



Rapport

Datum: 6 juli 2000

Rapportnummer: 2000/242

Klacht

Op 2 september 1999 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van

mevrouw N. te Bennebroek, ingediend door Deloitte & Touche Belastingadviseurs te Beverwijk, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem.

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

Op grond van de namens verzoekster verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoekster klaagt erover dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem afwijzend heeft beslist op haar verzoek van 14 september 1998 om ambtshalve teruggaaf van de door haar in de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte afgedragen omzetbelasting.

Achtergrond

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

Artikel 20, derde lid:

"De bevoegdheid tot naheffing vervalt door verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan..."

Artikel 24, zoals dat gold in de periode 1984 tot en met 1989:

"Hij die bezwaar heeft tegen het bedrag dat als belasting, hetzij door hem op aangifte is voldaan, hetzij door een inhoudingsplichtige van hem is ingehouden, kan binnen twee maanden na de voldoening of de inhouding een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur."

Artikel 65, eerste lid:

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

2. Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 13, zoals dat gold in de periode 1984 tot en met 1989:

"De belasting wordt verschuldigd:

a. in gevallen waarin ingevolge artikel 35 een factuur moet worden uitgereikt, op het tijdstip van de uitreiking of, indien deze niet tijdig plaatsvindt, het tijdstip waarop zij uiterlijk had moeten geschieden;

b. in andere gevallen op het tijdstip waarop de levering of de dienst wordt verricht.

2. In afwijking in zover van het eerste lid wordt de belasting of het desbetreffende gedeelte daarvan uiterlijk verschuldigd op het tijdstip waarop de vergoeding geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen."

Artikel 14, zoals dat gold in de periode 1984 tot en met 1989:

"De in een tijdvak verschuldigd geworden belasting moet op aangifte worden voldaan."

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

"...Inleiding

1.1. In de hieronder opgenomen nieuwe voorschriften is de termijn waarbinnen de belasting- of inhoudingsplichtige aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting afgestemd op de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid, en 20, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven (...). Daarbij is mede overwogen dat rechtsvorderingen ter zake van geldschulden ten laste van het Rijk na vijf jaren verjaren. De termijn waarbinnen ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend is voor gevallen, waarin er sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing, verlengd met vijf jaren (par.7).

(...)

Par. 2. Reikwijdte en definities

(...)

2.2. Voor de toepassing van deze aanschrijving wordt verstaan onder:

(...)

b. de vijf-jaarstermijn: de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid, en 20, derde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd.

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. 4. Uitzonderingen

4.1. Het bepaalde in par. 3 vindt geen toepassing indien:

(...)

b. ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift dan wel op het tijdstip, waarop het in par. 3.2, onderdeel b bedoelde feit ter kennis van de inspecteur komt, de vijf-jaarstermijn is verstreken, dan wel, indien in het laatste jaar van de vijf-jaarstermijn een navorderings- of naheffingsaanslag aan de belanghebbende is opgelegd, een jaar is verstreken sinds de dagtekening van die navorderings- of naheffingsaanslag;

(...)

Par. 7. Termijnverlenging

7.1. Indien ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift dan wel op het tijdstip waarop het in par. 3.2, onderdeel b bedoelde feit ter kennis van de inspecteur komt, de vijf-jaarstermijn is verstreken en de belanghebbende aantoonbaar is dat ten gevolge van een door hem gemaakte vergissing, die de inspecteur

(...)

- ten tijde van de voldoening of afdracht op aangifte of,

(...)

bekend was of redelijkerwijs bekend had moeten zijn, te veel belasting is geheven, wordt voor de toepassing van par 4.1, aanhef en onderdeel b., de vijf-jaarstermijn verlengd met vijf jaren.

7.2. Indien de belasting is geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte wordt de vijf-jaarstermijn eveneens met vijf jaren verlengd in gevallen, waarin in de loop van de vijf-jaarstermijn door of vanwege de inspecteur een controle is ingesteld, mits de belanghebbende aantoont dat ten gevolge van een door hem gemaakte vergissing die de inspecteur alsdan heeft opgemerkt of, rekening houdende met het doel, de aard en de omvang van de controle, redelijkerwijs had moeten opmerken, een te hoog belastingbedrag op aangifte is voldaan of afgedragen.

(...)

Toelichting bij par. 7

Een "vergissing" in de zin van par. 7 omvat niet een onjuistheid, waarvan de belanghebbende zich bewust was of had kunnen zijn, en evenmin een keuze die de belanghebbende achteraf wenst te wijzigen.

(...)

Par. 9. Jurisprudentie en resoluties

9.1. Een arrest van de Hoge Raad (...) 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 voor de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen (...), tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen..."

Ten aanzien van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 (zie hierna onder **6.**) is niet voorzien in de onder 9.1. bedoelde uitzondering.

4. Rapport 97/435 van de Nationale ombudsman

In rapport 97/435 van 2 oktober 1997 overwoog de Nationale ombudsman onder meer:

"Zoals ook de Belastingdienst/Particulieren Leiden in de zaak die leidde tot rapport 96/208 van mening was, moet de resolutie van de Staatssecretaris 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."

5. Uitspraak van de Hoge Raad van 19 december 1990, BNB 1992/218

De Hoge Raad overwoog in zijn uitspraak van 19 december 1990 het volgende:

"...4.3.2. Voor het overige keert het eerste middel zich tegen 's Hofs opvatting omtrent het in artikel 11, lid 1, letter f (in de destijds geldende tekst), van de (Wet op de omzetbelasting 1968; N.o.) neergelegde vereiste dat de ondernemer die de in die wetsbepaling bedoelde prestatie verricht, "geen winst beoogt of maakt". Daaromtrent heeft het volgende te gelden.

4.3.3. De ondernemer kan slechts met vrucht een beroep op de vrijstelling doen indien hij noch winst maakt noch winst beoogt.

4.3.4. Bij de beantwoording van de vraag of een lichaam in een geval als het onderhavige winst heeft gemaakt, kan zich het probleem voordoen dat weliswaar winst is behaald indien geen omzetbelasting verschuldigd is, doch dat van winst geen sprake meer zal zijn indien ter zake van de door het lichaam verrichte prestaties omzetbelasting zal worden geheven. Alsdan kan voor de toepassing van de vrijstelling slechts worden aangenomen dat het lichaam winst heeft gemaakt, indien het resultaat, ook nadat daarop de eventueel verschuldigde omzetbelasting in mindering is gebracht, positief is.

4.3.5. Indien een ondernemer zich op het standpunt heeft gesteld dat de door hem verrichte prestaties zijn vrijgesteld van omzetbelasting, kan worden gezegd dat hij winst beoogt indien aannemelijk is dat hij, indien zijn standpunt onjuist mocht worden bevonden, ernaar zal streven ook met inachtneming van de verschuldigdheid van omzetbelasting positieve resultaten te behalen.

4.3.6. Voorts kan van een ondernemer als de onderhavige stichting ook dan worden gezegd dat zij winst beoogt, indien zij ernaar streeft ten behoeve van personen die tot de onderneming in een bijzondere betrekking staan, voordelen te verkrijgen die een passende beloning voor de door hen ten behoeve van de onderneming verrichte prestaties te boven gaan. Alsdan kan in het midden blijven of de onderneming streeft naar het behalen van een resultaat dat, ook nadat bedoelde voordelen daarop in mindering zijn gebracht, positief zal zijn..."

6. Uitspraak van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33518

6.1. De gronden van de uitspraak van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 op het door verzoekster ingediende beroep in cassatie terzake van de aan haar opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 luiden als volgt:

"...3.1. Belanghebbende exploiteerde in het naheffingstijdvak een kinderdagverblijf. In een brief van 24 februari 1992, gericht aan het Ministerie van Financiën, Directie Verbruiksbelastingen, vermeldt haar adviseur onder meer: 'De inspecteur der omzetbelasting te Haarlem, waaronder belanghebbende ressorteert, heeft uitdrukkelijk en zonder enig voorbehoud schriftelijk verklaard dat een inkomen (exploitatieoverschot) dat niet hoger is dan de salarisregeling voor personeel in de kinderopvang, de vrijstelling niet in de weg staat. Er bestaat tevens nog ruimte voor een normale pensioenvoorziening.

Een afschrift van de betreffende brief van 9 juni 1989 (...) treft u bijgaand aan.

Tot de gedingstukken behoort een afschrift van de hiervóór genoemde brief van 9 juni 1989, gericht aan de adviseur van de belanghebbende, waarin de inspecteur der omzetbelasting te Haarlem naast het vorenstaande onder meer bericht dat de exploitatie van een kinderdagverblijf is vrijgesteld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) onder de voorwaarde dat geen winst wordt beoogd.

Naar aanleiding van de onderhavige naheffingsaanslag heeft belanghebbende zich op het standpunt gesteld dat ten aanzien van haar diensten de vrijstelling bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet van toepassing is, aangezien zij naar haar mening in het naheffingstijdvak niet een exploitatieoverschot heeft gehad dat hoger was dan het in de brief van de inspecteur van 9 juni 1989 bedoelde. Naar de mening van de Inspecteur had belanghebbende echter wel overschotten die hoger waren, omdat tot de exploitatieoverschotten de - bij toepassing van de vrijstelling niet verschuldigde - omzetbelasting gerekend moet worden.

3.2. Het Hof heeft onder meer overwogen: dat partijen het erover eens zijn dat, indien het Hof het standpunt van belanghebbende volgt, de vrijstelling van artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet van toepassing is en dat, indien het Hof het standpunt van de Inspecteur volgt, genoemde vrijstelling niet van toepassing is; dat de stellingen van belanghebbende erop neerkomen dat van winst beogen, als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet nog geen sprake is, indien wordt gestreefd naar een exploitatieresultaat dat na aftrek van de verschuldigde omzetbelasting niet hoger is dan een normaal functieloon, waarbij belanghebbende zich beroept op het arrest van de Hoge Raad van 19 december 1990, nr. 26801, BNB 1992/218; dat de wetgever c.q. de besluitgever een dergelijke betekenis van het begrip 'winst beogen' niet voor ogen kan hebben gestaan, aangezien de stellingen van belanghebbende ertoe zouden leiden, dat ook bij het behalen van substantiële exploitatieoverschotten, zij het niet meer dan 17,5/117,5 deel van de omzet, vermeerderd met een normaal te achten functieloon, heffing van omzetbelasting achterwege zou blijven.

3.3. Vooropgesteld moet worden dat het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen in zijn arrest van 11 augustus 1995, nr. C-453 (Bulthuis-Griffioen), Jurisprudentie 1995 I-2352 (ook te kennen uit Vakstudie Nieuws, blz. 2932) voor recht heeft verklaard, dat artikel 13, A, lid 1, onder g, van de Zesde richtlijn aldus moet worden

uitgelegd, dat een ondernemer die een natuurlijke persoon is, niet in aanmerking kan komen voor de in die bepaling bedoelde vrijstelling, aangezien deze vrijstelling is voorbehouden aan publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard worden erkend. Op grond hiervan moet worden geoordeeld dat de diensten van belanghebbende - te weten het verzorgen van kinderopvang als bedoeld in artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 juncto Bijlage B, onderdeel b, nr. 2 (tekst 1987-1989), bij dat besluit - in beginsel niet zijn vrijgesteld, nu belanghebbende ondernemer- natuurlijke persoon is (Hoge Raad 12 juni 1996, nr. 31140, BNB 1996/284).

Gelet echter op de hiervóór in 3.1. bedoelde brief van de inspecteur der omzetbelasting te Haarlem, alsmede op 's Hofs hiervóór in 3.2. weergegeven overwegingen, welke inhouden dat de Inspecteur er mee instemt dat de vrijstelling van toepassing is als het Hof de stellingen van belanghebbende met betrekking tot de voor de toepassing van de vrijstelling in aanmerking te nemen omvang van het exploitatieresultaat zou overnemen, ligt in 's Hofs uitspraak het juiste oordeel besloten dat bij belanghebbende het gerechtvaardig vertrouwen is gewekt, dat de vrijstelling als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet ten aanzien van de door haar verleende diensten van toepassing zou zijn, als zij met deze diensten geen winst beoogde, waarbij tot de winst niet een zogenoemd functieloon gerekend zou worden.

Tussen partijen was niet in geschil - en het Hof heeft partijen hierin gevolgd - dat, wanneer zou worden uitgegaan van de situatie dat de diensten van belanghebbende belast zouden zijn, het exploitatieoverschot in het naheffingstijdvak niet groter was dan een functieloon, zodat geen sprake zou zijn van het beogen van winst als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet. De klacht van belanghebbende dat het Hof ten onrechte niet van genoemde situatie uitgaat, is gegrond. Zoals door de Hoge Raad is overwogen in het hiervóór in 3.2. genoemde arrest van 19 december 1990, kan gezegd worden dat een ondernemer voor de toepassing van artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet winst beoogt, indien aannemelijk is dat hij ernaar zal streven ook met inachtneming van de verschuldigdheid van omzetbelasting positieve resultaten te halen..."

6.2. In Vakstudienieuws 1998/44.18 is de volgende aantekening op dit arrest opgenomen:

"De aan de orde zijnde problematiek doet zich vooralsnog niet meer voor bij kinderopvang. De daadwerkelijke kinderopvang is immers met ingang van 1995 in alle gevallen vrijgesteld; het criterium "winst beogen" is derhalve niet meer van belang voor de toepassing van de vrijstelling. Voor de overige prestaties van art. 11, eerste lid, onderdeel f, Wet OB 1968 kan de uitkomst van dit arrest, de toepassing van het functieloon bij de invulling van het begrip winst beogen, wel als richtsnoer dienen.

Op het eerste gezicht lijkt het erop dat de inspecteur en hof niet echt hebben opgelet. De door de Hoge Raad in het arrest gebezigde overwegingen zijn immers, zoals de Hoge

Raad aangeeft, rechtstreeks ontleend aan het arrest van 19 december 1990, nr. 26 801, BNB 1992/218, V-N 1991, blz 666. Dat is echter maar schijn. De procedure spitst zich namelijk toe op het geval dat uitgaande van belastingheffing het exploitatie-overschot niet groter zou zijn dan het functieloon en er derhalve geen sprake is van winst beogen en de vrijstelling kan worden toegepast. Daarentegen zou met toepassing van de vrijstelling het exploitatie-overschot op zich groter zijn dan het zogenoemde functieloon en lijkt er winst te worden beoogd zodat de vrijstelling toepassing zou missen. Feitelijk blijkt er dus een soort niemandsland te bestaan. Het hof kiest ervoor (...) in zo'n geval de prestaties in de heffing te betrekken. De Hoge Raad komt in deze, toch wel arbitraire, zaak tot een tegengesteld standpunt. In de praktijk zal dus een vrijstelling kunnen worden toegepast in gevallen waarbij het beoogde exploitatieresultaat toch iets hoger kan zijn dan het eigenlijke functieloon."

6.3. In **FED 1998/755** is de navolgende aantekening op dit arrest opgenomen:

"1 Inleiding

Belanghebbende, een ondernemer-natuurlijk persoon, exploiteert een kinderdagverblijf. Twee punten waren in deze zaak van belang. Kon een natuurlijk persoon als niet-zijnde een instelling, toch de vrijstelling genieten voor kinderdagverblijven? De andere vraag was of belanghebbende naar winst streefde. De eerste 'horde' namen inspecteur en belanghebbende nog hand in hand. Het feit dat belanghebbende een natuurlijk persoon was en derhalve niet als instelling kwalificeerde (zie het arrest van Hof van Justitie van 11 augustus 1995, nr. C-453/93, Bulthuis-Griffioen) behoefde blijkens een brief van de inspecteur niet aan de vrijstelling in de weg te staan, mits belanghebbende niet naar winst streefde. Over de vraag of belanghebbende naar winst streefde dachten belanghebbende en inspecteur duidelijk verschillend. Slechts met een zetje van de Hoge Raad in de rug wist belanghebbende ook de tweede hobbel te nemen met als resultaat dat belanghebbende uiteindelijk de vrijstelling mocht toepassen. Ik beperk mij in deze bespreking tot het tweede punt, omdat het geschil zich daarop toespitste.

2 Vrijstelling en winstoogmerk

De vrijstelling voor kinderdagverblijven (ex artikel 11, eerste lid, onderdeel f Wet OB 1968) wordt niet verleend als het kinderdagverblijf naar winst streeft. Er wordt winst beoogd als de ondernemer ten behoeve van personen die tot de onderneming in een bijzondere betrekking staan, voordelen (exploitatieoverschotten) verkrijgt die een passende beloning (lees: functieloon) voor de door die personen ten behoeve van de onderneming verrichte prestaties te boven gaan. Geen al te lastig vast te stellen criterium, zou men zo denken. Er is echter een factor die de vaststelling van het streven naar winst enigszins bemoeilijkt, namelijk de omzetbelasting zelf! Moet men het winstoogmerk nu vaststellen uitgaande van de gedachte dat het kinderdagverblijf is vrijgesteld? Een situatie derhalve waarin de BTW geen winstdrukkende element vormt. Of moet de vaststelling geschieden vanuit de

veronderstelling dat juist wel BTW is verschuldigd?

3 De cirkel

Als exploitatieoverschotten niet uitstijgen boven het functieloon, kan de ondernemer bij de beantwoording van de vraag of hij naar winst streeft in de volgende vicieuze cirkel verstrikt raken:

...als ik vrijgesteld mag gaan presteren, behaal ik meer winst omdat ik geen BTW meer verschuldigd ben, zoveel zelfs dat ik geacht word naar winst te streven (namelijk extra voordeel bovenop het functieloon). Door dit verhoogde voordeel wordt mij echter de vrijstelling ontzegd (ik blijk volgens de BTW-regelgeving juist hierdoor naar winst te gaan streven). Maar als ik belast presteer vormt de te betalen BTW een winstdrukkende factor, ervan uitgaande dat mijn klanten deze last niet voor hun rekening nemen. Mijn winst wordt alsdan zo gedrukt dat ik niet meer dan het functieloon overhoud, waardoor ik geacht word niet meer naar winst te streven: ik mag dan weer vrijgesteld presteren. Maar als ik word vrijgesteld behaal ik weer meer winst Etc.

4 Hoge Raad doorbreekt cirkel

Niemand raakt graag bekneeld in juridische valstrikken. In de onderhavige zaak haalde de Hoge Raad de belanghebbende uit haar benarde positie. De Hoge Raad besliste dat zijn oordeel in het arrest van 19 december 1990 ook in het onderhavige geschil van toepassing is. Een ondernemer beoogt winst, indien aannemelijk is dat hij ernaar zal streven ook met inachtneming van de verschuldigdheid van omzetbelasting positieve resultaten te behalen. De Hoge Raad creëert hiermee een praktische en eenvoudige maatstaf voor ondernemers die een overschot behalen dat net uitstijgt boven het functieloon."

Onderzoek

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

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

Tijdens het onderzoek kregen betrokkenen de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen te reageren.

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

De Staatssecretaris berichtte dat het verslag hem geen aanleiding gaf tot het maken van opmerkingen. De reacties van de Belastingdienst en verzoekster gaven aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoekster exploiteerde in de jaren 1984 tot en met 1989, als zelfstandige, voor eigen rekening en risico een kinderdagverblijf in de vorm van een eenmanszaak. In die periode droeg zij over de met haar kinderdagverblijf behaalde omzet steeds op aangifte omzetbelasting af. Tegen de over genoemde periode op aangifte voldane omzetbelasting werd niet, althans niet tijdig, overeenkomstig artikel 24 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) een bezwaarschrift ingediend bij de Belastingdienst, zodat deze voldoeningen op aangifte onherroepelijk zijn komen vast te staan (zie achtergrond, onder 1.).

Met ingang van 1 januari 1990 werd het kinderdagverblijf overgedragen aan een stichting die de exploitatie van het kinderdagverblijf heeft voortgezet.

2. In augustus 1991 werd door de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem (hierna: de Belastingdienst) bij verzoekster een boekenonderzoek ingesteld. Onderzocht werden onder meer de door verzoekster over de jaren 1986 tot en met 1989 gedane aangiften omzetbelasting. Naar aanleiding van dit boekenonderzoek werd aan verzoekster een op 25 november 1992 gedagtekende naheffingsaanslag omzetbelasting ten bedrage van f 14.308,55 opgelegd over de periode 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989. Deze aanslag had betrekking op correcties op de voorbelasting. Het al dan niet toepassen van de op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel f. van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) geldende vrijstelling van de heffing van omzetbelasting van de diensten van (onder meer) instellingen voor kinderopvang maakte geen onderdeel uit van de naheffingsaanslag.

3. Verzoekster maakte tegen de naheffingsaanslag omzetbelasting bezwaar. De Belastingdienst verminderde de naheffingsaanslag na bezwaar tot een bedrag van f 4.161 aan enkelvoudige belasting en f 1.495 aan heffingsrente.

Tegen de beslissing op bezwaar stelde verzoekster op 1 juni 1995 beroep in bij de belastingrechter (Gerechtshof te Amsterdam). De belastingrechter bevestigde op 19 juni 1997 de uitspraak van de Belastingdienst.

Tegen de uitspraak van de belastingrechter tekende verzoekster op 14 juli 1997 beroep in cassatie aan. De Hoge Raad stelde verzoekster bij uitspraak van 26 augustus 1998 in het gelijk, en vernietigde de naheffingsaanslag omzetbelasting (zie achtergrond, onder 6.)

4. Nadat eerder door de Belastingdienst op 2 december 1991 afwijzend was beslist op een door verzoekster ingediend verzoek om restitutie van de over de jaren 1984 tot en met 1989 afgedragen omzetbelasting, verzocht verzoeksters gemachtigde de Staatssecretaris van Financiën op 24 februari 1992 om de afwijzende beslissing van de Belastingdienst nader te bezien. Op 1 augustus 1994 liet de Staatssecretaris hierop het volgende weten:

"...(Verzoekster; N.o.) heeft vanaf 1 oktober 1984 tot 1 januari 1990 in de vorm van een eenmanszaak een kinderdagverblijf (X.) in Haarlem geëxploiteerd. Het verblijf had een capaciteit van 15-20 plaatsen; in de loop der tijd is de opvangcapaciteit verder uitgebreid. (Verzoekster; N.o.) beoogde met de exploitatie van dit kinderdagverblijf in haar levensonderhoud te voorzien.

Op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) zijn sociaal/culturele prestaties vrijgesteld van omzetbelasting. Deze vrijstelling is nader uitgewerkt in de bij het Uitvoeringsbesluit behorende Bijlage B; in deze bijlage zijn de vrijgestelde (categorieën) ondernemers aangewezen. In nummer 6 van Bijlage B zijn onder meer de instellingen voor kinderopvang als vrijgestelde categorie ondernemers aangewezen. Voor de toepassing van deze vrijstelling geldt echter als voorwaarde, dat de betrokken ondernemers geen winst mogen beogen.

Voor zover kinderdagverblijven op winstbeogende basis worden gedreven, is de dienstverlening van deze verblijven naar het algemene btw-tarief belast.

Zoals hiervoor aangegeven, streefde (verzoekster; N.o.) ernaar met de exploitatie van haar kinderdagverblijf te voorzien in haar levensonderhoud. In verband hiermee heeft zij haar kinderdagverblijf op winstbeogende basis geëxploiteerd.

Conform het wettelijke uitgangspunt heeft (verzoekster; N.o.) over de met haar kinderdagverblijf behaalde omzet omzetbelasting naar het algemene tarief afgedragen.

In 1989 is (verzoekster; N.o.) gebleken dat een ander, onder dezelfde eenheid ressorterend kinderdagverblijf, de Y., als vrijgesteld ondernemer werd aangemerkt, terwijl dit kinderdagverblijf volgens (verzoekster; N.o.) eveneens op winstbeogende basis werd gedreven. Naar aanleiding hiervan is bij haar de vraag gerezen in hoeverre door haar in het verleden niet ten onrechte btw is afgedragen.

In verband hiermee heeft haar toenmalige belastingadviseur, de heer E., bij brief van 10 mei 1989 aan de bevoegde belastingdienst eenheid Ondernemingen Haarlem verzocht om (verzoekster; N.o.) op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet vrij te stellen van de heffing van omzetbelasting. Deze brief is door de eenheid echter niet

ontvangen; in verband hiermee is een reactie van de eenheid achterwege gebleven.

In aansluiting op een omzetbelastingcontrole in 1991 is door u namens (verzoekster; N.o.) opnieuw de vraag aan de orde gesteld in hoeverre zij in het verleden terecht als btw-plichtig ondernemer is aangemerkt. Tijdens het met de eenheid gevoerde overleg heeft u namens (verzoekster; N.o.) verzocht om een ambtshalve teruggaaf van de door haar kinderdagverblijf over de jaren 1984 tot en met 1989 afgedragen omzetbelasting. Uw voornaamste klacht is dat de eenheid volgens u heeft gehandeld in strijd met het gelijkheidsbeginsel door het ene kinderdagverblijf (X.) wél in de heffing te betrekken en het andere kinderdagverblijf (Y.) niet.

De belastingdienst eenheid heeft dit verzoek bij brief van 2 december 1991 afgewezen omdat (verzoekster; N.o.) haar kinderdagverblijf op winstbeogende basis heeft gedreven, zodat zij niet in aanmerking kwam voor rangschikking onder de in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet opgenomen vrijstelling voor niet-winstbeogende kinderdagverblijven.

Na de afwijzing van uw verzoek door de eenheid heeft u mij verzocht de kwestie met name wat betreft het aspect van de rechtsgelijkheid nader te bezien. Ter zake merk ik op, dat uit het door de eenheid ingestelde onderzoek en de daaraan door de inspecteur verbonden conclusies naar voren komt, dat zich geen rechtsongelijkheid in de toepassing van de wettelijke bepalingen voordoet. Daar waar sprake is van winst beogen is, gelijk als bij uw cliënte, tot heffing van omzetbelasting overgegaan. In verband hiermee acht ik dan ook geen reden aanwezig om het verzoek tot teruggaaf van uw cliënte in te willigen.

Tot slot deel ik u het volgende mee. Bij uw brief van 13 oktober 1993, (...) heeft u mij de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 21 juli 1993, nr. 1580/92, doen toekomen. In deze uitspraak oordeelde het Hof dat voor zover een exploitant van een kinderdagverblijf met de exploitatie van dat verblijf een inkomen verwerft dat niet hoger is dan een functieloon, deze exploitant niet als een winstbeogend ondernemer behoeft te worden aangemerkt. Het Gerechtshof heeft vervolgens aan het Hof van Justitie van de EG verzocht om een prejudiciële beslissing te geven inzake de nadere uitleg van de zinsnede "systematisch het maken van winst beogen" uit artikel 13A, lid 2, sub a, van de 6e btw-richtlijn.

Wordt de uitspraak van het Gerechtshof ondersteund door het Hof van Justitie, dan rijst de vraag in hoeverre deze uitspraak, die als nieuwe jurisprudentie zal zijn aan te merken, gevolgen zal hebben voor uw cliënte. Uitgangspunt in dezen is dat aan nieuwe jurisprudentie geen terugwerkende kracht wordt verleend. Dit is slechts anders indien de heffing van de belasting nog niet onherroepelijk is komen vast te staan. In dit verband wijs ik u erop dat in de tot 25 maart 1991 van kracht zijnde paragraaf 40, punt 3, van de Leidraad Algemene wet inzake rijksbelastingen uitdrukkelijk is aangegeven dat het tot stand komen of veranderen van jurisprudentie of wijziging in het oordeel van het

hoofdbestuur over de wetstoepassing geen aanleiding kan geven tot het ambtshalve verlenen van vermindering of ontheffing van belasting. Vanaf 25 maart 1991 is dit principe opgenomen in punt 1 van paragraaf 9 van de ministeriële beschikking houdende voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven.

Gelet hierop kan de uitspraak van het Gerechtshof dan ook geen consequenties hebben voor de door uw cliënte over de periode 1984 tot 1990 gedane aangiften omzetbelasting, omdat die inmiddels definitief zijn geworden. De op de periode

1-1-1987 tot 1-1-1990 betrekking hebbende naheffingsaanslag omzetbelasting (...) staat echter nog niet definitief vast, omdat het bezwaarschrift met betrekking tot de voor het jaar 1989 aangebrachte omzetcorrectie is aangehouden. Voor deze aanslag kan de procedure wel gevolgen hebben..."

5. Verzoeksters gemachtigde diende op 14 september 1998 opnieuw een verzoek in bij de Belastingdienst tot ambtshalve teruggaaf van de door verzoekster in de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte afgedragen omzetbelasting:

"...Gezien het arrest van de Hoge Raad der Nederlanden de dato 26 augustus 1998 nummer 33.518, dient de naheffingsaanslag omzetbelasting over de periode 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 met in totaal f 123.602 verlaagd te worden. Dit bedrag wordt nog verhoogd met de heffingsrente.

In het najaar van 1991 werd ook verzocht om de omzetbelasting over de jaren 1984 tot en met 1986 te restitueren. Naar nu onomstotelijk door de Hoge Raad is vastgesteld, werd deze omzetbelasting ten onrechte over de genoemde jaren afgedragen. Het verzoek om teruggave kan nu alsnog gehonoreerd worden.

Het gaat om een totaalbedrag van f 37.889. (...)

Ook dit bedrag dient nog verhoogd te worden met de heffingsrente..."

6. De Belastingdienst antwoordde op 9 oktober 1998:

"...Bij het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nummer 33518, gewezen op het beroep in cassatie van (verzoekster; N.o.) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 19 juni 1997 inzake de naheffingsaanslag omzetbelasting van 25 november 1992 (...) werden de uitspraak van het Gerechtshof, de uitspraak van de Inspecteur en de naheffingsaanslag vernietigd.

Naar aanleiding van de inhoud van dit arrest heb ik inmiddels maatregelen getroffen die zullen leiden tot het aan belanghebbende vergoeden van de proceskosten ten bedrage van totaal f 2.840 en van de rechten van griffie ten bedrage van totaal f 390 en tot het vernietigen van de onderwerpelijke naheffingsaanslag.

Vermindering van de aanslag met f 123.602

In uw brief verzoekt u de desbetreffende aanslag met in totaal f 123.602 te verlagen en hierover heffingsrente te vergoeden. Dienaangaande merk ik het volgende op.

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is verminderd tot een aanslag ten bedrage van f 4.161 zonder verhoging. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij het Hof, dat deze uitspraak heeft bevestigd. De Hoge Raad heeft thans de uitspraak van het Hof, de uitspraak van de inspecteur alsmede de naheffingsaanslag vernietigd.

Nu de aanslag op grond van het vorenstaande moet worden vernietigd, kan de vermindering niet hoger zijn dan het (resterende) bedrag van die aanslag, zijnde in casu f 5.656, te weten f 4.161 aan enkelvoudige belasting en f 1.495 aan heffingsrente. Aan uw verzoek, de aanslag met in totaal f 123.602 te verlagen en over dit bedrag tevens heffingsrente te vergoeden, kan ik bijgevolg niet voldoen.

Dient uw verzoek, de aanslag met in totaal f 123.602 te verlagen, beschouwd te worden als een verzoek om ambtshalve teruggaaf van de door belanghebbende over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 op aangifte voldane omzetbelasting, dan verwijs ik u naar het hierna volgende.

De omzetbelasting die voldaan werd over het tijdvak 1 januari 1984 t/m 31 december 1989

Behalve de omzetbelasting die betrekking heeft op de jaren 1987 tot en met 1989 brengt u in uw brief tevens de omzetbelasting over de jaren 1984 tot en met 1986 ter sprake en deelt u mee de mening te zijn toegedaan dat de Hoge Raad onomstotelijk heeft vastgesteld dat de omzetbelasting over de jaren 1984 tot en met 1986 ten onrechte werd afgedragen en dat een verzoek om teruggaaf, gedaan in het najaar van 1991 en waarbij het zou gaan om een bedrag van f 37.889, alsnog kan worden gehonoreerd.

Dienaangaande merk ik het volgende op.

De Hoge Raad heeft in arrest 33518 slechts een oordeel gegeven over de *rechtmatigheid van de naheffingsaanslag* van 25 november 1992 (...) opgelegd over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989. Volgens de Hoge Raad is de aanslag niet rechtmatig en dit oordeel wordt gebaseerd op de inhoud van een brief van de inspecteur der omzetbelasting te Haarlem alsmede op de overwegingen van het Hof. De litigieuze prestaties op zichzelf bezien daarentegen, te weten het door belanghebbende *verzorgen van kinderopvang*, acht de Hoge Raad op grond van de voorschriften (tekst 1987-1989) in beginsel niet vrijgesteld, aangezien belanghebbende in het naheffingstijdvak ondernemer-natuurlijk persoon is. De Hoge Raad baseert deze opvatting op het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 11 augustus 1995, nummer

C-453/93 (Bulthuis-Griffioen).

De Hoge Raad heeft zich in het arrest over het tijdvak 1 januari 1984 tot en met 31 december 1986 niet uitgelaten en voor wat betreft het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 heeft dit rechtscollege slechts een oordeel geveld over de rechtmatigheid van de over die periode opgelegde naheffingsaanslag.

Ambtshalve teruggaaf

De inhoud van uw brief van 14 september 1998 komt er op neer dat u ambtshalve teruggaaf vraagt van de omzetbelasting die door belanghebbende over het tijdvak 1 januari 1984 tot en met 31 december 1986 en over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 op aangifte voldaan is.

Ik acht het in dit verband zinvol u te wijzen op hetgeen namens de Staatssecretaris van Financiën in de brief van 1 augustus 1994 (...) omtrent het aspect van nieuwe jurisprudentie naar voren wordt gebracht:

Uitgangspunt in dezen is dat aan nieuwe jurisprudentie geen terugwerkende kracht wordt verleend. Dit is slechts anders indien de heffing van de belasting nog niet onherroepelijk is komen vast te staan. In dit verband wijs ik u erop dat in de tot 25 maart 1991 van kracht zijnde paragraaf 40, punt 3, van de Leidraad Algemene wet inzake rijksbelastingen uitdrukkelijk is aangegeven dat het tot stand komen of veranderen van jurisprudentie of wijziging in het oordeel van het hoofdbestuur over de wetstoepassing geen aanleiding kan geven tot het ambtshalve verlenen van vermindering of ontheffing van belasting. Vanaf 25 maart 1991 is dit principe opgenomen in punt 1 van paragraaf 9 van de ministeriële beschikking houdende Voorschriften inzake het verlenen van verminderingen of teruggaven.

Gelet hierop kan de uitspraak van het Gerechtshof dan ook geen consequenties hebben voor de door uw cliënte over de periode 1984 tot 1990 gedane aangifte omzetbelasting, omdat die inmiddels definitief zijn geworden.

Dienaangaande vermeldt het Gerechtshof te Amsterdam in de uitspraak als tussen partijen vaststaande feiten onder 2.5:

Namens de Staatssecretaris van Financiën werd aan belanghebbende bij brief van 1 augustus 1994 onder meer medegedeeld dat aan nieuwe jurisprudentie geen terugwerkende kracht werd verleend, dat dit slechts anders was indien de heffing van de belasting nog niet onherroepelijk was komen vast te staan en dat, aangezien de naheffingsaanslag over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1990 nog niet definitief vaststond, de (destijds bij het Hof van Justitie aanhangige) procedure wel gevolgen kon hebben.

Het moge duidelijk zijn dat indien volgens de Staatssecretaris de uitspraak van het Gerechtshof geen consequenties kan hebben voor de door belanghebbende over de periode 1984 tot 1990 gedane aangifte omzetbelasting, omdat die inmiddels definitief is geworden, dit in dezelfde mate zal gelden indien, gelijk thans het geval is, de uitspraak van het Gerechtshof door de Hoge Raad is vernietigd.

Samenvatting en conclusie

Naar aanleiding van het arrest zal de aanslag worden vernietigd en zullen de proceskosten en de griffierechten worden vergoed.

De vermindering van de aanslag kan niet hoger zijn dan het (resterende) bedrag van die aanslag, zodat aan het verzoek, de aanslag met f 123.602 te verminderen, niet kan worden voldaan.

De Hoge Raad heeft zich over het tijdvak 1984 tot en met 1986 niet uitgelaten en voor wat betreft het tijdvak 1987 tot en met 1989 slechts geoordeeld over de rechtmatigheid van de aanslag.

De Hoge Raad duidt het verzorgen van kinderopvang door belanghebbende als een in beginsel niet vrijgestelde prestatie.

Namens de Staatssecretaris van Financiën werd belanghebbende meegedeeld dat de uitspraak van het Gerechtshof geen consequenties kan hebben voor de over de periode 1984 tot 1990 op aangifte voldane omzetbelasting. Zulks heeft evenzeer te gelden voor het daarop aansluitende arrest van de Hoge Raad..."

7. Verzoeksters gemachtigde reageerde op 12 oktober 1998:

"...De strekking van uw brief is gebaseerd op een verkeerd uitgangspunt. Het beroep ging niet alleen over de onderhavige aanslag ad f 4.161.

Het geschil betrof wel degelijk de vrijstelling van omzetbelasting waarvan de Hoge Raad heeft vastgesteld dat deze in casu van toepassing is.

Destijds stelde de inspecteur dat deze vraag niet meer aan de orde gesteld kon worden en verklaarde het beroep niet ontvankelijk. Het Gerechtshof heeft deze stelling echter verworpen.

Zie punt 5.1. van de uitspraak van het Hof.

Kennelijk is deze passage u ontgaan waardoor u tot geheel verkeerde conclusies bent gekomen.

Ook het verzoek om ambtshalve restitutie van de omzetbelasting over de periode 1 januari 1984 tot en met 31 december 1986 kan, mede gezien het bovenstaande, geheel gehonoreerd worden.

Uw stelling dat aan nieuwe jurisprudentie geen terugwerkende kracht kan worden gegeven, is niet aan de orde. Het gaat immers niet om nieuwe jurisprudentie gewezen voor derden, die ook voor belanghebbende van toepassing is. De Hoge Raad heeft expliciet uitgemaakt dat voor (verzoekster; N.o.) de vrijstelling van toepassing was!.

Ik vraag u dan ook mijn verzoek van 14 september jl. alsnog geheel te honoreren!..."

8. Hierop schreef de Belastingdienst verzoeksters gemachtigde op 28 oktober 1998:

"...De reikwijdte van het arrest

U schrijft dat de strekking van mijn brief van 9 oktober 1998 is gebaseerd op een verkeerd uitgangspunt. Het beroep gaat immers niet alleen over de onderhavige aanslag ad f 4.161. Het geschil betreft de vrijstelling van omzetbelasting en hiervan heeft de Hoge Raad vastgesteld dat deze in het onderhavige geval van toepassing is. Het Gerechtshof heeft de stelling van de inspecteur verworpen dat deze vrijstelling niet meer aan de orde gesteld kon worden (...). U veronderstelt dat mij deze passage kennelijk ontgaan is en dat daarin de oorzaak is gelegen van mijn conclusies die u als verkeerd omschrijft.

Als reactie hierop merk ik op dat de door u bedoelde passage mij niet ontgaan is en dat de inhoud van uw brief van 12 oktober jl. voor mij geen aanleiding vormt om andere conclusies te trekken of een ander standpunt in te nemen. Ter toelichting diene nog het volgende.

Op grond van artikel 23 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (tekst 1987 tot en met 1989) (hierna: A.W.R.) kon hij die bezwaar had tegen een hem opgelegde naheffingsaanslag binnen twee maanden een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur. Op grond van artikel 24 van de A.W.R. kon hij die bezwaar had tegen het bedrag dat als belasting door hem op aangifte is voldaan binnen twee maanden na de voldoening een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur.

In het onderhavige geval werd in het jaar 1992 (...) een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989. In deze aanslag, waartegen conform artikel 23 van de A.W.R. binnen twee maanden na de datum van de aanslag een bezwaarschrift werd ingediend, werden geen correcties met betrekking tot de vrijstelling ex artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968, opgenomen. Aan het bezwaar werd volledig tegemoet gekomen en de genoemde aanslag werd dienovereenkomstig verminderd. Het Gerechtshof te Amsterdam achtte belanghebbende ontvankelijk in haar beroep voor zover zij *met betrekking tot de onderhavige aanslag* appelleerde aan het van toepassing zijn van de vrijstelling voor

kinderopvang. De Hoge Raad ten slotte heeft *met betrekking tot de onderhavige aanslag* voor wat betreft de vraag of de vrijstelling van toepassing was, geoordeeld dat op grond van de feitelijke omstandigheden het gelijk aan de zijde van belanghebbende was en vernietigde dienovereenkomstig de uitspraak van het Hof en de uitspraak van de Inspecteur op het bezwaarschrift dat tijdig tegen de aanslag (...) was ingediend.

Het vorenstaande leidt tot geen ander gevolg dan dat de aanslag, waartegen het beroep in cassatie werd ingesteld, dient te worden vernietigd. Dit is inmiddels, zoals u mij ook bevestigde in ons telefonisch onderhoud van 26 oktober jl. gebeurd. Op grond van artikel 23 van de A.W.R. is het hooguit mogelijk een naheffingsaanslag geheel te verminderen zodat deze dient te worden vernietigd. Een naheffingsaanslag waarop slechts een bedrag van f 4.161 aan belasting resteert kan bijgevolg niet met een bedrag van f 123.602 verlaagd worden.

Voor wat betreft de over de periode 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 op aangifte voldane omzetbelasting werd *niet* overeenkomstig artikel 24 van de A.W.R. *binnen twee maanden* na voldoening een bezwaarschrift bij de inspecteur ingediend. Er bestaat dan ook geen aanleiding aan uw verzoek, hetwelk inhoudt dat u voor wat betreft de genoemde periode teruggaaf verzoekt van de door belanghebbende op aangifte voldane belasting, tegemoet te komen.

Het arrest van de Hoge Raad heeft betrekking op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam. Het Gerechtshof te Amsterdam oordeelde over de uitspraak van de inspecteur, welke gericht was tegen het bezwaarschrift dat tijdig was ingediend tegen uitsluitend de eerder genoemde naheffingsaanslag. Het arrest kan bijgevolg slechts betrekking hebben op de aanslag. Dit is niet anders als, gelijk in casu het geval is, het onderwerp van het geschil een materie bevat (in casu de vrijstelling van omzetbelasting voor kinderopvang) die ook belang heeft voor de over de periode van naheffing op aangifte voldane omzetbelasting. De aanslag wordt vernietigd, maar de over 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 op aangifte voldane omzetbelasting kan daarentegen niet op grond van het arrest worden teruggegeven. Had belanghebbende dit willen bewerkstelligen, dan had zij tijdig (binnen twee maanden na voldoening op aangifte) bezwaar moeten aantekenen. De eventueel op grond van artikel 24 van de A.W.R. ingediende bezwaarschriften zijn door de inspecteur niet tijdig ontvangen en dit gebrek wordt niet door de uitslag van het arrest van de Hoge Raad inzake de op artikel 23 van de A.W.R. gebaseerde naheffingsaanslag hersteld.

De periode 1984 tot en met 1986

Het vorenstaande heeft in gelijke mate te gelden voor de omzetbelasting die door belanghebbende over de periode 1 januari 1984 tot en met 31 december 1986 op aangifte is voldaan. In uw brief van 14 september 1998 verwijst u naar een verzoek om restitutie van omzetbelasting, gedaan in het najaar van 1991. U doelt hierbij op een brief van

belastingadviesbureau E. van 10 mei 1989 die mij 16 september 1991 in de vorm van een telekopie bereikte. In deze brief verzoekt E. ontheffing tot het doen van aangifte ten name van belanghebbende door middel van het toepassen van artikel 11 lid 1 letter f van de Wet op de omzetbelasting 1968 en artikel 7 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 met bijbehorende bijlage. Uit deze brief blijkt overigens niet dat belastingadviesbureau E. om teruggaaf van *in het verleden* op aangifte voldane omzetbelasting vraagt. Had overigens het belastingadviesbureau een dergelijk verzoek wel gedaan, dan ware hieraan evenmin tegemoet te komen nu dit alsdan als bezwaarschrift aan te merken verzoek niet binnen twee maanden na de voldoening op aangifte werd ontvangen en het standpunt van de fiscus voor wat betreft de jaren 1984 tot en met 1989 pleitbaar was.

Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van teruggaven

In artikel 65 van de A.W.R. is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve vermindering van op aangifte voldane belastingbedragen te verlenen. Een en ander is uitgewerkt in het Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735 (Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven), zoals dit laatstelijk is gewijzigd bij het besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ96/1125M. Dit besluit, waarin tevens voorschriften zijn opgenomen met betrekking tot het tot stand komen of wijzigen van jurisprudentie, vermeldt voor zover thans relevant:

Een arrest van de Hoge Raad, 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 teruggaaf van belasting indien de voldoening op aangifte onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, tenzij de Staatssecretaris op dit punt een afwijkende regeling heeft getroffen.

Hetgeen is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad is in daartoe leidende gevallen van overeenkomstige toepassing op prejudiciële beslissingen van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen alsmede op rechterlijke uitspraken van andere supranationale colleges.

Naar aanleiding van het vorenstaande is het mij op grond van eerder genoemd Besluit evenmin mogelijk om aan uw verzoek tegemoet te komen. Uw opvatting dat een en ander slechts geldt indien het jegens derden gewezen jurisprudentie zou betreffen, wordt in dit Besluit overigens niet onderschreven, zodat ik daarmee geen rekening kan houden.

De Staatssecretaris heeft op dit punt geen afwijkende regeling getroffen. Zoals ik u in mijn vorige brief heb meegedeeld, werd namens de Staatssecretaris in het geval van uw cliënt expliciet aangegeven dat de uitslag van de onderhavige procedure geen invloed zou kunnen uitoefenen op de door belanghebbende over de tijdvakken 1 januari 1984 tot en met 31 december 1986 en 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 op aangifte

voldane omzetbelasting. Mij komt niet de bevoegdheid toe aan deze namens de Staatssecretaris van Financiën gehuldigde en op vorengenoemd Besluit gebaseerde opvatting voorbij te gaan.

Samenvatting en conclusie

De werking van het arrest van de Hoge Raad reikt in verband met de inhoud van artikel 23 van de A.W.R. niet verder dan de aanslag die onderwerp was van de procedure. Artikel 24 van de A.W.R. en § 9 van het Besluit *Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven* verhinderen dat de uitslag van de procedure effect sorteert voor de door belanghebbende over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting. Dit laatste werd belanghebbende reeds namens de Staatssecretaris van Financiën in de brief van 1 augustus 1994 (...) ter kennis gebracht.

In uw brief van 12 oktober 1998 worden geen argumenten aangevoerd die mij aanleiding geven om op de conclusies en de standpunten in de dezerzijdse brief van 9 oktober 1998 terug te komen. Aan belanghebbende zal geen teruggaaf worden verleend van de over voormelde tijdvakken op aangifte voldane omzetbelasting..."

9. Verzoeksters gemachtigde antwoordde op 13 november 1998:

"...Voor de vraag in hoeverre u bevoegd bent om de over de jaren 1984 tot en met 1989 afgedragen omzetbelasting ambtshalve te restitueren is de interpretatie van de Resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nummer DB 89/735 (...) en de brief van de staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994 van belang.

In laatstgenoemde brief komt de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 21 juli 1993, nummer 1580/92 ter sprake. Dit Hof had het Hof van Justitie van de EG om een prejudiciële uitspraak gevraagd over de onderhavige kwestie.

De staatssecretaris schrijft in augustus 1994: *"Wordt de uitspraak van het Gerechtshof ondersteund door het Hof van Justitie, dan rijst de vraag in hoeverre deze uitspraak, die als nieuwe jurisprudentie zal zijn aan te merken, gevolgen zal hebben voor uw cliënte.*

De staatssecretaris heeft het duidelijk over de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 21 juli 1993, nummer 1580/92.

Deze uitspraak heeft geen betrekking op (verzoekster; N.o.) en is voor haar niet relevant.

Het arrest van de Hoge Raad dedato 26 augustus 1998, nummer 33.518 heeft echter wel gevolgen voor haar en wel voor de gehele periode dat zij het kinderdagverblijf exploiteerde.

Teneinde een andere kijk op de onderhavige problematiek te krijgen, wijs ik u op de uitspraak van de Nationale ombudsman d.d. 2 oktober 1997, rapportnummer 97/435 (...).

De ombudsman legt uit hoe het begrip *nieuwe jurisprudentie* uitgelegd moet worden.

In casu ging het om een situatie waarin het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch had vastgesteld dat de exploitatie van een kantine door belanghebbende aangemerkt kon worden als het drijven van een onderneming. Het gevolg was dat belanghebbende recht had op zelfstandigenaftrek.

De procedure ging over het jaar 1993. Belanghebbende claimde, nadat ze de procedure over het jaar 1993 had gewonnen, ook zelfstandigenaftrek voor de jaren 1991 en 1992. In deze jaren was de situatie immers hetzelfde als in 1993.

De Belastingdienst weigerde echter de aanslagen inkomstenbelasting over 1991 en 1992 ambtshalve te verminderen. Deze weigering was een gevolg van een verkeerde interpretatie van paragraaf 9 van het Besluit van de staatssecretaris.

De ombudsman kwam echter tot de conclusie dat in casu geen sprake was van nieuwe jurisprudentie, zoals bedoeld door de staatssecretaris.

Integendeel, de onderhavige uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch bleef beperkt tot de vraag of de activiteiten van de verzoekster in het bewuste jaar al dan niet moesten worden aangemerkt als het drijven van een onderneming. Aan de beoordeling van de situatie in 1993 kwam, voor het gebruik van de bevoegdheid tot ambtshalve vermindering, ook betekenis toe voor de beoordeling van die situatie in 1991 en 1992. Nu de situatie in deze jaren gelijk was aan die in 1993, was in 1991 en 1992 ten onrechte geen rekening gehouden met de zelfstandigenaftrek.

De Belastingdienst diende de aanslagen over de jaren 1991 en 1992 dus alsnog ambtshalve te verminderen.

De casus van (verzoekster; N.o.) is analoog aan bovengenoemde zaak.

De Hoge Raad heeft vastgesteld dat voor mijn cliënte de vrijstelling als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van toepassing was. Gezien de feitelijke omstandigheden was deze vrijstelling vanaf de start van de onderneming in 1984 tot en met het einde per 31 december 1989 van toepassing.

Zie hiervoor de tekst van het arrest (onder overweging 3.3.; N.o.) van *Gelet echter op de hiervóór in 3.1. bedoelde brieftot en met... ..is gegrond (...)*.

Voor wat betreft de jaren 1984 tot en met 1986 wijs ik er op dat het exploitatieoverschot in deze jaren ook niet hoger was dan een functieloon zoals in het naheffingstijdvak.

Mede gezien het bovengenoemde oordeel van de Nationale ombudsman verzoek ik u over de jaren 1987 tot en met 1989 nog een bedrag van f 119.441 te restitueren en over de jaren 1984 tot en met 1986 f 37.889. Over deze bedragen dient overigens ook nog rente vergoed te worden..."

10. De Belastingdienst antwoordde op 22 februari 1999:

"...In uw brief vermeldt u: *De staatssecretaris heeft het duidelijk over de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 21 juli 1993, nummer 1580/92.* Deze opmerking is correct.

U vermeldt ook: *Het arrest van de Hoge Raad dedato 26 augustus 1998, nummer 33.518 heeft echter wel gevolgen voor haar en wel voor de gehele periode dat zij het kinderdagverblijf exploiteerde.* Naar mijn mening heeft dit arrest slechts gevolgen voor de inhoud van de aanslag die onderwerp was van het geschil en niet voor de op aangifte voldane omzetbelasting welke reeds gedurende lange tijd onherroepelijk vaststaat over de gehele periode waarin uw cliënte haar kinderdagverblijf als ondernemer-natuurlijk persoon exploiteerde.

Meer in het algemeen merk ik ten aanzien van hetgeen u in uw brief van 13 november 1998 naar voren brengt het volgende op.

In het jaar 1991 is door u namens (verzoekster; N.o.) de vraag aan de orde gesteld in hoeverre zij in het verleden terecht als btw-plichtig ondernemer werd aangemerkt. Tijdens het met mijn eenheid gevoerde overleg heeft u namens uw cliënte verzocht om een ambtshalve teruggaaf van de door haar kinderdagverblijf over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting. Mijn eenheid heeft dit verzoek bij brief van 2 december 1991 afgewezen.

Na afwijzing van dit verzoek heeft u bij uw brief van 24 februari 1992 (...) de Staatssecretaris van Financiën verzocht de kwestie nader te bezien. De Staatssecretaris heeft u in zijn brief van 1 augustus 1994 (...) medegedeeld dat hij geen reden aanwezig acht om het verzoek tot teruggaaf van uw cliënte in te willigen.

Uit het vorenstaande blijkt dat u over de jaren 1984 tot en met 1989 tot twee keer toe een verzoek om ambtshalve teruggaaf van omzetbelasting heeft ingediend, eerst bij de Belastingdienst en later bij de Staatssecretaris van Financiën. Beide keren werd dit verzoek afgewezen. Onder deze omstandigheden acht ik het thans niet meer opportuun om andermaal hetzelfde verzoek om teruggaaf in behandeling te nemen. De omstandigheid dat de Hoge Raad met betrekking tot de naheffing op grond van het vertrouwensbeginsel inmiddels in het voordeel van uw cliënte heeft beslist alsmede de door u aangevoerde uitspraak van de Nationale ombudsman doen aan de hiervoor

vastgestelde feiten niets af.

In dit verband merk ik nog op dat de Staatssecretaris u heeft meegedeeld dat als uitgangspunt wordt gehanteerd dat aan nieuwe jurisprudentie geen terugwerkende kracht wordt verleend en dat zodanige jurisprudentie geen consequenties kan hebben voor de door uw cliënte over periode 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting, omdat deze destijds reeds definitief was geworden.

Het is niet de bedoeling van de wetgever en zij die deze wetten uitvoeren dat een belanghebbende tot in lengte van tijd en bij herhaling de mogelijkheid heeft terug te komen op vroegere fiscale gedragingen die (formeel) onherroepelijk zijn komen vast te staan, maar ten aanzien waarvan in de stand van de regelgeving en/of de jurisprudentie door verloop van tijd veranderingen zijn ontstaan die in zijn voordeel blijken uit te vallen.

Zou de door u aangevoerde uitspraak van de Nationale ombudsman door mij, in weerwil van de vorenbedoelde omstandigheden, toch in aanmerking genomen worden, dan is het evenmin mogelijk uw verzoek te honoreren. Blijkens de uitspraak van de Nationale Ombudsman moet de resolutie van 25 maart 1991 immers zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van *nieuwe* jurisprudentie, in welk geval het moet gaan om een beslissing 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.

Het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 dient naar mijn mening als nieuwe jurisprudentie te worden aangemerkt. In dit arrest wordt naar aanleiding van het vertrouwen dat de inspecteur der Omzetbelasting te Haarlem door de inhoud van zijn brief van 9 juni 1989 jegens belanghebbende heeft gewekt, een nog niet eerder waargenomen uitleg van het criterium winst beogen in de zin van de relevante wetsbepaling gegeven. Hierbij wordt een wezenlijk andere argumentatie gebezigd dan die welke tot op dat moment door de belastingdienst en de Belastingrechter (vergelijk bijvoorbeeld de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam waartegen belanghebbende beroep in cassatie instelde) pleegde te worden gehanteerd.

De interpretatie door de Hoge Raad van evenbedoeld begrip winst beogen bevat naar mijn mening een nieuw aspect waar het gaat om de invloed welke de omzetbelasting als vergoedingselement uitoefent op het resultaat van de vergelijking die ten behoeve van de uitleg van dat begrip tussen de opbrengsten enerzijds en de (loon)kosten anderzijds dient te worden gemaakt. Op grond van het onderhavige arrest blijkt ten gevolge van gewekt vertrouwen voor het eerst een vrijstelling te kunnen worden toegepast in een geval waarin uitsluitend ten gevolge van de omzetbelasting het beoogde exploitatieresultaat hoger is dan het eigenlijke functieloon. Deze uitleg draagt duidelijk gevolgen in zich voor de wijze waarop de inspecteur vanaf dat moment de onderwerpelijke vrijstelling dient toe te passen.

Alvorens overeenkomstig vorenstaande uitgangspunten te beslissen (...) heb ik op grond van overwegingen van zorgvuldig bestuur besloten mij tot de Staatssecretaris van Financiën te wenden ten einde na te gaan of deze mijn standpunten met betrekking tot het afwijzen van uw verzoek deelt. Het schrijven dat ik heden hiervoor verzonden heb, treft u hierbij in afschrift aan. Mijn uiteindelijke beslissing op uw verzoek stel ik dan ook uit tot na het moment dat het Ministerie van Financiën een besluit heeft genomen met betrekking tot mijn voorgenomen afwijzing..."

De inhoud van de brief van de Belastingdienst aan de Staatssecretaris luidt als volgt:

"...Naar aanleiding van een verzoek om teruggaaf van omzetbelasting over de jaren 1984 tot en met 1989 ten bedrage van in totaal f 157.330 en een verzoek om vergoeding van heffingsrente inzake (verzoekster; N.o.), vraag ik u mij te informeren omtrent uw mening aangaande het door mij in deze zaak ingenomen standpunt. De reden dat ik mij tot u wend, is vooral gelegen in de omstandigheid dat u reeds eerder met betrekking tot evenbedoeld verzoek heeft beslist. Bovendien overstijgt het innemen van een formeel standpunt met betrekking tot de reikwijdte van het werkingsgebied van de door belanghebbende aangevoerde uitspraak van de Nationale ombudsman mogelijk het eenheidsniveau.

Ter toelichting diene het volgende.

Naar aanleiding van een telefonisch onderhoud op 16 september 1991 tussen de gemachtigde van belanghebbende, exploitante van een kinderdagverblijf, en een controlerend ambtenaar van mijn eenheid, stuurde de gemachtigde een fax van een brief van belastingadviesbureau E. van 10 mei 1989 waarin deze verzoekt artikel 11-1-f Wet OB 1968, juncto artikel 7 Uitvoeringsbesluit OB 1968 en post b6 van Bijlage B toe te passen (...). Tijdens dit gesprek heeft de gemachtigde verzocht om een ambtshalve teruggaaf van omzetbelasting die de belanghebbende over de jaren 1984 tot en met 1989 heeft voldaan.

(...)

Op 2 december 1991 laat de inspecteur belanghebbende weten dat de beoogde vrijstelling niet van toepassing kan zijn (...).

Bij zijn schrijven van 6 december 1991 verzoekt belanghebbende de inspecteur diens beslissing van een deugdelijke motivering te voorzien (...).

De afwijzende reactie van de inspecteur laat zich lezen in zijn brief van 12 december 1991 (...).

Vervolgens besluit belanghebbende zich tot u te wenden en verzoekt in de brief van 24 februari 1992 (...), om restitutie van omzetbelasting over de jaren 1984 tot en met 1989 ten bedrage van f 153.079.

Naar aanleiding van een door de inspecteur ingesteld onderzoek wordt belastingplichtige op 25 november 1992 over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd ten bedrage van f 14.308 aan belasting en f 4.712 aan heffingsrente (...).

Tegen deze aanslag wordt door belastingadviesbureau E. een bezwaarschrift ingediend dat door mij op 7 december 1992 werd ontvangen (...).

Ter aanvulling op dit bezwaar deelt belastingadviesbureau E. mij op 26 maart 1993 mee (...) dat de *nageheven* belasting niet verschuldigd is wanneer het Ministerie het request van (verzoeksters gemachtigde; N.o.) honoreert.

In uw schrijven van 1 augustus 1994 (...), neemt u een besluit op het verzoek van (verzoeksters gemachtigde; N.o.) inzake de restitutie van de over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting door het kinderopvangverblijf X. van (verzoekster; N.o.).

U heeft geen reden aanwezig geacht om het verzoek om teruggaaf in te willigen. Tevens heeft u meegedeeld dat de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 21 juli 1993, nr. 1580/92, geen consequenties kan hebben voor de door belanghebbende over de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting, welke inmiddels definitief was geworden. Voor wat betreft de over de periode 1987 tot en met 1989 opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting (...) deelt u mee dat de evenbedoelde uitspraak hierop wel betrekking kan hebben.

Op uw schrijven van 1 augustus 1994, reageert belanghebbende in zijn brief van 25 augustus 1994, (...) onder meer met de mededeling na de uitspraak van het Europese Hof van Justitie op de zaak terug te komen. Voor zover mij bekend, is dit met betrekking tot uw Departement niet meer gebeurd.

In mijn uitspraak van 30 mei 1995 op het bezwaarschrift tegen de voormelde naheffingsaanslag over de jaren 1986 tot en met 1989 kom ik volledig aan het bezwaar tegemoet (...). Door een vergissing wordt de aanslag op een lager bedrag vastgesteld dan op grond van de inhoud van het bezwaarschrift de bedoeling was.

Tegen vorenbedoelde uitspraak heeft belanghebbende beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam. Het Gerechtshof heeft de bestreden uitspraak van de inspecteur op 19 juni 1997 bevestigd. Tegen deze uitspraak van het Gerechtshof heeft belanghebbende beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. De Hoge Raad heeft bij arrest van 26 augustus 1998, nummer 33518, de uitspraak van het Hof alsmede die van de Inspecteur en de naheffingsaanslag vernietigd (...).

Blijkens de brief van (verzoeksters gemachtigde; N.o.) van 14 september 1998 (...) interpreteert belanghebbende het arrest zodanig dat de vernietiging van de aanslag

aanleiding zou dienen te geven tot teruggaaf van alle over de jaren 1987 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting (f 123.602). Tevens wordt de op aangifte over de jaren 1984 tot en met 1986 voldane omzetbelasting (f 37.889) teruggevraagd. Over beide bedragen wil belanghebbende tevens heffingsrente vergoed krijgen.

In mijn antwoord van 9 oktober 1998 (...) deel ik belanghebbende mee dat de aanslag wordt vernietigd en dat de kosten worden vergoed, maar dat de vermindering van de belasting niet hoger kan zijn dan het (resterende) bedrag van de aanslag, omdat de Hoge Raad zich niet heeft uitgelaten over de jaren 1984 tot en met 1986 en voor wat betreft de jaren 1987 tot en met 1989 slechts heeft geoordeeld over de rechtmatigheid van de in geschil zijnde aanslag.

Blijkens de fax van (verzoeksters gemachtigde; N.o.) van 12 oktober 1998 (...) deelt belanghebbende mee dat het beroep behalve het resterende bedrag van f 4.161 tevens het van toepassing zijn van de vrijstelling betrof en dat de stelling dat aan nieuwe jurisprudentie geen terugwerkende kracht kan worden gegeven niet aan de orde is omdat het niet gaat om nieuwe jurisprudentie gewezen voor derden. De Hoge Raad zou expliciet hebben uitgemaakt dat voor belanghebbende de vrijstelling van toepassing is.

In mijn antwoord van 28 oktober 1998 (...) deel ik belanghebbende mee dat de werking van het arrest in verband met artikel 23 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen niet verder reikt dan de aanslag die onderwerp was van de procedure en dat artikel 24 van die wet en § 9 Besluit voorschriften inzake ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven, regeling per 25 maart 1991, verhinderen dat de uitslag van de procedure effect sorteert voor de over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting, gelijk dit belanghebbende reeds door de Staatssecretaris ter kennis is gebracht in zijn brief van 1 augustus 1994 (...).

In de brief van (verzoeksters gemachtigde; N.o.) van 13 november 1998 (...) verwijst belanghebbende naar de uitspraak van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997, rapportnummer 97/435 (...). In die zaak besliste de Ombudsman dat aan de beoordeling van de situatie in het jaar 1993 (door het Gerechtshof Den Bosch) voor wat betreft de bevoegdheid ambtshalve vermindering te verlenen tevens betekenis toekwam aan de situatie in de jaren 1991 en 1992. De Belastingdienst kon in die zaak niet worden gevolgd in zijn standpunt dat § 9 aan ambtshalve vermindering in de weg staat. De resolutie moest zo worden uitgelegd dat ambtshalve teruggaaf alleen niet wordt verleend indien er sprake is van *nieuwe* jurisprudentie.

Belanghebbende stelt dat er duidelijk overeenkomst bestaat tussen het voorliggende geval en de zaak waarover de Nationale ombudsman heeft beslist. In het geval van belanghebbende heeft de Hoge Raad immers geoordeeld dat de vrijstelling ex artikel 11-1-f Wet OB 1968 van toepassing is en die situatie doet zich voor in de jaren 1984 tot en met 1989. Daarom dient volgens de belanghebbende alle over die periode op aangifte

voldane omzetbelasting te worden gerestitueerd en dient er heffingsrente te worden vergoed.

In mijn antwoord dat ik belanghebbende heden toezond (...) deel ik belanghebbende mee dat, nu zowel mijn eenheid (1991) als de Staatssecretaris van Financiën (1994) hetzelfde verzoek om teruggaaf in het verleden hebben afgewezen, er thans geen ruimte meer bestaat hetzelfde verzoek om teruggaaf andermaal in behandeling te nemen en dat het arrest van de Hoge Raad noch de aangevoerde uitspraak van de Nationale ombudsman hieraan afdoen, omdat de over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting reeds bij de afwijzing van het verzoek om teruggaaf in 1991 en 1994 definitief geworden was. Zou een dergelijke ruimte wel aanwezig worden verondersteld dan zou belanghebbende gedurende een onafzienbare termijn en telkens weer opnieuw pogingen kunnen ondernemen haar rechten formeel geldend te doen maken. Een en ander zou een situatie creëren waarvan ik veronderstel dat deze de wetgever noch degene die met de uitvoering van de wetgeving belast is voor ogen kan hebben gestaan.

Bovendien stel ik mij in mijn antwoord op het standpunt dat er voor wat betreft de inhoud van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nummer 33518, sprake is van *nieuwe* jurisprudentie en dat het reeds op grond van die omstandigheid mij niet mogelijk is ambtshalve teruggaaf te verlenen, nu de Nationale ombudsman de resolutie van de Staatssecretaris van 25 maart 1991 zodanig uitlegt dat ambtshalve vermindering niet kan worden verleend indien er sprake is van zodanige rechtspraak. Het maakt daarbij naar mijn mening niet uit of het gaat om jurisprudentie die belanghebbende zelf aangaat of om die welke met betrekking tot derden wordt gewezen.

In de door belanghebbende aangevoerde beslissing van de Nationale ombudsman kan naar mijn mening overigens voldoende aanleiding gevonden worden om de door belanghebbende bepleite teruggaaf nogmaals aan uw oordeel te doen onderwerpen. De Nationale ombudsman zou de resolutie van 25 maart 1991 ruimer kunnen hebben geïnterpreteerd en in de toekomst misschien nog gaan interpreteren dan de Staatssecretaris door middel van § 9 mogelijk voor ogen staat. (...)

Nu in dit geval sprake kan zijn van een situatie waarin de gevolgen van de uitspraak van de Nationale ombudsman minder goed zijn te overzien, komt het mij wenselijk voor in dit specifieke geval de dezerzijdse afwijzing van het verzoek van belanghebbende expliciet aan u voor te leggen.

Op grond van artikel 4:6 van de Algemene wet bestuursrecht is een aanvrager gehouden nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden te vermelden indien na een geheel of gedeeltelijk afwijzende beschikking een nieuwe aanvraag wordt gedaan. Worden geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden vermeld, dan kan het bestuursorgaan zonder toepassing te geven aan artikel 4:5 de aanvraag afwijzen onder verwijzing naar zijn eerdere afwijzende beschikking. Bij de afwijzing van het verzoek van

belanghebbende ben ik ervan uitgegaan dat zich na het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nummer 33518, voor wat betreft de perioden 1984 tot en met 1986 en 1987 tot en met 1989, de laatstbedoelde periode uiteraard met uitzondering van hetgeen werd nageheven, geen wezenlijk nieuwe feiten of andere omstandigheden hebben voorgedaan dan waarvan reeds sprake was ten tijde van de afwijzing van het verzoek door de Staatssecretaris bij zijn brief van 1 augustus 1994. Evenbedoeld arrest heeft naar mijn mening te gelden als nieuwe jurisprudentie en deze omstandigheid rechtvaardigt, ook naar de mening van de Nationale Ombudsman, de gevolgtrekking dat § 9 van de resolutie van 25 maart 1991 dient te worden toegepast.

(...)

Gaarne verneem ik uw mening omtrent mijn voornemen het verzoek van belanghebbende af te wijzen..."

11. In vervolg op zijn brief van 22 februari 1999 liet de Belastingdienst verzoeksters gemachtigde met een brief van 2 juli 1999 het volgende weten:

"...De (in mijn brief van 22 februari 1999; N.o.) weergegeven standpunten komen in het kort op het volgende neer:

Het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nummer 33.518, heeft slechts gevolgen voor de inhoud van de aanslag die onderwerp was van het geschil en niet voor de op aangifte voldane omzetbelasting welke reeds gedurende lange tijd onherroepelijk vaststaat over de periode waarover (verzoekster; N.o.) het kinderdagverblijf heeft geëxploiteerd;

Omdat reeds twee keer eerder een afwijzing volgde op dezelfde verzoeken om ambtshalve teruggaaf van de omzetbelasting die over de jaren 1984 tot en met 1989 voldaan werd, is het niet opportuun thans voor de derde maal eenzelfde verzoek in behandeling te nemen. Hieraan doen het arrest en de uitspraak van de Nationale ombudsman niet af;

In het arrest wordt een nog niet eerder waargenomen uitleg van het criterium winst beogen gegeven en wel zodanig dat deze als nieuwe jurisprudentie moet worden aangemerkt, een omstandigheid die ook blijkens de uitspraak van de Nationale ombudsman geen aanleiding dient te geven tot het verlenen van een ambtshalve teruggaaf zoals thans wederom bepleit.

Ten behoeve van een definitieve beslissing op uw verzoek wendde ik mij schriftelijk tot de Staatssecretaris van Financiën ten einde kennis te nemen van zijn standpunt aangaande deze kwestie. Van dit schrijven deed ik u een afschrift toekomen. Enige tijd geleden mocht ik een reactie ontvangen. De Staatssecretaris, die zich overigens kan verenigen met de strekking van de door u aangevoerde uitspraak van de Nationale ombudsman, deelt mij met betrekking tot mijn standpunt het volgende mee:

Ter zake merk ik op dat ik uw mening deel dat het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33.518, als nieuwe jurisprudentie is aan te merken. Dit arrest vormt nieuwe jurisprudentie omdat de Hoge Raad zich in dit arrest voor het eerst uitlaat over de uitleg van het begrip "winst beogen" door een ondernemer/natuurlijk persoon in relatie tot het verwerven van een bepaald functieloon. In het arrest van de Hoge Raad van 19 december 1990, BNB 1992/218, kwam uitsluitend de vraag naar voren wanneer bij een rechtspersoon (een stichting) sprake is van winstbeogen; over de rol van het zgn. functieloon sprak de Hoge Raad zich destijds niet uit.

In verband met het nieuwe karakter van het arrest van 26 augustus 1998 kan niet worden voldaan aan het verzoek van de belastingadviseur om aan zijn cliënte ambtshalve alle BTW terug te geven die zij over de jaren 1984 tot en met 1989 heeft afgedragen.

Uit het citaat blijkt dat de Staatssecretaris van Financiën mijn mening deelt dat het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nummer 33.518, als nieuwe jurisprudentie dient te worden aangemerkt. Aan het nieuwe karakter van dit arrest verbindt de Staatssecretaris tevens expliciet het gevolg dat niet kan worden voldaan aan uw verzoek om uw cliënte alle omzetbelasting, die zij over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldaan heeft, te restitueren.

Met inachtneming van het vorenstaande wijs ik uw verzoek om teruggaaf van omzetbelasting en om vergoeding van heffingsrente thans definitief af..."

De volledige inhoud van de reactie van 13 april 1999 van de Staatssecretaris waarnaar de Belastingdienst verwijst luidt als volgt:

"...Op 26 augustus 1998, nr. 33.518, heeft de Hoge Raad het beroep in cassatie van de onder uw eenheid ressorterende (verzoekster; N.o.) beoordeeld. In dit arrest spitste de probleemstelling zich toe op de vraag of belanghebbende voor de exploitatie van haar kinderdagverblijf X. als winstbeogende ondernemer moest worden aangemerkt of niet.

In vorengenoemd arrest oordeelde de Hoge Raad (kort samengevat) dat belanghebbende op grond van het Bulthuis-Griffioen arrest (arrest Hof van Justitie van de EG van 11 augustus 1995, nr. C-453/93 (VN 1995, blz 2932) voor haar prestaties niet kan worden vrijgesteld, omdat belanghebbende als ondernemer-natuurlijk persoon is opgetreden.

Uit de zich voordoende feiten en omstandigheden leidde de Hoge Raad echter af dat de inspecteur jegens belanghebbende het vertrouwen heeft gewekt dat de 11-1-f-vrijstelling op haar diensten van toepassing zou zijn. Dit vertrouwen was onder meer gewekt door een brief van de inspecteur aan de belastingadviseur van belanghebbende van 9 juni 1989, waarin de inspecteur aangaf dat wanneer met de exploitatie van een kinderdagverblijf een inkomen wordt behaald dat niet hoger is dan de salarisregeling voor personeel in de kinderopvang, geen sprake is van winstbeogen en dat de exploitant alsdan ook onder de

11-1-f-vrijstelling zou vallen.

In verband hiermee heeft de Hoge Raad de aan belanghebbende over de periode

1-1-1987 tot en met 31 december 1989 opgelegde naheffingsaanslag vernietigd.

De belastingadviseur van belanghebbende is van mening dat het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 gevolgen heeft voor de gehele periode gedurende welke belanghebbende een kinderdagverblijf exploiteerde (vanaf 1984 tot en met 1989). Volgens de adviseur blijkt uit het arrest dat belanghebbende over de volledige periode als vrijgesteld ondernemer had moeten worden aangemerkt. Tegen deze achtergrond verzoekt de belastingadviseur om restitutie van de in totaal door belanghebbende over de jaren 1984 t/m 1989 afgedragen omzetbelasting, uiteraard voor zover deze niet betrekking had op de door de Hoge Raad beoordeelde periode. In dit verband haalt de belastingadviseur een uitspraak van de Nationale ombudsman aan van 2 oktober 1997, rapportnr. 97/435.

U wenst mijn standpunt in deze te vernemen. Ter zake merk ik op dat ik uw mening deel dat het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nr. 33.518, als nieuwe jurisprudentie is aan te merken. Dit arrest vormt nieuwe jurisprudentie omdat de Hoge Raad zich in dit arrest voor het eerst uitlaat over de uitleg van het begrip "winst beogen" door een ondernemer/natuurlijk persoon in relatie tot het verwerven van een bepaald functieloon. In het arrest van de Hoge Raad van 19 december 1990, BNB 1992/218, kwam uitsluitend de vraag naar voren wanneer bij een rechtspersoon (een stichting) sprake is van winstbeogen; over de rol van het zgn. functieloon sprak de Hoge Raad zich destijds niet uit.

In verband met het nieuwe karakter van het arrest van 26 augustus 1998 kan niet worden voldaan aan het verzoek van de belastingadviseur om aan zijn cliënte ambtshalve alle BTW terug te geven die zij over de jaren 1984 tot en met 1989 heeft afgedragen.

Volledigheidshalve wijs ik erop dat de Hoge Raad zich in de twee hiervoor aangehaalde arresten duidelijk heeft uitgelaten over de rol die de BTW speelt bij het beoordelen van het winsttoogmerk. Uit beide arresten blijkt dat de omzetbelasting in mindering dient te worden gebracht op het exploitatieresultaat (de Hoge Raad verwijst in zijn arrest van 26 augustus 1998 op dit punt expliciet naar het arrest van 19 december 1990). Anders dan uw eenheid in het verleden veronderstelde, mag bij het bepalen van het winsttoogmerk van een ondernemer de door deze ondernemer verschuldigde BTW niet bij het door hem behaalde exploitatieresultaat worden geteld.

Overigens kan ik mij verenigen met de strekking van de hiervoor aangehaalde uitspraak van de Nationale ombudsman..."

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder klacht .

Voorts voerde verzoeksters gemachtigde nog het volgende aan:

"...dat de Staatssecretaris van Financiën, met in zijn kielzog de Belastingdienst in Haarlem, ten onrechte tot de conclusie is gekomen dat het arrest van de Hoge Raad als nieuwe jurisprudentie aangemerkt moet worden met het gevolg dat de, blijkens het arrest, over de periode 1 oktober 1984 tot en met 31 december 1989 ten onrechte afgedragen omzetbelasting niet ambtshalve gerestitueerd kan worden.

(...)

De werkelijkheid is echter dat de Hoge Raad in zijn overwegingen, mede gezien het Bulthuis-Griffioenarrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, eerst tot de conclusie komt dat (verzoekster; N.o.), als ondernemer-natuurlijk persoon, niet vrijgesteld was van de heffing van omzetbelasting. (...)

Daarna noemt de Hoge Raad echter enkele specifieke omstandigheden **die alleen voor** (verzoekster; **N.o.**) **gelden** op grond waarvan de vrijstelling voor haar toch van toepassing was.

(...)

Hieronder zet ik de betreffende omstandigheden op een rijtje.

De brief van de inspecteur van 9 juni 1989, gericht aan de adviseur van (verzoekster; N.o.), waarin de inspecteur verklaart dat de exploitatie van een kinderdagverblijf van de heffing van omzetbelasting is vrijgesteld onder voorwaarde dat geen winst wordt beoogd. In dezelfde brief verklaarde de inspecteur dat een inkomen (exploitatieoverschot) dat niet hoger is dan de salarisregeling voor personeel in de kinderopvang, de vrijstelling niet in de weg staat.

Blijkens de in punt 3.2. van het arrest opgenomen overwegingen van het Hof, stemde de inspecteur ermee in dat de vrijstelling van toepassing is als het Hof de stellingen van belanghebbende met betrekking tot de voor de toepassing van de vrijstelling in aanmerking te nemen omvang van het exploitatieresultaat zou overnemen. Tijdens de mondelinge behandeling van het beroep heeft de president van het Gerechtshof dit standpunt expliciet vastgesteld.

Daardoor werd bij belanghebbende het gerechtvaardigde vertrouwen gewekt, dat de vrijstelling als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f van de Wet ten aanzien van de door haar verleende diensten van toepassing zou zijn, als zij met deze diensten geen winst beoogde, waarbij een voordelig saldo dat niet hoger is dan een zogenoemd functieloon, niet als winst

gekwalficeerd zou worden.

Tussen partijen was niet in geschil - en het Hof heeft partijen hierin gevolgd - dat, wanneer zou worden uitgegaan van de situatie dat de diensten van belanghebbende belast zouden zijn, het exploitatieoverschot in het naheffingstijdvak niet groter was dan een functieloon, zodat geen sprake zou zijn van beogen van winst als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet.

Uit de hierboven onder 1 tot en met 3 genoemde punten blijkt duidelijk dat de Hoge Raad op grond van specifieke, alleen voor (verzoekster; N.o.) geldende omstandigheden tot zijn conclusie is gekomen dat de vrijstelling voor haar van toepassing was.

(...)

Uit het arrest van de Hoge Raad blijkt duidelijk dat, op grond van afspraken met de inspecteur, (verzoekster; N.o.) geen omzetbelasting verschuldigd was. In feite is er, zij het op een wat ongebruikelijke manier, een compromis tot stand gekomen

Dit compromis geldt uiteraard alleen voor (verzoekster; N.o.) en heeft geen algemene geldingskracht zoals jurisprudentie dat wél kan hebben.

(De Staatssecretaris van Financiën; N.o.) stelt dat de Hoge Raad zich in dit arrest voor het eerst uitlaat over de uitleg van het begrip "winst beogen" door een ondernemer/natuurlijk persoon in relatie tot het verwerven van een bepaald functieloon.

Deze conclusie is te ruim. Het enige wat de Hoge Raad gedaan heeft, is alle feiten en afspraken met de belastingdienst in hun samenhang op een rijtje zetten en daaraan een conclusie verbinden voor de belastingheffing voor (verzoekster; N.o.).

De conclusie van de Hoge Raad is dat (verzoekster; N.o.), op grond van toezeggingen van en afspraken met de belastingdienst, vrijgesteld is van de heffing van omzetbelasting..."

C. Standpunt Belastingdienst/particulieren/ondernemingen haarlem

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem onder meer het volgende mee:

"...1. Niet ontvankelijkheid van herhaald verzoek

(...) deel ik u mee dat op grond van artikel 4:6 van de Algemene wet bestuursrecht (AWB) een aanvrager gehouden is, indien na een afwijzende beschikking een nieuwe aanvraag wordt gedaan, nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden te vermelden.

Het bestuursorgaan kan de aanvraag onder verwijzing naar zijn eerdere afwijzende beschikking afwijzen wanneer geen nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden

worden vermeld.

(...)

Zijn dergelijke nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden gelegen in gewijzigde jurisprudentie, dan bepaalt § 9 van resolutie DB89/7352, dat zulks niet tot het ambtshalve verlenen van teruggaaf van belasting leidt indien de voldoening op aangifte onherroepelijk vaststaat vóór de dag waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen.

In het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, nummer 33.518, ligt naar mijn mening een toepassing van de Wet op de omzetbelasting besloten die voor belanghebbende gunstiger is dan de toepassing die gevolgd is bij de heffing van de belasting.

De over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane omzetbelasting stond voordat genoemd arrest werd gewezen reeds geruime tijd vast.

In dit verband dringt zich een vergelijking op met de reguliere wijziging van regelgeving. Ook daarbij pleegt een ingangsdatum te worden gehanteerd waarop de wijzigingen geacht worden in werking te treden.

Met betrekking tot tijdvakken welke gelegen zijn vóór de datum van wijziging kan zo goed als nooit een beroep worden gedaan op het nieuwe beleid, tenzij een overgangsregeling is getroffen.

Bij wijziging van beleid geeft de Staatssecretaris van Financiën meestal aan dat op het verleden niet kan worden teruggekomen als de belastingheffing onherroepelijk vaststaat.

Resolutie DB89/735 biedt met inachtneming van een termijn van vijf jaren en soms een termijnverlening de mogelijkheid tot ambtshalve teruggaaf van belasting als een bezwaarschrift of een verzoek om teruggaaf te laat is ingediend doch overigens in overeenstemming is met de op dat moment vigerende regelgeving en jurisprudentie en waardoor een teruggaaf van belasting het gevolg zou zijn geweest als belanghebbende het daartoe strekkende bezwaarschrift of verzoek tijdig zou hebben ingediend.

Dit houdt naar mijn mening echter niet in dat zich in een later stadium weer een mogelijkheid voordoet om met betrekking tot dezelfde periode met succes opnieuw een verzoek om teruggaaf in te dienen nadat de inzichten als gevolg van nieuwe regelgeving of jurisprudentie inmiddels zijn gewijzigd.

Een zodanig recht verschaft de resolutie immers niet. Met name § 9 verzet zich daartegen.

De keuze van de bewoording *niet meer in behandeling nemen* (in de brief van de Belastingdienst van 24 februari 1999; N.o.) is wellicht ongelukkig gekozen.

Hiermee wordt echter bedoeld dat een herhaald verzoek niet ontvankelijk moet worden verklaard en onder verwijzing naar de reeds eerder gegeven motivering in overeenstemming met artikel 4:6, lid 2, AWB wordt afgewezen.

Ik onderschrijf de opvatting dat de bezwaarschriften en verzoeken om ambtshalve teruggaaf van belasting die na het ontstaan van nieuwe jurisprudentie (opnieuw) worden ingediend en waarop § 9 van resolutie DB89/735 dus ziet, niet ingewilligd kunnen worden indien zij reeds in eerder stadium aan de Belastingdienst werden voorgelegd en bij die gelegenheid op grond van een pleitbaar standpunt werden afwezen.

Verzoekster is tegen mijn uitspraak op het bezwaarschrift gericht tegen de aanslag over de periode 1987 tot en met 1989 in beroep gegaan en heeft daarnaast in het jaar 1991 een verzoek om ambtshalve teruggaaf ingediend voor de over die periode op aangifte voldane belasting.

Dit verzoek heeft de Belastingdienst in 1991 afgewezen zich daarbij baserende op (een; N.o.) standpunt dat in 1991 pleitbaar geacht kon worden.

Mijn afwijzing heeft verzoekster getoetst bij de Staatssecretaris van Financiën, bijgevolg bij de functionaris die zelf het beleid met betrekking tot ambtshalve verminderingen en teruggaven vaststelt.

Deze heeft echter in 1994 het standpunt van de Belastingdienst bevestigd.

Niet eerder dan na het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 bleek het standpunt van de Belastingdienst niet meer houdbaar.

De omstandigheid dat de jurisprudentie de inzichten deed wijzigen, kan naar mijn mening niet afdoen aan het destijds pleitbaar te achten standpunt op grond waarvan indertijd het verzoek om ambtshalve teruggaaf werd geweigerd.

Thans staat § 9 van resolutie DB89/735 een zodanige teruggaaf van belasting niet toe.

De Staatssecretaris van Financiën, opsteller van deze resolutie, heeft mij deze zienswijze met betrekking tot de reikwijdte van § 9 expliciet bevestigd.

De uitsluitend op initiatief van de Belastingdienst opgelegde aanslag stelde belanghebbende in staat haar standpunt bij de rechter te toetsen.

Het effect van deze voor belanghebbende positief uitgevallen toets blijft echter beperkt tot datgene wat door middel van de aanslag werd nageheven.

Op de reeds eerder teruggevraagde belasting die op aangifte werd voldaan sorteert de uitslag van deze toets op grond van § 9 van resolutie DB89/735 geen effect.

Zou de teruggaaf aan belanghebbende worden verleend, dan komen exploitanten van andere kinderdagverblijven die over de onderwerpelijke periode omzetbelasting op aangifte hebben voldaan, in een ongunstigere situatie te verkeren dan belanghebbende, omdat aan die andere exploitanten geen naheffingaanslag omzetbelasting is opgelegd.

Hierdoor zou een ongelijkheid in de belastingheffing worden geïntroduceerd welke mij niet als wenselijk voorkomt.

Het verstrijken van de in § 4 van resolutie DB89/735 neergelegde vijfjaarstermijn vormt een uitzonderingsgrond voor de gevallen waarin volgens dat voorschrift ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend.

Wordt ten tijde van het indienen van het bezwaarschrift of het verzoek om ambtshalve teruggaaf niet voldaan aan de voorwaarden waaronder een dergelijke teruggaaf op grond van § 3 van dat voorschrift wordt verleend, dan resteert er voor de referentietermijn van vijf jaren en de eventuele verlenging geen belang meer.

Deze situatie doet zich bij verzoekster voor.

Zij komt op grond van de eerder door mij aangedragen argumenten niet voor een ambtshalve teruggaaf in aanmerking.

Bovendien schakelt § 9 van resolutie DB89/735 onder de omstandigheden van het voorliggende geval de mogelijkheid tot ambtshalve restitutie onvoorwaardelijk uit.

Verzoekster stelt zich op het standpunt dat ten aanzien van de uitspraak van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 niet kan worden gesproken van *nieuwe jurisprudentie* als gedefinieerd in het rapport van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435).

(...)

In de zaak van arrest 26801 van 19 december 1990 was tussen partijen in geschil of een rechtspersoon aanspraak kon maken op de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel f van de Wet OB 1968, waarbij de eis was gesteld dat de ondernemer slechts met vrucht een beroep op de vrijstelling kon doen indien hij geen winst maakte noch beoogde.

Beslist werd dat in dit kader slechts kan worden aangenomen dat een lichaam winst heeft gemaakt indien het resultaat, ook nadat daarop de eventueel verschuldigde omzetbelasting in mindering is gebracht, positief is.

Over de rol van het zogenoemde functieloon laat de Hoge Raad zich in dit arrest niet uit.

In de zaak van verzoekster in arrest 33518 van 26 augustus 1998 laat de Hoge Raad zich voor het eerst uit over de uitleg van het begrip *winst beogen* door een ondernemer tevens natuurlijk persoon, in relatie tot het verwerven van een bepaald functieloon.

Het nieuwe karakter van dit arrest geeft de Staatssecretaris van Financiën aanleiding om mij (...) mee te delen dat niet kan worden voldaan aan het verzoek om ambtshalve alle BTW terug te geven die verzoekster over de jaren 1984 tot en met 1989 heeft voldaan.

Dit door het hoofdbestuur geformuleerde beleid heb ik de gemachtigde van verzoekster overgebracht in mijn brief van 2 juli 1999.

Aan de hand van het vorenstaande zal het u duidelijk zijn dat ik het standpunt van belanghebbende, dat ten aanzien van arrest 33.518 niet gesproken kan worden van nieuwe jurisprudentie in de zin van het rapport van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435), niet deel.

Juist is (...) dat de Hoge Raad geoordeeld heeft dat bij verzoekster het gerechtvaardigd vertrouwen is gewekt dat de vrijstelling ex artikel 11, lid 1, onderdeel f, van de Wet OB 1968 op haar diensten van toepassing zou zijn.

De elementen van deze zaak afzonderlijk en in hun onderlinge samenhang bezien rechtvaardigen naar mijn mening de conclusie dat zich bij dit arrest een nieuwe en nooit eerder getoetste situatie voordoet. Omdat de Hoge Raad niet eerder met betrekking tot het element winst beogen, in combinatie met de rol van een functieloon en in relatie tot een ondernemer / natuurlijk persoon heeft beslist, dient naar mijn mening te worden geconcludeerd dat sprake is van nieuwe jurisprudentie.

Niet wordt ingezien waarom jurisprudentie, die naar mijn mening als nieuw moet worden geïnterpreteerd, deze status zou moeten ontberen voor degene die de aanleiding vormde tot het ontstaan ervan en in wezen op andere elementen betrekking heeft dan hetgeen expliciet werd nageheven.

De op deze jurisprudentie betrekking hebbende naheffingsaanslag bevat geen elementen inzake de toepassing van de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel f, Wet OB 1968.

Het maken van bezwaar tegen deze aanslag deed echter wel de mogelijkheid ontstaan deze elementen bij de belastingrechter te toetsen.

Beziet men het aangiftegedrag van verzoekster in de periode 1984 tot en met 1989 dan stelt zij zich op het standpunt dat de vrijstelling niet van toepassing is.

Een verkeerd advies van haar toenmalige adviseur doet aan dit gedrag niet af want verzoekster was destijds immers in de gelegenheid haar afwijkende mening, die thans door de gemachtigde gesteld wordt, met behulp van de gebruikelijke rechtsmiddelen te toetsen.

Met de (ter gelegenheid van het onderzoek door de Nationale ombudsman aan de Belastingdienst voorgelegde; N.o.) uitdrukking dat de Hoge Raad in zijn arrest van 26

augustus 1998 rechtstreeks zijn arrest van 19 december 1990 toepast, suggereert (de Nationale ombudsman; N.o.) voor mijn gevoel dat het arrest uit 1998 niet meer dan een logisch gevolg is van hetgeen de Hoge Raad inzake deze materie reeds in 1990 besliste.

Dat deze conclusie niet zonder meer voor de hand ligt, blijkt naar mijn mening uit de aantekeningen die sommige deskundigen aan de hand van arrest 33.518 in de vakliteratuur hebben geplaatst:

BNB 1998/372 (Hoge Raad 26 augustus 1998, 33518) Noot M.E. van Hilten

Voor wat betreft het winst beogen houdt de Hoge Raad vast aan zijn eerdere oordeel dat daarvan sprake is indien aannemelijk is dat de ondernemer naar positieve resultaten streeft, ook met inachtneming van de verschuldigheid van BTW (zie arrest HR 19 december 1990, nr. 26 801, BNB 1992/218).

Daar valt iets voor te zeggen, maar of ook het Hof van Justitie het 'systematisch beogen van winst' dat in de Richtlijn staat, op die manier zal interpreteren blijft de vraag.

Aantekening redactie Vakstudienieuws 24 september 1998 naar aanleiding van arrest 33518

Op het eerste gezicht lijkt het erop dat inspecteur en hof niet echt hebben opgelet.

De door de Hoge Raad in het arrest gebezigde overwegingen zijn immers, zoals de Hoge Raad aangeeft, rechtstreeks ontleend aan het arrest van 19 december 1990, nr. 26 801, BNB 1992/218, V-N 1991, blz. 666. Dit is echter maar schijn.

De procedure spitst zich namelijk toe op het geval dat uitgaande van belastingheffing het exploitatie-overschot niet groter zou zijn dan het functieloon en er derhalve geen sprake is van winst beogen en de vrijstelling kan worden toegepast.

Daarentegen zou met toepassing van de vrijstelling het exploitatie-overschot op zich groter zijn dan het zogenoemde functieloon en lijkt er winst te worden beoogd zodat de vrijstelling toepassing zou missen. Feitelijk blijkt er dus een soort niemandsland te bestaan.

Het hof kiest ervoor, zie r.o. 5.6 en 5.7 van het hof, in zo 'n geval de prestaties in de heffing te betrekken. De Hoge Raad komt in deze, toch wel arbitraire, zaak tot een tegengesteld standpunt.

Mr. Dr. H.W.M. van Kesteren in Fiscaal weekblad FED 26 november 1998 n.a.v. arrest 33518

4. Hoge Raad doorbreekt cirkel

(...)

De Hoge Raad besliste dat zijn oordeel in het arrest van 19 december 1990 ook in het onderhavige geschil van toepassing is.

De Hoge Raad creëert hiermee een praktische en eenvoudige maatstaf voor ondernemers die een overschot behalen dat net uitstijgt boven het functieloon.

Uit de hiervoor weergegeven citaten blijkt naar mijn mening duidelijk dat het geenszins als vanzelfsprekend moet worden verondersteld dat de interpretatie van de Hoge Raad van het begrip *winst beogen* in zijn arrest uit 1990 ook in het arrest uit 1998 zou worden toegepast.

Bovendien wijst het gebruik van het woord *creëren* (scheppen, voortbrengen) er naar mijn mening op dat arrest 33518 een als *nieuw* te bestempelen element bevat.

(...)

De gemachtigde verstaat (...) onder nieuwe jurisprudentie rechtspraak die niet alleen een andere interpretatie van het belastingrecht inhoudt maar ook voor meer dan één belastingplichtige van betekenis is.

Het is mij is niet duidelijk waarop de gemachtigde dit standpunt meent te kunnen baseren.

Het arrest van 26 augustus 1998 zal immers voor iedere natuurlijke persoon, die in het naheffingstijdvak van verzoekster ondernemer was en een kinderdagverblijf exploiteerde ter zake waarvan op aangifte omzetbelasting werd voldaan, nieuwe jurisprudentie hebben gevormd.

Alsnog ambtshalve teruggaaf vragen is voor deze exploitanten (en verzoekster) echter niet mogelijk nu de termijn van vijf jaren en de termijnverlenging (er was voor die jaren sprake van een pleitbaar standpunt en niet van een kennelijke vergissing van belanghebbende) maar bovenal § 9 van resolutie DB89/735 zulks in de weg staat.

Eveneens (...) stelt de gemachtigde dat uit het arrest duidelijk zou blijken dat, op grond van afspraken met de inspecteur, (verzoekster; N.o.) geen omzetbelasting verschuldigd was en dat er een compromis tot stand zou zijn gekomen.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de inspecteur niet van plan was en ook nimmer van plan is geweest, ook niet tijdens de zitting bij het Gerechtshof te Amsterdam, om een vaststellingsovereenkomst te sluiten voor de omzetbelasting die verzoekster over de jaren 1984 tot en met 1989 op aangifte voldaan heeft.

De instemming van de inspecteur gaat niet verder dan voor de procedure nodig was en betreft dus uitsluitend de naheffingsaanslag die in geding was en bijgevolg niet de in die tijd reeds onherroepelijk geworden belasting die op aangifte was voldaan.

De conclusie van de Staatssecretaris, dat de Hoge Raad zich in het arrest van 26 augustus 1998 voor het eerst uitlaat over de uitleg van het begrip *winst beogen* door een ondernemer / natuurlijk persoon in relatie tot het verwerven van een bepaald functieloon, acht de gemachtigde (...) te ruim, omdat de Hoge Raad slechts alle feiten en afspraken met de belastingdienst in hun samenhang op een rijtje zou hebben gezet en daaraan de conclusie zou hebben verbonden voor de belastingheffing van (verzoekster; N.o.).

Gelijk bij ieder beroep in cassatie pleegt te geschieden, heeft ook in het rechtsgeding van verzoekster de Hoge Raad zich een oordeel gevormd uit de feiten zoals die specifiek met betrekking tot haar zaak tijdens de procedure voor het Gerechtshof zijn komen vast te staan.

Duidelijk is ook dat de Hoge Raad op grond van deze feiten tot een ander oordeel is gekomen dan het Hof.

Om daaruit echter de conclusie te trekken dat de Hoge Raad zich in zijn arrest van 26 augustus 1998 niet voor het eerst zou hebben uitgelaten over de uitleg van het begrip *winst beogen door een ondernemer / natuurlijk persoon in relatie tot het verwerven van een bepaald functieloon*, acht ik niet juist.

Volgens de gemachtigde (...) luidt de conclusie van de Hoge Raad dat verzoekster op grond van toezeggingen van en afspraken met de belastingdienst, vrijgesteld is van de heffing van omzetbelasting. Naar mijn mening heeft de Hoge Raad op grond van het vertrouwensbeginsel en de overige door het Hof vastgestelde feiten geoordeeld dat de prestaties van verzoekster in het tijdvak van naheffing zijn vrijgesteld en dat het resultaat hiervan is dat de aanslag over de jaren 1987 tot en met 1989 dient te worden vernietigd.

Voor het antwoord op de vraag of gerestitueerd kan worden de omzetbelasting die over de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte werd voldaan, heeft het arrest naar mijn mening geen materiële betekenis; hiervoor is uitsluitend bepalend de reikwijdte van de goedkeuring die vervat is in resolutie DB89/735.

(Voorts; N.o.) blijkt dat de gemachtigde uit de correspondentie van de Belastingdienst te Haarlem en de Staatssecretaris van Financiën afleidt dat de vraag of het arrest van de Hoge Raad als nieuwe jurisprudentie in de zin van resolutie DB89/735 moet worden aangemerkt het enige knelpunt is dat de gevraagde teruggaaf nog in de weg staat.

Zoals bijvoorbeeld blijkt uit mijn brief van 2 juli 1999, is deze conclusie van gemachtigde niet correct.

In mijn brief van 2 juli 1999, waarin ik verwijs naar mijn brief van 22 februari daaraan voorafgaande, is de dezerzijdse weigering om ambtshalve teruggaaf te verlenen van de omzetbelasting die over 1984 tot en met 1989 op aangifte voldaan werd, gebaseerd op

drie standpunten:

1. Arrest 33.518 heeft slechts gevolgen voor de inhoud van de aanslag die onderwerp was van het geschil (...);
2. Het niet opportuun achten om voor de derde maal op eenzelfde en eerder afgewezen verzoek in te gaan (...);
3. Er is sprake van nieuwe jurisprudentie waardoor er volgens de resolutie en de uitspraak van de Nationale ombudsman geen aanleiding bestaat het verzoek te honoreren (...).

Ter afsluiting van dit onderdeel merk ik ten slotte met betrekking tot de uitspraak van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435) nog op dat zich een wezenlijk verschil voordoet tussen die zaak en de zaak van verzoekster.

In 97/435 ging het om door middel van *aanslagregeling inkomstenbelasting* specifiek door de Belastingdienst ingenomen standpunten (belanghebbende had een ander standpunt), terwijl het in de klacht van (verzoekster; N.o.) om door *haarzelf op aangifte voldane omzetbelasting* gaat ter zake waarvan zij ten tijde van het voldoen geen afwijkend standpunt huldigde.

3. De werkingsfeer van het arrest

(...)

Heeft het standpunt te gelden dat geen sprake is van nieuwe jurisprudentie in de zin van § 9 van resolutie DB89/735 en de daaraan door de Nationale ombudsman gegeven uitleg in zijn rapport van 2 oktober 1997 (97/435), dan ben ik van mening dat het arrest niet kan doorwerken naar de door verzoekster over 1984 tot en met 1989 op aangifte voldane OB en dat verzoekster dienovereenkomstig geen beroep op een gewekt gerechtvaardigd vertrouwen toekomt. Deze mening is gebaseerd op de volgende overwegingen.

De uitslag van de procedure kan de kaders van het onderwerp van de rechtsstrijd niet overschrijden

De gevolgen van een rechtsstrijd kunnen naar mijn mening nooit verder gaan dan datgene wat inzet van de procedure is geweest.

Verzoekster heeft ter zake van de exploitatie van haar kinderdagverblijf omzetbelasting voldaan en niets wijst er in die periode op dat zij het hiermee oneens was.

Zou zij het niet eens zijn geweest met het buiten toepassing laten van de vrijstelling, dan had het voor de hand gelegen dat zij destijds op grond van artikel 24 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) bezwaar zou hebben aangetekend tegen de door haar op aangifte voldane belasting.

Omdat verzoekster geen bezwaar heeft geuit tegen deze voldoening op aangifte kan ik niet anders concluderen dan dat de belasting onherroepelijk is komen vast te staan.

Hierbij dient bedacht te worden dat als verzoekster op enig moment toch bezwaar zou hebben aangetekend (artikel 24 AWR) en de daaruit voortkomende procedure in haar voordeel zou hebben beslecht, er voor de Belastingdienst evenmin aanleiding zou zijn geweest om terug te komen op de periode die aan de periode van de procedure voorafging, de periode dus waarin de op aangifte voldane belasting onherroepelijk vaststond.

Dit op grond van de pleitbaarheid van het dezerzijdse standpunt de vrijstelling buiten toepassing te laten alsmede de omstandigheid dat ook deze procedure voor nieuwe jurisprudentie zou hebben gezorgd.

Verzoekster werd naar aanleiding van een controle in 1991 over de periode 1987 tot en met 1989 een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd waarvan het al dan niet toepassen van de vrijstelling geen onderdeel uitmaakte.

Aan het tegen deze aanslag ingediende bezwaar werd tegemoet gekomen en de aanslag werd dienovereenkomstig verminderd.

Omdat verzoekster inmiddels te kennen had gegeven dat zij van mening was dat de diensten ter zake van de exploitatie van haar kinderdagverblijf in de periode 1984 tot en met 1989 behoorde te zijn vrijgesteld, bracht zij deze opvatting in stelling in het beroep tegen het restant van de aanslag over de periode 1987 tot en met 1989.

Hoewel de aanslag geen elementen over het eventueel toepassen van de vrijstelling bevatte achtte het Gerechtshof verzoekster toch ontvankelijk in haar beroep en besliste de Hoge Raad uiteindelijk dat de vrijstelling van toepassing was zodat de aanslag moest worden vernietigd.

De uitslag van deze procedure gaat dus duidelijk niet verder dan de aanslag die het onderwerp hiervan was.

Het is voor verzoekster natuurlijk wrang om door middel van de procedure te moeten ontdekken dat zij zich bij een eerder ingezette actie een hoop belastinggeld had kunnen besparen.

Een dergelijke teleurstelling geldt echter in gelijke mate voor de ondernemers die met verzoekster zijn te vergelijken en die destijds in dezelfde periode omzetbelasting hebben voldaan ter zake van hun exploitatie.

De Hoge Raad noch het Hof geven aan dat de gevolgen van de procedure verder dienen te reiken dan hetgeen door de aanslag wordt getroffen.

Zowel in zijn beroepschrift tegen de uitspraak van de inspecteur als in zijn beroepschrift in cassatie stelt gemachtigde van mening te zijn dat verzoekster, indien het gelijk aan haar zijde mocht zijn, recht heeft op de teruggaaf van de omzetbelasting die over de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte voldaan werd.

In de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam noch in het daarop volgende arrest van de Hoge Raad wordt geoordeeld dat het gevolg dient te zijn dat deze belasting moet worden gerestitueerd. De Hoge Raad gaat niet verder dan dat de rechtsfeiten en de overwegingen van het Hof ertoe leiden dat de uitspraak van het Hof, de uitspraak van de inspecteur op het bezwaarschrift dat tegen de aanslag werd ingediend en de aanslag zelf dienen te worden vernietigd.

Zou de Hoge Raad of het Hof het wenselijk geoordeeld hebben dat de gevolgen van de uitspraak verder zouden reiken dan de aanslag zelf, dan zouden zij dit hebben aangegeven.

Vergelijk bijvoorbeeld Hoge Raad, 18 december 1991, nummer 27 128 (BNB 1992/183). Dit arrest gaat over de situatie dat een belastingplichtige bezwaar maakt tegen zijn op aangifte teruggevraagde omzetbelasting omdat hij van mening is dat de BTW over een gedeelte van zijn omzet ten onrechte als verschuldigd is aangegeven.

Belanghebbende wil derhalve nog meer geld terug dan hij reeds op grond van zijn negatieve aangifte heeft ontvangen.

De Hoge Raad honoreert zijn bezwaar en oordeelt impliciet dat de fiscus nog een teruggaaf moet verlenen. Men zou hieruit kunnen afleiden dat het voor een belastingrechter mogelijk is om door middel van een uitspraak of een arrest meer geld terug te geven dan op aangifte is voldaan dan wel in een naheffingsaanslag is begrepen. Omdat de Hoge Raad in het dictum van het arrest van 26 augustus 1998 slechts de naheffingsaanslag vernietigt, bijgevolg zonder te beslissen dat de Belastingdienst gehouden is de omzetbelasting te restitueren die over het naheffingstijdvak voldaan is, lijkt het om een bewuste keuze te gaan, zeker nu de gemachtigde in zijn beide beroepschriften uitdrukkelijk om een zodanige restitutie heeft verzocht.

Door het arrest van toepassing te doen zijn op de OB die over dezelfde periode op aangifte voldaan is, worden in gelijke omstandigheden verkerende ondernemers in een nadelige positie geplaatst omdat hen geen aanslag werd opgelegd.

In deze reactie mocht ik reeds eerder ingaan op dit aspect zodat dit thans verder niet toegelicht behoeft te worden. Reeds als gevolg van deze omstandigheid dient geconcludeerd te worden dat de het arrest van de Hoge Raad slechts een beperkte werking dient te hebben, namelijk uitsluitend voorzover betreft de aanslag.

De brief van de Inspecteur der Omzetbelasting te Haarlem van 9 juni 1989, OB9/419

Uit het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 en min of meer ook uit de argumenten die door de gemachtigde van verzoekster worden aangevoerd, blijkt de brief van 9 juni 1989 van de Inspecteur der Omzetbelasting te Haarlem van doorslaggevende betekenis te zijn.

Het is aan de hand van deze brief in combinatie met enige andere door het Gerechtshof te Amsterdam vastgestelde rechtsoverwegingen dat de Hoge Raad heeft geoordeeld dat de naheffingsaanslag dient te worden vernietigd omdat bij verzoekster het gerechtvaardigd vertrouwen is gewekt dat de vrijstelling van artikel 11, lid 1, onderdeel f van de Wet OB 1968 van toepassing is op de diensten die verzoekster in het naheffingstijdvak in het kader van de exploitatie van haar kinderdagverblijf heeft verricht.

Het is evenzeer aan de hand van deze brief dat de gemachtigde zich op het standpunt stelt dat alle omzetbelasting dient te worden gerestitueerd, die voldaan werd gedurende de totale periode dat verzoekster het kinderdagverblijf exploiteerde.

(...)

Deze brief heeft geen betrekking op verzoekster maar op een van haar concurrenten en werd aan een collega van gemachtigde gestuurd die destijds bij dezelfde belastingadviseur werkzaam was, zij het bij een andere vestiging. De gemachtigde stelt dat uit deze brief blijkt dat het bij de Belastingdienst te Haarlem beleid was dat de vrijstelling op grond van artikel 11, lid 1, onderdeel f, Wet OB 1968 werd toegepast.

Deze veronderstelling is echter niet juist omdat het bij deze brief niet gaat om een op dat moment reeds bestaand beleid of een algemene goedkeuring.

Uit de brief van 2 juni 1989 van de collega van de gemachtigde aan een andere collega van de gemachtigde, (...) blijkt dat de belastingadviseur met de inspecteur der omzetbelasting te Haarlem onder voorwaarden overeengekomen is dat de activiteiten van een peuterdagverblijf, dat door een natuurlijk persoon wordt gedreven, kunnen vallen onder de vrijstelling van BTW ex artikel 11, lid 1, onderdeel f Wet OB 1968.

Uit de brief van 2 juni 1989 blijkt duidelijk dat het bij de Belastingdienst in Haarlem tot 30 mei 1989 (zie de brief van 9 juni 1989) zeker geen beleid is geweest dat de BTW vrijstelling werd toegepast op de exploitatie van kinderdagverblijven door ondernemers / natuurlijke personen.

Bovendien zijn de prestaties van de belastingplichtige op wie de brieven van 2 en 9 juni 1989 zien in een later stadium in verband met een beroep op het gelijkheidsbeginsel weer in de heffing van omzetbelasting betrokken.

Niet eerder dan tijdens het op 30 mei 1989 gevoerde telefoongesprek heeft mijn ambtsvoorganger, de Inspecteur der Omzetbelasting te Haarlem, met betrekking tot een

andere belastingplichtige dan verzoekster het standpunt ingenomen dat de kinderopvangvrijstelling onder bepaalde voorwaarden ook kon gelden voor andere dan rechtspersonen.

Bij de andere kinderdagverblijven is in die periode op de reguliere wijze omzetbelasting geheven. Uit rechtsoverweging 5.10 in de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam blijkt dat die andere belastingplichtige (Y.) teveel een uitzonderingsgeval is om het gelijkheidsbeginsel geschonden te doen zijn.

Mocht u naar aanleiding van uw onderzoek de door mij bestreden mening zijn toegedaan dat er geen sprake is van nieuwe jurisprudentie als gedefinieerd in het rapport van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435) en zou u bovendien vinden dat de uitspraak van de Hoge Raad moet doorwerken naar de door verzoekster op aangifte voldane OB over de periode 1984 tot en met 1989, dan kan op grond van het vorenstaande deze opvatting slechts effect sorteren voor de periode dat mijn ambtsvoorganger zijn beleid wijzigde en de vrijstelling van toepassing verklaarde.

Omdat het beleid pas op 30 mei 1989 is gewijzigd zou ik uw eventueel andersluidende oordeel niet eerder dan met ingang van de maand mei 1989 geldend achten.

Over het tijdvak I mei 1989 tot en met 31 december 1989 heeft belanghebbende f 27.771 aan omzetbelasting verantwoord.

Zou u ondanks het vorenstaande vinden dat het arrest volledig moet doorwerken op de over het naheffingstijdvak voldane omzetbelasting, dan bestaat er naar mijn mening op grond van mijn overwegingen in ieder geval geen aanleiding om de omzetbelasting voldaan over de periode 1984 tot en met 1986, als vallende buiten het naheffingstijdvak, te restitueren.

De Hoge Raad gaf slechts een oordeel over de rechtmatigheid van de naheffingsaanslag en heeft zich over de periode 1984 tot en met 1986 in het geheel niet uitgelaten.

Over dit tijdvak heeft verzoekster f 37.889 aan omzetbelasting verantwoord..."

Bij zijn reactie had de Belastingdienst afschriften gevoegd van de brief van de Inspecteur der Omzetbelasting te Haarlem van 9 juni 1989, OB9/419 en de brief van 2 juni 1989 van de collega van verzoeksters gemachtigde aan een andere collega van verzoeksters gemachtigde.

D. Standpunt staatssecretaris van financiën

De Staatssecretaris van Financiën liet naar aanleiding van de klacht het volgende weten:

"...merk ik op dat genoemd arrest voor een deel inderdaad betrekking heeft op het door de belastingdienst eenheid jegens belanghebbende gewekte vertrouwen. Voor dat gedeelte, dat bestaat uit de eerste twee alinea's van overweging 3.3 (...), is het arrest te beschouwen als een beoordeling van de zich specifiek bij belanghebbende voordoende feiten en omstandigheden en niet te beschouwen als nieuwe jurisprudentie.

In de derde alinea van overweging 3.3 van het arrest van de Hoge Raad (...) legt de Hoge Raad zijn arrest van 19 december 1990, nr. 26.801, echter op een zodanige wijze uit, dat het arrest voor dit tekstgedeelte als nieuwe jurisprudentie is te bestempelen. In de derde alinea spreekt de Hoge Raad namelijk voor het eerst uit, dat geen sprake is van winst beogen in de zin van het arrest van 19 december 1990, als wordt gestreefd naar een exploitatie-resultaat dat na aftrek van de verschuldigde omzetbelasting niet hoger is dan een normaal functieloon. Hiermee heeft de Hoge Raad voor het eerst uitleg gegeven over de relatie tussen het begrip "winst beogen" uit artikel 11, lid 1, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) en het begrip "functieloon". In zijn arrest van 19 december 1990, nr. 26.801, had de Hoge Raad nog expliciet in het midden gelaten, hoe het functieloon zich verhoudt tot het winsttoogmerk. In het arrest van 26 augustus 1998 is derhalve geen sprake van het enkel aansluiten bij het arrest van 19 december 1990, maar van het op vernieuwende wijze interpreteren van laatstgenoemd arrest.

De stelling van belanghebbende dat de Hoge Raad in het onderhavige geval uitsluitend op basis van de specifieke feitelijke omstandigheden heeft geoordeeld dat sprake is van opgewekt vertrouwen, is derhalve niet juist. Als de Hoge Raad uitsluitend aan de hand van de feiten zou hebben geconcludeerd dat jegens belanghebbende vertrouwen was gewekt, had de Hoge Raad kunnen volstaan met een verwijzing naar de brief van de belastingdienst eenheid van 9 juni 1989. De Raad heeft zijn standpunt echter nadrukkelijk aangevuld door nader aan te geven hoe zijn arrest van 19 december 1990 dient te worden geïnterpreteerd.

De onjuistheid van de stelling van belanghebbende blijkt voorts uit het feit dat het Gerechtshof Amsterdam in zijn uitspraak van 19 juni 1997 veronderstelt dat de wetgever niet bedoeld kan hebben het begrip "winst beogen" te interpreteren op de wijze die belanghebbende voorstaat. Als de Hoge Raad in zijn arrest van 19 december 1990 duidelijk had aangegeven hoe het begrip "winst beogen" bij ondernemers/natuurlijke personen dient te worden geïnterpreteerd en in het verlengde daarvan ten aanzien van ondernemers/natuurlijke personen had aangegeven welke relatie bestaat tussen het winsttoogmerk en het functieloon, zou het Hof zich op 19 juni 1997 niet in termen van veronderstellingen hebben uitgelaten. Juist uit het feit dat de Hoge Raad op 26 augustus 1998 een oordeel velde dat tegenovergesteld is aan het oordeel van het Hof, blijkt dat tot genoemde datum geen duidelijkheid bestond over de onderhavige kwestie. In dit verband merk ik nog op dat de reikwijdte van de begrippen "winst beogen"/"winst maken" niet op voorhand door de wetgever is bepaald, maar dat deze begrippen nader zijn ingevuld door de rechter. De Hoge Raad heeft diverse arresten gewezen over de interpretatie van de

begrippen "winst beogen"/"winst maken" en heeft daarbij steeds specifieker in kaart gebracht hoe deze begrippen dienen te worden opgevat.

Indien u zich overigens op het standpunt zou stellen dat in het onderhavige geval geen sprake is van nieuwe jurisprudentie, komt de vraag op in hoeverre aan de brief van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem van 9 juni 1989 terugwerkende kracht dient te worden verleend. Ik merk daarbij op dat de onderhavige brief een goedkeuring bevatte waarvoor geen enkele basis was te vinden in de BTW-regelgeving, het fiscale beleid of de jurisprudentie. In dit verband wijs ik erop dat pas bij Besluit van 16 februari 1995, nr. VB 95/634 (Mededeling 34), met ingang van 1 januari 1995 is goedgekeurd dat de BTW-heffing achterwege blijft met betrekking tot ondernemers die op winstbeogende basis kinderopvang verstrekken. In het algemeen ben ik van mening dat aan een beroep op een dergelijk door de Belastingdienst ingenomen buitenwettelijk standpunt geen terugwerkende kracht kan worden toegekend. Immers, zou dit anders zijn, dan zouden met terugwerkende kracht de wet en de juiste toepassing daarvan opzij worden gezet. Aangenomen mag worden dat, indien belastingplichtige in de jaren voorafgaand aan het tijdstip waarop de belastingdienst een buitenwettelijk standpunt formuleerde had geprocedeerd over de toepassing van het recht, dit door de rechter te haren aanzien zonder meer op juiste wijze zou zijn toegepast.

Overigens signaleer ik in dat kader eveneens een wezenlijk verschil tussen het voorliggende geval en het door de Nationale ombudsman op 2 oktober 1997, rapportnr. 97/435, zaaknr. 97.02574, beoordeelde geval. Bij de in 1997 beoordeelde zaak ging het om de vraag of de activiteiten van de verzoeker in het bewuste jaar al dan niet moesten worden aangemerkt als het drijven van een onderneming in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De beoordeling van het Hof had uitsluitend betrekking op de - correcte - toepassing van de wettelijke bepalingen aan de hand van de feitelijke situatie van de verzoeker. Bij een dergelijke specifieke beoordeling van de feiten is het logisch de wettelijke bepalingen over het gehele tijdvak toe te passen. Zoals is aangegeven, gaat het in geval van belanghebbende echter niet om een interpretatie van de wettelijke bepalingen, maar om een buitenwettelijke uitbreiding van een wettelijke bepaling.

Uit het voorgaande moge overigens ook reeds blijken dat ik van mening ben dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem het Besluit ambtshalve vermindering in het onderhavige geval juist heeft toegepast. Indien sprake is van nieuwe jurisprudentie, is op grond van paragraaf 9 van het besluit geen ambtshalve vermindering mogelijk. Indien u de mening zou zijn toegedaan dat geen sprake is van nieuwe jurisprudentie, is ambtshalve vermindering op grond van het besluit slechts dan mogelijk indien redelijkerwijs tot de conclusie zou worden gekomen dat de omzetbelasting tot een te hoog bedrag is afgedragen. In het licht van het voorgaande is mijn conclusie dat over de jaren 1984 tot 1989 juist terecht omzetbelasting is afgedragen, zodat ook dan van ambtshalve vermindering geen sprake kan zijn..."

E. Reactie verzoekster

1. In reactie op de standpunten van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem en de Staatssecretaris van Financiën merkte verzoekster het volgende op:

"...1. Reactie op (het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën; N.o.)

(De Staatssecretaris van Financiën; N.o.) blijft van mening dat de Hoge Raad in zijn arrest van 26 augustus 1998 nieuwe jurisprudentie heeft gegeven.

Dit, omdat de Hoge Raad volgens (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) voor het eerst heeft uitgesproken dat geen sprake is van winst beogen in de zin van het arrest van 19 december 1990, als wordt gestreefd naar een exploitatieresultaat dat na aftrek van de verschuldigde omzetbelasting niet hoger is dan een normaal functieloon.

In werkelijkheid heeft de Hoge Raad zich helemaal niet uitgesproken over de vergelijking van het exploitatieresultaat met het functieloon.

Hierover bestond nu juist wél overeenstemming met de inspecteur. Dit heeft het Gerechtshof tijdens de mondelinge behandeling van het beroep nog eens nadrukkelijk afgestemd.

De Hoge Raad behoefde alleen nog eens vast te stellen dat voor de bepaling van het netto exploitatie-overschot de omzetbelasting geëlimineerd moest worden. Dit had de Hoge Raad al in het arrest van 19 december 1990 uitgemaakt, maar de Belastingdienst en het Gerechtshof schoven dit arrest terzijde. Van een op vernieuwende wijze interpreteren van laatstgenoemd arrest is geen sprake.

(...)

(...) spreekt (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) over een door de Belastingdienst ingenomen buitenwettelijk standpunt dan wel een buitenwettelijke uitbreiding van wettelijke bepalingen. Deze zienswijze bestrijd ik in alle toonaarden!

Op de eerste plaats, omdat het overleg met de Belastingdienst nooit meer is geweest dan een toets aan wet en jurisprudentie. Van overleg dat zich verder uitstreckte dan het normale kader van wetstoepassing is nooit sprake geweest. Dit blijkt naar mijn mening voldoende uit de informatie waar u inmiddels over beschikt.

Als er wel sprake zou zijn van een goedkeuring van de Belastingdienst contra legem, zou dit ongetwijfeld gebleken zijn uit de uitspraak van het Gerechtshof en het arrest van de Hoge Raad. Immers wanneer de Belastingdienst inderdaad buitenwettelijke toezeggingen had gedaan, hadden het Gerechtshof en de Hoge Raad dit ongetwijfeld opgemerkt en zou hun beslissing heel anders geluid hebben. Bovendien had de Belastingdienst zich in de

procedure op de onwettigheid van de toezegging kunnen beroepen. Dit alles is niet gebeurd. Deze stelling van het Ministerie is dan ook zeer vergezocht en geheel in strijd met de werkelijkheid.

(...) stelt (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) dat, indien u van mening bent dat er geen sprake is van nieuwe jurisprudentie, ambtshalve vermindering slechts dan mogelijk is, indien redelijkerwijs de conclusie getrokken kan worden dat de omzetbelasting tot een te hoog bedrag is afgedragen.

Het is duidelijk dat de Hoge Raad tot deze conclusie is gekomen. Toch stelt (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) dat over de jaren 1984 tot 1989 terecht omzetbelasting is afgedragen, zodat van ambtshalve vermindering geen sprake kan zijn.

Het zal u duidelijk zijn dat ik deze stelling niet deel. Ik ben van mening dat (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) ook in haar brief van 23 november 1999, tegen beter weten in, het Besluit ambtshalve verminderingen op alle punten schendt.

Reactie op de brief van de Belastingdienst

● Niet ontvankelijkheid van herhaald verzoek

De Belastingdienst stelt dat in het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 een toepassing van de Wet op de omzetbelasting besloten ligt die voor belanghebbende gunstiger is dan de toepassing die gevolgd is bij de heffing van de belasting.

Deze stelling houdt in dat er door het arrest van de Hoge Raad voor belanghebbende een verandering in de situatie is gekomen.

Deze stelling is in strijd met de feiten. De situatie is altijd hetzelfde geweest.

Belanghebbende heeft altijd gesteld dat zij gezien de feitelijke omstandigheden geen omzetbelasting verschuldigd was. Dat de Belastingdienst deze stelling nooit heeft willen honoreren en de Hoge Raad uiteindelijk als scheidsrechter heeft moeten optreden doet hier niet aan af.

De stelling van de Belastingdienst dat door het arrest van de Hoge Raad als het ware een soort wijziging van regelgeving is ontstaan waaraan geen terugwerkende kracht kan worden verleend, is in strijd met de werkelijkheid.

Reeds sinds 10 mei 1989 was er schriftelijk een meer gestructureerd overleg over de vraag of belanghebbende omzetbelasting verschuldigd was. Het overleg met de Belastingdienst verliep echter uitermate stroef. Uiteindelijk deed zich bij toeval de gelegenheid voor de zaak aan de rechterlijke macht voor te leggen.

De Hoge Raad sprak te langen leste het verlossende woord. De Belastingdienst toont zich echter een slecht verliezer.

De Belastingdienst stelt, dat de fiscus destijds het verzoek om ambtshalve teruggaaf op grond van een pleitbaar standpunt heeft afgewezen. Dit is niet juist. De werkelijkheid is dat de Belastingdienst de zaak nauwelijks serieus behandelde en op correspondentie van de kant van belanghebbende afwijzend en zonder enige onderbouwing reageerde. Hierop kom ik aan het eind van deze brief nog terug.

● **Nieuwe jurisprudentie**

Hetgeen ik hierboven onder mijn reactie op de brief van (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) omtrent de stelling dat er sprake is van nieuwe jurisprudentie heb vermeld, geldt uiteraard ook voor mijn verweer tegen het standpunt van de Belastingdienst dat er sprake is van nieuwe jurisprudentie.

(...) de Belastingdienst (merkt op; N.o.) dat de situatie van (verzoekster; N.o.) wezenlijk verschilt van de uitspraak van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435).

Dit, omdat in 97/435 sprake was van verschillende standpunten van de Belastingdienst en belanghebbende, terwijl de klacht van (verzoekster; N.o.) zou gaan om door haarzelf op aangifte voldane omzetbelasting, waarvan zij ten tijde van het voldoen geen afwijkend standpunt huldigde.

Op de eerste plaats is (verzoekster; N.o.) altijd van mening geweest dat zij geen omzetbelasting verschuldigd was. Dat zij toch, onder grote twijfel, omzetbelasting afdroeg was louter een gevolg van het feit dat zij niet adequaat werd begeleid door haar toenmalige accountant.

Wat deze begeleiding betreft, bestaat er juist wel overeenkomst met de casus in de uitspraak van de Nationale Ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435). In deze zaak procedeerde belanghebbende immers ook niet eerder dan tegen de aanslag inkomstenbelasting 1993. Kennelijk kwam ook deze belastingplichtige, waarschijnlijk ook na verandering van belastingadviseur, naderhand tot de conclusie dat het zinvol was om de zaak alsnog aan de belastingrechter voor te leggen.

● **De werkingssfeer van het arrest**

De Belastingdienst stelt (...) dat aan het arrest geen terugwerkende kracht kan worden verleend, omdat belanghebbende kennelijk in eerste instantie geen bezwaren had tegen de afdracht van omzetbelasting.

Dit is nu juist niet relevant. Zie hiervoor hetgeen ik hierboven opmerk over de overeenkomst met de casus in de uitspraak van de Nationale ombudsman van 2 oktober

1997 (97/435).

Verder maakt de Belastingdienst (...) weer de fout door te veronderstellen dat het geschil over het toepassen van de vrijstelling niet in het beroep tegen de onderhavige naheffingsaanslag beoordeeld kon worden, omdat de naheffingsaanslag andere elementen bevatte. Het Gerechtshof maakte al korte metten met deze gedachte.

De Belastingdienst stelt echter dat de reikwijdte van het arrest niet verder gaat dan het geldbedrag dat met de onderhavige aanslag gemoeid is.

In het verleden is inderdaad uitgemaakt dat een aanslag niet verder verlaagd kan worden dan tot nihil. Zie hiervoor (...) BNB 1989/269, Hof Amsterdam, MK II, 31 mei, nr. 4949/86. Hoewel ik mij in gemoede afvraag of deze rechtspraak (nog) valide is, kan teveel betaalde belasting niet gerestitueerd worden door een naheffingsaanslag, na bezwaar en beroep, op een negatief bedrag te stellen.

Als het echter duidelijk is dat een belastingplichtige teveel belasting heeft betaald kan deze omissie met een beroep op het Besluit ambtshalve teruggave hersteld worden.

De Belastingdienst schermt ook met het argument dat (verzoekster; N.o.) als het verzoek om ambtshalve restitutie van de door haar afgedragen omzetbelasting wordt gehonoreerd, beter af is dan met haar vergelijkbare collega's die destijds in dezelfde periode omzetbelasting hebben voldaan.

Dit argument gaat niet op, omdat de Hoge Raad juist voor (verzoekster; N.o.) heeft vastgesteld dat zij, gezien het door alle gebeurtenissen bij haar gewekte vertrouwen, geen omzetbelasting verschuldigd was.

In tegenstelling tot hetgeen (de Staatssecretaris van Financiën; N.o.) en de Belastingdienst blijven beweren, heeft het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 geen geldingskracht voor andere belastingplichtigen dan (verzoekster; N.o.).

(...) De Hoge Raad noch het Hof geven aan dat de gevolgen van de procedure verder dienen te reiken dan hetgeen door de aanslag wordt getroffen, stelt de Belastingdienst dat het Gerechtshof te Amsterdam noch de Hoge Raad hebben geoordeeld dat de aanslag tot een negatief bedrag verlaagd moet worden.

Gezien de hierboven genoemde uitspraak van het Hof Amsterdam (BNB 1989/269) konden zij dit niet doen. Overigens is de casus in deze uitspraak, met name ook voor wat betreft het geschilpunt, analoog aan de situatie van (verzoekster; N.o.).

De vergelijking met BNB 1992/183 gaat niet op, omdat het in deze casus om een bezwaarschrift tegen een beschikking op een aangifte omzetbelasting ging, waarbij een teruggaaf werd gevraagd. Het bedrag van de teruggaaf moest bij nader inzien op een

hoger bedrag gesteld worden.

Anders dan de Belastingdienst stelt is zeker geen sprake van een bewuste keuze van de Hoge Raad om arrest te wijzen zonder expliciet te beslissen dat de Belastingdienst gehouden is om alle omzetbelasting over het naheffingstijdvak te restitueren.

Gezien BNB 1989/269 kon de Hoge Raad niet meer doen dan de naheffingsaanslag vernietigen.

De conclusie van de Belastingdienst dat het arrest slechts beperkte werking, namelijk uitsluitend voor zover het de aanslag betreft, dient te hebben, berust op een verkeerde interpretatie van de Wet en jurisprudentie en kan derhalve niet gehonoreerd worden.

● **De brief van de Inspecteur der Omzetbelasting te Haarlem van 9 juni 1989, OB9/419**

(...) stelt de inspecteur, dat het in zijn brief van 9 juni 1989, OB9/419, ten aanzien van de exploitatie van kinderdagverblijven door ondernemers/natuurlijke personen gevoerde beleid niet eerder is ingegaan dan op 30 mei 1989. Hij stelt zelfs dat dit duidelijk uit de brief van 9 juni 1989 blijkt.

Niets is echter minder waar! In de brief wordt immers geen enkel voorbehoud gemaakt. De inhoud is heel algemeen gesteld en verwijst zelfs naar bestaande jurisprudentie en toelichtingen.

De brief werd destijds geschreven omdat de adviseur van kinderdagverblijf Y. bij de Belastingdienst checkte of de exploitatie van een kinderdagverblijf dat geen winst beoogde, vrijgesteld was van de heffing van omzetbelasting. Kinderdagverblijf Y. startte op 1 november 1988.

De Belastingdienst gaf in algemene bewoordingen aan onder welke condities de exploitatie van een kinderdagverblijf vrijgesteld was. Uit de brief blijkt op geen enkele manier dat er tijdens het telefoongesprek (!) op 30 mei 1989 een nieuw beleid werd ontwikkeld.

De redactie van de brief luidt alsof het om een schriftelijke weergave van een reeds jaren bestaand beleid gaat. Van een *wijziging* van een beleid blijkt helemaal niets!

Voor wat betreft de ruimte om de omzetbelasting vanaf 1 oktober 1984 te restitueren merk ik nog het volgende op:

Vanaf de start van haar onderneming heeft (verzoekster; N.o.) zich op het standpunt gesteld dat de exploitatie van haar kinderdagverblijf vrijgesteld was van omzetbelasting. Haar toenmalige accountant beheerste de materie echter niet voldoende en liet haar "voor alle zekerheid" toch maar omzetbelasting betalen.

Toen zij van adviseur veranderde, stelde deze de kwestie in zijn brief van 10 mei 1989 weer aan de orde. De betreffende brief treft u bijgaand in kopie aan. De Belastingdienst zegt deze brief nooit ontvangen te hebben. Kennelijk is de brief in het ongereede geraakt. Daarom bleef een antwoord achterwege.

De controle omzetbelasting, die in de zomer van 1991 door de heer M. werd ingesteld, was een aanleiding om deze kwestie nogmaals aan de orde te stellen.

In een gesprek op 9 oktober 1991 met de heer M. en de heer drs. W. (van de Belastingdienst; N.o.) hebben (verzoekster; N.o.), haar echtgenote en ondergetekende de hele situatie uitgelegd en gevraagd alle omzetbelasting vanaf 1 oktober 1984 te restitueren.

(...)

Uit (met de Belastingdienst in 1991 gevoerde correspondentie; N.o.) blijkt heel duidelijk dat de ambtshalve restitutie van de sinds de start van de onderneming afgedragen omzetbelasting louter en alleen is geweigerd op grond van het door de Belastingdienst te Haarlem ingenomen standpunt dat (verzoekster; N.o.) een kinderdagverblijf exploiteerde met het oogmerk daar winst mee te behalen.

Wanneer de Belastingdienst destijds wél tot de conclusie was gekomen dat de vrijstelling van toepassing was, was de belasting zonder meer met terugwerkende kracht tot 1 oktober 1984 terugbetaald.

In de correspondentie van de Belastingdienst vinden we immers niet het argument dat op het verleden niet wordt teruggekomen.

Dit alles betekent dat het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 de deur wagenwijd openzet voor teruggaaf van alle door (verzoekster; N.o.) afgedragen omzetbelasting.

In het arrest van de Hoge Raad wordt immers vastgesteld dat (verzoekster; N.o.) wél als vrijgestelde ondernemer kon worden aangemerkt! Het is duidelijk dat deze vrijstelling, nu de feitelijke omstandigheden steeds hetzelfde waren, gedurende de hele periode van 1 oktober 1984 tot en met 31 december 1989 van kracht was.

Wellicht ten overvloede breng ik u tot slot nog een uitspraak van de commissie voor de Verzoekschriften van de Tweede Kamer d.d. 9 december 1999, nummer 26851 nr. 23 (Fida 1999 4043) en een arrest van het EG-Hof van Justitie d.d. 7 september 1999, nr. C-216/97 (Fida 1999 2961) onder de aandacht.

Uit de eerste uitspraak blijkt dat genoemde commissie het betreffende dossier in handen van de vaste commissie voor Financiën heeft gegeven om zich te buigen over de werking

van nieuwe jurisprudentie als evident vaststaat dat de betreffende aanslag onjuist is.

In genoemd arrest van het EG-Hof van Justitie wordt, anders dan in het arrest Bulthuis-Griffioen, vastgesteld dat natuurlijke personen ook onder het begrip instellingen vallen waardoor zij ook de vrijstelling voor de omzetbelasting deelachtig kunnen worden.

Het gaat hier om nieuwe ontwikkelingen die uitnodigen tot een coulante behandeling van de casus die thans voor u ligt..."

2. Aanvullend deelde verzoekster nog het volgende mee:

"...breng ik hierbij ook nog een arrest van de Hoge Raad d.d. 18 februari 1987, nr. 23 581, gepubliceerd in Vakstudie Nieuws 1987/622, punt 9, onder uw aandacht.

Dit arrest betrof ook de heffing van omzetbelasting. In een resolutie van 10 januari 1984 keurde de Staatssecretaris goed dat bepaalde uitgaven als boeken aangemerkt worden en daardoor het verlaagde tarief van toepassing is.

In de betreffende casus stelde belanghebbende leveringen in de jaren 1980 en 1981 aan de orde. De inspecteur en het Hof stelden dat alleen de leveringen van ná de verschijningsdatum onder de goedkeuring, derhalve 10 januari 1984, konden vallen.

De Hoge Raad overwoog: "*Een belastingplichtige kan zich bij de inspecteur c.q. voor het Gerechtshof met vrucht beroepen op een rechtens te beschermen vertrouwen, door een resolutie bij hem gewekt, ongeacht het tijdstip waarop het tot belastingheffing aanleiding gevende feit zich heeft voorgedaan. Dit is slechts anders indien en voor zover de resolutie zulks uitdrukkelijk bepaalt.*"

De leveringen in de jaren 1980 en 1981 vielen derhalve ook onder het lage tarief.

In de zaak van (verzoekster; N.o.) stelt de Belastingdienst zich in haar brief van 3 november 1999 onder andere op het standpunt dat aan het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 geen of slechts gedeeltelijke terugwerkende kracht kan worden verleend.

(...) stelt de inspecteur dat in de brief van 9 juni 1989 een nieuw beleid werd vastgesteld dat niet eerder is ingegaan dan op 30 mei 1989.

(...) dat deze zienswijze niet juist is, omdat hierover niets in de brief werd bepaald.

Het arrest van de Hoge Raad van 18 februari 1987, nr. 23 581, bevestigt mijn standpunt helemaal!..."

F. Reactie Belastingdienst/particulieren/ondernemingen Haarlem

De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem gaf het volgende commentaar op de reactie van verzoekster:

"...Niet ontvankelijkheid van herhaald verzoek

Namens verzoekster wordt naar voren gebracht dat de stelling van de Belastingdienst, dat in het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 een toepassing van de Wet besloten ligt die voor belanghebbende gunstiger is dan de toepassing die gevolgd is bij de heffing van de belasting, in strijd zou zijn met de feiten, omdat de situatie altijd hetzelfde zou zijn geweest en belanghebbende altijd zou hebben gesteld dat zij gezien de feitelijke omstandigheden geen omzetbelasting verschuldigd was.

Ter zake hiervan merk ik op dat de situatie niet altijd hetzelfde is geweest omdat het Gerechtshof en de Hoge Raad op grond van verschillende motieven de vrijstelling voor kinderopvang niet van toepassing achtten (het Gerechtshof omdat er winst zou worden beoogd en de Hoge Raad omdat er niet sprake was van een instelling maar van een ondernemer natuurlijk persoon) maar de Hoge Raad met betrekking tot de onderhavige naheffingsaanslag toch anders besliste omdat de Belastingdienst ten gevolge van zijn brief van 9 juni 1989 het vertrouwen had gewekt dat de vrijstelling toepassing kon vinden.

De opmerking van de gemachtigde dat verzoekster altijd heeft gesteld dat zij gezien de feitelijke omstandigheden geen omzetbelasting verschuldigd was, acht ik niet juist en verdraagt zich in zoverre ook niet met de werkelijkheid welke erin bestaat dat zij over de van belang zijnde tijdvakken zelf altijd de omzetbelasting op aangifte voldaan heeft. Zij heeft in de gehele periode waartegen de klacht zich richt nimmer bezwaar aangetekend tegen de door haarzelf op aangifte voldane omzetbelasting.

Namens belanghebbende wordt erop gewezen dat er reeds sinds 10 mei 1989 een gestructureerd overleg gaande was over de vraag of belanghebbende omzetbelasting verschuldigd was, zodat de bewering van de Belastingdienst, dat door het arrest als het ware een soort wijziging van regelgeving is ontstaan waaraan geen terugwerkende kracht kan worden verleend, in strijd zou zijn met de werkelijkheid.

Naar aanleiding hiervan merk ik op dat de Belastingdienst niet eerder dan op 16 september 1991 door middel van een bij een fax van (verzoeksters toenmalige gemachtigde; N.o.) gevoegd afschrift op de hoogte is gesteld van de inhoud van het bedoelde schrijven van belastingadviesbureau E., van 10 mei 1989, waarin blijkens de inhoud werd verzocht om toepassing van de vrijstelling omdat er geen winst beoogd zou worden.

Op 2 december 1991 heeft de Belastingdienst aan (verzoeksters toenmalige gemachtigde; N.o.) meegedeeld dat de vrijstelling niet kon worden toegepast omdat er in de periode 1984 tot en met 1989 sprake was van winst beogen.

Voor wat betreft de opmerking dat de Belastingdienst zich een slecht verliezer toont wil ik nog opmerken dat het inherent is aan het heffen van belasting dat er omtrent verschillende zienswijzen geschillen kunnen optreden tussen belanghebbenden en de Belastingdienst. Daarbij kan het voorkomen dat de rechter het standpunt van de Belastingdienst niet kan volgen en ik zou eerder van verliezen willen spreken als in een dergelijk geval de bij belastingheffing te betrachten zorgvuldigheid in gedrang komt. Hiervan zou sprake kunnen zijn als bij door jurisprudentie veranderd inzicht de ene belastingplichtige niet terug zou kunnen komen op zijn onherroepelijk vaststaande belasting, terwijl een zodanige omstandigheid voor een andere overigens in dezelfde situatie verkerende belastingplichtige, ten gevolge van een ingediende klacht of om welke reden dan ook, niet zou hoeven te gelden.

Ook al zou, zoals verzoekster stelt, van de Belastingdienst gezegd kunnen worden dat op de correspondentie van de kant van belanghebbende zonder onderbouwing gereageerd werd, dan nog neemt deze omstandigheid niet weg dat de Belastingdienst vanaf het begin duidelijk is geweest omtrent zijn afwijzende standpunt en dat dit standpunt ten zeerste pleitbaar was en ook achteraf gebleken is pleitbaar te zijn.

Nieuwe jurisprudentie

(...)

Namens klagster wordt gesteld dat de Hoge Raad zich helemaal niet uitgesproken heeft over de vergelijking van het exploitatieresultaat met het functieloon en dat hierover overeenstemming bestond met de inspecteur.

Dit standpunt acht ik onjuist omdat in de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 19 juni 1997 (5.1.) onder meer wordt overwogen dat het bezwaarschrift en de aanvulling daarop mede een grief inhoudt inzake het niet van toepassing achten van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet (de vrijstelling voor kinderopvang) en dat dan aan de orde komt de vraag of belanghebbende winst beoogt, waarbij partijen van mening verschillen over de wijze waarop voormeld criterium moet worden ingevuld (5.2.).

In rechtsoverweging 5.3. gaat het Hof expliciet in op de stellingen van belanghebbende die erop neer komen dat van winst beogen nog geen sprake is indien wordt gestreefd naar een exploitatieresultaat dat na aftrek van de verschuldigde omzetbelasting niet hoger is dan een normaal functieloon. Ook in de daaropvolgende rechtsoverwegingen komen de begrippen exploitatieoverschot, winst beogen en functieloon aan de orde.

In arrest 33.518 van 26 augustus 1998 overweegt de Hoge Raad (3.1) *dat belanghebbende zich naar aanleiding van de naheffingsaanslag op het standpunt heeft gesteld dat ten aanzien van haar diensten de vrijstelling bedoeld in artikel 11, lid 1, letter f, van de Wet van toepassing is, aangezien zij in het naheffingstijdvak geen*

exploitatieoverschot heeft gehad dat hoger was dan het in de brief van de inspecteur van 9 juni 1989 bedoelde.

De Hoge Raad acht in overweging 3.3. de klacht van belanghebbende gegrond dat het Hof ten onrechte niet uitgaat van de situatie dat het exploitatieoverschot in het naheffingstijdvak niet groter was dan een functieloon, zodat geen sprake zou zijn van winst beogen als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel f van de wet.

Uit het vorenstaande blijkt naar mijn mening duidelijk dat zowel het Gerechtshof te Amsterdam als de Hoge Raad zich hebben uitgesproken over de vergelijking van het exploitatieresultaat met het functieloon.

De vraag wanneer sprake is van winst beogen komt weliswaar ter sprake in het arrest van de Hoge Raad van 19 december 1990, maar de situatie van het arrest van 26 augustus 1998 is nieuw omdat de Hoge Raad zich voor het eerst uitlaat over het vorenbedoelde begrip winst beogen in het geval dat een ondernemer *natuurlijk persoon* streeft naar een exploitatieresultaat dat na aftrek van de verschuldigde omzetbelasting niet hoger is dan een normaal functieloon.

Verder stelt de gemachtigde dat (verzoekster; N.o.) altijd van mening is geweest dat zij geen omzetbelasting verschuldigd was.

Wat van deze opmerking ook zij, het staat vast dat belanghebbende de vrijstelling voor kinderopvang in de van belang zijnde periode niet heeft toegepast waarbij de Belastingdienst in die tijdvakken van inhoudelijke bezwaren van belanghebbende niet is gebleken, zodat het ervoor moet worden gehouden dat haar standpunt voor die periode niet verschilt van de wijze waarop zij de omzetbelasting op aangifte voldeed.

In gelijke zin reageert het Gerechtshof Amsterdam in rechtsoverweging 5.4. van zijn uitspraak: *Belanghebbende heeft in de jaren waarop de naheffingsaanslag betrekking heeft, ter zake van de onderhavige prestaties omzetbelasting op aangifte voldaan. Derhalve kan bezwaarlijk worden gezegd dat zij zich destijds op het standpunt heeft gesteld dat de door haar verrichte prestaties waren vrijgesteld van omzetbelasting.*

In dit verband merk ik nog op dat het niet adequaat begeleid worden door een adviseur, welke omstandigheid volgens de gemachtigde voor belanghebbende destijds de aanleiding zou hebben gevormd om van het toepassen van de vrijstelling af te zien, de Belastingdienst in redelijkheid niet kan worden aangerekend.

Bovendien zou toepassing van de vrijstelling of het indienen van een bezwaarschrift in de zin van artikel 24 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen tot een procedure hebben geleid die, gezien het voormalige standpunt van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (geen vrijstelling voor kinderopvang voor een ondernemer natuurlijk persoon), niet in het voordeel van belanghebbende zou zijn beslecht.

Wat deze begeleiding betreft, bestaat er volgens de gemachtigde een overeenkomst met de casus in de uitspraak van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435), want *kennelijk* kwam ook deze belastingplichtige, *waarschijnlijk* ook na verandering van belastingadviseur, naderhand tot de conclusie dat het zinvol was de zaak alsnog aan de belastingrechter voor te leggen.

In dit verband merk ik op dat blijkens de door gemachtigde aangehaalde uitspraak van de Nationale ombudsman de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, regelende het beleid met betrekking tot onder meer het ambtshalve teruggeven van belasting, zo moet worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering *niet* wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft zowel belanghebbende als de Belastingdienst desgevraagd op de hoogte gesteld van zijn standpunt dat in deze kwestie van laatstbedoelde omstandigheid expliciet sprake is.

Overigens laat uw uitspraak van 2 oktober 1997 zich naar mijn mening niet vergelijken met de casus waarover zich de door u te behandelen klacht uitstrekt.

In de zaak met nummer 97/435 ging het om een correctie inkomstenbelasting die de Belastingdienst over de jaren 1991 tot en met 1994 toepaste (geen zelfstandigenaftrek).

De belastingrechter besliste ten aanzien van 1993 dat een zodanig recht op aftrek wel bestond en u volgde de verzoekster in haar opvatting dat deze beslissing ook heeft te gelden voor andere op het moment van de uitspraak van het Gerechtshof nog niet onherroepelijk vaststaande belastingjaren.

In het geval van belanghebbende slaan de aangebrachte correcties ten gevolge waarvan een naheffingsaanslag omzetbelasting werd opgelegd op andere aangelegenheden (verschillen tussen administratie en aangifte alsmede een omzetcorrectie) dan die waarover belanghebbende thans bij u een klacht heeft ingediend (de vrijstelling voor kinderopvang).

Bovendien werd niet tijdig bezwaar aangetekend tegen de door belanghebbende zelf op aangifte voldane omzetbelasting en stond de naheffing over de periode tot en met 1989 onherroepelijk vast toen de Hoge Raad in 1998 zijn nieuwe jurisprudentie bekend maakte.

De werkingssfeer van het arrest

De gemachtigde acht niet relevant dat aan het arrest geen terugwerkende kracht kan worden verleend omdat belanghebbende aanvankelijk geen bezwaar inbracht tegen de door haar op aangifte voldane belasting en wel om de redenen die hij naar voren brengt met betrekking tot de casus van de Nationale ombudsman van 2 oktober 1997 (97/435).

Onder verwijzing naar hetgeen ook ik hierboven ten aanzien van het verschil tussen de zaak van 97/435 en de onderwerpelijke klacht heb gesteld, merk ik verder nog op dat de werking van een rechtelijke uitspraak of een arrest in belastingzaken in beginsel wordt beperkt door twee bij voorbaat vaststaande factoren: het tijdvak waarover wordt nageheven en de hoogte van het nageheven bedrag (in casu 1987 tot en met 1989 als tijdvak en f 5.656 zoals de aanslag inclusief heffingsrente na de uitspraak op het bezwaar nader werd vastgesteld). Wil men over hetzelfde tijdvak nog meer belasting terugontvangen dan kan een verzoek op grond van het Besluit DB89/735 uit 1991 worden ingediend indien er geen sprake is van nieuwe jurisprudentie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft mij in de zaak van verzoekster te kennen gegeven dat als standpunt heeft te gelden dat sprake is van nieuwe jurisprudentie zodat ik reeds hierom aan ambtshalve teruggaaf niet toekom.

Verzoeksters gemachtigde merkt (...) op dat de Belastingdienst *weer de fout* maakt door te veronderstellen dat het geschil over het toepassen van de vrijstelling niet in het beroep tegen de onderhavige naheffingsaanslag beoordeeld kon worden, omdat de naheffingsaanslag andere elementen bevatte en dat terwijl het Gerechtshof al korte metten met deze gedachte maakte.

In de door gemachtigde aangewezen passage stel ik echter dat hoewel de aanslag geen elementen over het eventueel toepassen van de vrijstelling bevatte, het Gerechtshof verzoekster *toch* ontvankelijk in haar beroep achtte.

Deze vaststelling, waarin duidelijk wordt gerefereerd aan het door de gemachtigde bedoelde standpunt van het Hof, neemt naar mijn mening echter niet weg dat aan het arrest geen verder gevolg kan worden gegeven dan er op grond van het tijdvak en het bedrag aan (na bezwaar overgebleven) ruimte voor de aanslag overblijft.

Namens de verzoekster wordt verder gesteld dat als een belastingplichtige teveel belasting heeft betaald dit met een beroep op het Besluit ambtshalve teruggave hersteld kan worden.

Deze opmerking acht ik op zich wel juist, maar dan moet wel worden voldaan aan de voorwaarden die in dat Besluit zijn gesteld en daarvan is in het onderhavige geval geen sprake omdat er met het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 nieuwe jurisprudentie werd geïntroduceerd.

De stelling dat niet opgaat het dezerzijdse argument, dat belanghebbende bij honorering van het verzoek om ambtshalve teruggaaf beter af is dan met haar vergelijkbare collega's die destijds over dezelfde periode omzetbelasting hebben voldaan, omdat de Hoge Raad juist voor (verzoekster; N.o.) heeft vastgesteld dat zij, gezien het door *alle gebeurtenissen* bij haar gewekte vertrouwen, geen omzetbelasting verschuldigd was, geeft mij aanleiding

tot twee opmerkingen.

Ten eerste dat het vertrouwen slechts werd gewekt door de brief van mijn ambtsvoorganger van 9 juni 1989 en ten tweede dat de bedoelde vaststelling door de Hoge Raad niet verder reikt dan het kader van de aanslag, welke inmiddels daadwerkelijk is vernietigd.

De Hoge Raad stelt het van toepassing zijn van de vrijstelling voor kinderopvang *niet* vast voor de ambtshalve uitspraak van de inspecteur op het door termijnoverschrijding niet ontvankelijke verzoek om teruggaaf (bezwaar artikel 24 AWR) dat eerst in 1991 werd ontvangen en ter zake waarvan ook geen recht op teruggaaf bestaat omdat, conform het standpunt van de Staatssecretaris, het arrest nieuwe jurisprudentie vormt, zijnde een omstandigheid die blijkens het Besluit van 25 maart 1991 restitutie in de weg staat.

Belanghebbende merkt op dat het arrest van 26 augustus 1998 geen geldingskracht heeft voor andere belastingplichtigen dan (verzoekster; N.o.).

Deze opmerking is niet juist. Na bedoeld arrest kunnen in dezelfde omstandigheden verkerende belastingplichtigen in beginsel een beroep op de vrijstelling doen.

De gemachtigde merkt op dat voor wat betreft het geschilpunt de casus in BNB 1989/269 analoog is aan de situatie van (verzoekster; N.o.) en dat het ook in de zaak van BNB 1989/269 niet mogelijk bleek om naast vernietiging van de aanslag tot een verdere teruggaaf te oordelen.

Deze omstandigheid neemt naar mijn mening echter niet weg dat het in de zaak van (verzoekster; N.o.) in het bijzonder opvalt dat zowel het Gerechtshof Amsterdam als de Hoge Raad niet ingaan op hetgeen de gemachtigde in zijn beroepschrift (in cassatie) stelt over het door hem vermeende recht op teruggaaf van de omzetbelasting welke over de periode 1984 tot en met 1989 door verzoekster wordt geclaimd.

Omdat de Hoge Raad op grond van gewekt vertrouwen verzoekster in het gelijk stelde, had het voor de hand gelegen dat dit rechtscollege zich tevens uitsprak over dit vermeende recht op teruggaaf.

Nu de Hoge Raad hieraan geen aandacht besteedt, concludeer ik dat het arrest in zoverre zodanig recht in het kader van de procedure niet heeft willen erkennen.

Niet wordt ingezien waarom de zaak van BNB 1992/183 niet kan gelden als een arrest waaruit blijkt dat de belastingrechter meer teruggaaf kan verlenen dan waarop formeel recht bestaat.

Het doet in ieder geval niet af aan het principe dat de rechter, indien hij dat kennelijk wenselijk acht, de rechtsgevolgen van een beslissing kan uitbreiden tot buiten het kader

van datgene wat aanleiding tot de rechtsstrijd vormt.

Wat verder ook met betrekking tot de vorenbedoelde argumentatie gesteld zou kunnen worden, de Hoge Raad heeft in de zaak van verzoekster uitsluitend met betrekking tot de aanslag beslist.

De omzetbelasting waar belanghebbende het oog op heeft, komt niet meer voor restitutie in aanmerking nu deze niet werd nageheven en ook overigens, omdat het arrest van 26 augustus 1998 nieuwe jurisprudentie genereert, niet meer ambtshalve kan worden teruggegeven.

De brief van de inspecteur der Omzetbelasting te Haarlem van 9 juni 1989, OB9/419

Namens belanghebbende (...) wordt opgemerkt dat in de brief van mijn ambtsvoorganger van 9 juni 1989 geen voorbehoud wordt gemaakt en dat de inhoud algemeen gesteld is en zelfs naar jurisprudentie en toelichtingen verwijst.

Ten aanzien hiervan merk ik op dat het de eerste keer was dat mijn ambtsvoorganger een brief met een dergelijke inhoud verstuurde en dat deze brief duidelijk voor dat moment en de daarna komende tijd is geschreven.

Aan de verwijzing naar jurisprudentie en toelichtingen dient geen betekenis te worden toegekend omdat dit door mijn ambtsgenoot verder niet wordt ingevuld en omdat zodanige informatie op dat moment met betrekking tot de vrijstelling voor kinderopvang ook niet bestond.

De adviseur van kinderdagverblijf Y. kwam in 1989 met mijn ambtsvoorganger overeen dat de kinderopvang door zijn cliënt in het geval van niet winst beogen zou zijn vrijgesteld.

Ondanks de startdatum 1 november 1988 vond het eerste (telefonische) contact met de Belastingdienst hierover op 30 mei 1989 plaats.

De bewoording van de condities waaronder de vrijstelling van toepassing zou zijn, is misschien wel algemeen gesteld, maar dat neemt niet weg dat het daaraan ten grondslag liggende standpunt niet eerder dan 30 mei 1989 werd ingenomen en op 9 juni 1989 schriftelijk bevestigd.

In verband hiermee merk ik nog op dat het Gerechtshof Amsterdam oordeelde (...) dat met betrekking tot kinderdagverblijf Y. het gelijkheidsbeginsel niet geschonden werd door de diensten van (verzoekster; N.o.) belast te achten.

Belanghebbendes opmerking dat de brief zodanig geredigeerd zou zijn dat het om de weergave van een op dat moment reeds jaren bestaand beleid gaat, is niet juist en blijkens het vorenstaande niet in overeenstemming met de zich voorgedaan hebbende gang van

zaken.

Periode 1 oktober 1984 tot en met 31 december 1986

Vanaf de start van haar onderneming heeft (verzoekster; N.o.) zich volgens haar gemachtigde op het standpunt gesteld dat de exploitatie van haar kinderdagverblijf vrijgesteld was van omzetbelasting.

Dit blijkt niet uit de wijze waarop zij de omzetbelasting op aangifte voldeed.

Het Gerechtshof te Amsterdam oordeelde op grond van het aangiftegedrag van belanghebbende dat bezwaarlijk gezegd kon worden dat belanghebbende een zodanige mening was toegedaan.

De gemachtigde vervolgt met: Haar toenmalige accountant beheerste de materie echter niet voldoende en liet haar *voor alle zekerheid* toch maar omzetbelasting betalen. Hoewel uitermate onlogisch (waarom bij een afwijkende mening geen rechtsingang gezocht) is deze constatering naar mijn mening verder niet relevant bij de vaststelling dat belanghebbende de vrijstelling niet *heeft* toegepast en het er (conform het oordeel van het Hof) dus voor moet worden gehouden dat het standpunt van belanghebbende in overeenstemming was met de wijze waarop zij in het desbetreffende tijdvak aangifte deed.

Toen zij van adviseur veranderde, stelde deze volgens de gemachtigde de kwestie in zijn brief van 10 mei 1989 weer aan de orde.

Deze brief, waarin namens belanghebbende *voor het eerst* aandacht voor het probleem wordt gevraagd, ontving de inspecteur niet in 1989 maar, als bijlage bij een fax, die niet eerder dan 16 september 1991 aan de eenheid van ondergetekende werd verzonden.

Antwoord bleef achterwege omdat een origineel exemplaar nimmer op of rond de datum van de datering werd ontvangen. Wel de faxkopie in 1991.

(...)

De opmerking van de gemachtigde dat wanneer de Belastingdienst destijds wél tot de conclusie zou zijn gekomen dat de vrijstelling van toepassing was, de belasting zonder meer met terugwerkende kracht tot 1 oktober 1984 terugbetaald zou zijn, acht ik niet relevant omdat de Belastingdienst tot een zodanige conclusie nooit gekomen is en ook nooit heeft willen komen.

In de correspondentie van de Belastingdienst stelt de gemachtigde niet het argument te vinden dat op het verleden niet wordt teruggekomen.

Ten aanzien hiervan merk ik op dat het geen zin heeft te vermelden dat op het verleden niet wordt teruggekomen als het standpunt van een belanghebbende wordt afgewezen

In de brief van mijn ambtsvoorganger van 9 juni 1989, waarin met betrekking tot een *ander* dan verzoekster een standpunt wordt ingenomen, dat niet wordt gedekt door het op dat moment gevoerde beleid, wordt een faciliteit gecreëerd welke niet eerder geldt dan vanaf het moment waarop de aan die brief voorafgaande bespreking is gevoerd (30 mei 1989).

Zulks dient ook te worden afgeleid uit de in de brief van (de collega van verzoeksters gemachtigde aan een andere collega van verzoeksters gemachtigde; N.o.) van 2 juni 1989 voorkomende term "overeengekomen". (...)'

Dit alles betekent volgens de gemachtigde dat het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 de deur wagenwijd openzet voor teruggaaf van alle door (verzoekster; N.o.) afgedragen omzetbelasting.

Ik ben dit niet met hem eens.

Het arrest van 26 augustus 1998 is gewezen op grond van het door belanghebbende ingesteld beroep tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam op de door mijn ambtsvoorganger gedane uitspraak op het bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag.

Een grotere reikwijdte kan aan de werking van het arrest niet worden toegekend en dat zeker niet indien de door belanghebbende bepleite teruggaaf zich niet verdraagt met het dezerzijdse beleid dat met betrekking tot de vrijstelling voor kinderopvang over het desbetreffende tijdvak is gevoerd.

In tegenstelling tot de opvatting van de gemachtigde dat in het arrest van de Hoge Raad wordt vastgesteld dat (verzoekster; N.o.) als vrijgestelde ondernemer kan worden aangemerkt, oordeelt de Hoge Raad (...) naar mijn mening dat de diensten van belanghebbende in beginsel niet zijn vrijgesteld, omdat zij ondernemer-natuurlijk persoon is, maar moet de aanslag toch worden vernietigd omdat dit volgt uit de brief van mijn ambtsvoorganger van 9 juni 1989 en de overwegingen van het Hof.

De gemachtigde schrijft: Het is duidelijk dat deze vrijstelling, nu de feitelijke omstandigheden steeds hetzelfde waren, gedurende de hele periode van 1 oktober 1984 tot en met 31 december 1989 van kracht was. Deze stelling gaat voorbij aan enerzijds het feit dat het arrest slechts gevolgen heeft voor de inhoud van de aanslag en anderzijds het feit dat het arrest nieuwe jurisprudentie deed ontstaan waardoor er volgens resolutie DB89/735 en uw uitspraak van 2 oktober 1997 geen reden aanwezig is het verzoek in te willigen.

Recente publicaties: uitspraak Commissie Verzoekschriften en arrest Hof van Justitie EG

Uit de (...) uitspraak van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 1999-2000, 26.851, Verslagen van de commissie voor de Verzoekschriften, nummer 23, inzake de klacht dat geen vermindering wordt verleend voor de aanslagen IB / PV over de jaren 1994

en 1995 in verband met ten onrechte ingehouden loonbelasting / premie volksverzekeringen op ontvangen pensioengelden in Thailand en waarbij de Staatssecretaris aangeeft dat zulks niet leidt tot het verlenen van een ambtshalve teruggaaf of vermindering, merk ik op dat de commissie vaststelt dat *niet* is gebleken dat ten aanzien van adressant een verkeerd fiscaal beleid is gevoerd.

Uit deze uitspraak blijkt dat de Kamer wordt voorgesteld het dossier in handen te stellen van de vaste Commissie van Financiën om zich te buigen over de werking van nieuwe jurisprudentie in gevallen als de onderhavige.

Daargelaten nog of deze zaak een recht voor belanghebbende zal gaan inhouden, acht ik het evident dat zij zich tijdig van rechtsmiddelen had kunnen voorzien, in plaats van aan te sluiten bij het standpunt van de fiscus over de belastbaarheid van haar diensten.

Voor wat betreft het door gemachtigde onder de aandacht gebrachte arrest van het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen van 7 september 1999, nummer C-216/97, waarin, anders dan in het arrest Bulthuis-Griffioen, wordt vastgesteld dat natuurlijke personen ook onder het begrip instellingen vallen, waardoor zij ook in de vrijstelling voor de omzetbelasting delen, merk ik op dat dit arrest op geen enkele wijze betekenis kan en mag hebben voor de voorliggende klacht.

In dit recente arrest namelijk wijzigt het Europese Hof radicaal het standpunt dat deze met betrekking tot de zaak Bulthuis-Griffioen (11 augustus 1995, nr. C-453/93) had ingenomen en op grond waarvan de HR op 26 augustus 1998 overwoog (...) dat de diensten van belanghebbende in beginsel niet waren vrijgesteld omdat belanghebbende in het van toepassing zijnde tijdvak ondernemer-natuurlijk persoon was.

Belanghebbende vindt dat het hier gaat om nieuwe ontwikkelingen die zouden uitnodigen tot een coulante behandeling van de thans voor u liggende casus.

Deze opvatting wijs ik met kracht van de hand.

Recente en totaal nieuwe jurisprudentie, en daaronder valt arrest nummer C-216/97 gezien de verregaande mate van wijziging van de interpretatie van de desbetreffende bepaling van de Zesde richtlijn zonder twijfel te rekenen, behoort geen invloed uit te oefenen op het regime van de reeds tien jaar geleden verschuldigd geworden belasting welke het onderwerp is van de bij u gedeponeerde klacht.

Het door de Belastingdienst gevoerde beleid dient uitsluitend te worden beoordeeld aan de hand van de regelgeving en de jurisprudentie welke voor de desbetreffende tijdvakken van toepassing waren.

Hoge Raad, 18 februari 1987, nummer 23581

(...) brengt (verzoeksters gemachtigde; N.o.) nog het bovengenoemde arrest met grote nadruk onder uw aandacht.

Hierin oordeelt de Hoge Raad dat een belastingplichtige zich met vrucht kan beroepen op een rechtens te beschermen vertrouwen, door een resolutie bij hem gewekt, ongeacht het tijdstip waarop het tot belastingheffing aanleiding gevende feit zich heeft voorgedaan en dat dit slechts anders is indien en voorzover de resolutie zulks uitdrukkelijk bepaalt.

In dit oordeel meent de gemachtigde een bevestiging te vinden voor zijn standpunt, dat mijn zienswijze, dat in de brief van mijn ambtsvoorganger van 9 juni 1989 een nieuw beleid werd vastgesteld dat niet eerder is ingegaan dan op 30 mei 1989, niet juist is.

In dit verband merk ik op dat ik het alleszins aanvaardbaar acht dat als de Staatssecretaris van Financiën zijn beleid (in het geval van arrest 23581 met betrekking tot de interpretatie van het van toepassing zijn van het verlaagde tarief) verruimt, dit voor alle *nog niet onherroepelijk vaststaande belasting* geldt, tenzij expliciet een aanvangstijdstip wordt aangegeven.

Met betrekking tot het geval van belanghebbende gaat het echter om een brief van de Belastingdienst, waarin met betrekking tot een *andere* belastingplichtige dan belanghebbende (contra legem) wordt overeengekomen dat onder voorwaarden een vrijstelling van toepassing zal zijn, maar waarvan de Hoge Raad in zijn arrest van 26 augustus 1998 vindt dat bij *belanghebbende* met betrekking tot het van toepassing zijn van de vrijstelling zodanig het vertrouwen wordt gewekt dat de onderwerpelijke aanslag dient te worden vernietigd.

De reikwijdte van deze op een bepaalde zaak betrekking hebbende brief gaat naar mijn mening niet zo ver als het geval is bij een algemene verruiming van het beleid door de Staatssecretaris.

Bovendien staat de omzetbelasting, met betrekking tot welke belanghebbende aangaande mijn weigering tot teruggaaf zich beklagt, reeds lange tijd onherroepelijk vast en staat resolutie DB 89/735 ambtshalve teruggaaf niet toe in verband met de omstandigheid dat het arrest van 26 augustus 1998, conform de opvattingen van de Staatssecretaris, nieuwe jurisprudentie vormt.

Conclusie

Op grond van het vorenstaande en de overige door mij naar voren gebrachte argumenten, waarbij ik in het bijzonder dien te vermelden het door de Staatssecretaris van Financiën ingenomen standpunt met betrekking tot het feit dat in casu sprake is van nieuwe jurisprudentie -welk standpunt ik omwille van zijn opdracht tot het uitvoeren en waarborgen van de eenheid in beleid gehouden ben te volgen- geef ik u in overweging de klacht van

belanghebbende niet te erkennen, zodat het gevolg hiervan is dat belanghebbende geen omzetbelasting zal worden teruggegeven, of, in het uiterste geval, de klacht slechts in die mate te erkennen als ik heb aangegeven (onder standpunt Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem; N.o.)..."

g. Reactie staatssecretaris van financiën

De Staatssecretaris van Financiën liet naar aanleiding van de reactie van verzoekster het volgende weten:

"...In de eerste plaats stelt belanghebbende dat de Hoge Raad zich in zijn arrest van 26 augustus 1998 in het geheel niet heeft uitgesproken over de vergelijking van het exploitatieresultaat met het functieloon.

Naar mijn oordeel is de stelling van belanghebbende onjuist. In dit verband wijs ik erop dat het Gerechtshof te Amsterdam zich in zijn uitspraak d.d. 19 juni 1997 expliciet heeft uitgelaten over de relatie tussen het exploitatieresultaat en het functieloon bij de ondernemers/natuurlijke personen, alsmede de rol die de verschuldigde omzetbelasting daarbij speelt. Vervolgens heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 26 augustus 1998 (zich; N.o.) gebogen over de door het Gerechtshof getrokken conclusies en heeft de Hoge Raad een oordeel ingenomen over de rol van het functieloon en de verschuldigde omzetbelasting bij ondernemers/natuurlijke personen, in relatie tot het begrip "winst beogen". Hierbij heeft de Hoge Raad in het kader van de toepassing van de in artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de Wet op de omzetbelasting 1968 opgenomen vrijstelling voor het eerst uitgesproken over de relatie tussen het exploitatieresultaat, het functieloon en de verschuldigde omzetbelasting bij ondernemers/natuurlijke personen. Zoals in mijn brief van 23 november 1999 aangegeven, vormt dit ook het nieuwe element in het arrest. (...)

De opvatting van belanghebbende dat de Hoge Raad al in zijn arrest van 19 december 1990 had uitgemaakt dat voor de bepaling van het netto-exploitatie-overschot de omzetbelasting geëlimineerd moest worden, maar dat de Belastingdienst en het Gerechtshof laatstgenoemd arrest ten onrechte opzijshoven, onderschrijf ik evenmin. Als de lezing die belanghebbende aan het arrest van 19 december 1990 geeft correct zou zijn, is niet duidelijk waarom het Gerechtshof te Amsterdam hieraan in zijn uitspraak van 19 juni 1997 voorbij is gegaan. Als de strekking van het arrest van 19 december 1990 duidelijk zou zijn geweest, had het Gerechtshof in zijn uitspraak zonder meer het oordeel van de Hoge Raad gevolgd. Uit het feit dat het Gerechtshof dat niet heeft gedaan, maar het arrest van 19 december 1990 zelf heeft geïnterpreteerd, blijkt dat de strekking van laatstbedoeld arrest niet helder was.

Bovendien wijs ik u erop dat belanghebbende tijdens de procedure voor het Hof heeft erkend dat in het arrest van de Hoge Raad van 19 december 1990 het begrip "functieloon" niet aan de orde is gekomen, maar dat belanghebbende zich toch op dit arrest wenste te

beroepen (...). Hieruit valt af te leiden dat de strekking van het arrest van 19 december 1990 ook voor belanghebbende niet duidelijk was.

(...)

In de derde plaats bestrijdt belanghebbende mijn zienswijze dat het door de Belastingdienst ingenomen standpunt buitenwettelijk zou zijn. De door belanghebbende aangedragen argumenten die het tegendeel zouden moeten aantonen, overtuigen echter niet.

De Hoge Raad overweegt in zijn arrest van (26 augustus 1998; N.o.) expliciet, dat de zienswijze van de Belastingdienst niet strookt met de wettelijke bepalingen, maar dat deze zienswijze moest worden gevolgd vanwege het door de Belastingdienst jegens belanghebbende gewekte vertrouwen. In dit verband verwijs ik naar de eerste en tweede alinea van rechtsoverweging 3.3 van het arrest van de Hoge Raad, waarin de Hoge Raad aangeeft dat de diensten van belanghebbende op basis van het zgn.

Bulthuis-Griffioenarrest van het Hof van Justitie van de EG niet van de BTW-heffing kunnen worden vrijgesteld. Vervolgens geeft de Hoge Raad aan dat gelet op de in rechtsoverweging 3.1 bedoelde brief van de inspecteur der omzetbelasting en gelet op de in rechtsoverweging 3.2 bedoelde procesafspraken, tóch de 11-1-f-vrijstelling van toepassing zou kunnen zijn. Als het standpunt van de Belastingdienst rechtstreeks had gesteund op de BTW-regelgeving, had de verwijzing van de Hoge Raad naar vorenbedoelde brief en procesafspraken achterwege kunnen blijven.

(...) merk ik nog op van mening te zijn dat belanghebbende zich niet met vrucht op het (arrest van de Hoge Raad van 18 februari 1987, nr. 23 581; N.o.) kan beroepen bij haar verzoek om ambtshalve vermindering. Genoemd arrest handelt over de toepassing van een resolutie van de Staatssecretaris van Financiën waarin door hem een officieel, landelijk toepasselijk beleid is geformuleerd. Daarmee is niets gezegd over een brief waarin een inspecteur een buitenwettelijk standpunt heeft ingenomen. Daarbij wijs ik er nog op dat het arrest van de Hoge Raad slechts ziet op de toepassing van een resolutie op belastingschulden die op het moment van verschijnen van de resolutie nog niet vaststonden.

Volledigheidshalve wijs ik er nogmaals op dat pas met ingang van 1 januari 1995 is goedgekeurd dat BTW-heffing achterwege blijft bij ondernemers die op winstbeogende basis kinderopvang verstrekken.."

H. REACTIE VERZOEKSTER OP HET VERSLAG VAN BEVINDINGEN

In reactie op het verslag van bevindingen liet verzoekster het volgende weten:

"...(Onder G. REACTIE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN; N.o.)

schrijft de Staatssecretaris: *"Hieruit valt af te leiden dat de strekking van het arrest van 19 december 1990 ook voor belanghebbende niet duidelijk was."*

Deze zin staat op het beroep op het arrest van de Hoge Raad van 19 december 1990 tijdens de procedure voor het Hof.

In tegenstelling tot hetgeen de Staatssecretaris in genoemde zin stelt, was de strekking van het arrest van de Hoge Raad van 19 december 1990 voor mij wél geheel duidelijk..."

Beoordeling

1. Verzoekster exploiteerde in de jaren 1984 tot en met 1989, als zelfstandige, voor eigen rekening en risico een kinderdagverblijf in de vorm van een eenmanszaak. In die periode droeg zij over de met het kinderdagverblijf behaalde omzet steeds op aangifte omzetbelasting af. Tegen de over genoemde periode op aangifte voldane omzetbelasting werd niet, althans niet tijdig, overeenkomstig artikel 24 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) een bezwaarschrift ingediend bij de Belastingdienst, zodat deze voldoeningen op aangifte onherroepelijk zijn komen vast te staan.

Met ingang van 1 januari 1990 is het kinderdagverblijf overgedragen aan een stichting die de exploitatie van het kinderdagverblijf heeft voortgezet.

2. De Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem (hierna: de Belastingdienst) stelde in augustus 1991 bij verzoekster een boekenonderzoek in. Onderzocht zijn onder meer de door verzoekster over de jaren 1986 tot en met 1989 gedane aangiften omzetbelasting. Naar aanleiding van dit boekenonderzoek is aan verzoekster een op 25 november 1992 gedagtekende naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd over de periode 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989. De grondslag van deze aanslag was een aantal correcties op de voorbelasting.

3. Verzoekster heeft tegen deze naheffingsaanslag - na voorafgaand bezwaar bij de Belastingdienst - beroep ingesteld bij de belastingrechter (Gerechtshof te Amsterdam). De belastingrechter heeft op 19 juni 1997 de uitspraak van de Belastingdienst bevestigd. Tegen de uitspraak van de belastingrechter heeft verzoekster beroep in cassatie aangetekend. Bij uitspraak van 26 augustus 1998 heeft de Hoge Raad de naheffingsaanslag vernietigd (zie achtergrond, onder 6.).

4. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat op grond van het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 de Belastingdienst dient over te gaan tot ambtshalve teruggaaf van de door haar in de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte afgedragen omzetbelasting.

5. Artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen - zoals uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van 25 maart 1991 (nr. DB 89/735) - voorziet in de mogelijkheid

een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te verminderen; aan belastingplichtige wordt de vermindering of teruggaaf verleend waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt (zie achtergrond, onder 3.). 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 staat het feit dat de aanslag al onherroepelijk is geworden op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling door de Belastingdienst in bovenbedoelde zin.

6. Vooropgesteld dient te worden dat de Hoge Raad met zijn uitspraak van 26 augustus 1998 slechts een oordeel heeft gegeven over de naheffingsaanslag van 25 november 1992. Deze naheffingsaanslag was opgelegd over het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989. De Hoge Raad heeft zich in het arrest over het tijdvak 1 januari 1984 tot en met 31 december 1986 niet uitgelaten en voor wat betreft het tijdvak 1 januari 1987 tot en met 31 december 1989 slechts een oordeel gegeven over de over die periode opgelegde naheffingsaanslag. Aan de bewuste uitspraak van de Hoge Raad kan dan ook niet rechtstreeks een aanspraak worden ontleend tot vermindering van de in de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte afgedragen omzetbelasting.

7. De onder 5. genoemde resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 (hierna: de resolutie) geeft aan in welke gevallen de Belastingdienst van zijn bevoegdheid tot het verlenen van een ambtshalve teruggaaf gebruik mag maken. Uitgangspunt is dat de toepassing van artikel 65 Awr is gebonden aan een termijn van vijf jaren ingaande op het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan (zie achtergrond **D**, onder 1. en 3.). Deze termijn kan echter met vijf jaren worden verlengd in het geval dat de belanghebbende aantoont dat teveel belasting is geheven als gevolg van een door hem gemaakte vergissing, die de inspecteur ten tijde van de voldoening of afdracht op aangifte bekend was dan wel redelijkerwijs bekend had moeten zijn. Voorts wordt in het geval de belasting is geheven bij wege van voldoening of afdracht op aangifte de vijf-jaarstermijn eveneens met vijf jaren verlengd in gevallen, waarin in de loop van de vijf-jaarstermijn door of vanwege de inspecteur een controle is ingesteld, mits de belanghebbende aantoont dat ten gevolge van een door hem gemaakte vergissing die de inspecteur alsdan heeft opgemerkt of, rekening houdende met het doel, de aard en de omvang van de controle, redelijkerwijs had moeten opmerken, een te hoog belastingbedrag op aangifte is voldaan of afgedragen.

8. Vast staat dat op 14 september 1998, het moment waarop verzoeksters gemachtigde bij de Belastingdienst het verzoek indiende tot ambtshalve teruggaaf van de in de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte afgedragen omzetbelasting, de bovengenoemde termijn van vijf jaren was verlopen (zie achtergrond, onder 3.). Voorts kan niet worden gezegd dat in dit geval sprake is van een situatie die aanleiding geeft tot verlenging van bedoelde termijn. Immers, verzoekster geeft aan dat zij zich in de periode 1984 tot en met 1989

steeds op het standpunt heeft gesteld dat de door haar verrichte prestaties waren vrijgesteld van omzetbelasting. Hieruit volgt dat verzoeksters handelwijze - het desondanks op aangifte afdragen van omzetbelasting - in elk geval niet is terug te voeren op een vergissing als bedoeld in paragraaf 7 van de resolutie. Immers, een vergissing als hiervoor bedoeld omvat niet een onjuistheid, waarvan de belanghebbende zich bewust was of had kunnen zijn, en evenmin een keuze die belanghebbende achteraf wenst te wijzigen.

Het feit dat verzoekster al eerder bij de Belastingdienst en de Staatssecretaris van Financiën had gevraagd om ambtshalve teruggaaf van de onderhavige op aangifte voldane omzetbelasting, welke verzoeken op 2 december 1991 en 1 augustus 1994 door de Belastingdienst respectievelijk de Staatssecretaris van Financiën zijn afgewezen, doet hier niet ter zake. Het betreft hier immers een nieuw verzoek dat is gegrond op een nieuwe omstandigheid, te weten het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998.

Een en ander leidt tot de conclusie dat de resolutie geen ruimte biedt voor toekenning van de gevraagde ambtshalve teruggaaf.

9. In paragraaf 9 van de resolutie is verder neergelegd dat een arrest van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, niet leidt tot ambtshalve vermindering van belastingaanslagen die onherroepelijk zijn komen vast te staan vóór de dag waarop het betreffende arrest is gewezen. In aanmerking genomen dat de voldoeningen op aangifte over 1984 tot en met 1989 op het moment van de uitspraak van de Hoge Raad (26 augustus 1998) al onherroepelijk vaststonden, kan volgens de Belastingdienst op grond van paragraaf 9 van de resolutie geen ambtshalve teruggaaf worden verleend.

In rapport 97/435 heeft de Nationale ombudsman geoordeeld dat de resolutie zo moet worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet in dit verband 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 (zie achtergrond, onder 4.). Volgens verzoekster vormt het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 geen nieuwe jurisprudentie in bovenbedoelde zin. Nu echter reeds uit hetgeen onder 8. is overwogen volgt dat de resolutie niet voorziet in het verlenen van de gevraagde ambtshalve teruggaaf kan dit punt verder onbesproken blijven.

10. Ten overvloede wordt wel nog het volgende opgemerkt. Verzoekster baseert haar standpunt dat het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 geen nieuwe jurisprudentie vormt op het volgende. Zij betwist de stelling van de Staatssecretaris en de Belastingdienst dat de Hoge Raad zich in bedoeld arrest voor het eerst uitlaat over de uitleg van het begrip "winst beogen" door een ondernemer/natuurlijk persoon in relatie tot het verwerven van een bepaald functioneelloon, en dat er daarom sprake is van nieuwe

jurisprudentie die meebrengt dat geen ambtshalve teruggaaf kan worden verleend. In dit verband weerspreekt verzoekster dat de Hoge Raad in bedoeld arrest voor het eerst heeft uitgesproken dat geen sprake is van "winst beogen" in de zin van het arrest van 19 december 1990, als wordt gestreefd naar een exploitatieoverschot dat na aftrek van de verschuldigde omzetbelasting niet hoger is dan een normaal functieloon. Volgens haar heeft de Hoge Raad zich helemaal niet uitgesproken over de vergelijking van het exploitatie-resultaat met het functieloon, omdat hierover juist wél overeenstemming bestond met de Belastingdienst. Zij stelt dat de Hoge Raad alleen behoefde vast te stellen dat voor de bepaling van het netto exploitatie-overschot de omzetbelasting geëlimineerd moest worden. Volgens verzoekster had de Hoge Raad dit al in zijn arrest van 19 december 1990 uitgemaakt, maar schoven de Belastingdienst en het Gerechtshof dit arrest terzijde. Aldus stelt verzoekster zich op het standpunt dat in het arrest van de Hoge Raad van 26 augustus 1998 van een op vernieuwende wijze interpreteren van het arrest van de Hoge Raad 19 december 1990 geen sprake is.

Te dien aanzien wordt echter opgemerkt dat zo verzoekster al in dit standpunt kan worden gevolgd, geldt dat ook het arrest van 19 december 1990 is geweest nadat de voldoeningen op aangifte in de jaren 1984 tot en met 1989 onherroepelijk zijn komen vast te staan.

11. Het voorgaande brengt mee dat de Belastingdienst in redelijkheid heeft kunnen komen tot zijn afwijzende beslissing op het verzoek tot ambtshalve teruggaaf van de door verzoekster in de periode 1984 tot en met 1989 op aangifte afgedragen omzetbelasting.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Haarlem, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, is niet gegrond.