



# Rapport

## Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Holland-Midden/kantoor Leiden zijn verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag inkomstenbelasting 2003 met een beroep op paragraaf 9 van het Besluit van 25 maart 1991 heeft afgewezen.

## Beoordeling

### I Bevindingen

1. Verzoeker, woonachtig in Nederland, is als beroepschauffeur in dienst bij een in Luxemburg gevestigde rechtspersoon. Hij is in Luxemburg verzekerd voor de werknemersverzekeringen. Op zijn in Nederland belastbare salaris worden diens gevolge cotisations sociales (bijdrage aan de werknemersverzekeringen in Luxemburg) en cotisations pension (bijdrage aan een pensioenregeling in Luxemburg) ingehouden. Bij het opleggen van de aanslag inkomstenbelasting over 2003 aan verzoeker heeft de Nederlandse Belastingdienst zich ten aanzien van de cotisations sociales, conform de vaste gedraglijn tot dan toe, op het standpunt gesteld dat de bepalingen van artikel 11, lid 1, letter f, Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: LB) daarop niet van toepassing waren en dat deze cotisations daarom niet op het fiscale loon in mindering konden worden gebracht.

De aanslag over 2003 was gedagtekend 30 augustus 2006.

2. In een uitspraak van 15 november 2006 stelde het gerechtshof te Amsterdam vast dat aan de cotisations sociales onder meer aanspraken kunnen worden ontleend bij ziekte en bij zwangerschap. Het Hof oordeelde dat die aanspraken vergelijkbaar zijn met die uit hoofde van de Ziektewet en dat de aanspraken uit hoofde van de cotisations sociales in zoverre vallen onder de in artikel 11, eerste lid, aanhef en letter f van de Wet op de loonbelasting 1964 bedoelde aanspraken.

Omdat het betrokken aandeel van de aanspraken niet goed viel vast te stellen, waren partijen in die procedure om praktische redenen overeengekomen dat dit gedeelte van de aanspraken kon worden gesteld op vijftig procent. Het Hof sloot zich daarbij aan.

De staatssecretaris van Financiën heeft tegen deze uitspraak geen beroep in cassatie aangetekend en heeft aangegeven dat de inspecteurs van de Belastingdienst verdeling in de uitspraak op basis van 50%-50% als leidraad konden nemen.

3. Op 29 november 2006 tekende verzoeker bezwaar aan tegen de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting over 2003. Zijn bezwaar richtte zich (mede) op de behandeling van de cotisations sociales.

4. In een brief van 22 november 2007 verklaarde de Belastingdienst het bezwaar niet-ontvankelijk omdat het niet tijdig was binnengekomen.

5. Verzoekers gemachtigde wendde zich in een brief van 9 januari 2008 tot de Belastingdienst met een klacht over de reactie op het bezwaarschrift.

Hij schreef het volgende:

**"...Motivering**

Op grond van artikel 65 AWR is de inspecteur bevoegd om de aanslag van belanghebbende ambtshalve te verminderen. Deze bevoegdheid van de inspecteur wordt in de resolutie van 25 maart 1991 (BNB 1991/142) beperkt wanneer een uitspraak van de Hoge Raad leidt tot een toepassing van de belastingwet die voor belanghebbende gunstiger is dan die gevolgd bij de heffing van de belasting. Er wordt dan geen ambtshalve vermindering verleend als de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan voor de dag waarop het arrest is gewezen. Voorts wordt in de resolutie bepaald dat een uitspraak van een gerechtshof doorgaans geen aanleiding geeft tot ambtshalve vermindering, tenzij volgens de staatssecretaris deze uitspraak als richtsnoer moet worden genomen.

Volgens het genoemde rapport van de Nationale ombudsman (rapport 1997/435 van 2 oktober 1997; No.) dient deze beperking zo uitgelegd te worden dat van ambtshalve vermindering alleen dan geen sprake kan zijn wanneer sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het begrip nieuwe jurisprudentie dient aldus te worden uitgelegd dat hiervan sprake is wanneer de Hoge Raad (in dit geval het Gerechtshof Amsterdam) terugkomt van eerdere jurisprudentie of een nieuwe bepaling anders uitlegt dan de Belastingdienst. Als een Gerechtshof een voor de belastingplichtige gunstiger weg inslaat, zal normaliter de staatssecretaris cassatie instellen waarbij een uitspraak van de Hoge Raad pas definitief uitsluitsel geeft over de vraag of sprake is van nieuwe jurisprudentie.

Deze door de Ombudsman gehanteerde zienswijze heeft tot gevolg dat de enkele verwijzing van de inspecteur naar de niet-ontvankelijk(heid) hiermee strijdig is. Immers, in het geval van belanghebbende is geen sprake van nieuwe jurisprudentie: het Gerechtshof Amsterdam spreekt zich voor de eerste keer uit over de vraag of de cotisations sociales wel of niet aftrekbaar zijn van het fiscaal loon en komt derhalve niet terug op eerder gewezen uitspraken. Derhalve geeft de zienswijze van de Ombudsman in het geval van belanghebbende aanleiding tot een inhoudelijke ambtshalve beoordeling. De inspecteur kan in dit geval niet alleen verwijzen naar de niet-ontvankelijkheid.

De mededeling van de Minister van Financiën (op onherroepelijk vaststaande aanslagen wordt niet teruggekomen, (...)) is bovendien in strijd met de opvatting van de Ombudsman. Er is tenslotte geen sprake van nieuwe jurisprudentie. De beperking welke wordt gegeven

in BNB 1991/142 (een uitspraak van een gerechtshof geeft geen aanleiding tot ambtshalve vermindering) staat aan een inhoudelijke beoordeling niet in de weg. De Minister van Financiën heeft duidelijk aangegeven dat deze uitspraak vooralsnog als leidraad dient te worden genomen.

In de situatie van belanghebbende valt bovengenoemde opvatting ook als juist te beschouwen. De wijze waarop het Gerechtshof Amsterdam artikel 11 lid 1 onderdeel f van de Wet op de Loonbelasting uitlegt, is gunstiger dan de wijze waarop de Belastingdienst deze steeds voor belanghebbende heeft toegepast. Dit betekent dat in het verleden, zoals bij de aanslagregeling van 2001, ook een onjuiste toepassing heeft plaatsgevonden. Daardoor is het in overeenstemming met artikel 65 AWR dat deze onherroepelijk vaststaande aanslag van belanghebbende alsnog ambtshalve wordt beoordeeld..."

6. De Belastingdienst reageerde in een brief van 22 februari 2008 met het volgende:

"...Op 22 november 2007 heeft de Belastingdienst uitspraak gedaan op het bezwaarschrift van uw cliënt en hem niet-ontvankelijk verklaard, wegens overschrijding van de bezwaartermijn. Een ambtshalve beoordeling van dit bezwaarschrift leidde er toe dat evenmin een vermindering is verleend omdat naar aanleiding van 'nieuwe jurisprudentie' op inmiddels vaststaande aanslagen niet wordt teruggekomen.

Uw klacht richt zich met name tegen deze laatste overweging. U bent van mening dat het besluit ambtshalve verminderingen van 25 maart 1991, gepubliceerd in BNB 1991/142, onjuist door de Belastingdienst is toegepast, met name dat wij de in het besluit opgenomen uitsluiting, dat geen ambtshalve vermindering wordt verleend naar aanleiding van 'nieuwe jurisprudentie' in het onderhavige geval te beperkt uitleggen. U verwijst daarbij naar een standpunt van de Nationale ombudsman in zijn rapport van 2 oktober 1997, nr. 97/435, gepubliceerd in VN 1997, blz. 3946.

Naar mijn oordeel is in het geval van uw cliënt het Besluit ambtshalve verminderingen van 25 maart 1991, BNB 1991/142, met name par. 9, wel juist toegepast. De aanslag inkomstenbelasting 2003 van uw cliënt, die de dagtekening draagt van 30 augustus 2006, stond zes weken daarna, op 11 oktober 2006, onherroepelijk vast. Uw bezwaarschrift kwam pas na die datum bij de Belastingdienst binnen. Dat betekent dat 'nieuwe jurisprudentie' en 'nieuw beleid' na 11 oktober 2006 (zoals in dit geval aan de orde is) geen invloed meer hebben op de hoogte van de aanslag inkomstenbelasting 2003 van uw cliënt. Het reeds genoemde beleidsbesluit van 16 februari 2007 bevat eveneens de duidelijke voorwaarde dat op onherroepelijk vaststaande aanslagen niet wordt teruggekomen.

De Nationale ombudsman verstaat in zijn rapport onder 'nieuwe jurisprudentie' een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe.

Ik beschouw het rapport van de Nationale ombudsman allereerst als een aanbeveling in een specifiek geval. Daarnaast ben ik van mening dat onder 'nieuwe jurisprudentie' moet worden verstaan het beantwoorden van een open rechtsvraag of het wijzigen dan wel een nieuw licht werpen op bestaande rechtstoepassing. Dat betekent naar mijn oordeel ook dat een uitspraak die op het eerste gezicht louter de beoordeling van feiten lijkt te betreffen desalniettemin als 'nieuwe jurisprudentie' gekwalificeerd kan worden omdat die uitspraak in wezen een door maatschappelijke ontwikkelingen ingegeven nieuwe visie op de waardering van feiten betreft. Ook zo beschouwd ben ik van mening dat er in dit geval sprake is (en blijft) van 'nieuwe jurisprudentie' en dat er geen aanleiding bestaat terug te komen op het jaar 2003 of eerder.

(...)

Concluderend ben ik van oordeel dat uw klacht ongegrond is..."

7. Verzoeker wendde zich op 25 maart 2008 tot de Nationale ombudsman. Hij klaagde over de reactie van de Belastingdienst op het bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting 2003. Verzoeker schreef het volgende:

"...De bevoegdheid van de inspecteur om aanslagen ambtshalve te verminderen wordt door de Staatssecretaris van Financiën in de resolutie van 25 maart 1991 (BNB 1991/142) o.a. in het volgende geval beperkt: Als een arrest van de Hoge Raad leidt tot een toepassing van de belastingwet die voor belanghebbende gunstiger is dan die gevolgd bij de heffing van de Belasting, wordt geen ambtshalve vermindering verleend als de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan voor de dag waarop het arrest is gewezen.

Volgens de Ombudsman in zijn rapport dient deze beperking zo uitgelegd te worden dat van een ambtshalve vermindering alleen dan geen sprake kan zijn wanneer het nieuwe jurisprudentie betreft. Dit begrip dient aldus te worden uitgelegd dat hiervan sprake is wanneer, in dit geval het Gerechtshof, terugkomt van eerdere jurisprudentie of een nieuwe bepaling anders uitlegt dan de Belastingdienst.

In het geval van belanghebbende is geen sprake van nieuwe jurisprudentie. Het Gerechtshof heeft zich als hoogste rechter nog niet eerder uitgesproken over de vraag of de cotisations sociales wel of niet aftrekbaar zijn. Zij komt dus niet terug op eerder gewezen uitspraken. In het geval van belanghebbende bevestigt het Gerechtshof slechts dat de onderhavige cotisations altijd al aftrekbaar zijn geweest.

Derhalve geeft de zienswijze van de Ombudsman in het geval van belanghebbende aanleiding tot een inhoudelijke ambtshalve beoordeling. De inspecteur kan in dit geval niet alleen verwijzen naar de niet-ontvankelijkheid.

De Belastingdienst geeft in haar brief d.d. 22 februari 2008 aan deze zienswijze niet te delen. Hiertoe voert zij aan dat onder nieuwe jurisprudentie ook moet worden verstaan: "het beantwoorden van een open rechtsvraag of het wijzigen dan wel een nieuw licht werpen op bestaande rechtstoepassing". Hierover wordt het volgende opgemerkt.

De door de Belastingdienst gegeven (eigen) definitie correspondeert slechts ten dele met de opvatting van de Ombudsman. Alleen wanneer een bestaande rechtstoepassing door een uitspraak van de rechter wordt gewijzigd stemt zij hiermee overeen. Het voorgaande heeft dan ook tot gevolg dat in het geval van belanghebbende geen sprake is van "een door maatschappelijke ontwikkelingen ingegeven nieuwe visie op de waardering van feiten". Immers, de rechter komt in dit geval niet terug van eerder gewezen jurisprudentie.

De Belastingdienst hanteert blijkens haar definitie tevens de opvatting dat de beantwoording van een open rechtsvraag nieuwe jurisprudentie oplevert. Dit is tegenstrijdig met het rapport d.d. 2 oktober 1997 waarin wordt bepaald dat de rechter uitdrukkelijk dient terug te komen op eerdere uitspraken..."

8. De Belastingdienst reageerde op de door de Nationale ombudsman in het kader van het onderzoek voorgelegde klacht van verzoeker in een brief van 4 juli 2008. De Belastingdienst schreef het volgende:

"...Op grond van de Resolutie inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven van 25 mei (bedoeld is: maart; No.) 1991, DB89/735, laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 6 december 2001, nr. CPP2001/3435, leidt 'jurisprudentie' niet tot het ambtshalve verlenen van een vermindering of teruggaaf als de aanslag al onherroepelijk vaststaat. In het geval van (verzoeker; No.) stond de aanslag ten tijde van de bedoelde uitspraak van het Gerechtshof al onherroepelijk vast.

De door u voorgelegde kwestie spitst zich toe op de uitleg van het begrip 'jurisprudentie' waarvoor al dan niet ambtshalve vermindering zou kunnen worden verleend. In uw rapport van 2 oktober 1997, nr. 97/435 heeft u uw interpretatie van dat begrip verwoord en in de desbetreffende casus een aanbeveling aan de Staatssecretaris gedaan. Enkel in het geval van 'nieuwe jurisprudentie' zou een ambtshalve vermindering in uw opvatting niet mogelijk zijn. Op die aanbeveling is door de Staatssecretaris van Financiën bij brief van 20 november 1997, nr. WJB97/1325U gereageerd, met de reeds in mijn afdoeningsbrief van 22 februari 2008 aan (verzoeker; No.) vermelde afbakening van dit begrip. De Nationale Ombudsman heeft zich met deze invulling van het begrip 'nieuwe jurisprudentie' van de Staatssecretaris van Financiën, zoals benadrukt in de brief van 20 november 1997, nr. WJB97/1325U, verenigd.

Onder jurisprudentie in de zin van par. 9 van het beleid inzake ambtshalve vermindering ('nieuwe jurisprudentie') verstaat de Belastingdienst *niet* alleen een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in belastingwetgeving die nieuwe elementen

bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe. 'Nieuwe' jurisprudentie hoeft ook geen 'vervolg' te zijn op eerdere jurisprudentie. Het kan zowel gaan om *totstandkoming* als *veranderen* van jurisprudentie. Ook hoeft er geen sprake te zijn van een uitdrukkelijk 'om gaan' van de Hoge Raad of van een andere uitleg van een nieuwe bepaling. Het kan evenzeer nieuwe rechtsopvattingen over oude bepalingen betreffen, zoals in casu.

In het geval van (verzoeker; No.) heeft de inspecteur naar feiten en omstandigheden geoordeeld dat er géén sprake is van jurisprudentie waarvoor ambtshalve vermindering verleend kan worden bij reeds onherroepelijk vaststaande aanslagen. Daarbij heeft hij naar mijn oordeel gehandeld in overeenstemming met de bestaande regelgeving en de genoemde interpretatie van het begrip ('nieuwe') jurisprudentie. De beslissing van de inspecteur is verder met voldoende redenen omkleed..."

## II Beoordeling

9. Het vereiste van rechtszekerheid houdt onder meer in dat gerechtvaardigde verwachtingen van burgers en organisaties jegens bestuursorganen door die bestuursorganen worden gehonoreerd.

Het vereiste van rechtszekerheid impliceert dat de Belastingdienst de door een belastingplichtige gevraagde vermindering dient te verlenen indien de wet daartoe de mogelijkheid biedt of indien op enigerlei wijze bij die belastingplichtige het gerechtvaardigde vertrouwen is gewekt dat de vermindering alsnog zal worden verleend.

10. Paragraaf 9.1. van het Besluit van 25 maart 1991 (zie Achtergrond, onder 1.) beperkt de vrijheid van de inspecteur van de Belastingdienst om een aanslag ambtshalve te verminderen in die zin dat vermindering niet wordt verleend in een situatie waarin de te verlenen vermindering het gevolg zou zijn van een arrest van de Hoge Raad dat is gewezen na het onherroepelijk worden van de betrokken aanslag en waarin een voor de belastingplichtige gunstiger toepassing van de belastingwet besloten ligt dan de bij de vaststelling van de aanslag gevolgde toepassing.

11. In zijn uitspraak van 15 november 2006 oordeelde het gerechtshof te Amsterdam dat de aanspraken die kunnen worden ontleend aan de Luxemburgse cotisations sociales deels vergelijkbaar zijn met die uit hoofde van de Ziektewet en in zoverre niet kunnen worden gerekend tot het belastbaar loon. Om praktische redenen werd dit gedeelte van de aanspraken vastgesteld op de helft.

Ingevolge het Besluit van 16 februari 2007 van de staatssecretaris van Financiën (zie Achtergrond, onder 2.) mogen de inspecteurs de uitspraak van het gerechtshof voortaan voor de fiscale behandeling van de Luxemburgse cotisations sociales als leidraad nemen.

12. Verzoeker stelt dat het bepaalde in paragraaf 9.1. van het Besluit van 25 maart 1991 aan het verlenen van een ambtshalve vermindering op de aanslag inkomstenbelasting 2003 niet in de weg staat. Hij stelt dat geen sprake is van nieuwe jurisprudentie maar dat het gerechtshof slechts heeft uitgesproken wat ook daarvóór al had te gelden. Verzoeker wijst daarbij op het rapport 97/435 van 2 oktober 1997 van de Nationale ombudsman. Van nieuwe jurisprudentie zoals bedoeld in dat rapport is volgens hem geen sprake omdat de rechter zich over de vraag of de bijdragen in de cotisations sociales behoren tot het belastbaar loon nog niet eerder heeft uitgesproken en dus van een standpuntwijziging geen sprake is.

13. Hoewel verzoeker gevolgd kan worden in zijn gedachtegang dat het gerechtshof te Amsterdam in zijn uitspraak van 15 november 2006 slechts heeft uitgesproken wat rechtens had en heeft te gelden, is de Nationale ombudsman niettemin van oordeel dat de Belastingdienst zonder het vereiste van rechtszekerheid te schenden heeft kunnen beslissen dat het bepaalde in paragraaf 9.1. van het Besluit van 25 maart 1991 in de weg stond aan het verlenen van een ambtshalve vermindering als door verzoeker gevraagd op de aanslag inkomstenbelasting 2003. Daarvoor is het volgende van belang.

14. De uitspraak van het gerechtshof, die na het Besluit van 16 februari 2007 van de staatssecretaris van Financiën moet worden beschouwd als uitspraak in laatste instantie, betekent een wijziging in de gedragslijn van de Belastingdienst in die zin dat daarin een gunstiger wetstoepassing is gelegen dan is toegepast bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting 2003 van verzoeker. Tijdens het onderzoek is niet gesteld of gebleken dat de Belastingdienst vóór de uitspraak van het gerechtshof te Amsterdam en het daarop gebaseerde besluit van 16 februari 2007 de bijdragen aan de cotisations sociales ook al placht te beschouwen als geheel of gedeeltelijk niet behorend tot het belastbaar loon.

15. De uitspraak leidt daarmee daadwerkelijk tot een andere, gunstiger toepassing van de belastingwet dan door de Belastingdienst is toegepast bij het vaststellen van de aanslag 2003 van verzoeker.

De staatssecretaris van Financiën heeft in paragraaf 9.1. van het Besluit van 25 maart 1991 vastgelegd het in beginsel niet wenselijk te achten dat in een dergelijke situatie wordt teruggekomen op onherroepelijk vaststaande aanslagen. Er is geen reden om in het geval van verzoeker anders te oordelen.

16. Voor zover verzoeker zich beroept op het oordeel van de Nationale ombudsman in rapport 1997/435 (zie Achtergrond onder 3.), wordt opgemerkt dat het gerechtshof te Amsterdam in zijn uitspraak van 15 november 2006 naar het oordeel van de Nationale ombudsman een interpretatie geeft van de belastingwet die "nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe". Nieuwe elementen zoals bedoeld in de aangehaalde overweging zijn niet alleen een andere interpretatie van de wettelijke bepalingen dan de tot dan toe gehanteerde maar kunnen



ook uit bestaan uit een correctie op een tot dan toe gehanteerde toepassing in strijd met het recht.

Dit betekent dat het beroep van verzoeker op het rapport van de Nationale ombudsman niet leidt tot een ander oordeel.

## **Conclusie**

De klacht over de onderzochte gedraging van Belastingdienst/Holland-Midden/kantoor Leiden, is niet gegrond.

## **Onderzoek**

Op 11 april 2008 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer K. te Noordwijkerhout, ingediend door J.A.S. Boersma te Amsterdam, met een klacht over een gedraging van Belastingdienst/Holland-Midden/kantoor Leiden.

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 minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

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

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. De reactie van de gemachtigde van verzoeker gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen of aan te vullen.

## **INFORMATIEOVERZICHT**

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

- Het verzoekschrift van 25 maart 2008 met bijlagen
- De reactie van 4 juli 2008 van de Belastingdienst/Holland-Midden

## **Achtergrond**

**1. Besluit van 25 maart 1991 van de staatssecretaris van Financiën nr. DB 89/7352**

"...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 schriftelijke mededeling, tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen..."

## **2. Besluit van 16 februari 2007; Kenmerk: DGB 2007-30**

"ONDERWERP

'Cotisations sociales' en 'cotisations pension' gedeeltelijk aftrekbaar

*Toelichting minister van 16 februari 2007, nr. DGB 2007-30, n.a.v. intrekking beroep in cassatie, nr. 43.770 (uitspraak Hof Amsterdam MIII van 15 november 2006, nr. 2004/02922)*

A. woont in Nederland en werkt in 2002 als vrachtwagenchauffeur bij een bedrijf in Luxemburg. Op zijn loon worden 'cotisations sociales' (4,9%) en 'cotisations pension' (8%) ingehouden. Van de 'cotisations sociales' heeft een deel betrekking op een 'assurance dependance'.

In geschil is of en zo ja tot welk bedrag de 'cotisations' niet tot het loon behoren.

Hof

De door de werkgever ingehouden 'cotisations sociales' moet voor een deel tot het belastbare loon van A. worden gerekend. De inhouding terzake van 'assurance dependance' maakt onderdeel uit van de 'cotisations sociales'. De premie heeft betrekking op een verzekering die aan de gehele Luxemburgse bevolking aanspraken op hulp ingeval van hulpbehoevendheid verschaft. Deze aanspraken zijn niet vergelijkbaar met de in art. 11, lid 1, onderdeel e LB 1964 bedoelde aanspraken.

Aan de verzekeringen waarop de ingehouden 'cotisations sociales' voor het overige betrekking hebben, kunnen onder meer aanspraken worden ontleend op inkomensvervangende uitkeringen ingeval van ziekte en zwangerschap en aanspraken op verzorging bij ziekte en op vergoeding van ziektekosten. Gelet op het verplichte karakter van die inhoudingen en op de afbakening van de kring van verplicht verzekerden, zijn die aanspraken volgens het hof naar aard en strekking vergelijkbaar met die uit hoofde van de Ziektewet en de Ziekenfondswet. Deze vallen niet onder de in art. 11, lid 1, aanhef en onderdeel f LB 1964 bedoelde aanspraken. Ter zitting gaan partijen akkoord deze aanspraken voor 50% aan te merken als aanspraken in de zin van art. 11, lid 1, onderdeel

f, LB 1964.

Inzake de 'cotisations pension' worden bijdragen ingehouden voor een ouderdomsregeling die naar haar materiële kenmerken dichtbij een pensioenregeling in de zin van de Wet LB 1964 komt. Het zou in strijd zijn met het recht op vrij verkeer van werknemers en het daaraan in art. 39 EG-verdrag verbonden discriminatieverbod om deze bijdragen, die betrekking hebben op pensioenaanspraken, voor de toepassing van art. 11, lid 1, onderdeel j, onder 1, jo. onderdeel c, LB 1964, niet als bijdragen voor een pensioenregeling te behandelen. Het beroep van A is gedeeltelijk gegrond. Van de ingehouden 'cotisations' wordt een bedrag van € 5.267 niet tot het loon gerekend.

*De minister trekt zijn cassatieberoepschrift in. Ter toelichting merkt hij het volgende op.*

Het hof onderkent een drietal aanspraken die staan tegenover de 'cotisation sociales'. In de eerste plaats bestaat aanspraak op hulp in geval van hulpbehoefvendheid (door ouderdom en/of lichamelijke gebreken). Het hof oordeelt dat deze aanspraak niet vergelijkbaar is met de in art. 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) bedoelde aanspraken en dat de ingehouden bijdrage niet in mindering komt op het loon.

In de tweede plaats bestaat aanspraak op inkomensvervangende uitkeringen in geval van ziekte en zwangerschap. Het hof acht deze aanspraken naar aard en strekking vergelijkbaar met aanspraken uit hoofde van de Ziektewet. De door A. betaalde premie komt in mindering op het loon. Dit oordeel berust op de aan het hof voorbehouden waardering van de bewijsmiddelen. Onbegrijpelijk acht ik dit oordeel niet.

In de derde plaats bestaat er aanspraak op verzorging bij ziekte en op vergoeding van ziektekosten. Deze aanspraak komt volgens het hof veeleer overeen met aanspraken uit hoofde van de Ziekenfondswet (thans Zorgverzekeringswet). De daarvoor betaalde premie komt niet in mindering op het loon.

Ten aanzien van de verdeling van 'cotisation sociales' over de tweede en derde categorie, hebben partijen op praktische gronden zich neergelegd bij een splitsing op 50%-50%-basis. Deze verdeling kunnen inspecteurs in andere zaken waarin de verdeling van de 'cotisation sociales' aan de orde is, als leidraad nemen.

Gelet op het voorgaande acht ik 's hofs uitspraak op dit punt niet voor cassatie vatbaar. Ik merk nog op dat het werkgeversaandeel in de premie voor met de Ziekenfondswet (respectievelijk Zorgverzekeringswet) vergelijkbare aanspraken, tot het loon moet worden gerekend. Dit is ten onrechte niet gebeurd.

Het hof heeft ten aanzien van de 'cotisation pension' geoordeeld dat de Luxemburgse pensioenregeling een pensioenregeling is in de zin van Hoofdstuk IIB van de Wet LB 1964. De Luxemburgse pensioenregeling heeft ook elementen die vergelijkbaar zijn met de

Nederlandse AOW/Anw. Het overheersende karakter is echter een pensioenregeling. In het besluit van 9 januari 2001, nr. CPP2001/2593M, BNB 2001/225 heb ik de Duitse Rentenversicherung der Arbeiter en het Belgische rust-, brugrust- en overlevingspensioen betreffende de verzekering voor de oudedag en het overlijden, aangemerkt als pensioenregelingen in de zin van Hoofdstuk IIB van de Wet LB 1964. De Luxemburgse pensioenregeling vertoont grote overeenkomsten hiermee. Om die reden heb ik besloten mij neer te leggen bij de uitspraak van het hof.

Het besluit van 9 januari 2001, nr. CPP2001/2593M, BNB 2001/225 zal worden aangepast waarin ook bovenstaande punten zullen worden verwerkt. Vooruitlopend daarop kan de hofuitspraak als leidraad worden genomen, met dien verstande dat het werkgeversaandeel in de premie voor met de Ziekenfondswet (resp. Zorgverzekeringswet) vergelijkbare aanspraken, tot het loon moet worden gerekend. Ik wijs er op dat op onherroepelijk vaststaande aanslagen niet zal worden teruggekomen."

### **3. Rapport 1997/435 van de Nationale ombudsman**

"...moet de resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van *nieuwe* jurisprudentie. Het moet in dat laatste geval gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe..."