



Rapport

Datum: 6 augustus 2001
Rapportnummer: 2001/235

Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Staatssecretaris van Financiën afwijzend heeft beslist op zijn in het kader van de aanslagregeling inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1999 ingediende verzoek om toepassing van de hardheidsclausule. Verzoeker wenst in aanmerking te komen voor een hogere aftrek voor kosten van het Moermandieet dan het bedrag van f 1.170 dat als maximum is neergelegd in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 1989, nr. DB89/6406, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 24 februari 1999, nr. DB99/392M (Toepassing hardheidsclausule met betrekking tot extra kosten ter zake van een zgn. Moermandieet).

Beoordeling

1. In artikel 46, derde lid, onderdeel c. van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 jo. artikel 11 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 (hierna: de Uitvoeringsregeling IB 1990) is de aftrek buitengewone lasten ter zake van uitgaven van een op medisch voorschrift gehouden dieet geregeld, zoals die gold tot en met het belastingjaar 2000. Op grond van deze regelgeving zijn de extra uitgaven voor een dergelijk dieet tot een vast bedrag per jaar aftrekbaar voor zover die extra uitgaven meer bedragen dan f 750 én het dieet genoemd is in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling IB 1990. In artikel 11, eerste lid, van de Uitvoeringsregeling IB 1990 is een tabel neergelegd waarin is opgenomen een groot aantal ziektebeelden en daarbij behorende nauwkeurig omschreven concrete diëten met een vast aftrekbedrag. In de jaren 1990 tot en met 1998 bedroeg de maximale aftrek voor een dieet volgens bedoelde tabel f 1.170. Per 1 januari 1999 is de in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling IB 1990 neergelegde dieetkostenregeling gewijzigd. Na overleg met de bij de diëtetiek betrokken organisaties is per die datum in genoemde bepaling een nieuwe tabel opgenomen. De daarin opgenomen bedragen zijn het resultaat van gericht onderzoek en zijn berekend door het Voedingscentrum. De maximale aftrek voor een dieet is per 1 januari 1999 vastgesteld op f 2.660.

Met ingang van het belastingjaar 2001 is de aftrek dieetkosten geregeld in artikel 6:16 en 6:17 van de Wet inkomstenbelasting 2001 jo. artikel 37 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (hierna: Uitvoeringsregeling IB 2001). Onder deze regelgeving worden de extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet die meer bedragen dan het drempelbedrag van f 749 eveneens bepaald aan de hand van een (dieetkosten)tabel. De maximale aftrek voor een dieet volgens deze tabel bedraagt f 3.510. (zie Achtergrond, onder 2., 3., 5. en 6.).

2. Het zogenaamde Moermandieet is niet genoemd in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling IB 1990 respectievelijk artikel 37 van de Uitvoeringsregeling IB 2001. Dit betekent dat op grond van de toepasselijke regelgeving geen mogelijkheid bestaat voor aftrek van de

(extra) kosten van een Moermandieet.

Met zijn Besluit van 21 december 1989 heeft de Staatssecretaris van Financiën met toepassing van de hardheidsclausule ex artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een goedkeurende regeling getroffen met betrekking tot extra kosten ter zake van een Moermandieet. Op grond van deze regeling wordt goedgekeurd dat de aan een op medisch voorschrift gehouden Moermandieet verbonden extra kosten in aanmerking worden genomen tot een maximum van f 1.170. Voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 is het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/3046 in plaats getreden van het Besluit van 21 december 1989. Op grond van deze regeling wordt goedgekeurd dat de aan een op medisch voorschrift gehouden Moermandieet verbonden extra kosten in aanmerking worden genomen tot een maximum van f 3.510. (zie Achtergrond, onder 1., 4. en 7.).

3. Verzoeker volgt vanaf 1987 een Moermandieet. In het kader van de aanslagregeling inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv 1999) heeft verzoeker - nadat hij een dergelijk verzoek al eerder zonder resultaat had ingediend bij de Belastingdienst/Particulieren Den Haag - op 10 april 2000 bij de Staatssecretaris van Financiën een verzoek ingediend om hem een hogere aftrek voor kosten van het Moermandieet toe te staan dan het bedrag van f 1.170 dat als maximum is neergelegd in het destijds geldende Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 1989. Verzoeker klaagt erover dat de Staatssecretaris van Financiën afwijzend heeft beslist op dit verzoek.

4. In zijn reactie op de klacht liet de Staatssecretaris van Financiën het volgende weten. Krachtens het Besluit van 21 december 1989 kunnen de aan een op medisch voorschrift gevolgd Moermandieet verbonden extra kosten voor aftrek in aanmerking worden genomen tot een bedrag van maximaal f 1.170. De bedragen voor aftrek in het Besluit van 21 december 1989 zijn gerelateerd aan de toenmalige aftrekbedragen voor dieetkosten in de Uitvoeringsregeling IB 1990. De hoogte van die aftrek is afhankelijk gesteld van de extra kosten die een individuele belastingplichtige voor het volgen van een dieet heeft moeten maken. De Staatssecretaris van Financiën gaf aan dat aan de koppeling van het bedrag aan de Uitvoeringsregeling IB 1990 destijds geen andere overweging ten grondslag heeft gelegen dan het creëren van een vorm van tegemoetkoming aan belastingplichtigen die extra kosten maken door het volgen van een Moermandieet.

In relatie tot de wijziging van de Uitvoeringsregeling IB 1990 per 1 januari 1999, waarbij de maximale aftrek voor een dieet is verhoogd tot een bedrag van f 2.660, merkte de Staatssecretaris van Financiën het volgende op. De bedragen in de (aparte) goedkeuringsregeling voor Moermandieeten zijn bij de wijziging van deze regeling op 24 februari 1999 niet aangepast. De Uitvoeringsregeling IB 1990 is daarop niet van toepassing. Het onderzoek dat ten grondslag lag aan de nieuwe tabel in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling IB 1990 strekte zich dan ook niet uit tot de meerkosten van een

Moermandieet. De Staatssecretaris van Financiën stelde zich op het standpunt dat het thans (zonder meer) transponeren van een op uitvoerig en gedetailleerd onderzoek gebaseerde objectieve verhoging, waarbij na overlegging van een dieetverklaring van een arts een aftrek buitengewone lasten/ziektekosten gevraagd kan worden voor het in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling IB 1990 bij dat dieet genoemde bedrag, naar een door belastingplichtige zelf te bepalen en aannemelijk te maken bedrag aan meerkosten van een Moermandieet (waaraan geen onderzoek ten grondslag ligt) niet gerechtvaardigd is.

5. Zoals de Staatssecretaris van Financiën zelf ook aangeeft in zijn reactie op door de Nationale ombudsman gevraagde nadere informatie, waarin hij terugkomt op zijn onder 4. weergegeven standpunt, kan de Staatssecretaris van Financiën in dit standpunt niet worden gevolgd. Immers, uit het Besluit van 21 december 1989 blijkt dat ten aanzien van de door de Staatssecretaris geschetste omstandigheden rond de wijziging van de Uitvoeringsregeling IB 1990 per 1 januari 1999 geen wezenlijk verschil bestaat met de voordien geldende situatie. Ook oorspronkelijk was geen sprake van de situatie dat bij het onderzoek van de Commissie Dieetkosten, dat heeft geleid tot de aftrekgeregeling voor dieetkosten, aandacht is besteed aan het Moermandieet. Daarbij komt dat ook onder de Wet inkomstenbelasting 2001, middels het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/3046, evenzeer weer sprake is van een onverkorte koppeling van maximale aftrek van extra kosten ter zake van een zogenaamd Moermandieet aan het maximumtabelbedrag zoals opgenomen in artikel 37 van de Uitvoeringsregeling IB 2001. Met betrekking tot dit laatste besluit is niet gesteld noch gebleken dat onderzoek is gedaan naar de specifiek met het Moermandieet samenhangende dieetkosten.

Aldus wordt geconcludeerd dat enkel in de jaren 1999 en 2000 bij het krachtens de hardheidsclausule in aftrek toestaan van extra kosten ter zake van een zogenaamd Moermandieet de koppeling met de Uitvoeringsregeling IB 1990 respectievelijk de Uitvoeringsregeling IB 2001 is losgelaten, terwijl niet is gesteld noch is gebleken dat in die jaren sprake was van een duidelijk afwijkende situatie die dit rechtvaardigt. Dit laatste is niet juist. Het is dan ook terecht dat de Staatssecretaris van Financiën heeft laten weten de maximale bedragen voor de dieetkostenaftrek voor een Moermandieet in de jaren 1999 en 2000 bij besluit te verhogen.

6. Uit hetgeen onder 5. is overwogen, volgt dat het in de rede had gelegen dat de Staatssecretaris van Financiën aan het door verzoeker ingediende verzoek tegemoet was gekomen in die zin dat voor de jaren 1999 en 2000 was uitgegaan van een maximaal aftrekbaar bedrag voor de kosten van het Moermandieet van f 2.260. Immers, dit laatste bedrag was voor die jaren neergelegd in de tabel van artikel 11 van de Uitvoeringsregeling IB 1990.

In zoverre is de onderzochte gedraging niet behoorlijk.

7. Voor zover verzoeker aanspraak maakt op een verdergaande verhoging van de aftrek voor kosten van het Moermandieet dan voortvloeit uit het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 1989 met inachtneming van hetgeen onder 5. en 6. is overwogen, dan wel met ingang van het belastingjaar 2001 voortvloeit uit het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/3046, kan hij in dat standpunt niet worden gevolgd. Op grond van de toepasselijke wettelijke regeling bestaat geen mogelijkheid voor aftrek van kosten van een Moermandieet. Bedoelde besluiten voorzien in tegemoetkomend beleid voor het Moermandieet onder toepassing van de hardheidsclausule. In bedoelde besluiten zijn de bedragen voor aftrek gerelateerd aan de maximale aftrekbedragen in de wettelijke regeling c.q. - voor de jaren 1999 en 2000 - wordt in een dergelijke koppeling voorzien. In zijn algemeenheid valt niet in te zien dat in het kader van het tegemoetkomend beleid een ruimere aftrek zou moeten worden toegestaan dan waarin de wettelijke regeling maximaal voorziet. Voorts is niet gebleken van zodanige bijzondere omstandigheden dat die tot een ruimere aftrek nopen.

In zoverre is de onderzochte gedraging behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Staatssecretaris van Financiën is gegrond op het punt van de beslissing om verzoeker niet tegemoet te komen in de zin dat voor de jaren 1999 en 2000 dient te worden uitgegaan van een maximaal aftrekbaar bedrag voor de kosten van het Moermandieet van f 2.260. Voor zover verzoeker aanspraak maakt op een verdergaande tegemoetkoming is de klacht niet gegrond.

Met instemming is kennisgenomen van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën om bij besluit alsnog de maximale bedragen voor de dieetkostenaftrek voor een Moermandieet in de jaren 1999 en 2000 te verhogen, en de zaak van verzoeker voor te leggen aan de betrokken eenheid (Belastingdienst/Particulieren Den Haag) teneinde de aanslagregeling inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1999 en 2000 met inachtneming daarvan te heroverwegen.

Onderzoek

Op 25 september 2000 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de

heer S. te Voorburg, ingediend door de heer R. van den Bergen, belastingadviseur te Voorburg, met een klacht over een gedraging van de Staatssecretaris van Financiën.

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

In het kader van het onderzoek werd de Staatssecretaris van Financiën verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

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

Tevens werd de Staatssecretaris een aantal specifieke vragen gesteld.

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

De reactie van de Staatssecretaris gaf aanleiding het verslag op een enkel punt te wijzigen. De reactie van verzoeker gaf geen aanleiding het verslag te wijzigen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. Verzoeker volgt vanaf 1987 een zogenaamd Moermandieet. In het kader van de aanslagregeling inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1999 diende verzoeker op 8 maart 2000 bij de Belastingdienst/Particulieren Den Haag (hierna: de Belastingdienst) een verzoek in om hem een hogere aftrek buitengewone lasten toe te staan voor kosten van het Moermandieet dan het bedrag van f 1.170 dat als maximum is neergelegd in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 1989, nr. DB99/392M (Toepassing hardheidsclausule met betrekking tot extra kosten ter zake van een zgn. Moermandieet; zie Achtergrond, onder 3.).

In het verzoek werd (onder meer) het volgende aangevoerd:

"...3.1. *Bij wijze van goedkeuring* geldt ook een aftrek voor het zogenaamde Moermandieet.

Bij dat dieet is slechts sprake van extra kosten voorzover het dieet in 1999 duurder was dan f 4.190.

De extra kosten van een op medisch voorschrift gehouden Moermandieet zijn dan als volgt aftrekbaar :

Tabel 1.1

Door de Belastingdienst gehanteerde tabel vaste aftrekbare bedragen Moermandieet

(...)

NB: tabel niet opgenomen

*) Door de Moermanvereniging vastgestelde maximale extra kosten :

365 x f 28,90 p.d. f 10.549

Af : Referentievoeding - 4,190-

f 6.359

3.2 Met betrekking tot de door de belastingdienst gehanteerde tabel 1.1 plaatst hij hierover de navolgende kanttekeningen :

3.2.1 het onderlinge verschil van :

kolom A (basis extra kosten) en

kolom C (aftrekbaar bedrag) vanaf trap 2 tot en met trap 4

kolom B (maximale extra kosten) vanaf trap 1 tot en met trap 3, cumulatief

f 480 bedraagt.

3.2.2 idem kolom A minus kolom C vanaf trap 2 tot en met trap 4, cumulatief

f 750 bedraagt

3.2.3 idem kolom B minus kolom C vanaf trap 2 tot en met trap 3, cumulatief

f 1.230 bedraagt.

3.2.4 hiermede aangetoond wordt, dat zijn maximale extra kosten ad f 6.359 kolom B, trap 4, in geen enkele verhouding staan met betrekking tot punten 3.2.1 tot en met 3.2.3 voornoemd. Met andere woorden : dat de redelijkheid c.q. billijkheid hier ver te zoeken is.

3.2.5 als de wetgever stelt : - *Bij wijze van goedkeuring, enzovoort* - is de vraag gerechtvaardigd :

In hoeverre heeft de begrenzing van de aftrekt tot f 1.170 bindende kracht ?

3.2.6 als bij genoemde punt 3.2.4 de cumulatieve bedragen consequent doorgevoerd zouden worden, komt hij tot het navolgende schema - overzicht :

Tabel 1.2 :

(...)

NB: tabel niet opgenomen

ad 4 Verzoek om een hogere buitengewone aftrek

Doordat de maximale extra kosten ad *f* 6.359 bedragen, zou hij conform tabel 1.2, trap 13 voor *f* 5.490 als aftrek in aanmerking komen.

Brengt hij van genoemd bedrag conform tabel 1.1, trap 4 *f* 1.170 in mindering, dan komt hij op een verschil van *f* 4.320 uit, wat men volgens hem ten onrechte te kort gedaan heeft.

Vooruitlopend op de medische verklaring van zijn specialist, die hij u te zijner tijd ter beschikking stelt, doet hij hiermede in deze casus u het verzoek om hem een hogere buitengewone lastenaftrek dan *f* 1.170 terzake van het Moerlandieet te verlenen..."

2. De Belastingdienst liet verzoeker op 28 maart 2000 weten dat hem, gelet op de bestaande wettelijke bepalingen en voorschriften, geen middelen ter beschikking stonden om een hogere aftrek dan *f* 1.170 terzake van het Moerlandieet toe te staan.

3. Op 10 april 2000 diende verzoeker bij de Staatssecretaris van Financiën een verzoek in om met toepassing van de hardheidsclausule een hogere aftrek buitengewone lasten toe te staan voor kosten van het Moerlandieet dan het bedrag van *f* 1.170 dat als maximum is neergelegd in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 1989, nr. DB99/392M (hierna: het Besluit).

Inhoudelijk verwees verzoeker naar het eerder door hem op 8 maart 2000 bij de Belastingdienst ingediende verzoek.

4. De Staatssecretaris van Financiën besliste op 29 mei 2000 afwijzend op het ingediende verzoek. Hij overwoog daartoe het volgende:

"Op 8 maart 2000 heeft u aan de Belastingdienst gevraagd om een hogere aftrek voor kosten van het Moerlandieet dan het in het besluit van 21 december 1989, nr. DB89/6406 genoemde bedrag van *f* 1170. In zijn reactie van 28 maart 2000 heeft de inspecteur (terecht) aangegeven dat hij geen mogelijkheden heeft om een hogere aftrek te verlenen.

De aftrek dieetkosten is geregeld in artikel 46, derde lid, onderdeel c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Op grond van deze bepaling zijn de extra kosten van een dieet aftrekbaar voor zover die extra kosten meer bedragen dan *f* 750 én het dieet genoemd is in artikel 11 Uitvoeringsregeling Inkomstenbelasting 1990 (hierna: de uitvoeringsregeling). Als bovengrens gelden daarbij de forfaitaire bedragen die de minister heeft vastgesteld in artikel 11 van de uitvoeringsregeling. Een forfaitaire regeling heeft overigens altijd een

zekere ruwe werking.

Het Moermandieet is niet genoemd in artikel 11 van de uitvoeringsregeling. Daarmee is op grond van de wettelijke bepalingen en de daarop gebaseerde uitvoeringsvoorschriften geen mogelijkheid voor aftrek van de kosten van een Moermandieet. Door middel van een besluit is echter een tegemoetkomende regeling getroffen voor dat dieet. Daarbij is overigens de systematiek gevolgd van de dieetkostenregeling in de uitvoeringsregeling.

Voor zover de extra kosten meer bedragen dan f 960 zijn ze aftrekbaar tot maximaal het in de uitvoeringsregeling genoemde bedrag van f 1170. Dat pas aftrek mogelijk is voor zover de extra bedragen hoger zijn dan f 960 is het gevolg van een herziening van het besluit in 1989. Daarbij zijn net als in de uitvoeringsregeling de aftrekbare bedragen met f 750 verlaagd. Bij extra uitgaven beneden de f 960 waren de aftrekbare bedragen in de periode tot 1989 lager dan f 750. Die categorieën zijn bij de herziening komen te vervallen. Het besluit van 21 december 1989 nr. DB89/6406 betreft tegemoetkomend beleid. De inspecteur heeft geen ruimte om voor het Moermandieet een ruimere aftrek te geven dan het tegemoetkomende beleid in het besluit van 21 december 1989 nr. DB89/6404 mogelijk maakt.

Overigens geldt voor de diëten die zijn genoemd in de uitvoeringsregeling dat de bedragen zijn vastgesteld naar aanleiding van een onderzoek. Als belastingplichtige een dieetverklaring levert van zijn arts kan hij aftrek buitengewone lasten/ziektekosten vragen voor het in artikel 11 uitvoeringsregeling bij dat betreffende dieet genoemde bedrag. Het Moermandieet is niet betrokken in het onderzoek dat heeft geleid tot de lijst in artikel 11 uitvoeringsregeling, zoals die is aangepast met ingang van 1999. Voor dat dieet geldt dat de belastingplichtige zelf aannemelijk moet maken wat de extra kosten zijn van het dieet dat hij heeft gevolgd. Een lijst van een belangenvereniging met gemiddelde bedragen kan daarbij naar mijn mening niet voldoende zijn.

Hardheidsclausule

Een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule heeft uitsluitend kans van slagen als sprake is van een onbillijkheid van overwegende aard. In dat geval kan ik op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen een van de wet afwijkende maatregel treffen.

Van een onbillijkheid van overwegende aard is alleen sprake als bij de uitvoering van een bepaalde wet blijkt dat deze voor een belastingplichtige onbillijk uitvalt en deze onbillijkheid bij de totstandkoming van de wet niet was voorzien. Daarvan is naar mijn mening in dit geval geen sprake. Ik heb daarom ook geen aanleiding kunnen vinden om met toepassing van de hardheidsclausule een maatregel te nemen die afwijkt van de geldende bepalingen..."

5. Hierop schreef verzoekers gemachtigde de Staatssecretaris van Financiën met een brief van 23 juni 2000 het navolgende:

"...Schema - overzicht en jurisprudentie toepassing stelling hardheidsclausule

Tabel 1.1

(...)

NB: tabel niet opgenomen

2.1 Dat aan de hand van punt 3 van de ministeriële aanschrijving de door de Belastingdienst gehanteerde tabel 1.1 sedert 1990, de maximale extra kosten (kolom B) deelt door f 16,- (kolom C), kan exact het navolgende berekend worden :

2.1.1 - tot en met welke dieetdag (kolom D), wèl en niet voor buitengewone lastenaftrek in aanmerking komt.

2.1.2 - de hoogte van de maximale extra kosten (kolom B trap 4).

2.1.3 - dat de onderlinge verhouding tussen trap 4 kolom A en kolom B, 1 : 3 bedraagt.

Tabel 1.2

(...)

NB: Tabel niet opgenomen

*) maximale extra kosten :

Moermandieet : $360 \times f$ 27, 64 p.d. f 9.950,40 -> f 9.950

Af : referentievoeding $360 \times - 11, 64$ - p.d. f - 4.190.40 -> - 4.190 -

$360 \times f$ 16, 00 p.d. f 5.760 : 3= trap 4 kolom 4

Jurisprudentie stelling toepassing hardheidsclausule (...)

Van een onbillijkheid van overwegende aard, dat bij de uitvoering van de Wet Inkomstenbelasting bleek, dat deze voor hem onbillijk uitviel en deze onbillijkheid bij de totstandkoming van de wet niet te voorzien was, geeft hij u hiervan het navolgende voorbeeld :

2.2 Voor een dieet bij het ziektebeeld met betrekking tot : voedselovergevoeligheid :

- koemelkeiwitvrij - dieet.

Als er vanaf de eerste 12 dagen dit geringe dieet, dat met een aftrekbaar bedrag van f 30 per jaar gevolgd is, dan geldt hiervoor het navolgende, dat er in samenhang met de overige buitengewone lasten op z'n minst $12/360$ van f 30 = f 1,- afgetrokken mag worden.

2.3 Echter als het Moermandieet : bestaande uit biologisch - dynamisch gekweekte producten hiertegenover gesteld wordt, dan wordt er met twee geheel verschillende maten gewogen en gelden er andere normen en waarden.

2.4 Als er vanaf de eerste 60 dagen (dit zijn : 2 maanden) dit dieet gevolgd is, mag er na aftrek van de hiervoor geldende referentievoeding $1/6 \times f$ 4.190 = f 699, niets als buitengewone lastenaftrek in mindering gebracht worden.

Pas na 2 maanden is een bedrag ad f 210 aftrekbaar !!!

2.5 Met betrekking tot punt 2.2 wordt er een gevaarlijk precedent geschapen en is hier sprake van onbillijkheid c.q. rechtsongelijkheid, hetgeen in strijd is met de beginselen van maatschappelijke betamelijkheid !

Wie heeft dit ooit kunnen bedenken!

Kennelijk tellen onze kankerpatiënten niet meer mee!!!

2.6 Wat is de achterliggende motivatie, dat na aftrek van de referentievoeding voor het eerste 2 maanden gevolgd dieet, niet voor buitengewone lastenaftrek in aanmerking komt ?

(...)

2.7 Met verwijzing naar punt 2.4, overigens waaruit blijkt, dat hier de systematiek van de dieetkosten - regeling in bedoelde Uitvoeringsregeling gevolgd is ?

2.8 Doordat er voor de eerste 60 dagen géén buitengewone lastenaftrek en géén adequate systematische dieetkostenregeling gevolgd en getroffen is, treft u juist hiermede het meest zwakkere deel van onze samenleving : de mensen met een smalle beurs !!!!

2.9 Door bij genoemde tabel 1.1 het tijdsgelang en de hoogte van de maximale extra kosten (kolom B, trap 4) niet te vermelden, is hiermede het venijn aangetoond :

2.10 Dat in kolom C de treden 1, 2 en 4 naar boven toe respectievelijk met f 320,-, f 270,- en f 750,- zwaar ondergewaardeerd en trap 3 met f 50,- overgewaardeerd zijn.

(...)

2.11 Door voor de 1e trap geldende maximale extra kosten tot f 960 (tabel 1.1) niet voor een buitengewone lastenaftrek in aanmerking te laten komen, wordt de indruk gewekt, dat genoemde kosten als een verkapte referentievoeding beschouwd moeten worden.

Tabel 1.3

(...)

NB: Tabel niet opgenomen

Aftrek : Referentievoeding $f\ 5.150 - f\ 960 = f\ 4.190$

2.12 Was alles niet meer transparanter en billijker geweest, door zowel de dieetdagen als de hoogte van de extra maximale kosten (kolom B) in tabel 1.1, als uitgangspunt te vermelden, dan iemand een rad voor ogen draaien ?

2.13 Onomstotelijk is vastgesteld, doordat de treden van het Moermandieet onderling, met alle overige diëten, niet tegen en op elkaar afgewogen en afgestemd zijn, er een onevenwichtige c.q. onbillijke cohesie ontstaan is.

2.14 Door alle aspecten en elementen, die een rol spelen, op een geordende manier met elkaar consistent te maken door op elkaar af te wegen en af te stemmen, zodat deze een coherent geheel vormen, komt hij tot het navolgende schema - overzicht naar het prijspeil van 1990 - 1998:

Tabel 1.4

(...)

NB: Tabel niet opgenomen

2.15 Naar het prijspeil van het huidige Moermandieet over 1999 komt hij tot het navolgende schema - overzicht :

Tabel 1.5

(...)

NB: Tabel niet opgenomen

*) maximale extra kosten :

Moermandieet : $360 \times f\ 28,64\ p.d.\ f\ 10.310,40 \rightarrow f\ 10.310$

Af : referentievoeding $360 \times - 11,64\ p.d.\ f\ 4.190,40 \rightarrow - 4.190 -$

360 x f 17, 00 p.d. f 6.120 : 3 = trap 4 kolom E

(...) Onderzoek naar het Moermandieet

(...)

3.1 Als er terdege onderzoek gedaan was naar wat zowel de Moermantherapie als de doelstelling van de Moermanvereniging inhoudt, dan had u niet tot zo'n voorbarige badinerende conclusie gekomen :

3.1.1 - dat het hier niet een lijst van een belangenvereniging met gemiddelde bedragen betreft.

3.1.2 - maar over een voorbeeld van een op medisch voorschrift gevolgd dieet met daarop de kenmerken van dat dieet, waarna jaren onderzoek gedaan is, hetgeen uw Ministerie van Financiën nagelaten heeft.

Let wel : dat we het hier over kankerpatiënten hebben, die dagelijks vechten om in leven te blijven door als laatste strohalm, het Moermandieet als hun reddingsmiddel aangrijpen.

(...)

3.2 Iets billijk is pas wanneer er vooraf een onderzoek naar ingesteld is, en daarna een toetsing heeft plaats gevonden.

3.2.1 Doordat er vooraf nooit een adequaat onderzoek naar het Moermandieet ingesteld is, hoe heeft het kunnen gebeuren, dat vanaf 1990 punt 3 van de ministeriële aanschrijving, de beginselen van maatschappelijke betamelijkheid doorstaan heeft ?

(...)

3.2.2 Doordat punt 3 met één vast aftrekbaar bedrag per jaar ad f 1.920 (tabel 1.4) of ad f 2.040 (tabel 1.5) nog steeds niet opgenomen is in de Uitvoeringsregeling 1990, is hiermede voor hem juist een onbillijkheid van overwegende aard aangetoond, die bij de totstandkoming van de wet niet voorzien was.

3.2.3 Wat zijn de toetsingscriteria dat de dieetkostenregeling onder punt 3 van het Moermandieet niet betrokken is in het onderzoek, dat geleid heeft tot de lijst in artikel 11 Uitvoeringsregeling ?

3.2.4 Doordat er naar het Moermandieet géén onderzoek plaats gevonden heeft, op welke gronden meent u dan géén aanleiding te vinden, om met toepassing van de hardheidsclausule een maatregel te treffen, die afwijkt van de geldende bepalingen ?

(...) Eindconclusie

4.1 Tenslotte stelt hij vast, dat zowel uw genoemde brief als de ministeriële aanschrijving, niet consistent genoeg zijn en géén draagvlak vormen, doordat er zowel een degelijk onderzoek als toetsingscriteria naar het Moermandieet ontbreken.

4.1.1 Met als gevolg, doordat punt 3, terzake van de algemene maatregel van bestuur (a. m. v. b.) besluit van 24 februari 1999, nr. DB 99 / 392 M, onredelijk c.q. onbillijk toegepast wordt, heeft dit voor hem in het onderhavige geval tot een nadelige uitwerking in de toepassing van de hardheidsclausule geleid.

Hetgeen in strijd is met de beginselen van maatschappelijke betamelijkheid..."

6. De Staatssecretaris antwoordde verzoeker op 11 september 2000:

"...Uw brief vormt een reactie op mijn brief van 29 mei 2000 (...). In die brief heb ik aangegeven dat er op grond van de wettelijke bepalingen en de daarop gebaseerde uitvoeringsvoorschriften geen mogelijkheid bestaat voor aftrek van de kosten van een Moermandieet. Met toepassing van de hardheidsclausule is echter een tegemoetkomende regeling getroffen. In feite beoogt u met uw nadere brieven verdergaande maatregelen met toepassing van de hardheidsclausule. Daarbij stelt u ook opnieuw de aparte drempel van f 750 - waardoor extra uitgaven beneden de f 960 niet in aanmerking worden genomen - ter discussie.

De drempel van f 750 is in 1990 echter nadrukkelijk door de wetgever geïntroduceerd en dat aspect kan dus niet met toepassing van de hardheidsclausule worden teruggenomen. Ik wil daarbij nog opmerken dat deze drempel - anders dan u kennelijk veronderstelt - naar tijdsgelang wordt toegepast indien een dieet niet het gehele jaar is gevolgd. Dat blijkt ook uit het Besluit van 24 februari 1999, nr. DB99/392, waarin de goedkeurende regeling voor het Moermandieet vanaf 1 januari 1999 is opgenomen. Een kopie van dat besluit heb ik voor u bijgevoegd. Het is derhalve niet juist dat de kosten van het Moermandieet per definitie gedurende de eerste 60 dagen niet aftrekbaar zijn.

Het is - gelet op het vorenstaande - evenzeer een misvatting dat met betrekking tot de kosten van het Moermandieet niet met toepassing van de hardheidsclausule een tegemoetkomende regeling is getroffen. Die tegemoetkomende regeling is namelijk opgenomen in het hiervoor genoemde besluit; tot en met 1998 gold het Besluit van 29 december 1989, nr. DB89/6406.

Ook de door u aangevoerde overige nadere feiten en omstandigheden kunnen voor mij geen aanleiding vormen terug te komen op mijn beslissing in mijn brief van 29 mei 2000 (...), in die zin dat verdergaande maatregelen met toepassing van de hardheidsclausule zouden worden getroffen..."

B. Standpunt verzoeker

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtsamenvatting onder Klacht, en naar hetgeen is aangevoerd in zijn brieven van 8 maart en 23 juni 2000 (zie onder A. 1 en 5.).

C. Standpunt Minister van Financiën

In reactie op de klacht deelde de Staatssecretaris van Financiën bij brief van 28 december 2000 het volgende mee:

"...verzoekt u om een reactie op de klacht van (verzoeker; N.o.) inzake de toepassing van de hardheidsclausule met betrekking tot extra kosten ten behoeve van een Moerlandieet. Uw verzoek richt zich in het bijzonder op het feit dat de bedragen voor aftrek van de kosten voor het Moerlandieet niet zijn aangepast aan het met ingang van 1 januari 1999 vastgestelde maximum van f 2.660. (...)

Bij besluit van 21 december 1989, nr. DB89/6406, gepubliceerd in BNB 1990/99, is goedgekeurd dat de aan een op medisch voorschrift gevolgd Moerlandieet verbonden extra kosten voor aftrek in aanmerking kunnen worden genomen tot een bedrag van maximaal f 1.170. De bedragen voor aftrek in het besluit zijn daarbij gerelateerd aan de toenmalige aftrekbedragen voor dieetkosten in de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990. De hoogte van die aftrek is afhankelijk gesteld van de extra kosten die een individuele belastingplichtige voor het volgen van een dieet heeft moeten maken. Aan de koppeling van het bedrag aan de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 heeft destijds geen andere overweging ten grondslag gelegen dan het creëren van een vorm van tegemoetkoming aan belastingplichtigen die extra kosten maken door het volgen van een Moerlandieet.

De Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 is vervolgens op 18 december 1998 aangepast. Na overleg met de bij de diëtetiek betrokken organisaties is vanaf 1 januari 1999 een nieuwe tabel in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling opgenomen. De daarin opgenomen bedragen zijn het resultaat van gericht onderzoek en zijn berekend door het Voedingscentrum. De maximale aftrek voor een dieet (het Moerlandieet is, net als onder de oude situatie, niet opgenomen in de nieuwe tabel) vanaf 1999 is vastgesteld op f 2.660.

De bedragen in de (aparte) goedkeuringsregeling voor Moerlandiëten zijn bij de wijziging van deze regeling op 24 februari 1999 niet aangepast. De Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 is daarop niet van toepassing. Het onderzoek van vorenbedoelde organisaties strekte zich dan ook niet uit tot de meerkosten van een Moerlandieet. Het thans (zonder meer) transponeren van een op uitvoerig en gedetailleerd onderzoek gebaseerde objectieve verhoging - waarbij na overlegging van een dieetverklaring van een arts een aftrek buitengewone lasten/ziektekosten gevraagd kan worden voor het in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 bij dat dieet genoemde bedrag - naar een door belastingplichtige zelf te bepalen en aannemelijk te maken bedrag aan

meerkosten van een Moermandieet (waaraan geen onderzoek ten grondslag ligt) acht ik ook niet gerechtvaardigd.

Wel ben ik bereid om in het kader van de belastingherziening 2001 te bezien of, en zo ja in hoeverre, de regeling voor aftrek van kosten gemaakt ten behoeve van een Moermandieet aanpassing behoeft..."

D. Reactie verzoeker

In reactie op het standpunt van de Staatssecretaris van Financiën liet verzoekers gemachtigde bij brief van 11 januari 2001 het volgende weten:

"...De vraag in deze is zeker hier gerechtvaardigd, of dit goedgekeurde besluit en de aangepaste Uitvoeringsregeling, niet indruisen tegen de beginselen van behoorlijke wetgeving en wel om de navolgende redenen, dat :

Voorbeeld 1 :

(...)

NB: Tabel niet opgenomen

Kolom A : Moermandieet : $360 \times f 27,64 \text{ p.d. } f 9.950,40 \rightarrow f 9.950$

Kolom B : Af:referentievoeding $360 \times - 11,64 \text{ p.d. } - 4.190,40 \rightarrow -4.190$ (prijspeil 1997)

Kolom D : *) extra kosten : $360 \times f 16,00 \text{ p.d. } f 5.760 : 3 = \text{trap 4 kolom}$

- men verzuimd heeft aan te geven, het limiet van de extra kosten (kolom D, trap 4) en tot en met welke dieetdag (kolom F), wèl en niet voor buitengewone lastenaftrek in aanmerking komt.

- de drempel van $f 750$ per jaar op het Moermandieet in het geheel niet van toepassing is, omdat reeds vanaf de 1e dieetdag, de extra kosten ad $f 16$ (kolom E) ver boven de drempel ($f 750 : 360$) van $f 2,08$ per dag uitkomen.

Voorbeeld II :

(...)

NB: Tabel niet opgenomen

Kolom A : Moermandieet : $60 \times f 27,64 \text{ p.d. } f 1.658,40 \rightarrow f 1.658$

Kolom B : Af :referentievoeding $60 \times f 11,64 \text{ p.d. } f 698,40 \rightarrow f 698$

extra kosten : $60 \times f 16,00 \text{ p.d.} - 960 + - 1.658 -$

Kolom E : Aftrekbaar $f 0$

- buiten de berekening door het Voedingscentrum om, voor de eerste 2 maanden de extra kosten tot $f 960$ nog eens extra voor eigen rekening van de belastingplichtige als een verkapte referentievoeding te laten komen, wordt hiermede het kalenderjaar op : 420 dagen = 14 maanden gesteld.

- wat voor zin heeft het om een berekening door het Voedingscentrum te laten maken, als men afwijkt van de spelregels ?

- er voor de eerste 60 dagen géén buitengewone lastenaf trek en géén adequate systematische dieet-kostenregeling gevolgd en getroffen is, treft men juist hiermede het meest zwakkere deel van onze samenleving : de mensen met een smalle beurs !

- als de Staatssecretaris zo bewogen is over 'sociale rechtvaardigheid', scheidt hij wel een gevaarlijk precedent en is hier sprake van onbillijkheid c.q. rechtsongelijk jegens de kansarmen.

- punt 3 na aftrek van de geldende referentievoeding, met één vast aftrekbaar bedrag per jaar, nog steeds niet opgenomen is in de Uitvoeringsregeling 1990, is hiermede juist een onbillijkheid van overwegende aard aangetoond, die bij de totstandkoming van de wet niet voorzien was.

- wat zijn de toetsingscriteria, dat de dieetkostenregeling onder punt 3 van het Moerlandieet niet betrokken is in het onderzoek, dat geleid heeft tot de lijst in artikel 11 Uitvoeringsregeling ?

- iets billijk is pas wanneer er vooraf een onderzoek naar ingesteld is, en daarna een toetsing heeft plaats gevonden.

- er naar het Moerlandieet géén onderzoek plaats gevonden heeft, op welke gronden meent men nu géén aanleiding te vinden, om met toepassing van de hardheidsclausule conform artikel 63 van de Algemene Wet Rijksbelastingen, een maatregel te treffen, die afwijkt van de geldende bepalingen, maar pas in 2001?..."

E. NADERE INFORMATIE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

1. Naar aanleiding van diens reactie zoals opgenomen onder C. verzocht de Nationale ombudsman bij brief van 5 april 2001 aan de Staatssecretaris van Financiën om nadere informatie te verstrekken. De Nationale ombudsman verzocht de Staatssecretaris daarbij met name in te gaan op het volgende:

"...heb ik u gevraagd met name in te gaan op het feit dat de bedragen voor aftrek van de kosten voor het Moerlandieet niet zijn aangepast aan het met ingang van 1 januari 1999 vastgestelde maximum van f 2.260

(...)

Zakelijk weergegeven is de kern van uw betoog het volgende. De aanpassing - na overleg met de bij de diëtetiek betrokken organisaties - op 18 december 1998 van de in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 opgenomen tabelbedragen is het resultaat van gericht onderzoek en de bedragen zijn berekend door het Voedingscentrum. Transponering van de op uitvoerig en gedetailleerd onderzoek gebaseerde objectieve verhoging acht u niet gerechtvaardigd nu de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 niet ziet op de meerkosten van het Moerlandieet, en het bewuste onderzoek zich niet heeft gericht op de meerkosten van een Moerlandieet.

Uw argumentatie overtuigt mij niet zonder meer. Ik merk hiertoe het volgende op. Bij beschouwing van het Besluit van 21 december 1989, nr. DB89/6406 (toepassing hardheidsclausule met betrekking tot extra kosten ter zake van een zgn. Moerlandieet) blijkt dat op dit punt geen wezenlijk verschil bestaat met de oude situatie (vóór aanpassing van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 op 18 december 1998). Ook oorspronkelijk was - als ik het goed zie - geen sprake van de situatie dat bij het onderzoek van de Commissie Dieetkosten, dat heeft geleid tot de aftrekregeling voor dieetkosten, aandacht is besteed aan het Moerlandieet:

"De aftrekregeling voor dieetkosten is gebaseerd op een onderzoek van de Commissie Dieetnormen, waarvan de resultaten zijn neergelegd in een rapport aan de Voedingsraad.

Bij het onderzoek van de Commissie Dieetnormen is geen aandacht besteed aan het zgn. Moerlandieet. Dit dieet is dan ook niet in de dieetkostenregeling opgenomen."

Daarbij komt dat ook onder de Wet inkomstenbelasting 2001 middels het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/3046 evenzeer weer sprake is van een onverkorte koppeling van maximale aftrek van extra kosten ter zake van een zogenaamd Moerlandieet aan het maximumtabelbedrag zoals opgenomen in artikel 37 van de Uitvoeringsregeling IB 2001:

"In totaal wordt echter geen hoger bedrag als ziektekosten in aanmerking genomen dan f 3510 (Euro 1593) per jaar, ofwel het maximum volgens de dieetkostentabel van artikel 37 van de Uitvoeringsregeling IB 2001."

Er blijkt mij niet dat met betrekking tot dit laatste besluit sprake is van de situatie dat onderzoek is gedaan naar de specifiek met het Moerlandieet samenhangende dieetkosten.

Overigens kan ik - tegen de achtergrond van eerdergenoemd besluit van 19 december 2000 - uw mededeling in uw brief van 28 december 2000 dat u bereid bent om in het kader van de belastingherziening 2001 te bezien of, en zo ja in hoeverre, de regeling voor aftrek van kosten gemaakt ten behoeve van een Moerlandieet aanpassing behoeft, niet plaatsen.

Op basis van het bovenstaande schijnt het mij toe dat enkel in de jaren 1999 en 2000 bij het krachtens de hardheidsclausule in aftrek toestaan van extra kosten ter zake van een zogenaamd Moerlandieet de koppeling met de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting is losgelaten, terwijl mij niet duidelijk is dat in die jaren sprake was van een duidelijk afwijkende situatie die dit rechtvaardigt..."

2. De reactie van de Staatssecretaris van Financiën luidt als volgt:

"...In uw reactie op mijn brief van 28 december 2000 geeft u aan niet zonder meer overtuigd te zijn door mijn argumenten waarom de maximale aftrek voor kosten van het Moerlandieet niet per 1 januari 1999 is aangepast. Daarnaast kunt u mijn mededeling dat ik bereid ben de aanpassing van de Moerlandieetregeling in het kader van de Belastingherziening 2001 opnieuw te bezien, niet plaatsen.

Deze laatste mededeling komt inderdaad vreemd voor, gelet op de dagtekening van het besluit waarin de nieuwe regeling is neergelegd. In zoverre is in mijn brief onvoldoende rekening gehouden met de stand van zaken van dat moment. Ik bied u mijn verontschuldiging aan voor de daardoor ontstane verwarring.

Uit het besluit blijkt dat inderdaad aanleiding is gevonden om vanaf 2001 een hoger maximaal aftrekbedrag vast te stellen voor Moerlandieën.

Net als u meen ik dat er, gelet op die beslissing, onvoldoende aanleiding is om voor de jaren 1999 en 2000 te blijven uitgaan van de lagere maxima.

Ik zal daarom bij besluit alsnog de maximale bedragen voor de dieetkostenaf trek voor een Moerlandieet in die jaren verhogen..."

3. Aanvullend liet de Staatssecretaris van Financiën nog weten dat de zaak van verzoeker zal worden voorgelegd aan de eenheid (Belastingdienst/Particulieren Den Haag) met het verzoek om de aanslagregeling inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1999 en 2000 te heroverwegen met inachtneming van hetgeen hiervoor staat vermeld onder 2.

Achtergrond

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

Hardheidsclausule

Artikel 63

"Onze minister is bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen."

2. Wet op de inkomstenbelasting 1964

Artikel 46 (zoals de tekst luidde in het belastingjaar 2000)

"1. Buitengewone lasten zijn de op de belastingplichtige drukkende:

(...)

b. uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit, bevalling, adoptie en overlijden van de belastingplichtige, diens niet duurzaam gescheiden van hem levende echtgenoot, diens bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn en diens pleegkinderen, alsmede uitgaven ter zake van arbeidsongeschiktheid of ouderdom van de belastingplichtige en diens niet duurzaam gescheiden van hem levende echtgenoot, en uitgaven ter zake van chronisch zieke kinderen en pleegkinderen, voor zover zij meer bedragen dan:

indien het onzuivere inkomen f 12607 niet te boven gaat, f 1538;

indien het onzuivere inkomen f 12607 te boven gaat doch f 104852 niet te boven gaat, 12,2 percent van het onzuivere inkomen;

indien het onzuivere inkomen f 104852 te boven gaat, f 12792;

(...)

3. Als uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit en bevalling worden uitsluitend aangemerkt de daarmee verband houdende:

(...)

c. extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet voor zover zij meer bedragen dan f 750, tot een bedrag bepaald volgens bij ministeriële regeling te stellen regels;

(...)"

In de voorgaande jaren was de inhoud van bedoeld artikel, voor zover hier van belang, overeenkomstig de hierboven weergegeven tekst, behoudens de onder het eerste lid, onderdeel b., weergegeven bedragen.

3. De regeling voor dieetkosten (Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990).

H. Mobach, L.W. Sillevius en F.H. Lugt, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting):

"...De regeling voor dieetkosten is zonder een grondige kennis van de voedingsleer niet eenvoudig te doorgronden. Tegelijkertijd zijn ontwikkelingen op het gebied van de voedingsleer aanleiding geweest om per 1 januari 1999 een geheel gewijzigde dieetkostenregeling in art. 11 Uitv.regeling IB 1990 in werking te laten treden. In verband met de voedingstechnische complexiteit worden hierna vooral de fiscale aspecten belicht. De basisregeling voor de aftrek van extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet is te vinden in art. 11, lid 1, onderdelen *a* en *b*. In het eerste onderdeel is een groot aantal ziektebeelden en daarbij behorende nauwkeurig omschreven concrete diëten opgenomen. Deze tabel is hieronder opgenomen. Voor diëten die niet in deze tabel staan, of niet aan de definities uit lid 2 voldoen, is geen aftrek mogelijk (onderdeel *b*).

(...)

N.B. Tabel. Onderdeel is niet opgenomen.

(...)

Indien uit de toepassing van lid 1, onderdeel *a* voortvloeit dat twee bedragen gelden mag alleen het hoogste in aftrek worden gebracht (lid 3). De regeling wordt naar tijdsgelang toegepast (lid 4). In de bedragen genoemd in art. 11 Uitv.regeling IB 1990 is het niet-aftrekbare bedrag van f 750 (art. 46, lid 3, onderdeel *c*) reeds verwerkt (...)

Het verdient aanbeveling bij de aangifte een verklaring van een arts te overleggen waarin deze nauwkeurig de aard van het dieet aangeeft. Hiermee wordt voorkomen dat bij de behandeling van de aangifte vertraging optreedt..."

In de jaren 1990 tot en met 1998 bedroeg de maximale aftrek voor een dieet volgens de tabel van artikel 11, eerste lid, onderdeel *b*. van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 een bedrag van f 1.170.

4. Toepassing hardheidsclausule met betrekking tot extra kosten ter zake van een zgn. Moermandieet (Besluit van 21 december 1989, nr. DB89/6406, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 24 februari 1999, nr. DB99/392M):

"...

1. Inleiding

In de aanschrijving van 9 januari 1984 (LB'65-486/IB'65-872), nummer 283-18709 heb ik de wijziging van de dieetkostenregeling met ingang van 1 januari 1984 geïntroduceerd en met toepassing van de hardheidsclausule een goedkeurende regeling getroffen met

betrekking tot extra kosten ter zake van een zgn. Moermandieet.

Per 1 januari 1990 is de dieetkostenregeling gewijzigd. De in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990, *Stcrt.* 1989, 234, opgenomen aftrekbare bedragen voor dieetkosten zijn f 750 lager dan de bedragen tot 1 januari 1990; zie hierna punt 3.

Met ingang van 1 januari 1999 is de dieetkostenregeling opnieuw herzien; zie hierna de punten 4 en 5.

2 Intrekking aanschrijving

De aanschrijving van 9 januari 1984, nr. 283-18709, IB'65-872, LB'65-486, vervalt met ingang van 1 januari 1990, met dien verstande dat zij van toepassing blijft voor de belastingjaren voor die datum. De goedkeurende regeling met betrekking tot extra kosten van een zgn. Moermandieet zoals deze met ingang van 1 januari 1990 luidt is hierna onder punt 3 opgenomen.

3 Goedkeuring Moermandieet met ingang van 1 januari 1990

De aftrekregeling voor dieetkosten is gebaseerd op een onderzoek van de Commissie Dieetnormen, waarvan de resultaten zijn neergelegd in een rapport aan de Voedingsraad.

Bij het onderzoek van de Commissie Dieetnormen is geen aandacht besteed aan het zgn. Moermandieet. Dit dieet is dan ook niet in de dieetkostenregeling opgenomen.

Ik keur echter goed dat de aan een op medisch voorschrift gehouden Moermandieet verbonden extra kosten in aanmerking worden genomen tot de volgende bedragen:

- indien de extra kosten minder dan f 960 bedragen: nihil;
- indien de extra kosten f 960 of meer bedragen, doch minder dan f 1.440: f 210;
- indien de extra kosten f 1.440 of meer bedragen, doch minder dan f 1.920: f 690;
- indien de extra kosten f 1.920 of meer bedragen: f 1.170.

Indien het op medisch voorschrift gehouden Moermandieet niet gedurende het gehele jaar is gevolgd worden de hierboven genoemde bedragen naar tijdsgelang toegepast.

4 Uitgaven gebruikelijke voeding

Voor het vaststellen van de hoogte van het bedrag van de *extra* kosten zoals bedoeld in punt 3 van dit besluit dienen de werkelijke uitgaven van een op medisch voorschrift gehouden Moermandieet te worden verminderd met de uitgaven voor voeding die

gebruikelijk zijn voor een persoon die niet een dieet volgt. Met ingang van 1 januari 1999 kan voor de hoogte van het bedrag van de uitgaven voor zogenoemde gebruikelijke voeding worden uitgegaan van een bedrag van f 4.190 (zoals door het Voedingscentrum berekend naar het prijspeil 1997).

Indien het op medisch voorschrift gehouden Moermandieet niet gedurende het gehele jaar is gevolgd wordt het hiervoor genoemde bedrag van f 4.190 naar tijdsgelang toegepast.

5 Extra kosten meer dan f 750; regeling vanaf 1999

Ingevolge artikel 46, derde lid, onderdeel c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden de extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet slechts in aanmerking genomen voor zover zij meer bedragen dan f 750 per jaar (f 62,50 per maand). De bedragen, die in punt 3 van dit besluit en in artikel 11 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 zijn opgenomen, zijn reeds verminderd met genoemde f 750.

Met ingang van 1 januari 1999 is in het toegevoegde vijfde lid van artikel 11 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 opgenomen dat de korting van f 750 niet langer per dieet, maar per belastingplichtige wordt toegepast. Dit betekent dat een belastingplichtige die voor meer dan één persoon dieetkosten in aanmerking kan nemen voor elke extra maand uitgaande boven 12 maanden waarin een kwalificerend dieet wordt gevolgd een extra aftrek van f 62,50 kan opvoeren boven de op basis van de dieetkostentabel berekende bedragen.

In dit verband keur ik met ingang van 1 januari 1999 voor de toepassing van dit besluit het volgende goed.

Indien voor meer dan één persoon extra uitgaven als bedoeld in het eerste lid van artikel 11 van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 en/of één of meerdere van de in punt 3 van dit besluit genoemde bedragen van f 210, f 690 of f 1.170 (of bedragen die hiervan naar tijdsgelang zijn afgeleid) in aanmerking worden genomen, wordt als uitgaven ter zake van ziekte, invaliditeit en bevalling aangemerkt de som van de bedragen die voor ieder van die personen wordt vastgesteld op de voet van het eerste lid, derde lid en het vierde lid van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 1990 en punt 3 van dit besluit.

De in de vorige volzin bedoelde som van de bedragen wordt vermeerderd met f 62,50 voor elke maand waarmee het aantal maanden waarin de diëten in aanmerking zijn genomen, de twaalf maanden te boven gaat..."

5. Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet van 11 mei 2000, Stb 215)

Artikel 6:16

"Buitengewone uitgaven zijn de uitgaven wegens:

a. ziekte, invaliditeit en bevalling van de belastingplichtige, zijn *partner* en zijn jonger dan 27-jarige kinderen;

(...)"

Artikel 6:17

"Als uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling worden aangemerkt de daarmee verband houdende:

(...)

c. extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet indien zij meer bedragen dan (euro) 340 (f 749), tot een bedrag bepaald volgens bij ministeriële regeling te stellen regels;

(...)"

6. Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (Regeling van 19 december 2000, Stcrt. 250)

"...**Art. 37.** - 1. De extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet die meer bedragen dan het drempelbedrag, genoemd in artikel 6.17, onderdeel c van de wet, worden bepaald aan de hand van de navolgende tabel:

(...)

N.B. Tabel. Onderdeel niet opgenomen.

(...)

- 3. Voor de toepassing van het eerste lid geldt voor een dieet waarvoor meer dan één bedrag in aanmerking zou komen, alleen het hoogste van de voor het van toepassing zijnde ziektebeeld geldende bedragen.

- 4. Ingeval extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet niet gedurende het gehele kalenderjaar worden gedaan, worden de in het eerste lid genoemde bedragen naar tijdsgelang in aanmerking genomen..."

7. Besluit Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. CPP2000/3046 (Toepassing hardheidsclausule met betrekking tot extra kosten ter zake van een zgn. Moermandieet voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001):

"...

1 Inleiding

In de aanschrijving van 9 januari 1984, nr. 283-18709 is met toepassing van de hardheidsclausule een goedkeurende regeling getroffen met betrekking tot de extra kosten ter zake van een zgn. Moerlandieet. Goedgekeurd is dat de *extra* kosten die zijn verbonden aan een op medisch voorschrift gehouden Moerlandieet als ziektekosten worden aangemerkt.

Vanaf 1990 werd wel rekening gehouden met een niet-afrekbaar bedrag van f 750. Vanaf 2001 vormt dat bedrag echter een drempelbedrag, waardoor volledige aftrek van de extra kosten mogelijk is indien de extra uitgaven van het gehouden dieet meer dan f 749 (€ 340) bedragen; zie artikel 6.17, aanhef en onderdeel c van de Wet IB 2001.

2 Uitgaven gebruikelijke voeding

Voor het vaststellen van de hoogte van het bedrag van de *extra* kosten dienen de werkelijke uitgaven van een op medisch voorschrift gehouden Moerlandieet te worden verminderd met de uitgaven voor voeding die gebruikelijk zijn voor een persoon die niet een dieet volgt. Voor de hoogte van het bedrag van de uitgaven voor zogenoemde gebruikelijke voeding wordt uitgegaan van een bedrag van f 4347 (€ 1973), zoals ook als uitgangspunt is genomen bij de dieetkostentabel van artikel 37 van de Uitvoeringsregeling IB 2001 (door het Voedingscentrum berekend naar het prijspeil 2000).

3 Goedkeuring

Gelet op het vorenstaande keur ik goed dat de extra uitgaven van een op medisch voorschrift gehouden Moerlandieet als ziektekosten worden aangemerkt indien de werkelijke uitgaven van het gevolgde dieet op jaarbasis meer belopen dan f 5097 (€ 2313). Indien het bedrag van de werkelijke uitgaven op jaarbasis meer beloopt dan f 5097 (€ 2313), zijn de daaraan verbonden kosten aftrekbaar voorzover zij meer bedragen dan f 4347 (€ 1973) per jaar. In totaal wordt echter geen hoger bedrag als ziektekosten in aanmerking genomen dan f 3510 (€ 1593) per jaar, ofwel het maximum volgens de dieetkostentabel van artikel 37 van de Uitvoeringsregeling IB 2001.

Indien het op medisch voorschrift gehouden Moerlandieet niet gedurende het gehele jaar is gevolgd worden de hiervoor genoemde bedragen naar tijdsgelang toegepast..."