



Notitie doorlopende volmacht in belastingprocedures van gemeenten

Mr. A.P. Monsma¹
J. Boeke MBA²

Inleiding

Ter verbetering van de uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ) en het verminderen van de uitvoeringskosten werkt een aantal gemeenten en samenwerkingsverbanden samen in het project Modelmatig Waarderen Woningen. Dit project sluit aan bij de beweging Samen Organiseren van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (hierna: VNG). Het organisatieonderdeel VNG Realisatie levert de projectondersteuning voor dit project. De stuurgroep van het project Modelmatig Waarderen Woningen heeft het ESBL gevraagd het hierna omschreven onderzoek te doen, dat de Landelijke Vereniging Lokale Belastingen (hierna: LVLB) financiert.

Een van de vragen die de stuurgroep onderzoekt is of het mogelijk is de kosten van bezwaar en beroep tegen WOZ-beschikkingen te verminderen. Deze kosten bestaan uit de kosten van de vergoeding van griffierechten, proceskosten conform het Besluit proceskosten bestuursrecht en eventuele schadevergoedingen vanwege overschrijding van de redelijke termijn. Ook leidt de grote hoeveelheid bezwaar- en beroepsprocedures tot kosten voor de eigen organisaties van gemeenten en uitvoeringsorganisaties in de vorm van inzet van medewerkers. De door gemeenten uitbetaalde proceskostenvergoedingen in WOZ-zaken nemen ieder jaar toe, zo blijkt uit cijfers van de Waarderingskamer.³ De toename hangt volgens gemeenten samen met de toegenomen bezwaren en beroepen door zogenoemde no-cure-no-pay-bedrijven. Dit zijn adviesbureaus die namens hun cliënten (i.c. belastingplichtigen) bezwaar- en beroepsprocedures voeren en hiervoor alleen bij een geslaagd bezwaar of beroep een vergoeding vragen van hun cliënt, waarbij de vergoeding in dat geval bestaat uit de proceskostenvergoeding(en) en schadevergoeding(en) waar zij wettelijk aanspraak op kunnen maken in verband met de gevoerde bezwaar- en beroepsprocedures. Het aantal bezwaren dat door deze bedrijven wordt ingediend is de afgelopen jaren sterk gestegen.⁴ Deze cijfers zijn, samen met zorgen over de werkwijze van no-cure-no-pay-bedrijven, aanleiding geweest voor de ministers van Rechtsbescherming, Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en Financiën gezamenlijk om aan het WODC te vragen dit te onderzoeken.⁵

¹ Anneke Monsma is wetenschappelijk onderzoeker bij het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL), verbonden aan de capgroep fiscaal recht van de Erasmus School of Law.

² Jochem Boeke is Senior projectleider Modelmatig Waarderen Woningen bij VNG Realisatie. Hij heeft de figuren en tabellen bij deze notitie verzorgd.

³ Waarderingskamer, feiten over de WOZ, <https://www.waarderingskamer.nl/woz-in-cijfers/feiten-over-de-woz/>. In 2017 bedroegen de uitbetaalde proceskostenvergoedingen 7,3 miljoen euro, in 2018 9,7 miljoen euro en in 2019 12,0 miljoen euro.

⁴ Waarderingskamer, feiten over de WOZ, <https://www.waarderingskamer.nl/woz-in-cijfers/feiten-over-de-woz/>. De absolute aantallen zijn gestegen van 23.000 bezwaren in 2017 naar voorlopig 75.000 bezwaren in 2020 en het percentage NCNP-bezwaren van alle bezwaren is gestegen van 22,1% in 2017 tot voorlopig 40,4% in 2020.

⁵ Zie Aanhangel handelingen II 2018/19, nr. 298, p. 2. en <https://wodc.nl/onderzoeksdatabase/3088-no-cure-no-pay-bedrijven.aspx>.

No-cure-no-pay-bedrijven maken, net als andere dienstverleners, gebruik van een volmacht om namens de belastingplichtige bezwaar te kunnen maken. In de meeste gevallen wordt in de volmacht zelf geen beperking gegeven in de tijd, zoals een beperking tot een belastingjaar of kalenderjaar.⁶ In de overeenkomst van opdracht kan dit wel het geval zijn.⁷ Ook wordt in de machtiging meestal opgenomen dat alle nodige rechtsmiddelen kunnen worden aangewend, niet alleen ten aanzien van de belastingaanslag(en) of WOZ-beschikking(en), maar ook ten behoeve van het krijgen van de proceskostenvergoeding.⁸ In de algemene voorwaarden is meestal een bepaling opgenomen op grond waarvan de opdrachtgever (de belastingplichtige) geen (rechts)handelingen mag verrichten die het werk van de opdrachtnemer (het bedrijf) en/of het verkrijgen van de proceskostenvergoeding door het bedrijf kunnen belemmeren, soms op straffe van het verbreken van de no-cure-no-pay-afspraken, zodat op dat moment een vergoeding voor verrichte werkzaamheden verschuldigd is.⁹ In sommige algemene voorwaarden is bovendien opgenomen dat bij herroeping van de overeenkomst van opdracht een bedrag verschuldigd is, meestal in de vorm van gederfd loon voor de werkzaamheden die al zijn verricht.¹⁰ Bij andere bedrijven is geen¹¹ of een vast laag bedrag¹² verschuldigd bij tussentijdse herroeping van de opdracht.

Via haar leden ontvangen de VNG en de LVLB vragen hoe zij om moeten gaan met dergelijke volmachten. In de praktijk blijkt dat belastingplichtigen niet steeds op de hoogte zijn van de rechtshandelingen die de dienstverlener in hun naam verricht en het ook niet altijd eens zijn met deze rechtshandelingen. Veel voorkomend is blijkens de berichten het geval waarin zonder medeweten van de belastingplichtige voor volgende belastingjaren wederom bezwaar en beroep wordt ingesteld. Schrijnend is het voorbeeld dat namens een belastingplichtige bezwaar werd ingesteld voor een volgend jaar, terwijl de betreffende belastingplichtige inmiddels was overleden.

Het intrekken van de volmacht en/of het opzeggen van de overeenkomst van opdracht door de belastingplichtige zou juridisch weliswaar de juiste weg zijn om ervoor te zorgen dat een ongewenst namens haar ingediend bezwaar niet-ontvankelijk kan worden verklaard, maar dit kan gezien de bepalingen in de betreffende overeenkomsten en algemene voorwaarden mogelijk niet kosteloos voor de belastingplichtige. Deze financiële drempel zorgt er dan aldus voor dat de belastingplichtige de volmacht of de opdracht niet intrekt.

Onderzoeksvragen

De vraag is welke mogelijkheden de gemeente heeft om de volmacht te verifiëren, om te controleren of de belastingplichtige inderdaad bezwaar heeft willen laten instellen en of er

⁶ Een uitzondering is bijvoorbeeld de machtiging van WOZ Omlaag; deze vervalt nadat de procedure over het belastingjaar is afgerond, zie http://woz-omlaag.nl/wp-content/uploads/WOZ-omlaag_Machtiging.pdf.pdf.

⁷ Zie bijvoorbeeld de overeenkomst van opdracht voor een woning van WOZ consultants die aan een belastingjaar gebonden is, te downloaden van <https://www.wozconsultants.nl/downloads>. Zie voor een ander voorbeeld <https://eerlijkewoz.nl/overeenkomst-van-opdracht/>.

⁸ Zie bijvoorbeeld de volmacht op www.wozenbelastingbezwaar.nl, <https://www.wozconsultants.nl/downloads>, https://www.previcus.nl/wp-content/uploads/Volmacht-particulier_2019.pdf, en <https://www.woz-juristen.nl/wp-content/uploads/2017/03/Machtiging-belanghebbende-WOZ-Juristen-2017.pdf>.

⁹ Zie bijvoorbeeld de algemene voorwaarden van Gratis WOZ Bezwaar op <https://www.gratiswozbezwaar.nl/algemene-voorwaarden/> en van WOZ Meldpunt op <https://www.wozmeldpunt.nl/algemene-voorwaarden/>.

¹⁰ Zie bijvoorbeeld de algemene voorwaarden op <https://www.kosteloosbezwaar.nl/algemene-voorwaarden/>, <https://www.gratiswozbezwaar.nl/algemene-voorwaarden/>, <https://www.wozraadsliden.nl/algemene-voorwaarden/> en <https://www.wozmeldpunt.nl/algemene-voorwaarden/>.

¹¹ Meestal indien de opdracht wordt ingetrokken 'met toestemming' of na overleg.

¹² Zie bijvoorbeeld de algemene voorwaarden op <https://www.bezwaarwozwaarde.nl/algemene-voorwaarden> en op <https://www.bezwaarmaker.nl/algemene-voorwaarden>, waarin een bedrag van 50 euro wordt genoemd.

mogelijkheden zijn om de volmacht te weigeren indien zonder medeweten of tegen de wil van de belastingplichtige rechtsmiddelen zijn of worden aangewend door de dienstverlener.

Mr. Riccardo de Boef heeft hierover reeds een korte notitie opgesteld voor de werkgroep 'Modelmatig Waarderen Woningen' van VNG realisatie. Deze notitie is als bijlage bij dit onderzoeksrapport bijgesloten. Aan het ESBL is gevraagd in aanvulling hierop fiscaal-juridisch onderzoek te doen. Daarvoor heeft de opdrachtgever (VNG-werkgroep en LVLB gezamenlijk) de volgende vragen opgesteld:

1. Is het toegestaan dat een doorlopende machtiging wordt gebruikt voor latere jaren, zonder dat de volmachtgever daarvan op de hoogte wordt gesteld door de gevolmachtigde? Heeft de gevolmachtigde een meldingsplicht t.o.v. de volmachtgever? Zo ja, wat zijn de juridische gevolgen voor het ingediende bezwaarschrift als een dergelijke melding niet is gedaan? Zo nee, is het toegestaan dat de gemeente - met mededeling aan de gevolmachtigde - de volmachtgever wijst op het feit dat (wederom) gebruik wordt gemaakt van de volmacht?
2. Wat als een volmachtgever op enig moment niet wil dat de gevolmachtigde bezwaar maakt? Moet dan de doorlopende volmacht worden ingetrokken (kost de volmachtgever geld), of kan de volmachtgever volstaan met de instructie aan de gevolmachtigde om geen bezwaar te maken? M.a.w. lever je bij het afgeven van een doorlopende volmacht voor de rest van je leven de volledige beschikkingsbevoegdheid in over de eigen wens om wel of geen bezwaar te maken?
3. Bij de Belastingdienst is een doorlopende machtiging kennelijk niet meer mogelijk. Wat is er voor nodig om dat ook binnen de WOZ voor elkaar te krijgen?

In het navolgende zullen deze vragen worden beantwoord.

1. Kennisgeving gebruik volmacht?

In dit onderdeel wordt ingegaan op de juridische context van de volmacht in lokale belastingzaken. Zijn er regels die de inhoud van een volmacht beperken? Heeft de gevolmachtigde de plicht om de volmachtgever op de hoogte te houden van het gebruik van de volmacht? Mag de gemeente de volmachtgever mededelen dat namens haar bezwaar wordt gemaakt door de gevolmachtigde?

1.1. Volmacht algemeen

In lokale belastingzaken mag een belastingplichtige zich laten vertegenwoordigen door een gemachtigde. In artikel 2:1 van de Awb is dit gecodificeerd.

De hiervoor benodigde volmacht vindt zijn wettelijke basis in titel 3 van boek 3 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). Volgens het eerste lid van artikel 3:60 BW is volmacht 'de bevoegdheid die een volmachtgever verleent aan een ander, de gevolmachtigde, om in zijn naam rechtshandelingen te verrichten'. En artikel 3:66 lid 1 BW bepaalt: 'Een door de gevolmachtigde binnen de grenzen van zijn bevoegdheid in naam van de volmachtgever verrichte rechtshandeling treft in haar gevolgen de volmachtgever.'

Via de schakelbepaling van artikel 3:79 BW gelden deze bepalingen ook buiten het vermogensrecht, zodat ze ook toepassing vinden binnen het bestuursrecht en daarmee ook binnen het procesrecht dat voor lokale belastingen geldt. Binnen het belastingrecht wordt doorgaans gesproken over

‘gemachtigde’. In privaatrechtelijke termen is dit de ‘gevolmachtigde’. In dit rapport komen beide termen door elkaar voor. Datzelfde geldt voor de termen ‘machtiging’ en ‘volmacht’.



Volmacht



Overeenkomst
van opdracht

Figuur 1: de belastingadviseur handelt namens de belastingplichtige met een volmacht en heeft voor zijn werkzaamheden een overeenkomst van opdracht gesloten met de belastingplichtige

De regels voor de volmacht zijn geschreven voor het privaatrecht, met het oog op de totstandkoming van overeenkomsten. Vanuit dat oogpunt is het goed te begrijpen dat de regels voornamelijk zien op de vraag wie in welke situatie aan de overeenkomst gebonden is en wat hierin de positie van de wederpartij, de partij waarmee namens de volmachtgever een overeenkomst wordt gesloten door de gevolmachtigde, is. Zo is bijvoorbeeld bepaald dat de gevolmachtigde bij het sluiten van een overeenkomst kenbaar moet maken dat hij namens de volmachtgever handelt, anders is hij zelf persoonlijk aan de overeenkomst gebonden.¹³ En indien een volmacht ontbreekt of ontoereikend is, kan dit de wederpartij (de derde met wie de overeenkomst wordt gesloten) niet worden tegengeworpen, indien die wederpartij op grond van een verklaring of gedraging van die ander heeft aangenomen en onder de gegeven omstandigheden redelijkerwijze mocht aannemen dat een toereikende volmacht was verleend. De overeenkomst is in dat geval toch rechtsgeldig tot stand gekomen.¹⁴

Voor het gebruik van een volmacht binnen het bestuursrechtelijke procesrecht en de vraag wanneer een partij met gebruikmaking van deze volmacht ontvankelijk is in zijn bezwaar of beroep, zijn binnen titel 3 van boek 3 van het BW geen regels opgenomen. Daarvoor zullen de procesregels voor belastingzaken moeten worden geraadpleegd.

1.2. Meldingsplicht gevolmachtigde?

Op grond van de regels over de volmacht in het BW moet de gevolmachtigde wel aan de wederpartij kenbaar maken dat hij handelt op basis van een volmacht, maar hoeft de gevolmachtigde niet aan de volmachtgever te laten weten dat hij gebruik maakt van de volmacht die zij aan hem heeft gegeven. Op grond van de regels van het BW geldt dus geen meldingsplicht van de belastingadviseur aan zijn cliënt voor wat betreft de volmacht. Niet melden heeft juridisch dan ook geen gevolgen.

Wel geldt een informatieplicht in het kader van de uitvoering van de overeenkomst van opdracht die door de belastingadviseur met de belastingplichtige is gesloten. Ingevolge artikel 7:403 lid 1 BW moet de adviseur zijn cliënt ‘op de hoogte houden van zijn werkzaamheden ter uitvoering van de opdracht en hem onverwijld in kennis stellen van de voltooiing van de opdracht, indien de

¹³ Art. 3:67 BW.

¹⁴ Art. 3:61 lid 2 BW.

opdrachtgever daarvan onkundig is'. In de praktijk is echter heel moeilijk aan te geven hoever deze tussentijdse informatieplicht gaat.¹⁵

Indien de belastingadviseur is aangesloten bij een beroepsvereniging (zoals Register Belastingadviseurs, of Nederlandse Orde van Belastingadviseurs) kunnen er ook informatieverplichtingen gelden op grond van de gedragsregels van deze beroepsvereniging.¹⁶ Via een klachtenregeling en het tuchtrecht binnen de beroepsorganisatie zou dit dan aan de orde kunnen komen.

De belastingadviseur moet gezien de privaatrechtelijke regels over de volmacht wel aan de gemeente kenbaar maken dat hij namens zijn cliënt bezwaar maakt. Deze bepaling vindt zijn bestuursrechtelijke broer in art. 2:1 Awb.



Figuur 2: de gevolmachtigde moet aan de gemeente kenbaar maken dat hij met een volmacht handelt en moet de opdrachtgever op de hoogte houden van de uitvoering van de opdracht

1.3. Eisen aan de volmacht

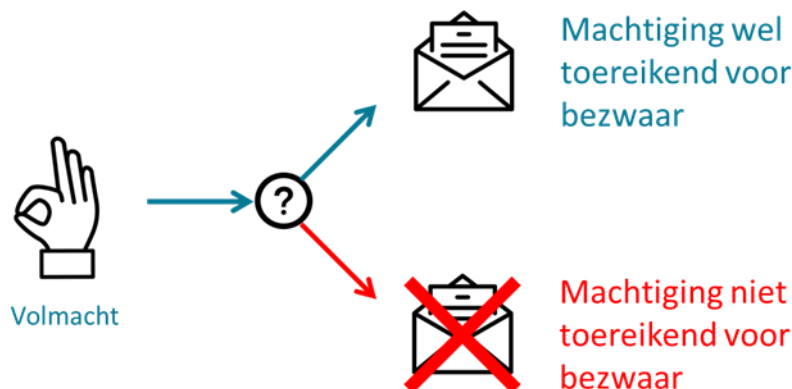
De volmacht bevat idealiter een duidelijke omschrijving van de rechtshandelingen die de gevolmachtigde namens de volmachtgever mag of moet verrichten. Zonder deze duidelijke bepaling is immers niet zeker hoe ver de bevoegdheid van de gevolmachtigde reikt. Indien een duidelijke omschrijving ontbreekt, kan echter niet zonder meer worden geoordeeld dat deze niet rechtsgeldig zou zijn. Ook een in algemene bewoordingen opgestelde volmacht – dus zonder nadere specificatie van de eronder vallende rechtshandelingen en zonder nadere specificatie van een geldigheidstermijn of toepassing op bepaalde belastingjaren – is geldig. De precieze inhoud zal dan alleen nader bepaald moeten worden.

De vraag naar bestaan en omvang van een volmacht moet in een concrete situatie steeds worden beantwoord door de vaststelling van de inhoud daarvan. In beroep is de rechter hiertoe bevoegd.¹⁷ In bezwaar zal de heffingsambtenaar zich hier een oordeel over moeten vormen, omdat het bezwaar bij het ontbreken van een toereikende volmacht door hem niet-ontvankelijk verklaard wordt.

¹⁵ Zie P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken, Fiscale Monografieën nr. 116, Deventer: Kluwer 2005, p. 204.

¹⁶ Zie art. 3 en 9 van het Reglement Beroepsuitoefening van beide beroepsorganisaties, te downloaden van <https://rb.nl/fiscalist/meer-over-het-rb/onze-reglementen-en-algemene-voorwaarden/> en <https://www.nob.net/beroepsuitoefening>.

¹⁷ Hij moet dit 'vol' toetsen: HR 27 oktober 2017, nr. 17/01293, ECLI:NL:HR:2017:2757.



Figuur 3: de gemeente moet beoordelen of de volmacht toereikend is voor de het maken van bezwaar

Voor de omvang van de volmacht is volgens de Hoge Raad bepalend hetgeen de handelende persoon en de wederpartij jegens elkander hebben verklaard en over en weer uit elkaanders gedragingen hebben afgeleid en mochten afleiden.¹⁸ Daarnaast is ook relevant wat de wet, de gewoonte en de redelijkheid en billijkheid erover bepalen.¹⁹ Daarbij kan behalve de volmacht zelf ook de overeenkomst van opdracht in beschouwing worden genomen.

Een in algemene bewoordingen gestelde volmacht ('in belastingzaken namens iemand optreden', zonder verdere beperkingen) moet erg ruim worden uitgelegd.²⁰ Een volmacht voor een bepaald doel zal zich mede uitstrekken tot alle (rechts)handelingen die aan het bereiken van dit doel dienstig kunnen zijn.²¹ Hoe de omvang van de bevoegdheid van de belastingadviseur in de verschillende gevallen wordt bepaald, is op voorhand niet met zekerheid te voorspellen. De jurisprudentie hierover is casuïstisch en niet eenduidig.

1.4. Communicatie met belastingplichtige

De gemeente mag om overlegging van de volmacht ('schriftelijke machtiging') vragen, zo staat in artikel 2:1 lid 2 Awb. Indien de volmacht toereikend is voor het betreffende bezwaar, wordt het bezwaar – in ieder geval op dit punt – ontvankelijk geacht.

De aard van vertegenwoordiging via een volmacht brengt mee dat de gemeente niet met de belastingplichtige (de volmachtgever), maar met de belastingadviseur (de gevolmachtigde) communiceert over de zaak. In artikel 6:17 Awb is dit algemeen voor de bezwaar- en beroepsfase bepaald: *'Indien iemand zich laat vertegenwoordigen, stelt het orgaan dat bevoegd is op het bezwaar of beroep te beslissen, de op de zaak betrekking hebbende stukken in ieder geval ter beschikking aan de gemachtigde'*.

¹⁸ HR 11 maart 1977, nr. 11.086, NJ 1977, 521, HR 16 april 1982, nr. 11.895, NJ 1983, 309, HR 18 november 1983, nr. 12.146, NJ 1984, 345 en HR 13 januari 1989, nr. 13.436, NJ 1989, 336.

¹⁹ Bijv. HR 7 mei 1976, NJ 1977, 63 en HR 18 december 1992, NJ 1994, 91.

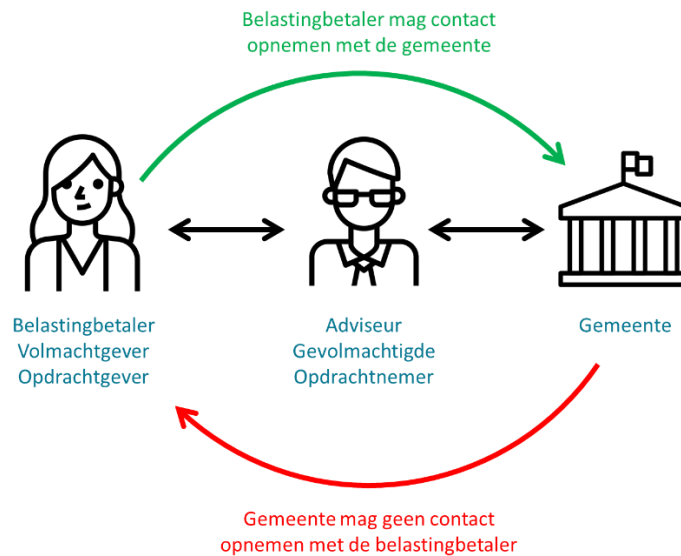
²⁰ P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken, Fiscale Monografieën nr. 116, Deventer: Kluwer 2005, p. 296-297.

²¹ P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken, Fiscale Monografieën nr. 116, Deventer: Kluwer 2005, p. 298.

Hoofdregel: rechtstreeks contact niet toegestaan

Rechtstreeks contact met de belastingplichtige, met uitsluiting van de belastingadviseur, is niet toegestaan, behoudens enkele wettelijke uitzonderingen.²² Het rechtstreeks contact opnemen met de belastingplichtige zonder medeweten van de gemachtigde en zonder dat sprake is van deze uitzonderingen is in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het beginsel van niet-vooringenomenheid (art. 2:4 Awb). Dit blijkt ook uit twee rapporten van de Nationale Ombudsman, waarin hij hierover ingediende klachten heeft beoordeeld.²³

In het eerste rapport van de Nationale Ombudsman²⁴ ging over het rechtstreeks bij de cliënt inwinnen van informatie over de vergoeding die deze aan de gemachtigde betaalt, in verband met de proceskostenvergoeding aan de gemachtigde. De Nationale Ombudsman oordeelt dat het rechtstreeks contact opnemen met de cliënt om te verifiëren of deze de factuur van de gemachtigde – die als proceskosten vergoed moest worden o.g.v. de uitspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State – daadwerkelijk heeft ontvangen in strijd is met het beginsel van niet-vooringenomenheid en dus onbehoorlijk is. Eveneens onbehoorlijk is het om tijdens een lopende procedure, na reeds antwoord te hebben gekregen van de gemachtigde hierover, aan de cliënt nadere informatie te vragen over de verschuldigde vergoeding.



Figuur 4: volgens de hoofdregel mag de gemeente niet rechtstreeks contact opnemen met de belastingplichtige, maar loopt de communicatie via de gevolmachtigde.

²² Voor gemeentelijke belastingen zijn relevant de uitzonderingen voor a. uitsluiting van de gemachtigde o.g.v. art. 2:2 Awb, b. het gebruik maken van de bevoegdheden o.g.v. art. 41 en 45 AWR en c. het geval waarin de gemeente twijfelt of de volmacht juist en toereikend is.

²³ Rapporten 2009/115 en 2016/009, te downloaden van www.nationaleombudsman.nl.

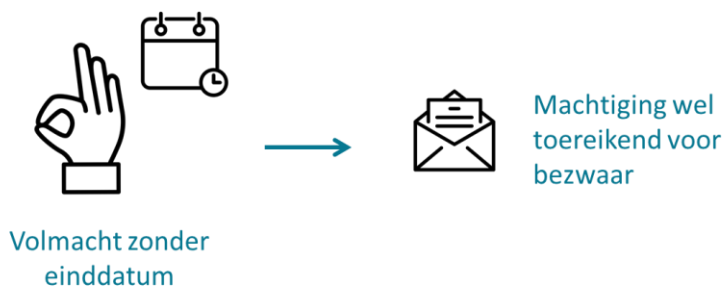
²⁴ Nr. 2009/115.

Uitzondering 1: twijfel aan de volmacht

In het tweede rapport wordt ingegaan op één van de uitzonderingsgevallen waarin wel rechtstreeks contact opgenomen mag worden met de vertegenwoordigde zelf, namelijk indien twijfel bestaat of de machtiging geldig en/of toereikend is voor de betreffende rechtshandeling.

In dit rapport van de Nationale Ombudsman²⁵ ging het om een gemachtigde die in het kader van een beroep tegen een verkeersboete ook diverse Wob-verzoeken deed namens zijn cliënt, waarbij onder meer om openbaarmaking van dossiers werd gevraagd. Het bestuursorgaan had de gemachtigde om overlegging van de machtiging gevraagd. De overgelegde machtiging was in algemene bewoordingen geformuleerd. Tevens had het bestuursorgaan negatieve ervaringen met deze gemachtigde in andere zaken, waarbij de rechter zelfs had geoordeeld dat sprake is van misbruik van recht. Onder deze omstandigheden twijfelde het bestuursorgaan of de cliënt inderdaad had bedoeld dat namens haar diverse Wob-verzoeken zouden worden ingediend. In dit verband was het rechtstreeks contact opnemen met de cliënt niet onbehoorlijk, zo oordeelde de Nationale Ombudsman. Sterker nog, het vereiste van een goede voorbereiding eist zelfs dat de volmacht in dit geval wordt gecontroleerd door het bestuursorgaan.

Indien de heffingsambtenaar niet kan motiveren op grond van welke omstandigheden de twijfel bij hem is ontstaan, is het inwinnen van nadere inlichtingen over de volmacht en/of het weigeren van de volmacht niet toegestaan.²⁶ Dat de volmacht in algemene bewoordingen is gesteld, of dat de volmacht niet recent is opgesteld is niet voldoende voor 'gerede twijfel'.²⁷ Zonder bewijs van nadere omstandigheden die de twijfel rechtvaardigen moet de heffingsambtenaar uitgaan van de rechtsgeldigheid van de volmacht.



Figuur 5: een algemene volmacht, een niet-recente volmacht en een volmacht zonder einddatum zijn in principe toereikend voor een rechtsgeldig bezwaar.

Andere uitzonderingen

Relevant voor WOZ-procedures zijn nog de volgende uitzonderingen te noemen, waarbij rechtstreeks contact met de belastingplichtige is toegestaan: de toepassing van de artikelen 41, 45, 47 en 50 van de AWR. Deze artikelen houden kort gezegd in dat de belastingplichtige ook indien zij zich laat vertegenwoordigen onder omstandigheden verplicht blijft in persoon te verschijnen en inlichtingen te verstrekken.

²⁵ Nr. 2016/009.

²⁶ Hof Amsterdam 18 april 2019, nr. 18/00243, ECLI:NL:GHAMS:2019:1499.

²⁷ Zie bijv. HR 21 februari 2014, nr. 13/02302, ECLI:NL:HR:2014:346.

Het gaat hierbij bijvoorbeeld om informatie waarover de belastingplichtige zelf kennis heeft (en haar gemachtigde niet). Daarbij zou men in WOZ-procedures kunnen denken aan bepaalde objectkenmerken of specifieke waarde verminderende omstandigheden. In dat geval kan de heffingsambtenaar de belastingplichtige verplichten om tijdens het hoorgesprek aanwezig te zijn en/of om die informatie te verstrekken. Ook gaat het om (toestemming voor) een in pandige opname en het ter plekke verstrekken van inlichtingen.

Voor de volledigheid noem ik hier tenslotte de uitzondering ingeval de gemachtigde door het bestuursorgaan wordt geweigerd wegens ernstige bezwaren.²⁸ Het spreekt voor zich dat de weigering van een gemachtigde slechts onder uitzonderlijke omstandigheden mogelijk is en bovendien goed gemotiveerd moet worden.²⁹

Deze uitzonderingen zijn alleen van toepassing in de bezwaarfase: indien de zaak onder de rechter is heeft de heffingsambtenaar deze bevoegdheden niet meer.³⁰

Afschrift aan belastingplichtige steeds mogelijk

Buiten de hiervoor genoemde uitzonderingen is het steeds mogelijk om een afschrift van de stukken die aan de gemachtigde worden gestuurd aan de belastingplichtige te sturen. Op die manier gaat de gemeente niet voorbij aan de gemachtigde, maar zorgt de gemeente er wel voor dat de belastingplichtige op de hoogte is van de gevoerde bezwaarprocedure.

1.5. Conclusie

Gezien het voorgaande moet de gemeente op de geldigheid van een overgelegde machtiging vertrouwen en mag zij pas rechtstreeks contact opnemen met de belastingplichtige, indien zij gereede twijfel heeft over de geldigheid of reikwijdte van de volmacht.

Het aan de belastingplichtige sturen van een afschrift van de stukken die aan de gemachtigde zijn gestuurd is wel mogelijk. Op deze manier kan de gemeente er dus voor zorgen dat de belastingplichtige op de hoogte gebracht wordt van de (rechts)handelingen die de gemachtigde namens haar verricht.

2. Voorkomen gebruik volmacht tegen de wil van belastingplichtige

In dit onderdeel wordt ingegaan op de juridische bevoegdheden die de belastingplichtige en/of de gemeente heeft/hebben in het geval tegen de wil van de belastingplichtige een bezwaarprocedure is gestart of wordt gevoerd. Daarbij wordt ook ingegaan op de eventuele financiële consequenties van de inzet van die bevoegdheden.

Een gestarte bezwaarprocedure kan (binnen de context van dit onderzoek) voortijdig eindigen door enerzijds niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar door de heffingsambtenaar (zie paragraaf 2.1) en anderzijds intrekking door de belastingplichtige (zie paragraaf 2.2). Vragen die in dit verband gesteld kunnen worden zijn de volgende. Is intrekken van de bezwaarprocedure door de belastingplichtige zelf (kosteloos) mogelijk, indien zij zich laat vertegenwoordigen door een gemachtigde? In welke gevallen kan de gemeente het bezwaar niet-ontvankelijk verklaren? Is hiervoor nodig dat de volmacht wordt ingetrokken? Zo ja, zijn hieraan kosten verbonden voor de belastingplichtige? Kan de gemeente het bezwaar ook niet-ontvankelijk verklaren als de

²⁸ Dit kan o.g.v. art. 2:2 Awb.

²⁹ Zie voor een voorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 16 augustus 2019, nr. 18/00473, ECLI:NL:GHARL:2019:6596.

³⁰ HR 10 februari 1988, nr. 23 925, BNB 1988/160.

belastingplichtige te kennen geeft de bezwaarprocedure niet te willen? Zijn hieraan kosten verbonden voor de belastingplichtige? In het navolgende zullen deze vragen worden beantwoord.

2.1. Bezwaar niet-ontvankelijk verklaren

Een bezwaarschrift kan niet-ontvankelijk worden verklaard door de heffingsambtenaar, indien een van de omstandigheden genoemd in artikel 6:6 Awb zich voordoet. Die omstandigheden zijn: (a) het niet voldoen aan artikel 6:5 Awb of het niet voldoen aan enig ander bij de wet gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van het bezwaar of beroep en (b) het niet toelaten van elektronische bezwaarschriften. De bezwaarmaker moet wel in de gelegenheid worden gesteld haar/zijn verzuim te herstellen.

Eén van de vereisten die bij wet worden gesteld voor het in behandeling nemen van een bezwaarschrift (artikel 6:6 onder a Awb) is dat de indiener belanghebbende is bij het besluit waartegen het bezwaar is ingediend.³¹ Bij belastingen is dat in ieder geval degene op wiens naam een aanslag of voor bezwaar vatbare beschikking (waaronder de WOZ-beschikking) is gesteld.³² Bij vertegenwoordiging mag, zoals in onderdeel 1 is uiteengezet, worden gevraagd om overlegging van de machtiging, zodat kan worden gecontroleerd of de indiener tot het indienen van het bezwaar namens de belastingplichtige bevoegd is.

Niet-ontvankelijkverklaring bij ongeldige of ontoereikende volmacht

Indien er geen geldige volmacht is, of de volmacht niet toereikend is (niet de bevoegdheid tot het voeren van de bezwaarprocedure omvat), mag de heffingsambtenaar het daarmee ingediende bezwaarschrift niet-ontvankelijk verklaren, nadat de indiener in de gelegenheid is gesteld (via een verzuimbrieff) om dit verzuim te herstellen. De indiener moet er door de gemeente dus eerst op worden gewezen dat er geen geldige volmacht is overgelegd en moet de tijd krijgen dit alsnog te doen.

We hebben in onderdeel 1 van deze notitie ook geconstateerd dat de gemeente er, indien een geldige volmacht is overgelegd, op mag vertrouwen dat de gevolmachtigde inderdaad gerechtigd is tot het doen van rechtshandelingen in het kader van de bezwaarprocedure. Indien de indiener van het bezwaarschrift dit met een geldige volmacht doet, mag de gemeente het bezwaar dus niet zonder meer niet-ontvankelijk verklaren.³³

Uit de in onderdeel 1 besproken rapporten van de Nationale Ombudsman blijkt dat de heffingsambtenaar bij gerede twijfel wel mag nagaan of de volmacht wel toereikend is voor het indienen van het betreffende bezwaar: of de belastingplichtige inderdaad heeft bedoeld de gevolmachtigde hiertoe de bevoegdheid te geven. Voor gerede twijfel is niet voldoende dat de volmacht in algemene bewoordingen of niet begrensd in tijd is opgesteld. Ook het enkel voortzetten van de procedure door een NCNP-bureau met het oog op het vaststellen van de hoogte van de proceskostenvergoeding staat niet aan de ontvankelijkheid in de weg.³⁴

³¹ Art. 7:1 Awb in verbinding met art. 8:1 Awb.

³² Art. 26 AWR. Dit artikel geldt ook voor gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ o.g.v. art. 231 Gemeentewet en art. 30 Wet WOZ. Specifiek voor de WOZ-beschikking en voor gemeentelijke belastingen zijn daarnaast nog personen aangewezen die in bijzondere gevallen worden toegelaten tot de procedure, al dan niet via een eigen WOZ-beschikking, zoals een nieuwe eigenaar of een medebelanghebbende. Deze gevallen blijven in het kader van deze notitie buiten beschouwing.

³³ Hof Amsterdam 18 april 2019, nr. 18/00243, ECLI:NL:GHAMS:2019:1499. Zie eerder ook HR 21 februari 2014, nr. 13/02302, ECLI:NL:HR:2014:346.

³⁴ Zie bijv. HR 21 februari 2014, nr. 13/02302, ECLI:NL:HR:2014:346.

Herroepen volmacht

De belastingplichtige die een volmacht heeft gegeven aan een belastingadviseur kan deze volmacht ook weer intrekken. Zoals in onderdeel 1 van deze notitie is uiteengezet, wordt de volmacht beheerst door de regels in titel 3 van boek 3 van het BW. In artikel 3:72 onder c BW is bepaald dat de volmacht eindigt door herroeping door de volmachtgever.

Herroepen van de volmacht is steeds mogelijk. De herroeping moet wel medegedeeld worden, in ieder geval aan de wederpartij (in dit geval de gemeente), omdat de wederpartij anders een beroep kan doen op de derdenbescherming van de artikelen 3:66 en 3:76 BW. De gemeente mag er op grond van deze wetsartikelen op vertrouwen dat een overgelegde volmacht geldig is.³⁵ Als een belastingplichtige haar volmacht herroept, zal zij dit dus in ieder geval aan de gemeente moeten mededelen.³⁶

Indien de belastingplichtige haar volmacht herroept vóórdát de gevolmachtigde namens haar bezwaar maakt, dan kan de gemeente het (zonder geldige volmacht ingediende) bezwaar niet-ontvankelijk verklaren. Indien de belastingplichtige haar volmacht herroept nádat de gevolmachtigde namens haar bezwaar heeft gemaakt, is het bezwaar in principe wel ontvankelijk, want met een op dat moment geldige volmacht ingediend. De gemeente zal de belastingplichtige na de herroeping van de volmacht de keuze moeten geven of 1. zij het bezwaar zelf of met een andere gemachtigde wil voortzetten, of 2. zij het bezwaar wil intrekken.

³⁵ Zie voor een voorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 1 maart 2016, nrs. 15/00740 t/m 15/00742, ECLI:NL:GHARL:2016:1695, waarin het compromis met de fiscus in een omzetbelastingzaak wegens schijn van vertegenwoordiging rechtsgeldig werd geacht. Zie voor een voorbeeld waarin de fiscus geen bescherming toekwam de douanezaak in HR 17 augustus 2018, nr. 16/03533, ECLI:NL:HR:2018:1314.

³⁶ Zie voor een voorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 9 oktober 2018, nr. 18/00058, ECLI:NL:GHARL:2018:8809. Zie ook Hoge Raad 27 oktober 2017, nr. 17/01293, ECLI:NL:HR:2017:2757, waarin twee verschillende gemachtigden, beide met een geldige volmacht van de belastingplichtige, bezwaar hadden ingediend en de belastingplichtige aan de gemeente mededeelde welke volmacht was herroepen.



Wat kan ik als gemeente doen ter verificatie van een volmacht?

Na ontvangst van het bezwaar door de gemachtigde: stuur de gemachtigde een verzuimbrief om de volmacht op te vragen. Wijs in deze brief op de mogelijkheid van een niet-ontvankelijkverklaring.

Daarna zijn er twee mogelijkheden:

1. Volmacht niet gegeven? Stuur een rappel-verzuimbrief. Geen antwoord binnen rappeltermijn? → **bezwaar is niet-ontvankelijk.**
2. Volmacht wel ontvangen? Ga na of de inhoud van de volmacht duidelijk en toereikend is. Indien dat zo is en indien er geen bericht is van intrekking of herroeping van de volmacht → **bezwaar is ontvankelijk.**
 - Bij twijfel aan de inhoud van de volmacht op basis van de tekst: vraag de gevolmachtigde om nadere gegevens.
 - Bij twijfel aan de rechtsgeldige verlening van de volmacht of in geval van externe omstandigheden (zoals een eerdere weigering als gemachtigde of een eerdere ervaring dat tegen de wil van belastingplichtige gebruik is gemaakt van machtiging, of als de volmacht indruist tegen het belang van de belastingplichtige, of bij berichtgeving door de belastingplichtige): vraag de gevolmachtigde om nadere gegevens, en stuur daarvan een afschrift aan de belastingplichtige, of neem rechtstreeks contact op met de belastingplichtige ter verificatie
 - Als de volmacht na de inlichtingen niet rechtsgeldig of ontoereikend blijkt te zijn: → **bezwaar is niet-ontvankelijk**, tenzij de belastingplichtige het ingediende bezwaar alsnog bekrachtigt.
 - Trekt de belastingplichtige de volmacht/ overeenkomst van opdracht in *nadat* al bezwaar is ingesteld: vraag de belastingplichtige per brief of zij:
 1. het bezwaar zelf wil voortzetten;
 2. het bezwaar wil voortzetten met een andere gemachtigde;
 3. het bezwaar wil intrekken.

Bij geen antwoord: blijf het bezwaar behandelen en communiceer daarbij met de belastingplichtige zelf.

Tabel 1: stappen die de gemeente zet ter verificatie van de rechtsgeldigheid van het ingediende bezwaar

Herroepen van de volmacht is doorgaans kosteloos. Dit kan anders zijn bij het opzeggen van de overeenkomst van opdracht die met de belastingadviseur is gesloten, zie hierna.

Opzeggen overeenkomst van opdracht

De volmacht maakt doorgaans deel uit van een overeenkomst. Bij vertegenwoordiging in belastingzaken is dat een overeenkomst van opdracht die de volmachtgever sluit met de gevolmachtigde. In de overeenkomst kunnen onderlinge afspraken worden gemaakt. Ook kunnen algemene voorwaarden van toepassing worden verklaard op de overeenkomst. In sommige algemene voorwaarden van NCNP-bureaus is opgenomen dat bij herroeping van de overeenkomst van opdracht een bedrag verschuldigd is, meestal in de vorm van gederfd loon voor de

werkzaamheden die al zijn verricht.³⁷ Bij andere bedrijven is geen³⁸ of een vast laag bedrag³⁹ verschuldigd bij tussentijdse herroeping van de opdracht.

Wettelijke bescherming particuliere opdrachtgevers

Indien de belastingplichtige die de overeenkomst met het NCNP-bureau sluit een particulier/natuurlijk persoon is (geen bedrijf), gelden er consumentenbeschermingsregels voor de overeenkomst van opdracht.⁴⁰ Deze regels zijn van dwingend recht. Er mag niet van worden afgeweken ten nadele van de particuliere opdrachtgever.⁴¹

Artikel 7:408, eerste lid BW bepaalt: *'De opdrachtgever kan te allen tijde de overeenkomst opzeggen.'* En het derde lid bepaalt vervolgens dat hiervoor geen schadevergoeding verschuldigd is. Een bepaling in een overeenkomst die wel zo'n schadevergoeding inhoudt, is in strijd met deze verplichte consumentenbeschermingsregels.

Wel heeft de opdrachtnemer bij tussentijdse beëindiging door de opdrachtgever recht op betaling van een redelijk loon voor verrichte werkzaamheden.⁴² Dit geldt ook, indien de vergoeding op no-cure-no-pay-basis is afgesproken. Dat de opdracht niet is afgerond, betekent in dat geval dus niet dat helemaal geen loon betaald hoeft te worden.⁴³

Wat een 'redelijke vergoeding' is voor de verrichte werkzaamheden hangt van verschillende factoren af. In de eerste plaats de hoeveelheid werkzaamheden die de opdrachtnemer al heeft verricht voordat de overeenkomst door de opdrachtgever wordt beëindigd. In de tweede plaats wat een redelijk loon (uurtarief) is voor de werkzaamheden. De redelijkheid van de vergoeding staat ter beoordeling van de burgerlijke rechter. Zie in dit verband het voorbeeld in de jurisprudentie over de rechterlijke toetsing van de NVM-voorwaarde van verschuldigdheid van de volledige makelaarscourtage bij voortijdige beëindiging van de bemiddelingsovereenkomst, indien binnen drie maanden alsnog de koop tot stand is gekomen (buiten de makelaar om).⁴⁴ Ook de redelijkheid van een annuleringsbeding in de algemene voorwaarden bij de overeenkomst van opdracht kan blijkens de jurisprudentie aan artikel 7:411 BW worden getoetst.⁴⁵

De opdrachtnemer kan in overleg met de opdrachtgever overigens altijd afzien van het in rekening brengen van de uit de voorwaarden van de overeenkomst voortvloeiende verschuldigde vergoeding. Ook zou de gemeente aan de belastingplichtige kunnen aanbieden dit bedrag aan hem te vergoeden bij intrekking van het bezwaar.⁴⁶

³⁷ Zie bijvoorbeeld de algemene voorwaarden op <https://www.kosteloosbezwaar.nl/algemene-voorwaarden/>, <https://www.gratiswozbezwaar.nl/algemene-voorwaarden/>, <https://www.wozraadslieden.nl/algemene-voorwaarden/> en <https://www.wozmeldpunt.nl/algemene-voorwaarden/>.

³⁸ Meestal indien de opdracht wordt ingetrokken 'met toestemming' of na overleg.

³⁹ Zie bijvoorbeeld de algemene voorwaarden op <https://www.bezwaarwozwaarde.nl/algemene-voorwaarden> en op <https://www.bezwaarmaker.nl/algemene-voorwaarden>, waarin een bedrag van 50 euro wordt genoemd.

⁴⁰ Deze zijn opgenomen in titel 7, afdeling 1 van boek 7 BW.

⁴¹ Art. 7:413 lid 2 BW.

⁴² Art. 7:411 lid 1 BW.

⁴³ Zie HR 23-05-2003 (Graan Management/PeHa), ECLI:NL:PHR:2003:AF4626, NJ 2003/518. Deze zaak ging niet over een overeenkomst van opdracht, maar over een bemiddelingsovereenkomst van een makelaar, waarvoor eenzelfde soort consumentenbeschermingsbepaling geldt.

⁴⁴ HR 28-01-2005, nr. C03/284 (Van Vulpen/Debetz), ECLI:NL:HR:2005:AR4481, NJ 2008/41 m.nt. Jac. Hijma.

⁴⁵ HR 27 oktober 2017, nr. mer 16/03149 (Tio Teach BV/V), ECLI:NL:HR:2017:2775, NJ 2017/421 m.nt. red..

⁴⁶ Dit zou wel tot gevolg kunnen hebben dat de belastingadviseur in het vervolg niet meer bereid is af te zien van de vergoeding. In dat geval kan het tot verhoging van de gemeentelijke kosten leiden.

Kennisgeving belastingplichtige gebruik tegen haar wil

Zou het voor de belastingplichtige juridisch mogelijk zijn, zonder herroeping van de volmacht, zonder opzegging van de overeenkomst van opdracht en vooral zonder kosten, aan de gemeente te laten weten dat de bezwaarprocedure tegen haar wil wordt gevoerd, zodat de gemeente het bezwaar niet-ontvankelijk kan verklaren?

In feite vormt een dergelijke mededeling in juridische zin de mededeling van de herroeping van (een deel van) de volmacht aan de wederpartij. De belastingplichtige laat aan de gemeente weten dat zij, in het algemeen of in de betreffende zaak, niet (meer) vertegenwoordigd wil worden door degene die zij eerder had gevolmachtigd. Dat de belastingplichtige daarbij niet de officiële bewoordingen 'herroeping van de volmacht' gebruikt, maakt naar ons oordeel geen verschil voor de kwalificatie als zodanig. Een dergelijke mededeling moet volgens ons dus juridisch gezien worden als herroeping van de volmacht. De gevolgen daarvan voor de belastingplichtige zijn hierboven beschreven.

Indien de belastingadviseur 'redelijk loon' vordert voor reeds verrichte werkzaamheden, zou de gemeente eventueel kunnen aanbieden dit bedrag aan de belastingplichtige te vergoeden, zodat de belastingplichtige geen kosten hoeft te dragen als zij de volmacht herroept, de overeenkomst opzegt en/of het bezwaar intrekt. Deze handelswijze van gemeenten kan wel tot gevolg hebben dat belastingadviseurs in het vervolg niet meer bereid zullen zijn om af te zien van de vergoeding.



Wat kan ik doen als ik het niet eens ben met wat mijn adviseur doet?

De belastingplichtige kan drie dingen doen als zij het niet eens is met wat de adviseur namens haar doet (zoals het indienen van een bezwaarschrift).

- 1) **Overleg met de adviseur**, stop de opdracht en vraag of dit zonder kosten kan.

Als dat niet lukt:

- 2) **Herroep de volmacht** (art. 3:72 onder c BW). Laat dit aan de gemeente laten weten, anders blijft de gemeente het bezwaar behandelen. Breng ook je adviseur op de hoogte. Anders blijft hij mogelijk werkzaamheden verrichten en moet je hiervoor mogelijk een bedrag betalen.

Het intrekken of herroepen van de volmacht kan altijd en is gratis. Maar, in de overeenkomst van opdracht die met de dienstverlener is gesloten, kan dit wel een omstandigheid zijn waaronder een bedrag verschuldigd is voor het werk dat de adviseur al heeft gedaan. Het maximale bedrag dat in rekening kan worden gebracht is een 'redelijk loon' voor al verrichte werkzaamheden.

- 3) **Zeg de overeenkomst van opdracht met de adviseur op** (art. 7:408 lid 1 BW) door hem een brief of e-mail te sturen. Laat de gemeente ook weten dat de overeenkomst is opgezegd.

Bij het opzeggen van de overeenkomst heb je consumentenbescherming op grond van het burgerlijk wetboek. Hierin staat dat de overeenkomst altijd kan worden opgezegd en dat de adviseur geen schadevergoeding in rekening mag brengen. Wel mag de adviseur een 'redelijk loon' vragen voor de werkzaamheden die hij al heeft verricht.

Tabel 2: stappen die de belastingplichtige kan zetten om te voorkomen dat de belastingadviseur rechtshandelingen namens haar verricht tegen haar wil

2.2. Intrekken procedure door belastingplichtige zelf

De gevolmachtigde is (mits hij hiertoe bevoegd gemaakt is in de volmacht) bevoegd het bezwaar namens zijn cliënt in te trekken. Wettelijk gezien blijft de volmachtgever echter bevoegd de rechtshandelingen die zij heeft toebedeeld aan haar gevolmachtigde zelf uit te voeren. Dat betekent in belastingzaken dat de belastingplichtige bevoegd blijft handelingen te verrichten, zoals het sluiten van een compromis en het intrekken van het bezwaarschrift. Voor de hand liggend is dit overigens niet; de belastingplichtige laat zich niet voor niets vertegenwoordigen in de procedure door een gemachtigde.

De handelingen van de belastingplichtige zelf kunnen voor de gemachtigde nadelige gevolgen hebben: het kan de uitkomst van de procedure en de toekenning van proceskosten beïnvloeden. Daarom is in sommige overeenkomsten opgenomen dat de belastingplichtige niet zonder toestemming van de gemachtigde (rechts)handelingen mag verrichten die de uitvoering van de opdracht beïnvloeden en, indien zij dit wel doet, dat dit de no-cure-no-pay-afspraken doorbreekt. In dat geval is de belastingplichtige wettelijk een vergoeding verschuldigd aan de gemachtigde voor zijn werkzaamheden.

Zoals hiervoor is beschreven, mag dit in dat geval slechts een redelijk loon voor reeds verrichte werkzaamheden zijn⁴⁷ en mag de opdrachtnemer ook afzien van de vergoeding. Indien de

⁴⁷ Art. 7:411 lid 1 BW.

opdrachtnemer niet afziet van de vergoeding, zou de gemeente ervoor kunnen kiezen dit bedrag aan de belastingplichtige te vergoeden, zodat intrekken van de procedure voor de belastingplichtige toch kosteloos is.⁴⁸

2.3. Conclusie

Gezien het voorgaande is het herroepen van de volmacht door de belastingplichtige steeds mogelijk. Het door de belastingplichtige doen van een mededeling aan de gemeente dat zij niet wil dat van de volmacht gebruik wordt gemaakt door de belastingadviseur is juridisch aan te merken als herroepen van de volmacht.

Ook het opzeggen van de overeenkomst van opdracht met de belastingadviseur is te allen tijde toegestaan. De belastingplichtige blijft daarnaast steeds wettelijk bevoegd om het bezwaar dat namens haar is ingediend in te trekken.

Wat de financiële consequenties zijn van de handelingen door de belastingplichtige hangt af van wat zij met haar belastingadviseur in de overeenkomst van opdracht is overeengekomen. Het tussentijds opzeggen van de opdracht of het verrichten van handelingen die het werk (en de daaraan verbonden vergoeding) door de belastingadviseur belemmeren kunnen in de overeenkomst worden opgenomen als omstandigheden waaronder een loonvergoeding voor verrichte werkzaamheden verschuldigd wordt. Deze bepalingen zijn in sommige algemene voorwaarden van no-cure-no-pay-bureaus inderdaad aangetroffen, maar niet in alle. De verschuldigde vergoeding mag daarbij (wettelijk verplicht) niet hoger worden vastgesteld dan de norm van een 'redelijk loon' voor de reeds verrichte werkzaamheden. Het eisen van een schadevergoeding is wettelijk niet toegestaan. De belastingadviseur mag ook afzien van de vergoeding die zijn cliënt in deze gevallen op basis van de overeenkomst verschuldigd is. De gemeente zou ervoor kunnen kiezen het door de belastingadviseur gevorderde 'redelijke loon' te vergoeden aan de belastingplichtige, zodat er geen financiële drempel bestaat voor het herroepen van de volmacht, het opzeggen van de overeenkomst van opdracht en/of het intrekken van het bezwaar.

3. Wettelijke mogelijkheden uitsluiten doorlopende volmacht

De derde vraag die aan het ESBL is voorgelegd luidt als volgt: Bij de Belastingdienst is een doorlopende machtiging kennelijk niet meer mogelijk. Wat is er voor nodig om dat ook binnen de WOZ voor elkaar te krijgen?

3.1. Regelingen machtigingen bij Belastingdienst

Voor bepaalde rijksbelastingen, zoals inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en omzetbelasting, bestaat de mogelijkheid om online gegevens uit te wisselen met de Belastingdienst. Daaronder valt bijvoorbeeld het online aangifte doen en het krijgen van elektronische serviceberichten over die belastingen.

De belastingplichtige kan iemand anders machtigen om de *aangifte en correspondentie (waaronder bezwaar)* erover namens haar te doen. De machtiging hiervoor kan via DigiD (natuurlijke personen)

⁴⁸ Dit zou wel tot gevolg kunnen hebben dat de belastingadviseur in het vervolg niet meer bereid is af te zien van de vergoeding. In dat geval kan het tot verhoging van de gemeentelijke kosten leiden.

of via eHerkenning (rechtspersonen) digitaal worden afgegeven.⁴⁹ Daarbij kan de belastingplichtige zelf aangeven voor hoe lang, voor welke belastingen, voor welke soort handelingen en voor welke belastingjaren de machtiging geldig is. Indien de belastingplichtige de machtiging voor onbepaalde tijd afgeeft, hoeft zij deze dus niet het jaar erop te vernieuwen.

Voor de *digitale serviceberichten* van de Belastingdienst is een aparte machtiging nodig.⁵⁰ Via deze serviceberichten kan de gemachtigde gegevens krijgen over aan de belastingplichtige opgelegde aanslagen. De gemachtigde vraagt deze registratie digitaal aan bij de Belastingdienst. De Belastingdienst stuurt de belastingplichtige een brief met daarin een activeringscode. De belastingplichtige stuurt deze code door naar de gemachtigde en die kan met de code de machtiging voor de serviceberichten registreren bij de Belastingdienst. De registratie van zo'n machtiging voor serviceberichten geldt voor één klant, voor één soort belasting en voor één aangiftejaar. De machtiging moet dus elk jaar opnieuw geregistreerd te worden, via de hierboven beschreven methode.

Voor de aangifte inkomstenbelasting kan de belastingplichtige gebruik maken van de *vooringevulde aangifte*. Daarin zijn diverse bij de Belastingdienst reeds bekende gegevens, bijvoorbeeld over de WOZ-waarde van de eigen woning, looninkomsten en spaartegoeden, al ingevuld. Indien de gemachtigde van de belastingplichtige ten behoeve van de aangifte inkomstenbelasting gebruik wil maken van deze vooringevulde aangifte, heeft hij hier een aparte machtiging voor nodig.⁵¹ De registratie van deze machtiging geldt voor één persoon, voor één aangiftejaar, zodat de machtiging voor ieder aangiftejaar opnieuw geregistreerd moet worden. De werkwijze voor registratie is hetzelfde als hiervoor vermeld voor de machtiging voor serviceberichten van de Belastingdienst.

Voor rijksbelastingen geldt dus slechts een beperking in de geldigheidsperiode van de registratie van de machtigingen voor serviceberichten en de vooringevulde aangifte. De machtiging voor het (digitaal) doen van aangifte en het (digitaal) indienen van een bezwaarschrift wordt niet beperkt in zijn geldigheidsduur door de Belastingdienst: de belastingplichtige bepaalt zelf de geldigheidsduur ervan.

3.2. Gemeentelijke belastingen en WOZ

Lokale belastingen verschillen in die zin van bovengenoemde rijksbelastingen dat hiervoor geen aangifteverplichting geldt. De gemeentelijke belastingen worden opgelegd bij wege van aanslag en de WOZ-beschikking is een gebonden beschikking die door de heffingsambtenaar wordt vastgesteld. De hierboven beschreven werkwijze van het digitaal doen van aangifte wordt door gemeenten daarom niet toegepast. Voor sommige belastingen legt de gemeente weliswaar een aangifteverplichting op, zoals voor toeristenbelasting en hondenbelasting, maar het indienen van deze aangiftes gaat momenteel nog niet via dezelfde elektronische weg als bij de Belastingdienst gebeurt.

⁴⁹ Zie

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/aangifte_doen/praktische_informatie/digid_machtigen/.

⁵⁰ Zie

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/aangifte_doen/service_berichten_aanslag/.

⁵¹ Zie

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/aangifte_doen/gegevens_vooraf_ingevulde_aangifte/.

Wel verzenden gemeenten de aanslagen en beschikkingen digitaal naar de berichteninbox van de belastingplichtige via MijnOverheid, indien de belastingplichtige heeft aangegeven deze berichten digitaal te willen ontvangen. Voor deze berichten kan de belastingplichtige een ander machtigen om ze in te zien.⁵² Vooral nog kan dit alleen voor berichten van de gemeente Den Haag. In de toekomst is het de bedoeling dat meer gemeenten aansluiten en dat ook het maken van bezwaar en het doen van aangifte voor de hondenbelasting via deze DigiD-machtiging mogelijk wordt.⁵³

Een belastingplichtige kan momenteel al wel zelf digitaal bezwaar maken met gebruikmaking van DigiD, maar kan hiervoor nog geen machtiging aan een vertegenwoordiger afgeven. Een gemachtigde kan op dit moment dus nog niet via een DigiD-machtiging online namens de belastingplichtige bezwaar instellen tegen een gemeentelijke belastingaanslag of WOZ-beschikking.

Enerzijds zijn de digitale mogelijkheden voor het indienen van bezwaar tegen gemeentelijke belastingen en de WOZ-waarde nog beperkt, anderzijds gelden bij de digitale mogelijkheden die al wel bestaan geen wettelijke beperkingen voor de geldigheidsduur van de machtiging.

Kan de gemeente de geldigheidsduur van de machtiging beperken?

Nu er uit de regelgeving over het elektronische berichtenverkeer met de overheid geen beperkingen volgen voor de geldigheidsduur van de machtiging in lokale belastingzaken, is de vervolgvraag of de gemeente deze geldigheidsduur zelf via een regeling (verordening of ander besluit) zou kunnen beperken.

Voor lokale fiscale regelgeving geldt dat de bevoegdheid daartoe slechts bestaat, indien deze is toegekend dan wel niet is ingeperkt door formele wetgeving. De wetgever in formele zin kan aan de lokale overheid expliciet de bevoegdheid geven nadere (en eventueel strengere) regels te stellen op een bepaald terrein. Indien dit niet het geval is, moet worden beoordeeld of de lokale overheid met de eigen regeling geen hogere regelgeving doorkruist.

Als in onderdeel 1 van deze notitie uiteengezet, wordt de geldigheid van een machtiging geregeld door enerzijds de wetgeving in het BW en anderzijds voor het bestuursprocesrecht in de Awb. Uit die wetgeving in formele zin volgt geen wettelijke beperking van de geldigheidsduur van de volmacht. De belastingplichtige is vrij in het bepalen van de geldigheidsduur ervan. Dat kan dus ook een onbeperkte geldigheidsduur (namelijk tot herroeping) inhouden.

Indien de overheid de geldigheidsduur van de volmacht in een regeling zou beperken, zou dit ingaan tegen enerzijds de contracteervrijheid die de belastingplichtige op grond van het BW heeft en anderzijds de rechtsbescherming van deze belastingplichtige tegen de overheid inperken. Voor zo'n inperking is een wettelijke basis nodig, die vooral nog ontbreekt.

Dat de gemeente niet eigenhandig kan bepalen dat jaarlijks een nieuwe volmacht moet worden overgelegd, op straffe van niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar, blijkt ook uit de uitspraak van Hof Amsterdam van 18 april 2019.⁵⁴ Zie in dit verband ook de eerdere uitspraak van ditzelfde hof, waarin het oordeelt dat de rechtbank niet zonder gerede twijfel mag vragen om een recente machtiging op straffe van niet-ontvankelijkverklaring van het beroep.⁵⁵ De Nationale Ombudsman

⁵² Zie <https://machtigen.digid.nl/iemand-machtigen?dienst=Gemeentebelastingen>.

⁵³ Zie <https://machtigen.digid.nl/iemand-machtigen/dienst/Gemeentebelastingen>.

⁵⁴ Hof Amsterdam 18 april 2019, nr. 18/00243, ECLI:NL:GHAMS:2019:1499.

⁵⁵ Hof Amsterdam 22 juni 2017, nr. 15/00555, ECLI:NL:GHAMS:2017:3991, r.o. 4.1-4.4.

acht het verzoek om overlegging van een (recente) machtiging, terwijl de overheid op de hoogte is van de machtiging vanwege een eerder gevoerde procedure, een onbehoorlijke gedraging.⁵⁶

Tegelijkertijd hebben we in onderdeel 1 geconstateerd dat de gemeente binnen de huidige regelgeving wel om nadere inlichtingen kan verzoeken over de geldigheid van een overgelegd machtiging, in geval van *gerede twijfel* aan de geldigheid ervan. Deze nadere inlichtingen kunnen in dat geval ook rechtstreeks aan de belastingplichtige zelf worden gevraagd. Maar dit is slechts de uitzondering op de hoofdregel, namelijk dat van de geldigheid van de overgelegde volmacht moet worden uitgegaan.

3.3. Conclusie

Voor de rijksbelastingen geldt een beperking in de geldigheidsduur van de machtiging voor serviceberichten en de vooringevulde aangifte, omdat een jaarlijkse registratie van die machtiging nodig is. Voor de aangifte zelf en de correspondentie daarover (inclusief bezwaar) volgt de Belastingdienst de geldigheidsduur van de volmacht zoals de belastingplichtige die heeft bepaald. De geldigheidsduur van deze volmacht wordt door de Belastingdienst dus niet beperkt tot één (belasting)jaar.

Voor lokale belastingen is geen bijzondere regeling getroffen bij wet. Lokale overheden mogen in hun regelgeving, zonder dat zij hier expliciet de bevoegdheid toe hebben gekregen van de formele wetgever, geen strengere regels opstellen dan de formele wetgeving biedt. Dit brengt met zich mee dat de gemeente de geldigheidsduur van de volmacht, in het kader van de bezwaarprocedure tegen een gemeentelijke belastingaanslag of WOZ-beschikking, niet eigenhandig kan beperken tot één (belasting)jaar. Niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar indien geen recente volmacht wordt overgelegd is in strijd met de wet. Dit blijkt ook uit de jurisprudentie.

Voor een dergelijke beperking in geldigheidsduur van volmachten is gezien het voorgaande een wetswijziging nodig.

⁵⁶ Oordeel van de Nationale Ombudsman 2 september 1999, nr. 99/392, AB 2000/124 m.nt. van Ballegooij.

Doorlopende machtiging

Volmacht

Een volmacht (ook vaak 'machtiging' genoemd) is een juridisch middel om rechtshandelingen in naam van een volmachtgever te kunnen verrichten. In artikel 2:1 Algemene wet bestuursrecht staat hierover het volgende:

1. Een ieder kan zich ter behartiging van zijn belangen in het verkeer met bestuursorganen laten bijstaan of door een gemachtigde laten vertegenwoordigen.
2. Het bestuursorgaan kan van een gemachtigde een schriftelijke machtiging verlangen.

De machtiging dient ondertekend te zijn door de volmachtgever. Dit mag geen digitale handtekening zijn. Een digitale handtekening is volgens vaste jurisprudentie van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State niet afdoende. Een ondertekening, van in dit geval een machtiging, moet in beginsel een fysieke handtekening zijn¹. Naast de ondertekening dient de machtiging voldoende specifiek te zijn om de grenzen van de vertegenwoordigingsbevoegdheid te kunnen bepalen. Verder worden er weinig concrete eisen aan gesteld.

Doorlopende machtiging

Het probleem waar veel WOZ-uitvoeringsorganisaties mee kampen is het fenomeen 'doorlopende machtiging'. Professionele bezwaarmakers begrenzen de volmacht niet met een kalenderjaar, maar gebruiken dezelfde machtiging ook om voor een daaropvolgend jaar bezwaar en of beroep aan te tekenen. In incidentele gevallen komt het zelfs voor dat de volmachtgever niet op de hoogte is van het feit dat er namens hem of haar bezwaar of beroep is ingesteld.

Alleen als er aanwijzingen zijn dat er zich tussen het verlenen van de machtiging en het instellen van bezwaar/beroep een omstandigheid als bedoeld in artikel 3:72 BW (dood, onder curatelestelling, faillissement, schuldsanering, herroeping of opzegging) heeft voorgedaan mag worden aangenomen dat de vertegenwoordigingsbevoegdheid van de gemachtigden is geëindigd².

In artikel 2:4 Awb staat dat het bestuursorgaan haar taken zonder vooringenomenheid dient uit te voeren. Het passeren van de gemachtigde is dan ook niet zondermeer mogelijk.

Belastingdienst

De problemen waar het WOZ-domein met de doorlopende machtiging mee te maken heeft, komen niet voor bij de Belastingdienst. Bij de Belastingdienst is het niet (meer) mogelijk om gebruik te maken van een doorlopende machtiging. Reden om kritisch te kijken naar de wijze waarop de Belastingdienst dit heeft vorm gegeven. Gebleken is dat de Belastingdienst de jaarlijkse machtiging via de elektronische weg afdwingt. Wanneer de gemachtigde hieraan niet meewerkt, heeft zij geen toegang tot de (voorgevulde) gegevens van de Belastingdienst. Deze mogelijkheid is geboden op grond van een ministeriële regeling op basis van artikel X Wet elektronisch berichtenverkeer Belastingdienst.

¹ ECLI:NL:RBOBR:2017:3588 Rechtbank Oost-Brabant,05-07-2017 en 11 december 2013, ECLI:NL:RVS:2013:2374

² ECLI:NL:HR:2013:840



Voor de WOZ is een dergelijke wettelijke basis niet aanwezig. Eenzelfde werkwijze hanteren als de Belastingdienst behoort dan ook helaas niet tot de mogelijkheden.

Wat te doen bij twijfels rondom de geldigheid van de machtiging?

Wanneer er twijfels zijn rondom de rechtsgeldigheid van de machtiging kan er op grond van artikel 2.1, lid 2, Awb van de gemachtigde een schriftelijke machtiging worden opgevraagd. Het passeren van de gemachtigde door rechtstreeks de belastingplichtige te benaderen is niet toegestaan in verband met het verbod op vooringenomenheid. Zie hiervoor ook de Memorie van Toelichting bij artikel 2:1 Awb (TK 1988-89, 21 221 nr.3) en de Rapporten Ombudsman ([2009/115](#) en [2016/009](#)).

Het bovenstaande laat onverlet dat er bij gerede twijfel rondom de rechtsgeldigheid van de machtiging wel met medeweten van de gemachtigde rechtstreeks contact kan worden opgenomen met de belastingplichtige. Een uitspraak waarin dit onderwerp aan de orde kwam, is terug te vinden in een uitspraak van Gerechtshof Amsterdam: ECLI:NL:GHAMS:2019:1499. In deze uitspraak overwoog het Hof onder andere:

"Voorts overweegt het Hof dat zo al de heffingsambtenaar gerede twijfel heeft over de rechtsgeldigheid van een hem overgelegde machtiging, het in de rede ligt de feiten waarop die twijfel is gebaseerd tijdig – in dit geval in de bezwaarfase – aan belanghebbende kenbaar te maken. Afhankelijk van de aard van die feiten kan de heffingsambtenaar in een dergelijk geval ertoe overgaan om zich in dat kader rechtstreeks tot de belanghebbende te wenden."

Er is wel eens geopperd dat gemeenten in de beleidsregels standaard de bepaling dienden op te nemen dat zij, wanneer van een doorlopende machtiging voor het tweede achtereenvolgende jaar op identieke wijze gebruik wordt gemaakt, extra bewijs kunnen verlangen rondom de geldigheid van de machtiging. Met inachtneming van de eerder genoemde uitspraken ben ik die mening niet toegedaan. Er dient gerede twijfel te bestaan. Het standaard opnemen van de extra te leveren bewijslast in de beleidsregels voldoet niet aan deze eis.

Situaties waarin er wel sprake kan zijn van gerede twijfel:

- Er zijn meerdere situaties bekend waarbij deze gemachtigde misbruik heeft gemaakt van de volmacht. In dat geval mag de uitvoeringsorganisatie vragen om extra bewijs te leveren omtrent de geldigheid van de gemachtigde;
- De gemachtigde maakt bezwaar voor iemand die geen belanghebbende meer is (door koop, huur of overlijden).

Bovenstaande situaties zijn niet limitatief.

mr. Riccardo de Boef