

ECLI:NL:GHAMS:2015:1725

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	16-04-2015
Datum publicatie	13-05-2015
Zaaknummer	14/00016, 14/00017 en 14/00018
Formele relaties	Cassatie: ECLI:NL:HR:2015:3004
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Aan belanghebbende zijn naheffingsaanslagen loonheffingen en verzuimboeten opgelegd. In geschil is of belanghebbende de af te dragen bedragen kon verrekenen met vorderingen op de Staat uit hoofde van bij eerdere rechterlijke uitspraken aan belanghebbende, B bv en C bv toegekende vergoedingen van proceskosten en griffierechten (met daaraan verbonden nevenvorderingen). Verrekening is volgens artikel 4:93, eerste lid Awb alleen mogelijk voor zover in de bevoegdheid daartoe bij wettelijk voorschrift is voorzien. Artikel 24 IW is niet van toepassing op afdrachtsschulden, daar de bepalingen in de IW zijn eerst van toepassing indien de afdrachtsschuld is geformaliseerd in een naheffingsaanslag. Artikel 24.1 van de Leidraad invordering is evenmin van toepassing.
Wetsverwijzingen	Algemene wet bestuursrecht 4:93 Algemene wet bestuursrecht 4:85 Invorderingswet 1990 24
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2015/1065

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerken 14/00016, 14/00017 en 14/00018

16 april 2015

uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X cv] te [Z], belanghebbende,
gemachtigde: H.M. van Vliet AA te Hilversum

tegen

de uitspraak van 2 december 2013 in de zaken met kenmerken AWB 13/1560, AWB 13/1562 en AWB 13/1563 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Amersfoort, de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 25 juni 2012 aan belanghebbende voor het tijdvak 1 april 2012 tot en met 30 april 2012 een naheffingsaanslag loonheffingen opgelegd naar een bedrag van 665, alsmede bij beschikking een verzuimboete van 50.
- 1.1.2. Met dagtekening 24 juli 2012 heeft de inspecteur aan belanghebbende voor het tijdvak 1 mei 2012 tot en met 31 mei 2012 een naheffingsaanslag loonheffingen opgelegd naar een bedrag van 2.432, alsmede bij beschikking een verzuimboete van 50.
- 1.1.3. Bij beschikking met dagtekening 29 augustus 2012 heeft de inspecteur aan belanghebbende een verzuimboete van 50 opgelegd wegens het niet-tijdig afdragen van de over het tijdvak 1 juni 2012 tot en met 30 juni 2012 verschuldigde loonheffingen.
- 1.2. Na door belanghebbende gemaakt bezwaar tegen de onder 1.1.1 tot en met 1.1.3 vermelde naheffingsaanslagen en boetebeschikkingen heeft de inspecteur bij uitspraken op bezwaar, gedagtekend 5 februari 2013, de bezwaren ongegrond verklaard.
- 1.3. Bij uitspraak van 2 december 2013 heeft de rechtbank Noord-Holland de beroepen inzake de onder 1.1.1 en 1.1.3 vermelde naheffingsaanslagen en verzuimboetebeschikkingen ongegrond verklaard en het beroep inzake de onder 1.1.2 vermelde naheffingsaanslag en verzuimboetebeschikking gegrond verklaard. In de laatstvermelde zaak (kenmerk rechtbank: AWB 13/1562) heeft de rechtbank de uitspraak op bezwaar vernietigd voor zover deze betrekking heeft op de naheffingsaanslag en de verzuimboetebeschikking gehandhaafd. De naheffingsaanslag is door de rechtbank gehandhaafd op het in beroep door de inspecteur (ambtshalve) nader vastgestelde bedrag van 534. Voorts heeft de rechtbank in die zaak de inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van 1.179.
- 1.4. Het tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep, gedagtekend 13 januari 2014, is bij het Hof ingekomen op 15 januari 2014. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Op 8 juli 2014 zijn nadere stukken ontvangen van belanghebbende. Deze zijn in afschrift verstrekt aan de inspecteur.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 9 juli 2014. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat bij de hieronder vermelde brief van 30 juli 2014 in afschrift aan partijen is toegezonden. Aan het slot van de zitting is aan partijen mede-gedeeld dat het onderzoek wordt geschorst en dat het vooronderzoek zal worden hervat.
- 1.7. Op 14 juli 2014 is een nader stuk ingekomen van belanghebbende; hiervan is een afschrift toegezonden aan de inspecteur.
- 1.8. Bij brief van 30 juli 2014 heeft het Hof partijen op de hoogte gesteld van een aantal voorlopige oordelen en de inspecteur verzocht schriftelijke inlichtingen te verstrekken. De inspecteur heeft aan dit verzoek voldaan bij brief van 22 augustus 2014. Belanghebbende heeft daarop gereageerd bij brief van 14 oktober 2014. Afschriften van deze brieven zijn verzonden aan de wederpartij.
- 1.9. Het onderzoek ter zitting is voortgezet op 4 maart 2015. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.
- 1.10. Tijdens de zittingen van 9 juli 2014 en 4 maart 2015 zijn gelijktijdig en met instemming van partijen behandeld het hoger beroep van belanghebbende inzake de hiervoor vermelde naheffingsaanslagen en boetebeschikkingen (met als kenmerken 14/00016 t/m 14/00018), alsmede het hoger beroep van [A]

(hierna: [A]) betreffende aan hem opgelegde naheffingsaanslagen en een genomen boetebeschikking betreffende de tijdvakken april 2012 en mei 2012 (met als kenmerken 14/00014 en 14/00015). Al hetgeen in één van deze zaken is ingebracht, vermeld of verklaard, wordt eveneens geacht te zijn ingebracht, vermeld of verklaard in de andere gelijktijdig behandelde zaken.

2 Feiten

2.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak (waarin belanghebbende is aangeduid als eiseres en de inspecteur als verweerder) de navolgende feiten vastgesteld:

“2.1.1. Eiseres heeft op 26 april 2012 aangifte loonbelasting over het tijdvak april 2012 gedaan. Volgens deze aangifte was eiseres 665 loonbelasting verschuldigd. De belastingdienst heeft op dat moment geen betaling op de aangifte ontvangen.

2.1.2. Eiseres heeft bij brief van 25 mei 2012, ingekomen op 29 mei 2012, verweerder gemeld dat zij de op deze naheffingsaanslag verschuldigde loonbelasting ad 665 alsmede de door [A] over april 2012 verschuldigde loonbelasting ad 403, heeft verrekend met een vordering van 2.272 welke de met haar verbonden vennootschap [B bv] (hierna: [B bv]) had op verweerder.

2.1.3. Verweerder heeft vervolgens de [onder 1.1.1] genoemde naheffingsaanslag opgelegd.
()

2.2.1. Eiseres heeft op 26 juni 2012 aangifte loonbelasting over het tijdvak mei 2012 gedaan. Volgens deze aangifte was eiseres 2.432 loonbelasting verschuldigd. De belastingdienst heeft op dat moment geen betaling op de aangifte ontvangen.

2.2.2. Eiseres heeft bij brief van 27 juni 2012, ingekomen op 28 juni 2012, verweerder gemeld dat zij de op deze naheffingsaanslag verschuldigde belasting heeft verrekend met een vordering van 15.000 welke de met eiseres verbonden vennootschap [C bv] (hierna: [C bv]) had op verweerder.

2.2.3. Verweerder heeft vervolgens de onder [1.1.2] genoemde naheffingsaanslag opgelegd. In beroep heeft verweerder de naheffingsaanslag over het tijdvak mei 2012 verminderd tot een bedrag van 534. De boetebeschikking is gehandhaafd.
()

2.3.1. Eiseres heeft over het tijdvak 1 juni 2012 tot en met 30 juni 2012 aangifte loonbelasting naar een te betalen bedrag van 895 gedaan.

2.3.2. Het te betalen bedrag is op 31 juli 2011 895 afgeschreven van de bankrekening van eiseres en door de bank verwerkt.

2.3.3. De betaling van genoemde aangifte is op 1 augustus 2012 op de bankrekening van verweerder bijgeschreven.

2.3.4. Verweerder heeft vervolgens de onder [1.1.3] genoemde boetebeschikking opgelegd.”

2.2.1. Nu tegen deze feitenvaststelling door de rechtbank geen bezwaren door partijen zijn ingebracht, gaat het Hof ook van die feiten uit.

2.2.2. In aanvulling hierop stelt het Hof de navolgende feiten vast, welke feiten zijn ontleend aan de in eerste aanleg overgelegde stukken.

2.3. In een brief aan de gemachtigde van 13 juli 2012 schrijft de ontvanger van de Belastingdienst, kantoor Amersfoort onder meer het volgende:

“In uw brieven van 3 februari, 28 februari en 28 maart 2012 geeft u te kennen dat () uw cliënten [C bv], [belanghebbende] en [A] de vorderingen en schulden onderling verrekenen. Alle partijen hebben hiervoor getekend.

Het gaat om de volgende aanslagen:

Betaal- Kennis- Tijdig

datum geving

()

1 [belangh.] OB 4de kw 2011 () 5.875 31-01-12 03-02-12 nee

2 [belangh.] LH dec 2011 () 1.303 31-01-12 03-02-12 nee

()

5 [belangh.] LH jan 2012 () 776 29-02-12 28-02-12 ja

()

7 [belangh.] LH feb 2012 () 702 31-03-12 28-03-12 ja

[C bv] () heeft volgens mijn administratie nog recht op de volgende proceskosten en griffierechten vergoeding: () Totaal te vergoeden 14.648,08

() De totaal te vergoeden proceskosten en griffierechten van 14.648,08 zullen als volgt verrekend worden:

Te vergoeden 14.648

Te verrekenen [belanghebbende] en [A] 6.886

Verschil 7.762

Schuld [C bv] 20.049

Te voldoen door [C bv] () 12.287

Voor de aanslagen 1 tot en met 4 zijn naheffingsaanslagen opgelegd voor het niet tijdig betalen van de aangiften. De inspecteur zal moeten beslissen in welke gevallen de boete al of niet terecht is opgelegd op betreffende aanslagen."

- 2.4. In zijn verweerschrift in eerste aanleg inzake het beroep van belanghebbende inzake de aan haar opgelegde naheffingsaanslag loonheffingen over het tijdvak 1 mei 2012 tot en met 31 mei 2012 schrijft de inspecteur onder andere het volgende (belanghebbende is in dit verweerschrift aangeduid als eiseres):

"Op 26 juni 2012 heeft eiseres aangifte loonheffingen gedaan over de maand mei. Eiseres moet volgens die aangifte 2.432 aan de Belastingdienst afdragen.

In een brief van 27 juni 2012 heeft gemachtigde namens eiseres en [C bv] aangegeven dat betaling van het bedrag van 2.432 kan plaatsvinden middels verrekening van een gedeelte van een vordering die [C bv] op de Belastingdienst heeft. Deze verrekening is door een fout bij de Belastingdienst niet uitgevoerd. ()

Volgens een brief van de ontvanger van 13 juli 2012 heeft [C bv] een vordering van 14.658,07 op de Belastingdienst. Deze vordering is als volgt opgebouwd: ().

() Volgens een brief van 3 februari 2012 van gemachtigde was de vordering [van [C bv]] 15.863,54. ()

De naheffingsaanslag is opgelegd, nadat eiseres te kennen heeft gegeven de verschuldigde belasting te betalen middels verrekening. Voor verrekening komt een bedrag van 1.897,08 in aanmerking. Ik heb dit bedrag als volgt berekend.

Vordering op de Belastingdienst 14.658,08

Verrekend met eerdere aangiften/aanslagen:

()

Totaal - 12.761,00

Er is nog over na eerdere verrekeningen 1.897,08

Af te dragen volgens de aangifte mei 2012 2.432,00

Afdracht door verrekening - 1.897,08

Te weinig 534,92

() Het bedrag van de naheffing bedraagt 2.432. De nageheven belasting moet worden verminderd tot 534."

2.5. Bij brief van 6 augustus 2013 heeft de inspecteur voor zover hier van belang als volgt aan de rechtbank bericht:

"De naheffingsaanslag is inmiddels verminderd tot 534 aan enkelvoudige belasting. Zie de vermindering van 26 juli 2013 die bij deze brief is gevoegd."

3 Geschil in hoger beroep

In hoger beroep is evenals in eerste aanleg in geschil of de onder 1.1.1 tot en met 1.1.3 vermelde naheffingsaanslagen en verzuimboetes terecht zijn opgelegd. Meer in het bijzonder is hierbij in geschil of belanghebbende de door haar verschuldigde belasting (waarop de naheffingsaanslagen en verzuimboetes betrekking hebben) tijdig heeft betaald, doordat zij zich rechtsgeldig heeft kunnen beroepen op verrekening van de door haar af te dragen bedragen aan loonheffingen met door haar gestelde vorderingen op de Staat. Belanghebbende beroept zich in dit verband op verrekening met uit hoofde van bij eerdere rechterlijke uitspraken aan belanghebbende, [C bv] en [B bv] toegekende vergoedingen van proceskosten en griffierecht (met daaraan verbonden nevenvorderingen).

4 Beoordeling van het geschil

4.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak voor zover hier van belang het volgende omtrent het geschil overwogen:

“4.2.2. Naar zeggen van eiseres was het noodzakelijk de onder [1.1.1 en 1.1.2] genoemde naheffingsaanslagen te verrekenen omdat verweerder, ook nadat de rechter hem daartoe had veroordeeld, de vorderingen die [B bv] en [C bv] op hem hadden, weigerde te voldoen. Gelet hierop kan volgens eiseres niet worden verwacht dat zij, zolang verweerder door de rechter opgelegde verplichtingen aan genoemde vennootschappen niet nakomt, zelf de door haar verschuldigde belasting wèl betaalt.

Eiseres onderbouwt de vordering van [B bv] op verweerder ten bedrage van 2.272,63 met verwijzing naar de brief aan verweerder van 27 januari 2012. Volgens de brief bestaat de vordering uit een bedrag van 2.139 aan [B bv] te betalen proceskosten en griffierechten inzake met verweerder gevoerde procedures en een bedrag van 133,63 aan wettelijke rente daarover.

Eiseres onderbouwt de vordering van [C bv] op verweerder ten bedrage van 15.863,54 met verwijzing naar de brief aan verweerder van 1 februari 2012. Volgens de brief bestaat de vordering uit een bedrag van 14.701,83 aan [C bv] te betalen proceskosten en griffierechten inzake met verweerder gevoerde procedures en een bedrag van 1.161,71 aan wettelijke rente daarover.

4.2.3. Verweerder betwist de omvang van de door eiseres gestelde vorderingen en stelt zich op het standpunt dat geen aanspraak kan worden gemaakt op vergoeding van wettelijke rente.

4.2.4. De rechtbank stelt voorop dat op eiseres die stelt dat zij vorderingen heeft op verweerder de last rust aard en omvang daarvan aannemelijk te maken. De rechtbank is van oordeel dat eiseres daarin zowel met betrekking tot de vordering van [B bv] als de vordering van [C bv] -, slechts gedeeltelijk is geslaagd. Dit heeft gevolgen voor de door eiseres gestelde verrekeningen. De rechtbank overweegt daartoe als volgt.

4.2.5. Met betrekking tot de vordering van [B bv] oordeelt de rechtbank als volgt.

4.2.5.1. Zoals verweerder heeft uiteengezet stond op 25 mei 2012 vast dat van het aan [B bv] te vergoeden bedrag ad 2.139, een bedrag van 1.690 aan [B bv] zou worden uitbetaald. Op 13 december 2011 is aan gemachtigde een brief gestuurd met het verzoek het bank- of girorekeningnummer op te geven waarop de bedragen gestort moesten worden. Nadat gemachtigde het formulier had opgestuurd heeft verweerder op 15 mei 2012 opdracht tot uitbetaling gegeven en heeft uitbetaling plaatsgevonden op 24 mei en 14 juni 2012. Eiseres was op 25 mei 2012 derhalve op de hoogte dat genoemd bedrag van de vordering was of zou worden uitbetaald. Eiseres heeft tegenover deze gemotiveerde weerspreking door verweerder onvoldoende naar voren gebracht om de omvang van de door haar gestelde voor verrekening vatbare vordering aannemelijk te maken. De enkele overlegging van genoemde brief van 1 februari 2012 met daarin een overzicht van toegekende proceskosten en te vergoeden griffierechten is daartoe onvoldoende. De verrekenbare vordering van [B bv] bedroeg derhalve 449.

4.2.5.2. In de brief van 25 mei 2012 geeft gemachtigde aan dat de vordering van [B bv] verrekend wordt met de loonbelastingsschulden over het tijdvak april 2012 van eiseres en de heer [A] ten bedrage van 665 respectievelijk 403. Het bedrag van de vordering was op dat moment evenwel volstrekt ontoereikend om de genoemde loonbelastingsschulden beide volledig te verrekenen, ook niet als een bedrag aan wettelijke rente op de vordering van 449 in aanmerking zou worden genomen. Eiseres heeft ook niet kenbaar gemaakt of de vordering (eerst) diende te worden verrekend met de loonbelastingsschuld van eiseres of die van de heer [A]. Deze onduidelijkheid dient voor rekening en risico van eiseres te blijven, zodat ervan uit moet worden gegaan dat geen verrekening heeft plaatsgevonden met de onderhavige loonbelastingsschuld.

Onder deze omstandigheden kan niet gezegd worden dat eiseres de loonbelastingsschuld betreffende april 2012 heeft betaald middels de in de brief van 25 mei 2012 gestelde verrekening.

4.2.5.3. Voorgaande leidt tot de conclusie dat de naheffingsaanslag april 2012 (...), dient te worden gehandhaafd. Aangezien de naheffingsaanslag niet tijdig is betaald, heeft op grond van artikel 67c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen verweerder eiseres terecht een verzuimboete van 50 opgelegd. De rechtbank acht de opgelegde boete, gelet op de feiten en omstandigheden van het geval passend en geboden.

4.2.5.4. Het beroep met procedurenummer AWB 13/1560 [*Hof: inzake het tijdvak april 2012*] dient ongegrond te worden verklaard.

4.2.6. Met betrekking tot de vordering van [C bv] oordeelt de rechtbank als volgt.

4.2.6.1. In een uitgebreide toelichting heeft verweerder uiteengezet dat op 27 juni 2012 nog een te verrekenen vordering van [C bv] openstond ten bedrage van 1.000,33. In het verweerschrift is uitgegaan van een te verrekenen bedrag van 1.897, zodat de naheffingsaanslag op een te laag bedrag is vastgesteld. Eiseres heeft gelet op de gemotiveerde weerspreking van verweerder onvoldoende naar voren gebracht om de omvang van de door haar gestelde voor verrekening vatbare vordering aannemelijk te maken. De enkele overlegging van genoemde brief van 27 januari 2012 met daarin een overzicht van toegekende proceskosten en te vergoeden griffierechten is daartoe onvoldoende. De rechtbank volgt verweerder derhalve in zoverre.

4.2.6.2. Voor het in aanmerking nemen van wettelijke rente dient vast te worden gesteld dat de schuldenaar in casu verweerder in verzuim is geweest met het uitbetalen van de proceskosten en griffierechten. Uit de door verweerder overgelegde stukken volgt dat gemachtigde/[C bv] hoewel daarom is verzocht heeft verzuimd middels een daartoe bestemd formulier aan te geven op welke bankrekeningnummers de onderscheiden proceskosten en griffierechten dienden te worden gestort. Aldus heeft eiseres nakoming van de verplichting belemmerd en dient reeds om die reden geen wettelijke rente in aanmerking te worden genomen bij het vaststellen van de hoogte van de door eiseres gestelde voor verrekening in aanmerking komende - vorderingen.

4.2.6.3. Voorgaande leidt tot de conclusie dat de naheffingsaanslag over het tijdvak mei 2012 zoals in beroep nader vastgesteld dient te worden gehandhaafd. Aangezien de naheffingsaanslag niet volledig is betaald, heeft op grond van artikel 67c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen verweerder eiseres terecht een verzuimboete van 50 opgelegd. De rechtbank acht de opgelegde boete, gelet op de feiten en omstandigheden van het geval passend en geboden.

4.2.6.4. Het beroep in de zaak met procedurenummer AWB 13/1562 [*Hof: inzake het tijdvak mei 2012*] dient gegrond te worden verklaard nu de naheffingsaanslag hangende het beroep is verminderd. Omdat in deze zaak geen griffierecht is betaald, komt eiseres niet voor een vergoeding daarvan in aanmerking. Met betrekking tot de te vergoeden proceskosten zal hierna in onderdeel 5 worden geoordeeld.

()

4.3.1. Vast staat dat eiseres aangifte loonbelasting voor het tijdvak juni 2012 heeft gedaan en dat zij elektronisch de bank opdracht heeft gegeven om de volgens deze aangifte verschuldigde loonbelasting, te weten 895, over te schrijven naar de bankrekening van de belastingdienst. De uiterste betaaldatum van de aangifte was 31 juli 2012. De betaling is op 1 augustus 2012 bijgeschreven op de rekening van de ontvanger.

4.3.2. Volgens vaste jurisprudentie vindt bij betaling door een overschrijving op de bankrekening van de ontvanger, de betaling niet eerder plaats dan op de dag waarop de betaling wordt bijgeschreven op die rekening. De rechtbank wijst verder nog op § 9 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) en op hetgeen hierover is opgemerkt in het Handboek Loonheffingen 2012. Eiseres was hiervan op de hoogte dan wel had hiervan redelijkerwijs op de hoogte moeten zijn. Het risico van het voor de betaling gekozen middel is voor eiseres.

4.3.3. Op grond van het voorgaande staat vast dat de ontvanger eerst op 1 augustus 2012 over het bedrag heeft kunnen beschikken en is het bedrag van de aangifte te laat betaald. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen in de zaak AWB 13/1562, moet anders dan eiseres heeft betoogd - ervan worden uitgegaan dat eiseres de verschuldigde loonbelasting over het aangiftetijdvak mei 2012 evenmin heeft betaald en de verzuimboete terecht is opgelegd. In aanmerking nemende het bepaalde in § 23, in bijzonder het vierde lid, van het BBBB, heeft verweerder voor dit betalingsverzuim dan ook terecht en naar een juist bedrag een boete opgelegd. De rechtbank acht de opgelegde boete ook overigens passend en geboden. Het beroep in deze zaak met procedurenummer AWB 13/1563 [*Hof: inzake het tijdvak juni 2012*] dient dan ook ongegrond te worden verklaard.”

4.2.1. In hoger beroep heeft belanghebbende haar in eerste aanleg ingenomen standpunt herhaald dat zij zich tijdig en rechtsgeldig heeft beroepen op verrekening van de door haar over de tijdvakken april 2012 en mei 2012 af te dragen bedragen aan loonheffingen met (deels aan haar gecedeerde) vorderingen op de Staat volgens belanghebbende te vermeerderen met wettelijke rente uit hoofde van bij eerdere rechterlijke uitspraken aan belanghebbende, [C bv] en [B bv] toegekende bedragen aan proceskostenvergoeding en vergoeding van griffierecht. Voor de inspecteur had duidelijk moeten zijn dat vanwege deze rechtsgeldige verrekening de naheffingsaanslagen in rechte geen stand kunnen houden, terwijl ook het door de inspecteur niet overleggen van alle op de zaak betrekking hebbende stukken belanghebbende onnodig veel werk heeft gekost. Om deze redenen dienen de naheffingsaanslagen (alsmede de boetebeschikkingen) te worden vernietigd en dient de inspecteur te worden veroordeeld tot vergoeding van de integrale kosten van het bezwaar, beroep en hoger beroep, zo stelt belanghebbende.

Inzake de vanwege de niet-tijdige afdracht over het tijdvak juni 2012 opgelegde verzuimboete heeft belanghebbende tijdens de zitting in hoger beroep van 9 juli 2014 uiteindelijk gesteld dat zij niet betwist dat de verschuldigde belasting een dag te laat op de rekening van de ontvanger is bijgeschreven. Zij beroept zich ter zake uitsluitend op het zogenoemde coulancebeleid, zoals dit is vastgelegd in § 23, vierde lid, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB). In haar visie is namelijk in het hieraan voorafgegane tijdvak (mei 2012) geen sprake geweest van een betalingsverzuim, vanwege de door haar gestelde rechtsgeldige verrekening.

4.2.2. De inspecteur heeft deze standpunten van belanghebbende betwist. De inspecteur heeft weersproken dat belanghebbende de door deze over de tijdvakken april en mei 2012 verschuldigde loonheffingen door middel van verrekening tijdig heeft betaald dan wel dat aanleiding bestaat voor (verdere) vermindering van de opgelegde naheffingsaanslagen; de door belanghebbende in dit verband gestelde (gecedeerde) tegenvorderingen worden door de inspecteur betwist. De inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

4.3.1. Bij brief van 30 juli 2014, die tevens betrekking heeft op de onder 1.10 vermelde zaken van [A], heeft het Hof de volgende voorlopige oordelen medegedeeld alsmede de inspecteur verzocht tot het verstrekken van schriftelijke inlichtingen:

“1. De door belanghebbenden op aangifte af te dragen bedragen aan loonheffingen (hierna ook: afdrachtschulden), ter zake waarvan de in geschil zijnde naheffingsaanslagen en verzuimboetes zijn opgelegd, dienen op grond van artikel 4:85, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) te worden gekwalificeerd als bestuursrechtelijke geldschulden. Op deze geldschulden zijn de voorschriften van Titel 4.4 Awb van toepassing. Deze voorschriften zijn in werking getreden met ingang van 1 juli 2009.

2. De door belanghebbenden gestelde, aan hen door [C bv] en [B bv] (hierna: [C bv] resp. [B bv]) gecedeerde vorderingen tot vergoeding van proceskosten en griffierechten (met de daaraan verbonden nevenvorderingen) kunnen vanwege het bepaalde in artikel 4:85, derde lid, Awb niet als dergelijke bestuursrechtelijke geldschulden worden aangemerkt. In de parlementaire geschiedenis van de laatstgenoemde bepaling is opgemerkt dat de rechterlijke uitspraken waarin

de desbetreffende betalingsverplichtingen zijn opgelegd, op grond van artikel 8:76 Awb terstond voor tenuitvoerlegging op grond van boek II Rv vatbaar zijn.

3. Artikel 4:93, eerste lid, Awb bepaalt dat verrekening van een bestuursrechtelijke geldschuld met een bestaande vordering slechts geschiedt voor zover in de bevoegdheid daartoe bij wettelijk voorschrift is voorzien. In de wetsgeschiedenis van deze bepaling is toegelicht dat de wetgever hiermee de regels inzake verrekening uit het Burgerlijk Wetboek (artikel 6:127 e.v. BW) terzijde heeft gesteld en verrekening uitsluitend mogelijk heeft willen maken indien een specifiek (bestuursrechtelijk) wettelijk voorschrift daarin voorziet. Als voorbeeld van een dergelijk voorschrift wordt in de parlementaire geschiedenis artikel 24 van de Invorderingswet 1990 (hierna: IW) genoemd.

4. Artikel 24 IW is evenwel niet van toepassing op afdrachtschulden. Voldoening en afdracht op aangifte van belastingen vormen een element van de heffing van deze belastingen, zoals ook blijkt uit de titel van hoofdstuk IV van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR): "Heffing van belasting bij wege van voldoening of afdracht op aangifte". De bepalingen van de IW zijn eerst van toepassing indien de voldoenings- of afdrachtschuld is geformaliseerd in een naheffingsaanslag. Dit blijkt ook uit de definitie van belasting-schuldige en belastingaanslag in artikel 2, eerste lid, onderdelen k respectievelijk m IW. In de afdrachtfase kunnen belanghebbenden zich derhalve niet beroepen op artikel 24, eerste lid, onderdeel b, IW voor de door hen gestelde verrekening van hun afdrachtschulden met vorderingen op de Staat.

5. De voorschriften van artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel b, AWR juncto artikel 30 Uitvoeringsregeling AWR zijn evenmin van toepassing op de door belanghebbenden verzochte verrekening. Deze voorschriften voorzien slechts in de verrekening van voldoenings- en afdrachtschulden met de daarin omschreven teruggaven omzetbelasting.

6. Ook voor het overige is er geen specifiek wettelijk voorschrift in de onder 3 bedoelde zin dat voorziet in de mogelijkheid tot verrekening van voldoenings- of afdrachtschulden met vorderingen van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige op de Staat tot vergoeding van griffierechten, proceskosten of schade. Dit betekent dat ingevolge artikel 4:93, eerste lid, Awb de door belanghebbenden geclaimde verrekening niet mogelijk is en dat belanghebbenden eerst in het kader van de invordering van de aan hen opgelegde naheffingsaanslagen (desgewenst) een verzoek tot verrekening kunnen doen op de voet van artikel 24, eerste lid, onderdeel b, IW. Eventuele geschillen omtrent de mogelijkheid tot verrekening en/of de omvang van de in dat verband door belanghebbenden geclaimde bedragen dienen te worden voorgelegd aan de civiele rechter.

7. In eerste aanleg heeft u een kopie overgelegd van een aan de gemachtigde verzonden brief van de ontvanger van 13 juli 2012 (). Deze brief bevat de reactie van de ontvanger op eerdere verzoeken van de gemachtigde tot verrekening van voldoenings- en afdrachtschulden van belanghebbenden (over tijdvakken gelegen tussen het vierde kwartaal van 2011 en februari 2012) met aan hen door [C bv] en [B bv] gecedeerde vorderingen tot vergoeding van proceskosten en griffierechten. Uit deze brief lijkt te volgen dat u en de ontvanger in de praktijk anders omgaan met dergelijke verrekeningsverzoeken dan uit het hiervoor beschreven wettelijke kader volgt. In deze brief wordt immers getoetst of de kennisgeving verrekening voorafgaand aan de betaaldatum ("tijdig") is gedaan of niet, en worden ook na de betaaldatum ingekomen kennisgevingen (voor zover de desbetreffende vorderingen althans door de ontvanger worden erkend) gehonoreerd. Eventueel reeds opgelegde naheffingsaanslagen over de desbetreffende tijdvakken worden - zo

begrijpt het Hof uit deze brief - dienovereenkomstig ambtshalve verminderd, waarbij dan aan de inspecteur nog ter beoordeling staat of eventueel opgelegde boetes wegens het niet-tijdig betalen van de op aangifte af te dragen belasting al of niet terecht zijn.

8. Ook in de onderhavige procedures heeft u op een dergelijke wijze gehandeld: bij brief van 6 augustus 2013 heeft u de rechtbank bericht dat u de aan [X cv] opgelegde naheffingsaanslag loonheffingen over het tijdvak mei 2012 ambtshalve heeft verminderd met het door u (en de ontvanger) erkende deel van de door de gemachtigde gestelde vorderingen.

9. Het Hof verzoekt u aan te geven waarop deze in 7 en 8 hiervoor omschreven handelwijze is gebaseerd. Indien u en/of de ontvanger voor dergelijke gevallen beleid hebben ontwikkeld, verzoekt het Hof u aan te geven hoe de desbetreffende beleidsregels luiden en of (en zo ja, wanneer en op elke wijze) dit beleid openbaar is gemaakt.

10. Beide partijen hebben in hun processtukken geen rekening gehouden met het in punt 1 tot en met 6 geformuleerde wettelijke kader. Het Hof verzoekt u daarom aan te geven of dit (andere) wettelijke kader in uw visie tot een andere beoordeling van de opgelegde verzuimboetes leidt."

4.3.2. In zijn schriftelijke reactie van 22 augustus 2014 heeft de inspecteur gesteld onder verwijzing naar een bij deze reactie gevoegde notitie met dagtekening 20 augustus 2014 van de ontvanger van de Belastingdienst, kantoor Amersfoort dat de ontvanger en hijzelf geen van artikel 24 van de Leidraad Invordering 2008 (hierna: de Leidraad) afwijkend beleid hebben ontwikkeld. De inspecteur onderschrijft de voorlopige oordelen van het Hof over de (onmogelijkheid tot) verrekening van bedragen die op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen met vorderingen (van de belasting- c.q. inhoudingsplichtige) op de Staat uit hoofde van bij rechterlijke uitspraken toegekende vergoedingen van proceskosten en griffierechten. Volgens de inspecteur is zowel bij hemzelf en de ontvanger als belanghebbende sprake geweest van dwaling in het recht. Ten aanzien van toekomstige verzoeken van belanghebbende zal de wet worden toegepast, en voor de onderhavige procedure zal moeten worden uitgegaan van de situatie zoals deze er thans na de uitspraak van de rechtbank ligt, zo stelt de inspecteur. Het door het Hof verduidelijkte wettelijke kader leidt volgens de inspecteur niet tot een andere beoordeling van de opgelegde verzuimboete.

4.3.3. Belanghebbende heeft zich in haar schriftelijke reactie beroepen op het voorschrift van paragraaf 24.1 van de Leidraad, dat als volgt luidt: "Als de belastingschuldige de ontvanger verzoekt om een bepaalde belastingteruggaaf of een ander uit te betalen bedrag met een bepaalde openstaande aanslag of andere vordering te verrekenen, dan willicht de ontvanger dit verzoek altijd in." Volgens belanghebbende moeten haar vorderingen tot uitbetaling van toegekende vergoedingen van proceskosten en griffierechten worden gekwalificeerd als een ander uit te betalen bedrag als bedoeld in paragraaf 24.1 van de Leidraad, zodat zij de door haar gestelde verrekening heeft kunnen baseren op de genoemde bepaling.

Subsidiar heeft belanghebbende gesteld dat zij erop mocht vertrouwen dat de inspecteur wetenschap had van de wettelijke voorschriften. De inspecteur heeft volop meegewerkt aan verzoeken van belanghebbende tot verrekening met vorderingen uit hoofde van toegekende vergoedingen van proceskosten en griffierecht, en ook zelf dergelijke verrekeningen toegepast. Daarom mocht zij erop vertrouwen dat in dergelijke gevallen een recht op verrekening bestond, zo stelt belanghebbende, die concludeert tot vernietiging van de naheffingsaanslagen en de opgelegde verzuimboetes.

4.4.1. Het Hof handhaaft de onder 4.3.1 (punt 1 t/m 6) weergegeven voorlopige oordelen en legt deze thans als definitieve oordelen ten grondslag aan de onderhavige uitspraak.

4.4.2. Het standpunt van belanghebbende dat op grond van paragraaf 24.1 van de Leidraad de door haar bepleite verrekening wél is toegestaan, berust op een onjuiste rechtsopvatting. Dit voorschrift geldt blijkens zijn bewoordingen voor verzoeken van de belastingschuldige, met welke term wordt verwezen naar het wettelijke begrip belastingschuldige in (onder meer) artikel 24 IW. In artikel 2, eerste lid, onderdeel k, IW is dit begrip als volgt gedefinieerd:

“Belastingsschuldige: degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld;”.

In de wetgeschiedenis is hierover het volgende vermeld (*Kamerstukken II 1987/88, 20 588, nr. 3, blz. 29*):

“Onder belastingsschuldige () wordt verstaan degene te wiens naam een belastingaanslag is gesteld. Opgemerkt wordt dat het begrip belastingsschuldige een specifieke invorderingsterm is. De AWR en de bijzondere heffingswetten bezigen bijna alle het begrip belastingplichtige. In beginsel is iedereen belastingplichtig voor de heffingswet zonder dat het tot daadwerkelijke belastingheffing behoeft te komen. Pas wanneer de belastingheffing resulteert in een belastingaanslag is er sprake van een belastingsschuldige.”

In artikel 2, eerste lid, onderdeel m IW is de term belastingaanslag als volgt gedefinieerd:

“belastingaanslag: de voorlopige aanslag, de aanslag, de uitnodiging tot betaling, de navorderingsaanslag en de naheffingsaanslag, alsmede de voorlopige conserverende aanslag, de conserverende aanslag en de conserverende navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en in de schenk- en erfbelasting;”

De bedragen die op aangifte moeten worden voldaan of afgedragen vallen derhalve niet onder het begrip belastingaanslag. De IW is niet van toepassing op de voldoening en afdracht van belastingen, ook niet in de fase waarin het tijdvak waarover de belasting moet worden voldaan inmiddels is verstreken, in welke fase wél sprake is van een materiële voldoenings- of afdrachtschuld. Voldoening en afdracht betreffen namelijk een specifieke heffingstechniek; de IW komt pas aan de orde nadat het bedrag van de af te dragen belasting is geformaliseerd in een (naheffings)aanslag dan wel een daarmee gelijk gestelde beschikking. Het op basis van artikel 24 IW geformuleerde beleid van artikel 24 van de Leidraad inzake verzoeken tot verrekening door belastingsschuldigen is derhalve niet van toepassing op de onderhavige afdrachtschulden.

4.4.3. Ook het standpunt van belanghebbende dat de naheffingsaanslagen op grond van het vertrouwensbeginsel moeten worden vernietigd, wordt verworpen. Voor zover de handelwijze van de inspecteur bij belanghebbende het in rechte te honoreren vertrouwen heeft kunnen wekken dat zij recht had op verrekening van de door haar af te dragen bedragen met de door haar gestelde tegenvorderingen op de Staat (dan wel op vermindering van inmiddels opgelegde naheffingsaanslagen), kan zulks alleen betrekking hebben op tegenvorderingen die door de inspecteur en/of de ontvanger als zodanig niet worden betwist en waarvoor de inspecteur 'verrekening' heeft verleend. Aan de stukken van het geding, waaronder de onder 2.3 tot en met 2.5 geciteerde geschriften, heeft belanghebbende niet het in rechte te honoreren vertrouwen kunnen ontlenen dat de inspecteur op grond van de daarin geformuleerde uitgangspunten tot een verdergaande mate van 'verrekening' bereid was dan voor de bedragen van de tegenvorderingen die door hem en de ontvanger in bezwaar en beroep zijn erkend. Voor deze erkende tegenvorderingen is (uiterlijk) in de beroepsfase reeds vermindering verleend; het resterende bedrag van de door belanghebbende gestelde vorderingen (met daaraan verbonden nevenvorderingen) wordt door de inspecteur juist betwist. In zijn schriftelijke reactie van 22 augustus 2014 heeft de inspecteur het door hem mogelijk gewekte (contra legem) vertrouwen in elk geval beëindigd, door mede te delen dat voortaan de wet zal worden toegepast en dat moet worden uitgegaan van de situatie zoals deze in hoger beroep (na de in beroep reeds toegestane verrekening) voorligt.

4.4.4. Ten overvloede overweegt het Hof dat de inhoudelijke beoordeling van het door de inspecteur (en de ontvanger) betwiste deel van de door belanghebbende gestelde vorderingen op de Staat en de mogelijkheid tot verrekening van die vorderingen met de bedragen van de onderhavige naheffingsaanslagen niet aan de belastingrechter, maar aan de civiele rechter toekomt. Voor zover belanghebbende zich op het standpunt heeft willen stellen dat het door de inspecteur gewekte vertrouwen meebrengt dat niet alleen de wél door de inspecteur erkende tegenvorderingen maar ook de door deze betwiste vorderingen op de Staat in de onderhavige procedure aan de orde kunnen komen, komt nog afgezien van het ontbreken van een feitelijke

grondslag daarvoor, zoals overwogen onder 4.4.3 het door belanghebbende beoogde gevolg (toetsing door de belastingrechter in plaats van de civiele rechter) zozeer in strijd met de openbare orde, dat een dergelijk standpunt reeds om die reden niet kan worden gehonoreerd.

4.4.5. Uit het onder 4.1 tot en met 4.4.4 overwogene volgt dat geen aanleiding bestaat voor een verdergaande vermindering van de betwiste naheffingsaanslagen dan in de beroepsfase (met betrekking tot de over het tijdvak mei 2012 opgelegde naheffingsaanslag) reeds is geschied en dat de uitspraak van de rechtbank op dit punt dient te worden bevestigd. Aan een beoordeling van de overige stellingen van partijen met betrekking tot de door belanghebbende gestelde vorderingen op de Staat komt het Hof niet toe. Reeds om die reden verwerpt het Hof het standpunt van belanghebbende dat de inspecteur niet de op de zaak betrekking hebbende stukken als bedoeld in artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) heeft overgelegd. Uit hetgeen belanghebbende hieromtrent naar voren heeft gebracht, leidt het Hof af dat zij daarmee doelt op (nadere) stukken die de door haar gestelde en door de inspecteur betwiste vorderingen op de Staat uit hoofde van toegekende vergoedingen van proceskosten en griffierecht kunnen onderbouwen. Zoals hiervoor overwogen, betreft dat vorderingen die niet ter beoordeling van het Hof staan; daardoor is geen sprake van stukken die de inspecteur ter beschikking hebben gestaan en die bij de besluitvorming van de inspecteur *in de voorliggende zaken* een rol hebben gespeeld.

4.5. Aangezien belanghebbende de over de tijdvakken april, mei en juni 2012 op aangifte af te dragen loonheffingen niet tijdig heeft betaald, is op grond van artikel 67c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen hiervoor terecht telkens een verzuimboete aan belanghebbende opgelegd. Aangezien belanghebbende zoals hiervoor is overwogen niet het in rechte te honoreren vertrouwen kon hebben dat zij de over de tijdvakken april 2012 en mei 2012 af te dragen loonheffingen kon betalen door middel van verrekening met door de ontvanger niet-erkende tegenvorderingen op de Staat uit hoofde van toegekende vergoedingen van proceskosten en griffierecht, is van afwezigheid van alle schuld geen sprake. Het beroep van belanghebbende op het zogenoemde coulancebeleid (§ 23, vierde lid, BBBB) faalt eveneens, aangezien in het aan juni 2012 voorafgegane tijdvak sprake is geweest van een betalingsverzuim. Ook overigens heeft belanghebbende geen feiten en omstandigheden aangevoerd waaruit kan volgen dat haar geen verzuimboete dient te worden opgelegd. Het Hof acht de opgelegde boetes van (telkens) 50, gelet op de feiten en omstandigheden van het geval, passend en geboden.

4.6. Evenals de rechtbank is het Hof van oordeel op de door de rechtbank in de onderdelen 5.2 en 5.3 van haar uitspraak aangegeven gronden waarbij het Hof de slotzin van 5.3 verbeterd leest, door in plaats van "alsnog de boete heeft vernietigd" te lezen: "alsnog de naheffingsaanslag over het tijdvak mei 2012 heeft verminderd tot 534" dat geen sprake is van bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit) die een proceskostenvergoeding in afwijking van de forfaitaire bedragen van het Besluit rechtvaardigen. Ook de omstandigheid dat de inspecteur in strijd met de wettelijke voorschriften, en overigens ten gunste van belanghebbende verrekening heeft toegestaan met de door hem erkende bedragen van de door belanghebbende gestelde vorderingen op de Staat, leidt niet tot het oordeel dat de inspecteur jegens belanghebbende dermate onzorgvuldig heeft gehandeld dat een vergoeding van de werkelijk gemaakte proceskosten op haar plaats is.

Slotsom

4.7. De slotsom van het hiervoor overwogene is dat het hoger beroep ongegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden bevestigd, met verbetering van gronden, als hiervoor weergegeven

5 Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling van een partij op de voet van artikel 8:75 Awb in de kosten van het hoger beroep.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

Aldus gedaan door mrs. J. den Boer, voorzitter, E.F. Faase en H.E. Kostense, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. B.J.E. Lodder als griffier.

De beslissing is op 16 april 2015 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.