



Rapport

Datum: 10 november 2003
Rapportnummer: 2003/407

Klacht

Verzoeker klaagt over de motivering van de afwijzende beslissing van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht op zijn verzoek om ambtshalve vermindering van de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 2000.

Beoordeling

1. Verzoeker heeft in zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 2000 voor verhuiskosten een bedrag van f 12.810 als aftrekpost opgevoerd. Bij de aanslagregeling ib/pvv 2000 heeft de Belastingdienst/Particulieren Utrecht, per 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi (hierna: de Belastingdienst), het standpunt ingenomen dat verzoeker geen recht had op aftrek van verhuiskosten, en is op dit punt van de aangifte afgeweken. Verzoeker heeft de correctie niet betwist, en heeft evenmin bezwaar gemaakt tegen de aldus opgelegde aanslag ib/pvv 2000. Dit betekent dat de aanslag ib/pvv 2000 na het verstrijken van de bezwaartermijn onherroepelijk is komen vast te staan.

2. Na het verstrijken van de bezwaartermijn heeft verzoeker kennis genomen van de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 16 augustus 2002, nr. 2002/00301, In deze uitspraak overwoog het Hof het volgende: "In artikel 7, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (...) is bepaald dat de modellen voor de uitnodigingen tot het doen van aangifte bij ministeriële regeling worden vastgesteld. Een ministeriële regeling is een wet in materiële zin". Het vertrouwen dat belanghebbende aan de aangiftediskette had ontleend is - aldus het Hof - dus een aan de wet ontleend vertrouwen. Niet is gesteld dat in het aangifteprogramma is vermeld dat aan de wijze van berekening geen vertrouwen kon worden ontleend. Volgens het Hof deed betrokkene daarom terecht een beroep op opgewekt vertrouwen (zie achtergrond, onder 6).

3. Op grond van voornoemde uitspraak van het Hof verzocht verzoeker de Belastingdienst bij brief van 7 februari 2003 om de bij de aanslagregeling ib/pvv 2000 toegepaste correctie ongedaan te maken. Hij voerde aan dat hij in de aangifte ib/pvv 2000 voor de aftrekpost verhuiskosten was uitgegaan van de letterlijke tekst zoals die was opgenomen in de toelichting van de aangiftediskette voor het jaar 2000. Deze tekst luidt als volgt:

"Let op! Verhuiskosten zijn in ieder geval aftrekbaar als:

u binnen twee jaar nadat u van baan bent veranderd of bent overgeplaatst, verhuist naar een woning die zich op minder dan 10 kilometer van uw nieuwe werkplek bevindt, terwijl de afstand vanuit uw vorige woning meer dan 10 kilometer was;

door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is.”

Verzoeker merkte op dat in de toelichting niet staat vermeld dat aan beide voorwaarden tegelijk moet worden voldaan, en dat ook niet is aangegeven dat aan deze informatie geen rechten kunnen worden ontleend. Verzoeker gaf aan dat hij exact voldoet aan het tweede genoemde criterium: “door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is”. Verzoeker stelde zich op het standpunt dat hij aldus conform de uitspraak van het Hof en conform de toelichting van de belastingdiskette voldoet aan de criteria om voor aftrek van verhuiskosten in aanmerking te komen.

4. De Belastingdienst besliste op 27 maart 2003 afwijzend op het ingediende verzoek van 7 februari 2003. Volgens de Belastingdienst was de opgelegde aanslag ib/pvv 2000 juist. De Belastingdienst voerde daartoe aan dat in de toelichting van de aangiftekette tussen de twee voorwaarden een puntkomma staat, hetgeen inhoudt dat de zin grammaticaal doorloopt. Bovendien impliceert - aldus de Belastingdienst - het woordje “als” in de aanhef dat aan beide voorwaarden moet worden voldaan om voor aftrek in aanmerking te komen. De Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat de tekst van de toelichting grammaticaal juist is, en dat het beroep van verzoeker op de uitspraak van het Hof te Leeuwarden daarom niet relevant is.

5. Verzoeker acht de motivering van de afwijzende beslissing van de Belastingdienst op zijn verzoek van 7 februari 2003 niet juist. Hij stelt zich op het standpunt dat een puntkomma in het Nederlands, en in voorkomende gevallen ook door de Belastingdienst, wordt gebruikt als onderbreking van een opsomming, waarbij het woord `of` dient te worden gelezen. Hij wees er op dat de Belastingdienst in de situatie dat aan meerdere voorwaarden dient te worden voldaan dit in de toelichtingen vermeldt dan wel het woord `en` tussen de voorwaarden opneemt.

6. In reactie op de klacht heeft de staatssecretaris van Financiën laten weten dat de onder 3. bedoelde passage in de toelichting onjuist is om reden dat de tweejaarstermijn niet is genoemd als voorwaarde vooraf. Pas bij verhuizing binnen twee jaar na het aanvaarden van de nieuwe dienstbetrekking (c.q. verplaatsing) is van belang om na te gaan onder welk criterium men valt: hetzij gaan wonen op minder dan tien kilometer van de nieuwe werkplek, terwijl de afstand daarvóór meer dan tien kilometer was, hetzij de afstand is gehalveerd met een minimum van tien kilometer. Bij verhuizing buiten bedoelde tweejaarstermijn geldt de normale bewijsleer dat wil zeggen dat belanghebbende de zakelijkheid van de verhuizing aannemelijk moet kunnen maken.

7. Gelet op de reactie van de staatssecretaris van Financiën zoals opgenomen onder 6., moet worden geconcludeerd dat de motivering van de afwijzende beslissing van de Belastingdienst op het verzoek van 7 februari 2003 niet juist is. Immers, ten onrechte is in

de motivering gesteld dat de tekst van de toelichting grammaticaal juist is en dat om die reden het beroep op de uitspraak van het Hof te Leeuwarden niet relevant is.

In zoverre is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

8. Meer inhoudelijk wordt nog het volgende opgemerkt. Artikel 65 Awr - zoals uitgewerkt in de resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (DB 89/735) - voorziet in de mogelijkheid een onjuiste (te hoge) aanslag te verminderen; aan de belastingplichtige wordt de vermindering of teruggaaf verleend waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt (zie achtergrond, onder 4. en 5.). Aldus wordt bewerkstelligd dat indien een belastingplichtige om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek - bijvoorbeeld in het geval van het te laat indienen van een bezwaar- of verzoekschrift - door de Belastingdienst niettemin ambtshalve de vermindering of teruggaaf wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijs in aanmerking komt. Anders gezegd, het feit dat de aanslag al onherroepelijk is geworden, staat op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling door de Belastingdienst in bovenbedoelde zin.

9. In het onderhavige geval is het volgende van belang. Uit hetgeen verzoeker te berde heeft gebracht, kan niet worden afgeleid dat de onderhavige aanslag ib/pvv 2000 onjuist is in die zin dat deze in strijd met het bepaalde in artikel 36, tweede lid, onderdeel d. Wet inkomstenbelasting 1964 jo. artikel 7b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 (regeling inzake aftrekbaarheid van verhuiskosten) is vastgesteld (zie achtergrond, onder 1 en 2). Met name wordt in dit verband opgemerkt dat artikel 7b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 in het onderhavige geval niet van toepassing is omdat blijkens het schrijven van de Belastingdienst van 11 december 2001 aan verzoeker geen sprake is van verhuizing binnen twee jaar na de aanvaarding van een nieuwe werkkring of na overplaatsing binnen de bestaande werkkring. Verzoeker heeft dit laatste ook niet weersproken. Dit betekent dat in zoverre geen aanleiding bestaat om de opgelegde aanslag ib/pvv 2000 ambtshalve te verminderen. Voor zover verzoeker in dit verband een beroep doet op de uitspraak van Hof Leeuwarden van 16 augustus 2002 geldt het volgende. In de bewuste uitspraak van het Hof werd het oordeel van het Hof gebaseerd op onder meer de omstandigheid dat niet is gesteld dat in de aangiftediskette is vermeld dat aan de onderhavige berekening geen rechten kunnen worden ontleend. In aanmerking genomen dat in het onderhavige geval een dergelijke vermelding wel in de aangiftediskette is opgenomen (zie achtergrond, onder 3), faalt het beroep op de uitspraak van het Hof reeds om die reden.

Daarnaast wordt opgemerkt dat uit de publicatie in Infobulletin 2002/815 blijkt dat de staatssecretaris tegen de bewuste uitspraak van het Hof geen beroep in cassatie heeft ingesteld om reden dat in dat geval geen sprake was van een fout in de aangiftediskette. Wel heeft de staatssecretaris aangegeven dat hij in het geval wel sprake zou zijn geweest van een fout in de aangiftediskette het oordeel van het hof inzake het te honoreren

vertrouwen niet deelt. De staatssecretaris stelt zich op het standpunt dat de in de aangiftediskette opgenomen berekeningsmethoden op dezelfde wijze gekwalificeerd dienen te worden als de toelichting op het aangiftebiljet. Er is - aldus de staatssecretaris - derhalve slechts sprake van een inlichting. Slechts wanneer belanghebbenden op basis van een dergelijke inlichting bepaalde zaken doen of nalaten en daardoor schade leiden, kan volgens de staatssecretaris sprake zijn van te honoreren vertrouwen (zie achtergrond, onder 9). Kennelijk stelt de Belastingdienst zich op het standpunt dat van die laatste situatie geen sprake is, zodat geen sprake kan zijn van te honoreren vertrouwen. Niet kan worden gezegd dat de staatssecretaris respectievelijk de Belastingdienst hiermee een onjuist of onredelijk standpunt innemen.

Een en ander in aanmerking genomen wordt geconcludeerd dat de Belastingdienst in redelijkheid heeft kunnen komen tot zijn standpunt dat verzoeker geen aanspraak heeft op ambtshalve vermindering van de aan hem opgelegde aanslag ib/pvv 2000.

Op dit punt is de onderzochte gedraging behoorlijk.

10. Ten slotte wordt nog het volgende opgemerkt. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat - hoewel in deze kwestie niet op alle taalkundige argumenten even diep is ingegaan - in voldoende mate op de inhoud van de brieven van verzoeker is gereageerd. De Belastingdienst maakt daarbij de kanttekening dat achteraf kan worden vastgesteld dat aan verzoeker duidelijk had moeten worden gemaakt waarom de uitspraak van Hof Leeuwarden er niet toe kan leiden dat de aanslag ambtshalve zou moeten worden verminderd.

De Belastingdienst kan niet in dit standpunt kan worden gevolgd. Met name wordt in dit verband genoemd de brief van verzoeker van 20 maart 2003 waarin laatstgenoemde reageert op de aankondiging van de Belastingdienst van 10 maart 2003 dat deze voornemens was het door verzoeker ingediende verzoek af te wijzen. In de brief van 20 maart 2003 gaat verzoeker gemotiveerd in op de zijns inziens onjuiste motivering van de Belastingdienst van de voorgenomen afwijzende beslissing, te weten het standpunt van de Belastingdienst dat de tekstpassage in de toelichting van de aangiftediskette grammaticaal juist is. In aanmerking genomen dat het hier gaat om een dragende motivering die uiteindelijk ook ten grondslag is gelegd aan de afwijzende beslissing op het verzoek van 27 maart 2003, had het in de rede gelegen dat de Belastingdienst inhoudelijk was ingegaan op hetgeen verzoeker in zijn brief van 20 maart 2003 naar voren had gebracht. Dit klemmt temeer nu de staatssecretaris van Financiën thans heeft erkend dat de bewuste tekstpassage onjuist was, hetgeen betekent dat de argumentatie van verzoeker hout sneed.

Op dit punt is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, is gegrond, behoudens op het punt van de inhoudelijke beslissing van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi, kantoor Utrecht op het verzoek van om ambtshalve vermindering van de opgelegde aanslag ib/pvv 2000. Op dit laatste punt is de klacht niet gegrond.

Onderzoek

Op 6 mei 2003 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift, gedateerd 29 april 2003, van de heer P. te Harmelen, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Utrecht-Gooi verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Daarnaast werd de minister van Financiën de gelegenheid geboden om commentaar op de klacht te geven.

Vervolgens werd verzoeker in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Verzoeker maakte van die gelegenheid geen gebruik.

Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De Belastingdienst en de staatssecretaris van Financiën deelden mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen.

Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. De Belastingdienst/Particulieren Utrecht, per 1 januari 2003 onderdeel van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi (hierna: de Belastingdienst), zond verzoeker op 11 december 2001 een mededeling over de afhandeling van de door laatstgenoemde ingediende aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 2000. De mededeling had de volgende inhoud:

“...Ik heb uw aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2000 beoordeeld. Ik ben van plan van uw aangifte af te wijken. Hierna geef ik aan waarom ik van uw aangifte afwijk, waarbij de vetgedrukte tekst verwijst naar het onderwerp in de aangifte.

Beroepskosten

U trekt voor de verhuiskosten een bedrag van f 12.810 af van uw inkomen. Verhuiskosten zijn alleen aftrekbaar als sprake is van een verhuizing op zakelijke gronden. Een verhuizing is zakelijk te noemen als wordt voldaan aan elk van de volgende voorwaarden:

U bent verhuisd in verband met uw werkzaamheden.

U bent verhuisd binnen twee jaar na aanvaarding van een nieuwe baan of na overplaatsing binnen de bestaande werkkring.

Door de verhuizing is de afstand tussen de woning en de arbeidsplaats ten minste met 50% en met tien of meer kilometer korter geworden. Deze afstand wordt gemeten langs de meest gebruikelijke weg.

Er is in uw situatie geen sprake van de aanvaarding van een nieuwe werkkring of overplaatsing binnen de bestaande werkkring. U voldoet dus niet aan alle voorwaarden waardoor u geen recht heeft op een aftrek van verhuiskosten. U heeft nu recht op de maximale aftrek ingevolge de 12% regeling (=f 3.538). Daarom ben ik van plan het aangegeven inkomen te verhogen met f 9.272.

(...)

Als u het niet eens bent met het vorenstaande, dan verzoek ik u om vóór 2 januari 2002 te reageren. Ik kan dan bij het vaststellen van de aanslag rekening houden met uw opmerkingen...”

2. Omdat verzoeker de voorgenomen correctie niet betwistte, werd door de Belastingdienst op 11 december 2001 de aanslag ib/pvv 2000 op het punt van de beroepskosten opgelegd conform de mededeling van de Belastingdienst van 11 december 2001. Tegen de aanslag ib/pvv 2000 werd door verzoeker geen bezwaar gemaakt zodat deze na verloop van de bezwaartermijn onherroepelijk is komen vast te staan.

3. Verzoeker schreef de Belastingdienst op 7 februari 2003 het volgende:

“...Naar aanleiding van de uitspraak van de belastingkamer gerechtshof te Leeuwarden, d.d. 16-08-2002, LJN-nummer AE6765, zaaknr: BK301/02, is ondergetekende van mening dat de inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht ten onrechte van zijn aangifte over het jaar 2000 is afgeweken.

Ondergetekende reageert eerst nu op de afwijking van de inspecteur, omdat door de uitspraak van de belastingkamer in bovengenoemde zaak jurisprudentie is ontstaan die ook op ondergetekende van toepassing is.

Wat is het geval:

Bij zijn aangifte is ondergetekende voor het vaststellen van de aftrekpost Beroepskosten uitgegaan van de letterlijke tekst, zoals die is opgenomen in de toelichting van de Belastingdienst aangiftediskette over het jaar 2000 (...). Hierin staat letterlijk:

Let op! Verhuiskosten zijn in ieder geval aftrekbaar als:

u binnen twee jaar nadat u van baan bent veranderd of bent overgeplaatst, verhuist naar een woning die zich op minder dan 10 kilometer van uw nieuwe werkplek bevindt, terwijl de afstand vanuit uw vorige woning meer dan 10 kilometer was;

door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is.

In deze toelichting staat niet dat aan beide voorwaarden tegelijk moet worden voldaan.

(...)

Ondergetekende voldoet dus exact aan de letterlijke tekst van de toelichting van de aangiftediskette.

U heeft in uw brief de aangifte van ondergetekende met fl. 9272,- (€ 4208,-) voor hem negatief gecorrigeerd.

Gezien de recente uitspraak van het gerechtshof te Leeuwarden, d.d. 16-08-2002, LJN-nummer AE6765, zaaknr: BK301/02, verzoekt ondergetekende u nu om zijn aangifte over het jaar 2000 alsnog positief te corrigeren en bovengenoemde negatieve correctie ongedaan te maken...”

4. De Belastingdienst verzocht verzoeker op 13 februari 2003 om aanvullende informatie te verstrekken:

“...**Beroepskosten**

Verhuiskosten

(...) verwijst u naar een uitspraak van het Hof Leeuwarden van 16 augustus 2002, LJN-nummer AE6765, zaaknr: BK301/02. Deze uitspraak is bij ons niet bekend, ik verzoek daarom om toezending van een kopie van deze uitspraak.

Verder verwijst u naar de tekst van de toelichting van de aangiftediskette. Van verhuiskosten is in ieder geval sprake als aan alle voorwaarden wordt voldaan, in alle andere gevallen ligt de bewijslast of er sprake is van verhuizing op zakelijke gronden bij de belastingplichtige.

Ik stel u daarom in de gelegenheid om te motiveren waarom u denkt dat u op zakelijke gronden bent verhuisd..."

5. Hierop verstrekte verzoeker de Belastingdienst op 23 februari 2003 een afschrift van de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 16 augustus 2002, LJN-nummer AE6765, zaaknr: BK301/02. Voorts schreef verzoeker de Belastingdienst:

"...De uitspraak van de rechter geeft aan dat een belastingplichtige vertrouwen mag ontlene aan de informatie die door de Belastingdienst aangiftediskette wordt verstrekt. Met name in punt 4.6 wordt hierover zeer duidelijk uitspraak gedaan.

Wat is het geval:

Bij zijn aangifte is ondergetekende voor het vaststellen van de aftrekpost Beroepskosten uitgegaan van de letterlijke tekst, zoals die is opgenomen in de toelichting van de Belastingdienst aangiftediskette over het jaar 2000. Hierin staat:

Let op! Verhuiskosten zijn in ieder geval aftrekbaar als:

u binnen twee jaar nadat u van baan bent veranderd of bent overgeplaatst, verhuist naar een woning die zich op minder dan 10 kilometer van uw nieuwe werkplek bevindt, terwijl de afstand vanuit uw vorige woning meer dan 10 kilometer was;

door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is.

In deze toelichting staat niet dat aan beide voorwaarden tegelijk moet worden voldaan. Ook wordt niet aangegeven dat aan deze informatie geen rechten kunnen worden ontleend.

Ondergetekende voldoet exact aan criterium 2 ("door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is.") en ondergetekende voldoet hiermee dus conform de uitspraak en conform de toelichting van de belastingdiskette aan de criteria om voor aftrek in aanmerking te komen. Feitelijk voldoet ondergetekende hiermee ook aan het begrip "verhuizing op zakelijke

gronden”.

Gezien de bovengenoemde recente uitspraak van het gerechtshof te Leeuwarden, verzoekt ondergetekende u derhalve om zijn aangifte over het jaar 2000 alsnog positief te corrigeren en de negatieve correctie ongedaan te maken...”

6. De Belastingdienst deelde verzoeker bij brief van 10 maart 2003 mee dat hij voornemens was om afwijzend te beslissen op het ingediende verzoek:

“...Samenvatting van uw verzoek

U bent van mening dat u recht heeft op de aftrek verhuiskosten.

Beoordeling van uw verzoek

U verwijst (...) naar de letterlijke tekst zoals deze is opgenomen in de toelichting van de Belastingdienst aangiftediskette over het jaar 2000. De letterlijke tekst in de toelichting van de Belastingdienst aangiftediskette luidt als volgt:

Verhuizing

Verhuiskosten zijn alleen aftrekbaar als de verhuizing voor uw werk noodzakelijk was. Dit moet u aannemelijk kunnen maken.

Let op! Verhuiskosten zijn in ieder geval aftrekbaar als:

u binnen twee jaar nadat u van baan bent veranderd of bent overgeplaatst, verhuist naar een woning die zich op minder dan 10 kilometer van uw nieuwe werkplek bevindt, terwijl de afstand vanuit uw vorige woning meer dan 10 kilometer was;

door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is.

Op grond van deze tekst meent u in aanmerking te komen voor aftrek van verhuiskosten omdat de tekst volgens u aangeeft dat u niet aan beide in de tekst genoemde voorwaarden hoeft te voldoen.

Echter tussen de voorwaarden één en twee staat een puntkomma, dit houdt in dat de zin grammaticaal doorloopt, bovendien impliceert het woordje “als” in de aanhef dat aan beide voorwaarden moet worden voldaan om voor aftrek in aanmerking te komen. Omdat de tekst grammaticaal juist is, is uw beroep op de uitspraak van Hof Leeuwarden niet relevant.

Mondelinge toelichting

Ik ben voornemens uw verzoek af te wijzen. Voordat ik dat doe, wil ik u nog in de gelegenheid stellen uw verzoek mondeling toe te lichten. U kunt daarvoor een afspraak met mij maken. Mijn doorkiesnummer staat in het briefhoofd.

Graag ontvang ik uw schriftelijke reactie vóór 31 maart 2003. Als u vragen of opmerkingen heeft, kunt u mij bereiken op mijn doorkiesnummer...

7. Verzoeker reageerde bij brief van 20 maart 2003:

“... De tekst waar het om gaat luidt als volgt:

Let op! Verhuiskosten zijn in ieder geval aftrekbaar als:

- u binnen twee jaar nadat u van baan bent veranderd of bent

overgeplaatst, verhuist naar een woning die zich op minder dan

10 kilometer van uw nieuwe werkplek bevindt, terwijl de afstand vanuit

uw vorige woning niet meer dan 10 kilometer was;

- door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk

minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is.

U stelt dat het woordje “als” in bovenstaande tekst betekent dat aan beide voorwaarden moet worden voldaan. U geeft ook aan dat de “,” aangeeft dat de zin grammaticaal doorloopt en dat dus ook deze punt-komma aangeeft dat aan beide voorwaarden dient te worden voldaan.

Ondergetekende is het hiermee niet eens.

Een “,” wordt in het nederlands en terecht ook door de Belastingdienst gebruikt als onderbreking van een opsomming, waarbij het woord “of” gelezen dient te worden.

De Belastingdienst maakt hiervan veelvuldig gebruik. Als we in de papieren toelichting kijken van de P-Aangifte 2000, zien we bijvoorbeeld bovenaan op pagina 26, in de 2e kolom, bij de toelichting op vraag 22 een situatie van een opsomming, waarbij buitengewone lasten afgetrokken mogen worden als aan 1 **of** meerdere situaties wordt voldaan. Als aan alle voorwaarden voldaan zou moeten worden (conform uw **EN**-uitleg) zouden kosten van ziekte, invaliditeit, bevalling etc. niet aftrekbaar zijn als niet tegelijk ook kosten gemaakt zouden zijn voor het studeren voor een beroep. Ook de volgende tekst spreekt boekdelen:

Lees de brochure “Buitengewone lasten” als:

- u voor het eerst buitengewone lasten wilt aftrekken;
- u in 2000 bent getrouwd of uw partnerschap heeft laten registreren;
- u in 2000 bent gescheiden of uw partnerschap heeft laten verbreken;
- uw echtgenoot in 2000 is overleden.

Het is voor niemand mogelijk om aan al deze voorwaarden tegelijk te voldoen in één jaar!

In de situatie dat aan beide of meer voorwaarden dient te worden voldaan vermeldt de Belastingdienst zelf in haar toelichtingen dat aan “beide” of “de volgende” voorwaarden dient te worden voldaan of zij vermeldt het woordje “en” tussen de voorwaarden.

Een heel duidelijk voorbeeld hiervan staat op pagina 17 van diezelfde papieren toelichting bij vraag 13c en 13d:

Let op!

Vooruitbetaalde rente is alleen aftrekbaar als:

- *de rente is betaald op een lening voor de eigen woning die uw hoofdverblijf is; EN*
- de periode waarop de rente betrekking heeft eindigt voor 1 juli 2001.

In de toelichting m.b.t. de verhuiskosten staat niet dat aan beide voorwaarden tegelijk moet worden voldaan. Ook staat niet vermeld dat aan “de volgende” voorwaarden dient te worden voldaan. Ook het woord “en” staat niet vermeld na de punt-komma.

Ondergetekende voldoet ruim aan criterium 2 (“door de verhuizing de reisafstand tussen uw woning en uw werk minimaal gehalveerd is en minimaal 10 kilometer kleiner geworden is.”) en ondergetekende voldoet hiermee dus conform de toelichting van de belastingdiskette aan de criteria om voor aftrek in aanmerking te komen.

Gezien de uitspraak van het gerechtshof te Leeuwarden, dat een belastingplichtige vertrouwen mag ontlenen aan de informatie die door de Belastingdienst aangiftdiskette wordt verstrekt en het eigen taalgebruik van de Belastingdienst, waarvan hierboven duidelijke voorbeelden gegeven zijn, verzoekt ondergetekende u derhalve nogmaals om ambtshalve herziening en zijn aangifte over het jaar 2000 alsnog positief te corrigeren en de negatieve correctie ongedaan te maken...”

8. De Belastingdienst besliste op 27 maart 2003 afwijzend op het verzoek van verzoeker:

“...**Mondelinge toelichting**

Op 10 maart 2003 heb ik u uitgenodigd om uw bezwaar mondeling toe te lichten.

U heeft hiervan geen gebruik gemaakt

Samenvatting van uw verzoek

U verzoekt alsnog om aftrek verhuiskosten.

Beoordeling van uw verzoek

Uw reactie in uw brief van 20 maart 2003 heeft mij geen aanleiding gegeven om mijn eerder ingenomen standpunt te herzien. Ik ben van mening dat de aanslag juist is. De reden(en) daarvoor gaf ik u in mijn brief van 10 maart 2003...

9. Hierop schreef verzoeker de Belastingdienst op 13 april 2003 het volgende:

“...Naar aanleiding van uw brief, d.d. 27 maart 2003, deelt ondergetekende u mee dat hij geen genoegen neemt met uw stellingname in deze.

Even recapitulerend;

U schrijft in uw brief van 27 maart dat u ondergetekende op 10 maart heeft uitgenodigd zijn bezwaar mondeling toe te lichten, maar dat hij daar geen gebruik van heeft gemaakt. Daarna wijst u zijn verzoek zonder enige toelichting gewoon af.

Dat ondergetekende geen gebruik heeft gemaakt van uw uitnodiging e.e.a. mondeling te komen toelichten is juist. Ondergetekende heeft echter gewoon gebruik gemaakt van de door u zelf (in uw zelfde brief, 2 regels na bovengenoemde uitnodiging n.b.), geboden mogelijkheid voor 31 maart schriftelijk te reageren.

Als u echt had gewild dat ondergetekende e.e.a. mondeling was komen toelichten had u dat als zodanig moeten schrijven en hem niet ook de mogelijkheid moeten geven voor 31 maart schriftelijk te reageren.

Dus: het verzoek afwijzen, omdat ondergetekende niet mondeling heeft gereageerd is niet van toepassing.

Daarnaast:

In uw brief d.d. 10 maart begint u en niet ondergetekende de discussie over een puntkomma, hoe die gelezen moet worden en dat het woordje “als” in een aanhef impliceert dat aan beide voorwaarden voldaan moet worden.

Ondergetekende wijst u er daarna in zijn brief, d.d. 20 maart 2003 op dat uw uitleg absoluut niet juist is en geeft dat aan met eigen voorbeelden van de Belastingdienst.

Daarna schrijft u in uw brief, van 27 maart j.l., dat de reactie van ondergetekende in zijn brief van 20 maart, u geen aanleiding geeft uw standpunt te herzien. Dit schrijft u zonder dat u reageert op de motiveringen van ondergetekende in een discussie die u nota bene zelf bent opgestart.

De puntkomma discussie (...) is glashelder geweest en ondergetekende heeft aangetoond dat het taalgebruik van de Belastingdienst heel duidelijk is en anders uitgelegd moet worden dan u schrijft.

Ondergetekende wil dus nu van u weten, gemotiveerd en wel, waarom u nog steeds zijn verzoek afwijst. Dit lijkt hem op zijn minst niet meer dan redelijk en fatsoenlijk!

Ondergetekende heeft begrip voor het feit, dat waar door mensen gewerkt wordt vergissingen en fouten gemaakt worden. Die kunnen echter altijd worden recht gezet.

Mocht ondergetekende geen andere uitleg van u krijgen dan de "simpele" reactie dat de zienswijze van ondergetekende u geen aanleiding geeft uw eerder genomen, totaal niet gemotiveerde, standpunt te herzien, zal hij dit beschouwen als absoluut onbehoorlijk gedrag en willekeur van de Belastingdienst ten opzichte van een eenvoudige belastingplichtige en e.e.a. voorleggen aan de Nationale Ombudsman..."

10. De Belastingdienst reageerde bij brief van 17 april 2003:

"...Hierbij reageer ik op uw brief van 13 april 2003. In mijn brief van 10 maart 2003 heb ik u in de gelegenheid gesteld om uw bezwaar mondeling toe te lichten en dit kenbaar te maken vóór 31 maart 2003. In uw reactie van 20 maart 2003 heeft u niet aangegeven dat u gebruik wilde maken van de mogelijkheid om uw (verzoek; N.o.) toe te lichten en omdat deze brief mij geen aanleiding heeft gegeven om mijn eerdere standpunt te herzien. (...). Uw verzoek is niet afgewezen omdat u uw (verzoek; N.o.) niet mondeling heeft toegelicht, maar op grond van ons standpunt dat om voor verhuiskosten in aanmerking te komen aan beide voorwaarden moet worden voldaan. Dit houdt het woordje "als" in. Dit is en blijft ook ons standpunt..."

11. Vervolgens wendde verzoeker zich bij brief van 29 april 2003 tot de Nationale ombudsman.

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtschrijving onder Klacht.

Voorts voerde verzoeker nog het volgende aan:

"...Ondergetekende vindt de handelwijze van de Belastingdienst in deze stuitend.

Eerst aangeven dat men de zaak “ambtshalve” wil herzien, kortom de zaak serieus wil bekijken.

Dan zelf een discussie over de Nederlandse taal opstarten en hoe die gelezen moet worden.

Als daarna door ondergetekende aangetoond wordt dat de Belastingdienst de tekst onjuist uitlegt, wil zij niet meer inhoudelijk reageren en totaal ongemotiveerd het verzoek afwijzen...”

C. Standpunt belastingdienst/utrecht-gooi

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst/Utrecht-Gooi bij brief van 21 juli 2003 het volgende weten:

“...wil ik u opmerkzaam maken op hetgeen in de aangiftediskette 2000 is opgenomen in het Hoofdmenu onder het kopje programmahulp. Als het kopje programmahulp actief is en de hulpknop of de <F1> toets is gebruikt, wordt een hulpscherm geopend. In dit hulpscherm is de volgende tekst opgenomen: “U kunt geen rechten ontlene aan de fiscale informatie in de hulpfunctie” (benaderbaar via de Hulpknop of <F1>-toets. De tekst waar verzoeker zich op beroept is fiscale informatie in deze hulpfunctie.

(...) De passage over de aftrekbaarheid van verhuiskosten, opgenomen in de toelichting van de Aangiftediskette 2000, geeft aanleiding tot twee verschillende interpretaties. In de passage wordt aangegeven onder welke voorwaarde(n) verhuiskosten in ieder geval aftrekbaar zijn. Daarna volgt een opsomming van twee voorwaarden. De ene interpretatie is dat verhuiskosten aftrekbaar zijn als wordt voldaan aan één van de beide voorwaarden, de andere interpretatie is dat moet worden voldaan dan de beide voorwaarden.

De Belastingdienst heeft in de passage willen aangeven dat aan de beide voorwaarden moet worden voldaan. De gekozen formulering maakt de passage echter voor meerdere uitleg vatbaar.

Om de mogelijkheid van verschillende interpretaties uit te sluiten had de passage anders geformuleerd moeten worden.

(...)

De voorschriften voor een ambtshalve vermindering van een aanslag op grond van artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zijn opgenomen in een besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735, gewijzigd bij besluit van 6 december 2001, nr. CPP2001/3435 M. In dit besluit is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend.

In de volgende gevallen kan de inspecteur afwijken van de in het besluit opgenomen regeling.

- een of meer algemene beginselen van behoorlijk bestuur noopt/nopen de inspecteur in een concreet geval een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen;
- met betrekking tot bepaalde verzoeken is een bijzondere regeling getroffen;
- de samenhang met andere regelingen kan reden zijn het besluit buiten toepassing te laten.

Ik concludeer dat geen van de hiervoor genoemde uitzonderingssituaties van toepassing is.

In het besluit zijn ook regels opgenomen met betrekking tot het tot stand komen of wijzigen van jurisprudentie, alsmede van mededelingen of andere schriftelijke aanwijzingen van de staatssecretaris. Deze regels zijn nader uitgewerkt in § 9 van het besluit. In § 9.2 is vastgesteld dat een uitspraak van een gerechtshof doorgaans geen aanleiding is voor het verlenen van een ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijkt evenwel uitzondering indien de staatssecretaris kenbaar heeft gemaakt dat de uitspraak van het gerechtshof bij de heffing van de belasting tot richtsnoer moet worden genomen. In een dergelijk geval is hetgeen in § 9.1 is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad van overeenkomstige toepassing op de uitspraak van het gerechtshof. Ik wil vooropstellen dat er ook dan geen aanleiding zou bestaan voor het verlenen van een ambtshalve vermindering, omdat de onderhavige aanslag al onherroepelijk vaststond ten tijde van de uitspraak van het Gerechtshof Leeuwarden.

Bovendien heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven dat hij tegen die uitspraak geen beroep in cassatie zal instellen omdat in dat geval geen sprake was van een fout in de aangiftediskette; ik verwijs u in dit kader naar infobulletin 200/815. Bij deze publicatie is het volgende opgemerkt:

“Wanneer wel sprake zou zijn geweest van een fout in de aangiftediskette, deelt de staatssecretaris het oordeel van het Hof inzake het te honoreren vertrouwen niet. De in de aangiftediskette opgenomen berekeningsmethoden dienen op dezelfde wijze gekwalificeerd te worden als de toelichting op het aangiftebiljet. Er is derhalve slechts sprake van een inlichting. Slechts wanneer belanghebbenden op basis van deze inlichting bepaalde zaken doen of nalaten en daardoor schade leiden, kan sprake zijn van te honoreren vertrouwen.”

Om meergenoemde redenen bestaat derhalve geen aanspraak op ambtshalve vermindering.

(...) Verzoeker verwijt de Belastingdienst dat niet inhoudelijk is ingegaan op hetgeen hij in zijn brieven van 20 maart 2003 en 12 april 2003 naar voren heeft gebracht. Hoewel de Belastingdienst in deze kwestie niet op alle taalkundige argumenten even diep is ingegaan, ben ik van oordeel dat in voldoende mate op de inhoud van de brieven van verzoeker is gereageerd. Wel kan achteraf worden vastgesteld dat aan verzoeker duidelijk had moeten worden gemaakt waarom de uitspraak van Hof Leeuwarden er niet toe kan leiden dat de aanslag ambtshalve zou moeten worden verminderd...

d. Standpunt staatssecretaris van Financiën

De staatssecretaris van Financiën liet naar aanleiding van de klacht met een brief van 23 juli 2003 het volgende weten:

“(De reactie van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi op het punt van de passage over de aftrekbaarheid van verhuiskosten, opgenomen in de toelichting van de Aangiftediskette 2000; N.o.) moet als volgt worden gelezen: De bedoelde passage is onjuist, omdat de tweejaarstermijn niet is genoemd als voorwaarde vooraf. Pas bij verhuizing binnen twee jaar na het aanvaarden van de nieuwe dienstbetrekking (c.q. verplaatsing) is van belang om na te gaan onder welk criterium men valt: *hetzij* gaan wonen op minder dan tien kilometer van de nieuwe werkplek, terwijl de afstand daarvóór meer dan tien kilometer was, *hetzij* de afstand is gehalveerd met een minimum van tien kilometer. Bij verhuizing buiten bovenbedoelde tweejaarstermijn geldt de normale bewijsleer dat wil zeggen dat belanghebbende de zakelijkheid van de verhuizing aannemelijk moet kunnen maken...”

Achtergrond

1. Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet van 16 december 1964, Stb. 519)

Artikel 36, tweede lid (posten waarvoor deels aftrek mogelijk is; zoals de tekst luidde in het belastingjaar 2000):

“Het gezamenlijke bedrag van de kosten die verband houden met een hierna genoemde post wordt in aanmerking genomen met inachtneming van de bij die post aangegeven normering:

(...)

D. verhuizing: de kosten van het overbrengen van de inboedel, vermeerderd met 12 percent van de jaarinkomsten of het tot de jaarinkomsten herleide bedrag van de in het kalenderjaar genoten inkomsten in verband met de werkzaamheden waarvoor de belastingplichtige verhuist, doch met niet meer dan f 12.000; ...”

2. Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 (Regeling van 30 november 1989, Stcrt. 234)

Artikel 7b (zoals de tekst luidde in het belastingjaar 2000):

“1. Voor de toepassing van artikel 36, tweede lid, onderdeel d, van de wet verhuist de belastingplichtige in ieder geval in verband met de werkzaamheden ingeval hij binnen twee jaar na de aanvaarding van een nieuwe werkkring of na overplaatsing binnen de bestaande werkkring:

a. verhuist naar een woning binnen een afstand van 10 kilometer van de nieuwe arbeidsplaats terwijl hij op een afstand groter dan 10 kilometer van deze arbeidsplaats woonde;

b. door verhuizing de afstand tussen zijn woning en de arbeidsplaats met tenminste 50 percent en tenminste 10 kilometer bekort.

2. Onder afstand als bedoeld in het eerste lid wordt verstaan de afstand gemeten langs de meest gebruikelijke weg.”

3. Aangiftediskette 2000, in het hoofdmenu onder het kopje programmahulp

Als het kopje programmahulp actief is en de hulpknop of de <F1> toets is gebruikt, wordt een hulpscherm geopend. In dit hulpscherm is de volgende tekst opgenomen: “U kunt geen rechten ontlenen aan de fiscale informatie in de hulpfunctie (benaderbaar via de Hulpknop of <F1> toets). De tekstpassage inzake de verhuiskosten waarop verzoeker zijn verzoek om ambtshalve vermindering van de aan hem opgelegde aanslag ib/pvv 2000 (mede) heeft gegrond, is fiscale informatie in de hulpfunctie.

4. Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 65, eerste lid:

“Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd. Een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf kan door hem ambtshalve worden verleend.”

5. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr. DB 89/735):

“...Par. 1.4. In deze aanschrijving is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend. De uitvoering van de regeling is volledig aan de inspecteurs gedelegeerd.

1.5. Er kunnen zich situaties voordoen waarin de inspecteur moet afwijken van de in deze aanschrijving opgenomen regeling. Het gaat daarbij om de volgende gevallen:

a. Een of meer algemene beginsel(en) van behoorlijk bestuur noopt/hopen de inspecteur in een concreet geval een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen, hoewel de regeling in deze aanschrijving daarin voor dat geval niet voorziet.

Voorbeeld bij § 1.5.a. Een belastingplichtige heeft afgezien van het instellen van beroep bij de administratieve rechter in belastingzaken op grond van de toezegging van de inspecteur dat de aan de belastingplichtige opgelegde aanslag zal worden verminderd indien de fiscus in een procedure betreffende een door een andere belastingplichtige ingesteld beroep over een soortgelijk geval in het ongelijk wordt gesteld. Nadat de uitspraak van de rechter op het laatstgenoemde beroep onherroepelijk is geworden komt de inspecteur tot de conclusie dat de belastingplichtige op grond van die uitspraak in aanmerking komt voor een vermindering van de hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting met f 100.

§4.1.a. (gelezen in samenhang met § 2.2.c) van deze aanschrijving staat aan het verlenen van de vermindering in de weg. De inspecteur heeft de belastingplichtige evenwel toegezegd dat de aanslag zal worden verminderd. Het vertrouwensbeginsel noopt de inspecteur tot het verlenen van de toegezegde vermindering.

b. Met betrekking tot bepaalde verzoeken om vermindering of teruggaaf van belasting - daaronder voor zoveel nodig begrepen aangiften waaruit een vermindering of teruggaaf van belasting voortvloeit - zijn bijzondere regelingen getroffen.

Bijzondere regelingen in de zojuist bedoelde zin zijn *onder meer*:

- de regeling inzake te laat ingediende T-biljetten (aanschrijving van 25 maart 1991, nr. DB 91/72);

- de regeling inzake te laat ingediende verzoeken om middeling (aanschrijving van 11 juni 1985, nr. 285-3710).

In gevallen waarin een bijzondere regeling geldt blijft toepassing van de in deze aanschrijving opgenomen regeling achterwege.

c. De samenhang met andere regelingen kan reden zijn voor het buiten toepassing laten van (een onderdeel van) deze aanschrijving.

Voorbeeld bij § 1.5.c. De Leidraad invordering 1990 brengt mee dat de ontvanger zoveel mogelijk tracht te voorkomen dat onder druk van invorderingsmaatregelen betaling plaats heeft van bedragen, ten aanzien waarvan gegronde twijfel aan de materiële verschuldigheid bestaat. Dit betekent dat de inspecteur, zo lang een aanslag niet is voldaan, bereid moet zijn de materiële verschuldigheid van de aanslag te toetsen en, indien die toetsing daartoe aanleiding geeft, de aanslag ambtshalve te verminderen, ook in gevallen waarin op grond van de onderhavige aanschrijving geen termen aanwezig zijn

voor een vermindering van de aanslag, bij voorbeeld omdat de vijf-jaarstermijn (§ 2.2.b jo. § 4.1.b) is verstreken.

Par. 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend

3.1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt. (...)

3.2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in par. 3.1., verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, of

b. enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

(...)

Par. 9. Jurisprudentie en resoluties

9.1. Een arrest van de Hoge Raad dan wel een aanschrijving of een andere schriftelijke mededeling mijnerzijds, waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing leidt *niet* tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, de voldoening op aangifte, of de afdracht op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van de aanschrijving of andere schriftelijk mededeling, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

9.2. Een uitspraak van een Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering indien ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak van een Gerechtshof bij de heffing van belasting tot richtsnoer moet worden genomen. In een dergelijk geval is hetgeen in par. 9.1. is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad van overeenkomstige toepassing op de uitspraak van het Gerechtshof..."

6. Uitspraak Hof Leeuwarden van 16 augustus 2002, nr. 2002/00301

6.1. In zijn uitspraak van 16 augustus 2002 overwoog Hof Leeuwarden ten aanzien van de toepassing van het vertrouwensbeginsel het volgende:

“...Het vertrouwensbeginsel

4.4. Uit de door belanghebbende ter zitting overgelegde uitdraai van de aangiftekas 1999 blijkt dat de opzet van de daarin opgenomen berekening betreffende de kosten voor kinderopvang overeenkomt met de wijze waarop belanghebbende het door hem in aftrek te brengen bedrag heeft berekend. Belanghebbende heeft voorts ter zitting onbestreden aangevoerd dat maximering in het aangifteprogramma van het in te voeren bedrag eerst plaatsvindt nadat de vergoeding van de werkgever op de uitgaven in mindering is gebracht.

4.5 In artikel 7, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, zoals dat voor het onderhavige jaar gold, is bepaald dat de modellen voor de uitnodigingen tot het doen van aangifte bij ministeriële regeling worden vastgesteld. Een ministeriële regeling is een wet in materiële zin. Dit is nader uitgewerkt in artikel 5 van de Uitvoeringsregeling 1990 (tekst 1999).

Het door de belanghebbende aan de aangiftekas ontleende vertrouwen is, gelet op het vorenstaande, een aan de wet ontleend vertrouwen. Dit vertrouwen dient naar het oordeel van het hof in beginsel te worden gehonoreerd.

In het arrest van de Hoge Raad d.d. 7 december 2001, nr 36517 ontleende de belastingplichtige het door haar gestelde vertrouwen aan een in het aangifteprogramma uitgevoerde berekening van de te betalen belasting/premie volksverzekeringen waarbij werd vermeld dat aan die berekening geen rechten konden worden ontleend. In casu ontleent belanghebbende het vertrouwen aan de volgorde van de in te vullen bedragen en voorts aan de plaats in de berekening waar het programma het ingevoerde bedrag maximeert tot het maximaal toegestane bedrag van f 22.106,-- en is voorts niet gesteld dat is vermeld dat hieraan geen rechten kunnen worden ontleend...”

6.2. In **Vakstudienieuws 2003/30.18** is de volgende aantekening op dit arrest opgenomen:

“Het resultaat waartoe het hof komt, spreekt ons alleszins aan. De argumentatie daarentegen in het geheel niet. Niet duidelijk wordt waarom de vergoeding van de werkgever in mindering zou moeten komen op de gemaximeerd in aanmerking te nemen kosten, zoals ook aan de orde is bij de jurisprudentie rond vergoedingen die beperkt aftrekbaar zijn. Zie bijvoorbeeld HR 5 april 1995, nr. 30 207, BNB 1995/165. In antwoord op vraag 1.10 van het besluit van 14 mei 2003, nr. CPP2003/795M, V-N 2003/26.2, geeft ook de staatssecretaris expliciet aan dat een vergoeding van de werkgever in mindering wordt gebracht op de werkelijk gemaakte kosten en dat pas dit saldo wordt getoetst aan de maximale norm.

Het is vervolgens wel opmerkelijk te noemen dat het hof vervolgens het beroep op het vertrouwensbeginsel aangrijpt om belanghebbende alsnog in het gelijk te stellen. Het hof - maar toch zeker eerder al de inspecteur!! - had uit de opbouw van de aangiftekassatie kunnen begrijpen dat het salderen van de vergoeding met de werkelijk gemaakte kosten de juiste wetstoepassing opleverde.”

6.3. Reactie van de staatssecretaris van Financiën op de uitspraak van Hof

Leeuwarden, zoals opgenomen in Infobulletin van 28 november 2002, volgnr. 2002/815:

“De staatssecretaris laat weten dat hij geen beroep in cassatie zal instellen. Volgens hem is het standpunt van de inspecteur terug te vinden in de in de wetsgeschiedenis opgenomen voorbeelden (MvT, Wet van 15 december 1994, Stb. 930, Kamerstukken

23 483, nr. 3, blz. 6 en 7 en de MvA, Eerste Kamer, Wet 15 december 1994, Stb. 930, Kamerstukken I, 23 483, nr. 158b, blz. 3). In een enigszins vergelijkbare procedure over gemaximeerde congreskosten oordeelde de Hoge Raad (Infobulletin 1995/379) dat de aftopping van de kosten moet plaatsvinden na aftrek van de vergoeding door de werkgever. Naar aanleiding hiervan is ook de berekeningswijze van de aftrek van kosten kinderopvang aangepast. Ook in de laatste aangiftekassatie (2001) is deze berekeningswijze gevolgd. Voor deze voor belastingplichtigen gunstiger berekeningswijze is bewust gekozen.

In casu is derhalve geen sprake van een fout in de diskette. De berekeningswijze zoals die door de aangiftekassatie wordt gevolgd, komt overeen met de door de staatssecretaris gewenste wetstoepassing. Wanneer wel sprake zou zijn geweest van een fout in de aangiftekassatie, deelt de staatssecretaris het oordeel van het Hof inzake het te honoreren vertrouwen niet. De in de aangiftekassatie opgenomen berekeningsmethoden dienen op dezelfde wijze gekwalificeerd te worden als de toelichting op het aangiftebiljet. Er is derhalve slechts sprake van een inlichting. Slechts wanneer belanghebbenden op basis van deze inlichting bepaalde zaken doen of nalaten en daardoor schade leiden, kan sprake zijn van te honoreren vertrouwen.”