

ECLI:NL:PHR:2002:AE1116

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum uitspraak	20-12-2002
Datum publicatie	20-12-2002
Zaaknummer	37102
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2002:AE1116
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	-
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl BNB 2003/184 met annotatie van R.H. Happé FED 2003/17 FED 2003/87 WFR 2003/29, 1 V-N 2003/2.7 NTFR 2002/474

Conclusie

Nr. 37102

mr Groeneveld

Derde Kamer B

Inkomstenbelasting 1997

Conclusie inzake:

de staatssecretaris van Financiën

tegen

X

27 februari 2002

1 Feiten en geschil

1.1 Belanghebbende en zijn echtgenote zijn lichamelijk gehandicapt. Zij hebben in 1996 een auto gekocht met de bedoeling deze ongeveer vijf jaar te gebruiken.

1.2 In de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 1997 voert belanghebbende onder de buitengewone lasten met als omschrijving autokosten 1997 een bedrag op van f 7475, gespecificeerd als volgt:

f

Autokosten (brandstof, MRB, verzekering, onderhoud) 6818

Afschrijving auto 8693

Rentederving 670

Autokosten 10% gezamenlijk onzuiver inkomen -8706

In totaal 7475

1.3 Bij brief van 12 februari 1999 schrijft de Inspecteur aan de gemachtigde van belanghebbende, voorzover van belang:

"Ik ben van plan van uw aangifte af te wijken. (...). U dient aannemelijk te maken dat het autogebruik door invaliditeit in belangrijke mate afwijkt van dat van niet invaliden in vergelijkbare omstandigheden. Uw reactie heeft geen relevante informatie over het gebruik van de auto opgeleverd. Derhalve ga ik ervan uit (dat, TG) geen extra aftrek kosten van vervoer mogelijk is."

1.4 Bij brief van 12 maart 1999(1) verleent de Inspecteur voor een bedrag van f 1000 aftrek voor extra vervoerskosten in verband met ziekte/invaliditeit.

1.5 De onderhavige aanslag, gedagtekend 11 mei 1999, is opgelegd conform het hiervóór in 1.3 en 1.4 vermelde.

1.6 Bij brief van 18 juni 1999 maakt belanghebbende pro-forma bezwaar tegen de onderhavige aanslag.

1.7 Bij brief van 7 juli 1999 motiveert belanghebbende zijn bezwaar:

"Motivatie bezwaar: de 10% regeling wordt in het Contactmagazine VSN (spierziektenvereniging Nederland) met de Gehandicaptenraad (op grond van de gegevens van het NIBUD) als algemeen gebruikelijke vergelijkingsmaatstaf gehanteerd (vergelijken van niet-aftrekbare autokosten van mensen in een vergelijkbare positie maar niet gehandicapt.). In 1996 zijn op grond van deze informatie de extra kosten van vervoer berekend en aanslag was conform aangifte. Onze omstandigheden zijn in 1997 ongewijzigd dus vertrouwen wij erop dat ook nu hetzelfde standpunt zal worden ingenomen."

1.8 De Inspecteur wijst op 4 november 1999 het door belanghebbende gemaakte bezwaar af. Voor de motivering verwijst de Inspecteur naar een brief van 12 oktober 1999. De inhoud van laatstgenoemde brief luidt, voorzover van belang:

"Vervoerskosten i.v.m. ziekte/invaliditeit

Extra autokosten i.v.m. ziekte of invaliditeit zijn slechts aftrekbaar als ziektekosten indien men aan kan tonen dat de totale vervoerskosten door ziekte of invaliditeit meer bedragen dan de totale vervoerskosten van vergelijkbare personen, die niet ziek of invalide zijn.

(Volgt een vergelijking van de normatieve autokosten ontleend aan Consumentengids en Centraal Bureau voor de Statistiek met de werkelijke autokosten van belanghebbende, TG).

Omdat het bedrag van de normale autokosten (f 13.907) hoger is dan het bedrag van de werkelijk gemaakte autokosten (f 11.434) komt u niet in aanmerking voor aftrek extra vervoerskosten i.v.m. ziekte of invaliditeit.

Bij aanslagregeling is voor belastingjaar 1997 f 1.000 aftrek verleend voor de extra vervoerskosten i.v.m. ziekte/invaliditeit (brief 12 maart 1999), hierop wordt niet teruggekomen. (Voor belastingjaar 1998 zal opnieuw beoordeeld moeten worden of aftrek extra vervoerskosten mogelijk is.)"

1.9 Bij brief van 12 november 1999 reageert de Inspecteur op een brief van belanghebbende van 9 november 1999. De Inspecteur schrijft:

"kosten sportkeuring De kosten van de sportkeuring $2 \times f 210 = f 420$ merk ik alsnog aan als ziektekosten. De aanslag wordt alsnog ambtshalve verminderd, het belastbaar inkomen wordt nader vastgesteld op f 31.625. (..). extra vervoerskosten i.v.m. invaliditeit. Op dit punt kan ik niet rekening houden met uw verzoek, het standpunt is en blijft zoals u per brief d.d. 12 oktober 1999 is meegedeeld. Op 4 november

199(9,TG) is er uitspraak gedaan op uw bezwaarschrift."

1.10 Op 15 december 1999 komt het beroepschrift van belanghebbende tegen de uitspraak vermeld onder 1.8 bij het Gerechtshof binnen.

1.11 Op 2 maart 2000 komt het verweerschrift van de Inspecteur binnen bij het Gerechtshof.

1.12 De aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1998 is met dagtekening 15 juni 2000 conform de ingediende aangifte opgelegd.

1.13 In het proces-verbaal van de zitting voor het Hof van 24 november 2000 valt onder meer het volgende te lezen:

"De inspecteur heeft in de bezwaarprocedure toegezegd dat de kwestie van de extra autokosten voor het jaar 1998 opnieuw door hem beoordeeld zou worden. Inmiddels is de aanslag voor 1998 conform de aangifte opgelegd. Door deze handelswijze van de inspecteur gaat belanghebbende ervan uit dat de inspecteur voor het jaar 1997 alsnog aan zijn bezwaren tegemoet is gekomen. Belanghebbende beroept zich op het vertrouwensbeginsel.

De inspecteur verwijst voor het jaar 1996 naar de gedingstukken. Verder zegt hij dat de aangifte voor 1998 niet de aandacht heeft gekregen als aanvankelijk was toegezegd. De aangifte voor 1998 is aan zijn aandacht ontglipt en de inspecteur is niet voornemens op deze aanslag terug te komen. Op de vraag van de voorzitter zegt de inspecteur dat betreffende het jaar 1998 de inspecteur geen bewust standpunt heeft ingenomen. Zijn optreden ter zake van de aangifte voor 1998 is naar zijn zeggen een schoonheidsfoutje. Belanghebbende wist dit volgens de inspecteur."

1.14 Voor het Hof is in geschil het antwoord op de vraag in hoeverre de kosten van de in verband met de invaliditeit gehouden auto van belanghebbende, die niet zijn aan te merken als kosten van vervoer in rechtstreeks verband met het verkrijgen van genees-, heel- of verloskundige hulp, of als kosten ter zake van regelmatig ziekenbezoek, kunnen worden aangemerkt als buitengewone lasten ter zake van ziekte en invaliditeit.

1.15 Het Hof oordeelt, voorzover in cassatie van belang, in r.o 4.3:

"Ter zitting stelt belanghebbende dat de aftrekpost van de extra autokosten in de aangifte voor 1998 op dezelfde wijze als in de aangifte voor het onderhavige jaar is verwerkt. Dit wordt niet weersproken door de inspecteur. Het hof maakt hieruit en uit de gedingstukken op dat in de aangifte 1998 de betreffende aftrekpost op dezelfde wijze gespecificeerd is als in de aangifte 1997 en daardoor aan de orde is gesteld door belanghebbende. De definitieve aanslag voor 1998 is vastgesteld conform de aangifte. Voor een geslaagd beroep op een in rechte te beschermen vertrouwen is meer vereist dan de voormelde omschreven omstandigheid. In de brief van 12 oktober 1999 ter zake van de beoordeling van het bezwaar voor 1997 geeft de inspecteur aan dat voor het jaar 1998 opnieuw beoordeeld zal moeten worden of aftrek van extra vervoerskosten mogelijk is. Op grond van deze uitlating van de inspecteur heeft belanghebbende redelijkerwijs mogen menen dat de specificatie van de extra vervoerskosten in de aangifte voor 1998 beoordeeld zou worden door de inspecteur. Door het vaststellen van de definitieve aanslag voor 1998 conform de aangifte acht het hof het vertrouwen van belanghebbende gerechtvaardigd dat de inspecteur bewust een voor belanghebbende positief standpunt heeft ingenomen met betrekking tot de extra autokosten. Het verweer van de inspecteur ter zitting dat de aangifte voor 1998 door hem niet is beoordeeld doet hieraan niet af.

Op basis van voorgaande omstandigheden acht het hof aannemelijk dat de inspecteur een gedragslijn met betrekking tot de aangifte 1998 heeft gevolgd die bij belanghebbende de indruk heeft gewekt en, naar het oordeel van het hof, wegens het ontbreken van een contra legem-karakter heeft mogen opwekken van een bewuste standpuntbepaling ter zake van de door belanghebbende in de aangifte voor 1997 gehanteerde berekeningswijze van de extra vervoerskosten als buitengewone lasten. Het beroep van belanghebbende is

in zoverre gegrond."

1.16 De Staatssecretaris betoogt in het middel dat het feit dat de Inspecteur in enig jaar een gemotiveerd aan de orde gesteld probleem conform de aangifte regelt, er niet toe kan leiden dat een in het verleden gemotiveerd ingenomen standpunt alsnog met terugwerkende kracht door het later opgewekte vertrouwen ontkracht zou kunnen worden.

2 Op impliciete standpuntbepaling(2) gebaseerd vertrouwen: jurisprudentie

2.1 Voor het aannemen van rechtens te honoreren vertrouwen is vereist dat de belastingplichtige redelijkerwijs mocht aannemen dat de Inspecteur jegens hem bewust een standpunt heeft bepaald, aan welk standpunt deze dan vervolgens gebonden is. Het gaat dus om een gelegitimeerde perceptie van de belastingplichtige. Die perceptie moet betreffen een gedraging van de Inspecteur of van iemand wiens gedraging aan de Inspecteur kan worden toegerekend. De gedraging van de Inspecteur kan rechtstreeks (expliciet) vertrouwen wekken - bijvoorbeeld in het geval van een toezegging - en kan indirect (impliciet) vertrouwen wekken.

In de onderhavige casus doet zich een geval uit de laatstgenoemde categorie voor. Belanghebbende leidt uit een gedraging van de Inspecteur - het opleggen van de aanslag inkomstenbelasting 1998 conform de aangifte - af dat de Inspecteur zijn standpunt over de aftrekbaarheid van autokosten onder de buitengewone lasten definitief heeft bepaald en wel overeenkomstig het standpunt van belanghebbende.

2.2 Als uitgangspunt(3) neem ik het arrest van 13 december 1989, nr. 25077, BNB 1990/119 m.nt. Scheltens, FED 1990/84 m.nt. Smit. Hierin oordeelde de Hoge Raad (r.o 4.5):

"Afgezien van het geval dat de gedragslijn berust op een toezegging waarvan de belastingplichtige mocht menen dat zij ook voor het onderhavige jaar zou gelden, is voor in rechte te beschermen vertrouwen als hier bedoeld meer vereist dan de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd. De gerechtvaardigheid van het vertrouwen hangt af van de waardering van - voor zoveel nodig in onderlinge samenhang te beoordelen - omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gedurende een aantal jaren betreffende dezelfde aangelegenheid gevolgde gedragslijn berust op een bewuste standpuntbepaling."

2.3 Dat ook binnen één en hetzelfde jaar sprake kan zijn van een bewuste - in casu als weloverwogen aangeduide - standpuntbepaling, kan worden afgeleid uit het arrest van 14 februari 1990, nr. 26402, BNB 1990/219 m.nt. Scheltens waarin de Hoge Raad oordeelde(4):

"4.2. Wijziging van de elementen binnen het nettobedrag van de aanslag is in beginsel niet in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Zodanige strijd kan zich echter wel voordoen ingeval de inspecteur een toezegging heeft gedaan dan wel, anders dan door het enkele volgen van de aangifte op het betrokken punt, bij de belastingplichtige de indruk heeft kunnen wekken dat de aanslagregeling op dit punt berust op een weloverwogen standpuntbepaling."

2.4 Een met het onderhavige geval enigszins vergelijkbare situatie was aan de orde in het arrest van 25 januari 2002, nr. 36994 (niet gepubliceerd). In de casus van dat arrest accepteerde de Inspecteur bij de aanslagregeling voor het jaar 1997 de zelfstandigenaftrek niet. Belanghebbende beriep zich op het vertrouwensbeginsel aangezien de voor 1998 ingediende aangifte, waarin ook de zelfstandigenaftrek was geclaimd, niet werd gecorrigeerd. De Inspecteur verklaarde ter zitting dat laatstgenoemde aangifte kennelijk per vergissing automatisch was afgedaan. Het Hof wees het beroep op het vertrouwensbeginsel af. De Hoge Raad oordeelde:

"Aan die enkele omstandigheid (het volgen van de aangifte over 1998, TG) kon belanghebbende niet het vertrouwen ontlenen dat de Inspecteur die gedragslijn ook voor het jaar 1997 zou volgen."

3 Op impliciete standpuntbepaling gebaseerd vertrouwen: literatuur

3.1 Ik begin met te verwijzen naar een conclusie van A-G Mok(5) waarin Mok betoogt:

"Indien redelijkerwijs over de uitlegging van uitlatingen van de administratie getwijfeld kan worden, behoort de rechter aan een uitlegging in overeenstemming met de wet de voorkeur te geven (H.R. 4 juni 1980, BNB 1980/218)."

3.2 Hieltjes(6) betoogt dat de goede trouw(7) kan meebrengen dat een belastingplichtige geen beroep kan doen op opgewekt vertrouwen. Geobjectiveerde goede trouw eist dat vertrouwen niet wordt gehonoreerd indien de belastingplichtige begrijpt of behoort te begrijpen dat de bestuurshandeling niet overeenstemt met het werkelijke standpunt van de Inspecteur.

3.3 Happé(8), die het vertrouwensbeginsel typeert als een voorrangregel, merkt naar aanleiding van het hiervóór in paragraaf 2.2 weergegeven arrest BNB 1990/119 op:

"De Hoge Raad markeert aldus allereerst het terrein van de nieuwe regel aan de hand van het begrip weloverwogen standpuntbepaling. In de gedachtengang van de Hoge Raad ligt de weloverwogen standpuntbepaling van de inspecteur ten grondslag aan zowel de regel van het door een toezegging opgewekte vertrouwen als aan de regel van het door een impliciete standpuntbepaling opgewekte vertrouwen bij het vaststellen van de aanslag. Bij de toezegging is er sprake van een taaldaad die de uitdrukking is van de expliciete standpuntbepaling van de inspecteur. Is er geen sprake van een toezegging, maar zijn er wel andere omstandigheden dan kunnen die bij de belastingplichtige de indruk wekken van een standpuntbepaling door de inspecteur."

Hij(9) betoogt verder:

"Het criterium brengt verder tot uitdrukking dat het gaat om de indruk die de belastingplichtige redelijkerwijs van een en ander heeft gekregen. Er vindt aldus een objectivering plaats. Van belang is allereerst hoe hij de omstandigheden heeft waargenomen en beoordeeld. Net zoals bij de voorrangregels van de toezegging en de inlichting, gaat het om het perspectief van de belastingplichtige. (..). Deze objectivering gaat vervolgens niet zover dat als de belastingplichtige weet heeft van het werkelijke standpunt van de inspecteur, deze wetenschap buiten beschouwing kan worden gelaten. Ook niet als er andere omstandigheden zijn die, op zich beschouwd, grond geven voor de indruk van een weloverwogen standpunt van de inspecteur."

In een bespreking van het arrest HR 13 maart 1996(10) (het zogenoemde Tweede Fustarrest), merkt Happé op:

"Alleen indien de belastingplichtige weet of behoort te weten dat de mededeling van de inspecteur niet overeenstemt met zijn werkelijke standpunt, kan hij weer geen beroep op het vertrouwensbeginsel doen."

Ten aanzien van de chronologie in het proces van het ontstaan van vertrouwen merkt Happé op(11):

"Overigens vloeit uit de aard van het situatietype, waarop deze voorrangregel ziet, voort dat er vrijwel altijd meer dan een jaar in het geding is: allereerst het jaar waarin bijvoorbeeld in de aangifte een aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde is gesteld en vervolgens het jaar waarin dezelfde aangelegenheid tot een correctie van de aangifte van de kant van de inspecteur leidt. Twee achtereenvolgende jaren kunnen dan al voldoende zijn. Maar ook binnen het jaar zelf kan er in principe al

sprake zijn van een weloverwogen standpuntbepaling."

3.4 In BNB 1990/119 noemde de Hoge Raad als omstandigheden die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken van een bewuste standpuntbepaling van de Inspecteur:

".. de vaststelling van een aanslag in overeenstemming met een aangifte waarin de belastingplichtige de voor die aanslag van belang zijnde aangelegenheid uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de orde had gesteld, () de vaststelling van een aanslag na raadpleging van bewijsstukken, na gehouden besprekingen of gevoerde correspondentie, dan wel in overeenstemming met eerder verstrekte, voor de toen op te leggen aanslag van belang zijnde inlichtingen, of () de tegemoetkoming aan een bezwaar betreffende dezelfde zich onveranderd voordoende aangelegenheid."

Happé(12) merkt hierover op:

"De Hoge Raad laat duidelijk uitkomen dat het gaat om een niet-limitatieve opsomming. Wel bevat de opsomming naar mijn mening de voor de praktijk belangrijkste omstandigheden waaruit een vermoeden van een weloverwogen standpuntbepaling kan worden afgeleid. Zij knopen aan bij de procesgang die een aangifte doorloopt tot het moment van definitief worden van de aanslag."

Engwerda(13) betoogt:

"De Hoge Raad noemt in het geciteerde arrest van 13 december 1989 (BNB 1990/119, TG) een aantal omstandigheden (niet limitatief) die de gerechtvaardigde indruk kunnen wekken van een bewuste standpuntbepaling. Deze omstandigheden zullen niet automatisch tot gerechtvaardigd vertrouwen leiden, maar moeten door de rechter worden gewaardeerd."

4 Beoordeling van het middel

4.1 Het middel betoogt dat het feit dat de Inspecteur in enig jaar een gemotiveerd aan de orde gesteld probleem conform de aangifte regelt, er niet toe kan leiden dat een in het verleden gemotiveerd ingenomen standpunt alsnog met terugwerkende kracht door het later opgewekte vertrouwen ontkracht zou kunnen worden.

4.2 Het middel rept van terugwerkende kracht en dat is in het belastingrecht een besmette term, zij het dan meestal betrokken op de inwerkingtreding van nieuwe wetgeving. De terugwerkende kracht zou in casu gelegen zijn in de omstandigheid dat de aanslagregeling over een later jaar de vaststelling van de belastingschuld over een eerder jaar beïnvloedt. Naar mijn mening doet zich dan geen vorm van terugwerking voor. Er zijn in bestuurlijke zin twee besluiten. Het chronologisch eerste besluit heeft geen formele rechtskracht, omdat het onderwerp van een daartegen gerichte beroepsang is. Het tweede besluit heeft wel formele rechtskracht, omdat - naar ik aanneem - daartegen geen rechtsmiddel is aangewend.

De omstandigheid dat de twee besluiten betrekking hebben op achtereenvolgende belastingjaren of na elkaar zijn genomen, brengt niet mee dat sprake is van enigerlei vorm van terugwerkende kracht, laat staan een ongeoorloofde vorm daarvan, indien het voldongen besluit het andere beïnvloedt.(14) Ook anderszins beschouwd, ligt het niet in de rede dat de omstandigheid dat een Inspecteur een van zijn eerdere gedragingen afwijkend gedrag vertoont er niet toe kan leiden dat hij zijn eerdere gedraging moet bijstellen, indien die nog voor bijstelling vatbaar is (dat houdt in: nog geen formele rechtskracht heeft gekregen). In het geval dat de Inspecteur weloverwogen tot een verbeterd inzicht komt, zal iedereen - ook de fiscus - dit als normaal ervaren.(15) Dat laatste doet zich in het onderhavige geval niet voor, maar het gaat in de materie van het opgewekte vertrouwen niet om de werkelijkheid maar om de perceptie die de belastingplichtige redelijkerwijs mag hebben van de werkelijkheid. Het gaat er dus om of belanghebbende

mocht menen dat de Inspecteur "het licht had gezien".

4.3 Het Hof grondt zijn oordeel onder meer op het feit dat de aangifte over 1998 door de Inspecteur is gevolgd, terwijl in die aangifte de aftrekpost van de extra autokosten op dezelfde wijze is verwerkt als in de aangifte over 1997 die aanleiding vormde voor de onderhavige procedure.

Zoals hiervoor reeds is aangegeven(16), kan naar mijn mening de afdoening van een aangifte over een bepaald jaar vertrouwen wekken voor de afdoening van een eerder - nog openstaand - jaar. Of er vertrouwen is gewekt, wordt bepaald door de (concrete) bijkomende omstandigheden.

Als zo'n bijkomende omstandigheid gebruikt het Hof in zijn bewijsconstructie de brief van de Inspecteur van 12 oktober 1999 ter zake van de beoordeling van het bezwaar voor 1997. In die brief schrijft de Inspecteur dat voor het jaar 1998 opnieuw beoordeeld zal moeten worden of aftrek van extra vervoerskosten mogelijk is. Het Hof redeneert nu als volgt:

op grond van de aankondiging van een nieuwe beoordeling voor 1998 mocht belanghebbende redelijkerwijs verwachten dat de specificatie van de extra vervoerskosten in de aangifte voor 1998 door de Inspecteur beoordeeld zou worden. In zijn aangifte 1998 berekende belanghebbende de extra autokosten op dezelfde wijze als in 1997 en de Inspecteur corrigeerde de aangifte op dit punt niet. Op grond van de verwachting die belanghebbende mocht koesteren naar aanleiding van de brief van 12 oktober 1999 kon hij aan de conforme regeling van het jaar 1998 het vertrouwen ontleen dat de Inspecteur in 1998 weloverwogen zijn standpunt had bepaald overeenkomstig het door hem in zijn aangifte ingenomen standpunt. Dit zo zijnde was de Inspecteur gehouden dit standpunt ook in te nemen in dezelfde kwestie die speelde ten aanzien van de nog niet definitief vaststaande aanslag 1997.

4.4 Opvallend is in de bewijsconstructie van het Hof de tweeledige werking van het vertrouwen: belanghebbende mocht een gedraging van de Inspecteur verwachten (volgend jaar zou deze de aangifte weer beoordelen op het punt van de extra autokosten) en nu de aangifte over het volgende jaar werd gevolgd, mocht belanghebbende, op basis van voormeld vertrouwen, vertrouwen dat zijn standpunt door de Inspecteur werd gedeeld.

Het verweer van de Inspecteur dat de aangifte van belanghebbende automatisch was verwerkt, dat wil zeggen zonder specifieke beoordeling van de juistheid van de daarin opgenomen posten, is gedoemd af te stuiten op het eerste vertrouwen. Immers, belanghebbende mocht er nu juist van uitgaan dat zijn aangifte geselecteerd zou worden. Dit zo zijnde, is de zaak beklonken, want is het tweede vertrouwen, gegeven het eerste, niet onwrikbaar verbonden met de conforme regeling van de aangifte?

Ik heb de vorige zin met opzet in een vraagteken laten eindigen. Want op de keper beschouwd, dringt zich in deze zaak de gedachte op dat een redelijk handelend en reagerend belastingplichtige op het moment van ontvangst van de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1998 zacht gezegd hogelijk verbaasd moet zijn geweest.

4.5 De vraag is of het Hof tot het oordeel kon komen dat belanghebbende aan de brief van 12 oktober 1999 de gerechtvaardigde verwachting kon ontleen dat de Inspecteur de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1998 op het punt van de autokosten zou beoordelen.

Voor het antwoord op deze vraag is de integrale inhoud van de brief van belang, zoals opgenomen hiervoor in 1.8.

De Inspecteur legt in deze brief, de motivering van zijn uitspraak op het ingediende bezwaarschrift, duidelijk uit hoe, naar zijn inzicht in het recht, de extra autokosten die als buitengewone lasten in aanmerking komen, moeten worden berekend. Hij geeft de berekening voor het jaar 1997 en concludeert dat er geen extra autokosten zijn in de door hem aangegeven zin. Vervolgens deelt hij mee dat voor het belastingjaar 1998 opnieuw beoordeeld zal moeten worden of aftrek extra vervoerskosten mogelijk is.

In de eerste plaats meen ik dat uit de context van de brief volgt dat de Inspecteur hier niet meer tot uitdrukking heeft willen brengen dan dat in volgende jaren op basis van de dan te hanteren werkelijke en normatieve autokosten moet worden bekeken of er extra autokosten zijn. Echter, de expliciete vermelding van het belastingjaar 1998 maakt dat de belanghebbende redelijkerwijs mocht aannemen dat de Inspecteur 1998 onder de loep zou nemen.

Maar dat is niet de enige verwachting die belanghebbende redelijkerwijs aan de brief mocht ontlelen. De uiteenzetting van de wijze van berekenen van de extra autokosten wettigt bij een redelijk denkend en handelend belastingplichtige (de geobjectiveerde toetsfiguur) tevens de verwachting dat bij ongewijzigde omstandigheden de Inspecteur wederom de aangifte zal corrigeren.

Het zonder meer volgen van de aangifte 1998 doorkruiste deze redelijke verwachting. Een redelijk denkend en handelend belastingplichtige geraakt hierdoor in verwarring.⁽¹⁷⁾ Hij is blij, maar vermoedt een vergissing. Geen nood: de Inspecteur kan niet bij wege van navordering op de opgelegde aanslag inkomstenbelasting 1998 terugkomen.⁽¹⁸⁾ Maar verder breidt deze "windfall profit" zich niet uit. De belastingplichtige behoorde immers te weten dat de mededeling van de Inspecteur (de aanslag 1998) niet overeenstemde met het werkelijke standpunt van de Inspecteur.

4.6 Uit het hiervoor gehouden betoog volgt dat ik van mening ben dat aan 's Hofs uitspraak een motiveringsgebrek kleeft. Het gebrek schuilt hierin dat het Hof oordeelt dat belanghebbende aan de brief, inhoudende mededeling van de gronden van de uitspraak op het ingediende bezwaarschrift, het vertrouwen kon ontlelen dat de aangifte op het punt van de extra autokosten het volgende jaar inhoudelijk zou worden beoordeeld en daaraan de gevolgtrekking verbindt dat de regeling van dat volgende jaar conform de ingediende aangifte het vertrouwen wettigt dat de Inspecteur zijn standpunt weloverwogen had bepaald overeenkomstig het door belanghebbende in de door hem ingediende aangifte ingenomen standpunt. Het gevolgtrekkend oordeel is onbegrijpelijk in het licht van de context van vorenbedoelde brief, uit welke belanghebbende redelijkerwijs had moeten afleiden, en dientengevolge redelijkerwijs moest verwachten, dat bij ongewijzigde omstandigheden de Inspecteur wederom bij de aanslagregeling een correctie op de aangifte zou aanbrengen.

Het volgen van de aangifte 1998 kon bij belanghebbende dan ook geen rechtens te honoreren vertrouwen wekken dat het niet corrigeren berustte op een weloverwogen standpunt van de Inspecteur.

4.7 Het hiervoor in paragraaf 4.6 geconstateerde motiveringsgebrek, brengt naar mijn mening niet mee dat de onderhavige zaak dient te worden verwezen. De Hoge Raad kan de zaak zelf afdoen.

5 Conclusie

Mijn conclusie strekt tot gegrondverklaring van het cassatieberoep, tot vernietiging van de uitspraak van het Hof, tot vernietiging van de uitspraak van de Inspecteur en tot vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen van f 31.495.

De Procureur-generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

a-g

1 De brief bevindt zich niet in het dossier. Zie de wel in het dossier opgenomen brief van 12 oktober 1999.

2 Over de impliciete standpuntbepaling in het algemene bestuursrecht is niet veel geschreven. Het vertrouwensbeginsel is niet gecodificeerd in de Algemene wet bestuursrecht. De reden hiervoor is dat het buitengewoon lastig is om het vertrouwensbeginsel te codificeren (Tekst & Commentaar Algemene wet bestuursrecht, Kluwer - Deventer - 2001, blz. 47). Voor algemene aspecten over het vertrouwensbeginsel

verwijs ik naar Van Wijk/Konijnenbelt/Van Male, Hoofdstukken van bestuursrecht, Elsevier - Den Haag - 1999, § 7.37 ev. en Nicolaï, Olivier, Van der Vlies, Damen, Schueler, Bestuursrecht, Factotum - Amsterdam - 1997, § 664.

3 Voor een overzicht van de eerdere jurisprudentie verwijs ik naar Happé, Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Kluwer - Deventer - 1996, blz. 227

4 Zie ook het arrest van 11 juni 1997, nr. 32042, BNB 1997/382 m.nt. Happé

5 Conclusie voor HR 23 juni 1982, nr. 20355, BNB 1983/15, m.nt. Scheltens, blz.71, regels 22 e.v.

6 Hieltjes, WFR 1991, blz. 981 e.v.

7 Hieltjes betreft de goede trouw bij de werking van het vertrouwensbeginsel in navolging van Geppaart, Van Dijckbundel, Deventer 1988, blz. 166, 167. Ik betwijfel of de goede trouw een zelfstandige functie heeft bij de toepassing van het vertrouwensbeginsel. Omdat vertrouwen slechts gewekt kan worden indien de belastingplichtige redelijkerwijs een gedraging van de Inspecteur op een bepaalde manier mag begrijpen, de perceptie van de belastingplichtige wordt geobjectiveerd, zal de goede trouw zelden of nooit een rol hoeven spelen.

8 Happé, a.w. blz. 230

9 Happé, a.w. blz. 232

10 nr. 30935, FED 1997/191 (BNB 1997/17)

11 Happé, a.w. blz. 235. Vgl. Engwerda, Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht, Sdu - Amersfoort - 1999, blz. 28

12 Happé, a.w. blz. 236

13 Engwerda, a.w. blz. 28

14 Smit gebruikt voor vertrouwen dat gewekt wordt door het gedrag van de Inspecteur in een eerder jaar de term verticale gelijkheid. De parallel met het gelijkheidsbeginsel scherpt in dat van (verboden) terugwerking geen sprake is (Smit, FED 1990/84).

15 Vgl. het geval dat de Inspecteur voor een later jaar zijn standpunt weloverwogen anders - voor de belastingplichtige gunstiger - bepaalt dan in een eerder jaar, de situatie dat later een begunstigende resolutie wordt gepubliceerd (HR BNB 1987/161, m.nt. Scheltens).

16 Zie ook paragraaf 2.4

17 Onbetwistbaar is dat het gedrag van de Inspecteur in sociaal-communicatieve zin (terminologie van Van Brunschot in diens noot onder HR BNB 1984/127) sterk te wensen overlaat.

18 Smit betoogt in zijn noot in FED 1993/180 onder HR 10 februari 1993 (BNB 1993/115): "De werking van het vertrouwensbeginsel sluit in veel gevallen naadloos aan bij die van het zorgvuldigheidsbeginsel. Een belastingplichtige die te goeder trouw afgaat op onzorgvuldig bestuursoptreden moet in beginsel door het recht worden beschermd, indien het bestuur naderhand de eigen fouten wil goedmaken ten koste van diezelfde belastingplichtige.". Naar aanleiding van dit betoog merk ik op dat de bescherming tegen de onzorgvuldigheid van het bestuur i.c. zijn uitwerking vindt in de omstandigheid dat de Inspecteur zijn onzorgvuldigheid - het volgen van de aangifte 1998 - niet door middel van navordering op belanghebbende kan verhalen. Een verderstreckende bescherming is te veel van het goede.