



Rapport

Datum: 27 mei 1999

Rapportnummer: 1999/237

Klacht

Op 12 november 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer P. te Purmerend, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Zaandam. Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de Minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld. Op grond van de door verzoeker verstrekte gegevens werd de klacht als volgt geformuleerd:

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Zaandam op 29 oktober 1998 en 3 november 1998 afwijzend heeft gereageerd op zijn verzoek om vergoeding van kosten van juridische bijstand ten bedrage van f 1.264,30.

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Zaandam 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. De Staatssecretaris maakte van deze gelegenheid geen gebruik. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan verzoeker en de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Zaandam. De reactie van verzoeker gaf aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. FEITEN

1. Naar aanleiding van zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 (ib/pvv 1996) ontving verzoeker van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Zaandam (de Belastingdienst) bij brief van 11 mei 1998 een kennisgeving van afwijking op de aangifte. Voor zover relevant luidt deze kennisgeving als volgt:

"Ik heb uw aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 beoordeeld. Ik ben van plan van uw aangifte af te wijken. Hierna geef ik aan waarom ik van uw aangifte afwijk, waarbij de vetgedrukte tekst verwijst naar het onderwerp in de aangifte. Ik heb hierbij de volgorde van de aangifte aangehouden. Beroepskosten Voor het berekenen van de aftrekbare computerkosten en software moet u uitgaan van de aankoopsom, verminderd met een restwaarde van 10%. Het resterende bedrag schrijft u in drie jaar af. De totale aanschaf van computerapparatuur inclusief software in 1996 bedraagt f 12.893,61. De afschrijving 1996 t/m 1998 bedraagt derhalve f12.893,61 : 3 = f 4.297,87. De afwijking is f 11.604,25 : 3 = f 3.868,08. Van het bedrag van de jaarlijkse afschrijving kunt u slechts het

gedeelte aftrekken dat uitkomt boven de f 800. Voor 1996 bedraagt de afschrijving derhalve f 3.068,08. U heeft te veel afgetrokken. Daarom tel ik bij f 3.910,-. Aftrekpost buitengewone lasten: berekening ziektekostendrempel U heeft bij de buitengewone lasten ziektekosten afgetrokken. Hierbij heeft u het niet-aftrekbare bedrag onjuist berekend. Hierdoor komen de totale ziektekosten niet boven het niet-aftrekbare bedrag. Daarom tel ik bij f 1.057,-."

2. IN REACTIE OP DEZE KENNISGEVING VOND TUSSEN VERZOEKER EN DE INSPECTEUR VAN DE BELASTINGDIENST OP 12 MEI 1998 EEN GESPREK PLAATS OVER DE AFWIJKING VAN DE AANGIFTE. DE INSPECTEUR DEELDE VERZOEKER NAAR AANLEIDING VAN DIT GESPREK BIJ BRIEF VAN 12 MEI 1998 HET VOLGENDE MEE:

"...Met u heb ik de afwijkingen op de aangifte besproken. Met de correctie in verband met de afschrijving computer was u het niet eens. Daarbij gaf u aan dat de afschrijving voor computerapparatuur in 1994 en 1995 wel was geaccepteerd. Aan het loket heb ik u de redenen van de correctie nogmaals meegedeeld. Daarbij heb ik u tevens gewezen op de brochure "Beroepskosten" waarin het onderdeel afschrijving computerapparatuur is opgenomen. Vanwege het feit dat de afschrijving pc in 1995 was geaccepteerd gaf u aan dat dit voor u de reden was om de afschrijving voor 1996 zo te berekenen. Daarbij gaf u aan dat u voor 1995 de brochure beroepskosten in uw bezit had en op grond van wat daar instond de afschrijving had bepaald. Bij de afschrijving van de pc geldt dat pc's van f 7.000,- of duurder niet aftrekbaar zijn, tenzij het in uw beroepsgroep gebruikelijk is pc's van die prijs aan te schaffen. Gezien uw beroep heb ik derhalve besloten de volledig door u aangeschafte apparatuur en software in aanmerking te laten komen. U heeft bij de berekening van de aanschaf van de nieuwe apparatuur hiermee geen rekening gehouden. Tevens heeft u vaste regels voor afschrijving niet toegepast op de aangeschafte software. Tijdens ons gesprek heeft u aangegeven dat er in uw ogen voor 1996 een ander standpunt is aangenomen ten aanzien van de afschrijving van computerapparatuur dan in 1995. Daarbij heb ik opgemerkt dat de regels voor afschrijving van pc's in beide jaren hetzelfde zijn. Aangezien de toelichting op het aangiftebiljet 1996 verwijst naar de brochure "Beroepskosten" en u tevens in het bezit was van de brochure 1995 mag worden verwacht dat u op de hoogte bent van de regels inzake de afschrijving pc's. Dat u, naar eigen zeggen, bovengenoemde beperking van de afschrijving pc's (boven f7.000,-) niet heeft gelezen kan u worden verweten. Naar mijn mening is de afschrijving derhalve op correcte wijze berekend. Daarbij zijn de wettelijke regels aangaande de afschrijving van pc's voor 1996 toegepast. Uit onze administratie is enkel te achterhalen dat de aangifte conform is geregeld. De door u opgevoerde beroepskosten zijn door ons geaccepteerd. Aangezien de aangifte in het Centraal Archief te Apeldoorn ligt kan ik op dit moment geen nadere toelichting hierover geven. De aangifte 1995 heb ik als nog in Apeldoorn opgevraagd. Indien er na ontvangst van de aangifte redenen zijn u nader te informeren zal ik dat alsnog doen..."

3. Daarop schakelde verzoeker een belastingadviseur in en had met hem op 10 juni 1998

een nader gesprek met de inspecteur van de Belastingdienst.

4. Bij brief van 19 juni 1998 deelde de belastingadviseur van verzoeker de Belastingdienst het volgende mee:

"...Op 10 juni jl. heeft u ons gevraagd om inzake bovengenoemde aangelegenheid de vragen die (verzoeker; N.o.) heeft gesteld aan de belastingdienst bij de invulling van zijn aangifte inkomstenbelasting 1993 te formuleren, en de antwoorden weer te geven. Naar ons nu is gebleken heeft (...) uw dienst op 24 juni 1994 schriftelijke vragen gesteld over de ingediende aangifte inkomstenbelasting 1993. Daarbij is met name gevraagd naar de studiekosten. Alle nota's en bescheiden dienaangaande zijn overgelegd, waarna de definitieve aanslag conform de ingediende aangifte is opgelegd. Inzake de aftrekbare kosten is dus een bewust standpunt ingenomen. In de aangifte over dat jaar is als afschrijving 30% van de aanschafkosten van de hardware meegenomen en is de software voor een bedrag van f 1.331 ineens als kosten verantwoord. Dit gegeven levert al voldoende grond op waaraan belastingplichtige in rechte het vertrouwen kan ontleen dat zijn handelwijze juist was. Een kopie van het schrijven (...) gelieve u hierbij aan te treffen. Daarnaast heeft (verzoeker; N.o.) voor 1994 een verzoek gedaan om vermindering van loonbelasting. Door middel van een ongedateerde brief heeft uw dienst belastingplichtige medegedeeld dat van het verzoek is afgeweken en dat de afschrijving van de hardware is gecorrigeerd. De afschrijving van de software is niet aangepast, zodat ook aan dit gegeven vertrouwen kan worden ontleend. Een kopie van de mededeling is hierbij gevoegd. Wij vertrouwen erop dat u aan de hiervoor vermelde gegevens voldoende heeft om de aangifte inkomstenbelasting 1996 op de juiste wijze af te handelen..."

5. Bij declaratie van 23 juni 1998 bracht de belastingadviseur verzoeker een bedrag van f674,45 (inclusief BTW) in rekening voor overleg met hem en de Belastingdienst inzake de aangifte inkomstenbelasting 1996. Bij declaratie van 24 juli 1998 bracht hij verzoeker een bedrag van f 589,85 (inclusief BTW) in rekening voor correspondentie en besprekingen met de Belastingdienst inzake inkomstenbelasting.

6. Aan verzoeker is met dagtekening van 5 augustus 1998 de definitieve aanslag ib/pvv 1996 opgelegd. Daarbij vermeldde de Belastingdienst onder meer:

"De inspecteur heeft met u (of uw gemachtigde) overlegd over uw aangifte. Dat heeft nieuwe gegevens opgeleverd. De inspecteur heeft dan ook besloten om niet alle afwijkingen van de aangifte te handhaven. **Toelichting bij uw vastgestelde belastbare inkomen** De inspecteur is afgeweken van uw aangifte bij het vaststellen van deze aanslag. Uw belastbare inkomen is f 1 057 hoger vastgesteld dan uw aangifte vermeldt."

7. Naar aanleiding van de definitieve aanslag ib/pvv 1996 verzocht verzoeker bij brief van 20 oktober 1998 om vergoeding van de kosten van zijn belastingadviseur. Dit verzoek luidt, voor zover van belang, als volgt:

"...Per 5 augustus j.l. is mij een definitieve aanslag (...) opgelegd aangaande vermeld belastingjaar. (...) Zoals u bekend zal zijn, heeft (de inspecteur; N.o.) mij inzake belastingjaar 1996 een aantal vragen (extra) gesteld. In verband hiermee verwijs ik slechts naar de brief van (mijn belastingadviseur; N.o.) (dd. 19 juni 1998, ...). In de toelichting op de definitieve aanslag wordt vermeld dat het overleg van de inspecteur met

mij (of mijn gemachtigde) **nieuwe** gegevens zou hebben opgeleverd. Dit is in principe een onjuiste stelling: de **oude** gegevens waren reeds ter beschikking van (de inspecteur; N.o.). Hij heeft ze slechts **na** aandrang van mij en mijn gemachtigde geraadpleegd. Dit levert op: strijd met het zorgvuldigheids-beginsel. Herhaald heeft (de inspecteur; N.o.) mijn argumenten genegeerd, waardoor ik mij genoodzaakt zag een fiscaal raadsman te consulteren. Bijstands-kosten totaal **HFI.1264,30** Dit betrof het overleg omtrent de vaststelling van de aanslag. Omdat het hier gaat om een onjuiste handelwijze van uw dienst, waardoor ik in feite ten onrechte een externe deskundige heb moeten raadplegen, verzoek ik vergoeding van de door mij geleden schade..." 8. De Belastingdienst wees dat verzoek bij brief van 29 oktober 1998 als volgt af:

"...**Vergoeding van kosten voor een belastingadviseur:** Volgens voorschrift van de Staatssecretaris van Financiën vergoedt de Belastingdienst geen kosten voor een belastingadviseur voor kosten gemaakt voorafgaande aan de totstandkoming van een aanslag. Aan uw verzoek om de rekeningen van uw belastingadviseur te vergoeden wordt dus niet tegemoet gekomen. Alleen bij *beroepsprocedures* voor het Gerechtshof worden mogelijk kosten vergoed. Dit is geregeld in het Besluit proceskosten fiscale procedures (hierna BPF). Om u een indruk te geven van het gedachtengoed hierover: tijdens de parlementaire behandeling van het BPF is van de zijde van de bewindslieden opgemerkt dat de in het BPF geregelde proceskostenvergoeding niet beoogt, en ook niet moet beogen, een volledige vergoeding te zijn en dat de kostenveroordeling, naar algemeen erkend is in het civiele recht, niet bedoeld is als volledige schadevergoeding. Verder wijs ik u op de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Algemene wet bestuursrecht (wetsvoorstel 22 495), waar is gezegd dat vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de *bezwaarfase* slechts in bijzondere omstandigheden zou dienen plaats te vinden. De bezwaarschriftprocedure is gericht op een bestuurlijke heroverweging van een besluit en derhalve ook op herstel van gemaakte fouten. Tijdens de parlementaire behandeling van het BPF is opgemerkt dat het niet juist werd gevonden voor het belastingrecht op dit punt een afwijkende regeling te treffen. De discussie die is gevoerd met de (inspecteur; N.o.) van deze eenheid ligt nog in het stadium voor de bezwaarfase, namelijk de *aanslagregelende fase*. Wat dit punt betreft nog dit. In het arrest van 20 februari 1998 laat de Hoge Raad zich uit over vergoeding van kosten aan de belastingplichtige als de Belastingdienst in de bezwaarfase een beschikking herziet. Het hangt volgens de Hoge Raad dan van de feiten en omstandigheden van het geval af of sprake is van een onrechtmatige daad. De Hoge Raad is van oordeel dat bij een onjuiste uitleg van de wet in ieder geval sprake is van een onrechtmatige daad welke tot schadevergoeding verplicht (onrechtmatige daad is niet hetzelfde als onzorgvuldig handelen). De Belastingdienst neemt dit arrest niet tot richtsnoer omdat dit arrest gewezen is voor het jaar 1991. Vanaf 1 januari 1994 geldt het Besluit proceskosten fiscale procedures (zie boven). Onzorgvuldige behandeling door de Belastingdienst? Volledigheidshalve heb ik ook beoordeeld of de Belastingdienst onzorgvuldig heeft gehandeld. Ik kom tot de conclusie dat de Belastingdienst niet onzorgvuldig gehandeld heeft. Het geschil betrof met name de afschrijving van software. U heeft in 1996 geïnvesteerd in software voor circa f 7.000. De

(inspecteur; N.o.) was van mening dat dit bedrag in drie jaar afgeschreven diende te worden. Dit was overeenkomstig de wettelijke regeling en ook vastgelegd in voorlichtingsmateriaal van de Belastingdienst. U wilde dit bedrag in één keer afschrijven en beriep u op het vertrouwensbeginsel omdat de Belastingdienst ook in eerdere jaren afschrijving van software in één keer in aftrek had toegelaten. De (inspecteur; N.o.) heeft de dossierstukken opgevraagd en beoordeeld en heeft uw standpunt gehonoreerd. U verwijt de (inspecteur; N.o.) dat hij niet uit zich zelf rekening heeft gehouden met het vertrouwensbeginsel. Een beroep op het vertrouwensbeginsel kan naar zijn aard alleen maar gedaan worden door de belastingplichtige. De Belastingdienst past in principe de wet toe (het legaliteitsbeginsel) en kan in individuele situaties vaak onmogelijk bevroeden of een belastingplichtige vertrouwen ontleent aan een bepaalde gang van zaken. Belastingplichtigen dienen ook altijd te bewijzen dat zij aan bepaalde gedragen vertrouwen ontlene. Het is dan ook slechts in uitzonderingsgevallen dat het legaliteitsbeginsel moet wijken voor een beginsel van behoorlijk bestuur en dan altijd omdat een belastingplichtige zich erop beroept. In uw geval was dat niet anders. Ook voor het overige vind ik de behandeling door de (inspecteur; N.o.) correct..."

9. Hierop liet verzoeker de Belastingdienst bij brief van 31 oktober 1998 het volgende weten:

"...**Ten eerste** Hierbij maak ik bezwaar tegen het *resultaat* van het betoog, de afwijzing van vergoeding terzake van consultatie-kosten. Dit gaat namelijk voorbij aan bepaalde kennis van zaken aan de kant van de Belastingdienst. Deze was sinds 1993 op de hoogte van mijn praktijk inzake afschrijving van hard- en software van mijn computer. Ik verwijs nogmaals naar de brief van (mijn belastingadviseur; N.o.), dd. 19 juni 1998 (...) en mijn brief dd 20 oktober j.l. **Ten tweede** Hierbij zijn het *vertrouwens- en zorgvuldigheidsbeginsel* in geding. **Ten derde** Hoe ik dit wil vertalen in een te volgen rechtsgang is hier nog niet aan de orde. (...) **Ten vierde** In mijn geval heeft uw Dienst, door voorbij te gaan aan bepaalde kennis van zaken, zo *onjuist* gehandeld en mij daardoor *genoodzaakt* een extern deskundige in te huren. Voor mij zijn dit redenen genoeg om mijn verzoek (vergoeding terzake van consultatie-kosten) te handhaven..." 10. Bij brief van 3 november 1998 gaf de Belastingdienst als volgt aan dat verzoekers argumenten hem geen aanleiding had gegeven zijn standpunt te herzien:

"...Uw argumenten geven mij geen aanleiding mijn standpunt te herzien. Nogmaals, het is naar mijn stellige overtuiging niet zo geweest dat de Belastingdienst onzorgvuldig heeft gehandeld. De (inspecteur, N.o.) heeft gehandeld naar de fiscale richtlijnen die voor software golden. Pas nadat u had aangetoond dat u er in alle redelijkheid op mocht vertrouwen dat de software in één jaar (in plaats van in drie jaar) zou kunnen worden afgeschreven, kon hij dit bij de behandeling in overweging nemen..."

B. STANDPUNT VERZOEKER

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtschrijving onder

Klacht

en naar de onder de feiten geciteerde brieven van verzoeker.

C. STANDPUNT BELASTINGDIENST/PARTICULIEREN/ONDERNEMINGEN ZAANDAM

In reactie op de klacht liet de Belastingdienst het volgende weten:

"...Belanghebbende wijst op de noodzakelijkheid van de adviseurskosten. Na de kennisgeving van afwijzing heeft hij een bezoek gebracht aan de Belastingdienst en met de aanslagregelend ambtenaar gesproken. Die wilde het vertrouwensbeginsel niet honoreren. Na inmenging van de belastingadviseur en het achterhalen van twee brieven werd dit beginsel alsnog gehonoreerd. **Gang van zaken bij regeling van de aanslag:** Belanghebbende heeft in zijn aangifte inkomstenbelasting 1996 computerkosten voor hardware en software als verwervingskosten opgevoerd. Het gaat om een totaal bedrag van f 11.604 waarvan de software circa f 7.000 kostte. Vanaf 19 juni 1994 geldt als beleid voor de aftrekbare computerkosten in de zin van art35 Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna Wet IB) dat:

- de afschrijvingstermijn 3 jaar betreft; - rekening gehouden dient te worden met een restwaarde van 10%; - het privé-gebruik wordt gesteld op f 800. Vanaf 31 maart 1993 gelden deze regels ook voor computerkosten als buitengewone lasten in de zin van art 46 Wet IB. (...).

I. B 1993:

Belanghebbende's aangifte IB 1993 is gecorrigeerd. De kosten voor hardware zijn aangepast aan een afschrijving van 3 jaar en een restwaarde van 10%. De kosten voor software ter grootte van f 1.331 zijn ongemoeid gelaten. Correspondentie over de correctie vond in juni 1994 plaats. Deze correspondentie had betrekking op studiekosten die als buitengewone lasten zijn opgevoerd (en dus niet op verwervingskosten op de inkomsten uit arbeid). **IB 1994:** Ook op het verzoek Vermindering loonbelasting 1994 is een correctie aangebracht op de afschrijving van de hardware en toepassing van de drempel ter grootte van f 800. Nu betrof het beroepskosten. De ongedateerde brief (waarin de correctie op het verzoek om een loonbeschikking is toegelicht) is op 15 december 1993 verstuurd. Opnieuw werden de kosten voor hardware gecorrigeerd, de drempel van f 800 toegepast en het bedrag voor software ongemoeid gelaten. Uit het verzoek Vermindering loonbelasting blijkt dat het bedrag aan software f 1.304 bedroeg. Uit de aangifte IB 1994 blijkt echter dat het bedrag aan software f 149 bedroeg. **IB 1995:** In deze aangifte zijn eveneens computerkosten opgevoerd. Voor zover het hardware betref heeft belanghebbende de kosten over 3 jaar afgeschreven. Andere kosten waaronder vermoedelijk software werden in één keer afgeschreven. Niet altijd is te beoordelen waarom het precies gaat en of sprake is van software. Belanghebbende maakte in zijn aangifte geen onderscheid in hardware en software zoals hij over eerdere jaren wel deed. Hetgeen volgens belanghebbende hardware was, was wel te herkennen omdat hij die over drie jaar afschreef en de kennelijk software in één keer. Overigens ging het bij de software om kleine bedragen (totaal minder dan f 1.500). (...). De behandelaar noteerde: "Er zitten kosten tussen die niet aftrekbaar zijn, eventuele correctie te gering". Wel werd hypotheekrente gecorrigeerd omdat belanghebbende die zowel onder de verwervingskosten eigen woning opvoerde als onder de persoonlijke verplichtingen (dus

dubbel). Uit het dossier blijkt dat belanghebbende beschikte over een brochure van de Belastingdienst die handelt over computerkosten (zie brief van 12 mei 1998 van de (inspecteur; N.o.) aan belanghebbende. (...)). **IB 1996:** In 1996 investeerde belanghebbende opnieuw in hardware en software. Het bedrag dat hij aan software besteedde en opvoerde in zijn aangifte als beroepskosten was aanmerkelijk hoger dan in de jaren 1993 en 1994, namelijk f 7.000. Bij de regeling van deze aangifte in mei 1998 werd deze kostenpost gecorrigeerd overeenkomstig het beleid. De aanslagregelaar had bij de regeling niet de aangifte van 1993 noch de bescheiden van de aanvraag Vermindering loonbelasting 1994 of oude correspondentie tot zijn beschikking. Dit was in overeenstemming met de werkprocedures van de eenheid. Naar aanleiding van de correctiebrief bracht belanghebbende een bezoek aan de eenheid en wees de behandelaar op het vertrouwensbeginsel. De behandelaar wees dit verzoek af. Daarna vond opnieuw een bespreking plaats door de adviseur en belanghebbende met de behandelaar. De behandelaar vroeg daarna de dossierstukken op (de correspondentie over het jaar 1993, standpuntinname en de correctiebrief op de aanvraag loonbeschikking 1994). Vervolgens wees de regelaar het vertrouwensbeginsel toe. (...)

Vertrouwensbeginsel: Het is de vraag of het beroep op het vertrouwensbeginsel terecht is gehonoreerd. Gezien:

- de hoogte van de bedragen voor software betaald en in één keer afgeschreven in de jaren 1993 en 1994 in vergelijking met de kosten voor software in 1996; - de inspecteur een uitgebreide vragenlijst heeft gestuurd over 1993 (en het dus kennelijk van de feitelijke omstandigheden afhangt of studiekosten of verwervingskosten aftrekbaar zijn); - het geschil in 1993 ging om buitengewone lasten in plaats van verwervingskosten; - de omstandigheid dat bij het verlenen van loonbeschikkingen slechts oppervlakkig wordt geregeld en daaraan geen vertrouwen mag worden ontleend; - de omstandigheid dat de Belastingdienst in de brochure het standpunt over computerkosten duidelijk heeft vermeld en deze brochure in bezit was van belanghebbende ben ik van mening dat verdedigbaar is dat belanghebbende er niet in redelijkheid op mocht vertrouwen dat de aanmerkelijk grotere investering in 1996 zondermeer in één keer als kosten in aftrek gebracht zou mogen worden. Hoe dit ook zij, de regelaar heeft het vertrouwensbeginsel gehonoreerd nadat daar van de zijde van belanghebbende op aan was gedrongen. Hij heeft daarbij ook rekening gehouden met het belang van het geschil. **Belang:** Het belang van de correctie is slechts beperkt: het gaat om een jaarlijkse verschuiving van f 2.100. Daarbij ga ik ervan uit dat de computerkosten voor de jaren 1997 en 1998 hoger zouden zijn dan de drempel van f 800 (gezien de afschrijving op hardware is dat aannemelijk) zodat hiervan geen materiële invloed uitgaat. Gezien de hoogte van het belastbaar inkomen van belanghebbende speelde de progressie geen rol. Voor 1997 staan deze gegevens al vast en voor 1998 zal dit vermoedelijk ook het geval zijn. Het voordeel van belanghebbende bestond uit een rentevoordeel doordat twee afschrijvingstermijnen (ieder f 2.100, namelijk $(f 7.000 \text{ minus } 10\%)/3 = f 2.100$) in één keer ten laste van het inkomen mochten worden gebracht in plaats van over de twee komende jaren. Uitgaande van een marginaal tarief van 50% bedroeg de belastingvermindering in 1996 daardoor tweemaal f 1.050 terwijl deze vermindering anders

over 1997 en 1998 zouden zijn genoten. Het rentevoordeel bij een rentevoet van 6% (de heffingsrentevoet bedroeg minder over die jaren) was dus minder dan f 200. Daarbij komt nog dat de heffingsrentebepalingen over het jaar 1996 minder gunstig uitwerken zodat het verschil vermoedelijk minder is. Ook had het vertrouwensbeginsel invloed op de aanslag van 1997. Toen mocht een bedrag ter grootte van f 2.027 in één keer afgeschreven worden. Het rentevoordeel dat hiermee samenhangt bedraagt vermoedelijk minder dan f 100. Het voordeel was in grote lijnen aan de hand van een eenvoudig rekensommetje te bepalen geweest en dit was zover belanghebbende dit niet zelf heeft gedaan toch zeker de taak van de belastingadviseur geweest. De kosten die belanghebbende maakte stonden in geen enkele verhouding tot de besparing die ze belanghebbende zouden kunnen opleveren. Verder bevreemdt het mij dat de belastingadviseur het nodig achtte om een bespreking met de Belastingdienst aan te gaan. Wat belanghebbende wilde was vanaf het begin duidelijk. Hij beriep zich op het vertrouwensbeginsel omdat hij dacht erop te mogen vertrouwen dat de software in één keer ten laste van het inkomen gebracht zou mogen worden. Een beroep op dit beginsel kon gestaafd worden met enkele schriftelijke bescheiden waaruit zou blijken dat de Belastingdienst dit inderdaad in het verleden ook had toegestaan. Te denken aan bijvoorbeeld correspondentie bij de aanslagregeling van een eerder jaar of de uitspraak op een bezwaarschrift. Na het arrest gepubliceerd onder BNB 1990/119 mocht dat geen probleem meer zijn. Ook daarom ben ik van mening dat de kosten ten onrechte zijn gemaakt. Op eenvoudige wijze had een beroep op het vertrouwensbeginsel gesteund kunnen worden met enkele belastingbescheiden die vermoedelijk nog in het bezit van belastingplichtige waren geweest. Verwijtbare gedraging door de Belastingdienst? Zoals aangegeven in mijn brief van 29 oktober 1998 (...) verstrekt de Belastingdienst doorgaans geen proceskostenvergoeding in de aanslagregelende fase. De bezwaarfase is bedoeld voor een bestuurlijke overweging en ook voor herstel van fouten. De aanslagregelaar had in tegenstelling tot wat belanghebbende meent, de overgelegde bescheiden niet tot zijn beschikking ten tijde van de regeling. Dit is een organisatorische keuze die gegrond is op doelmatigheidsoverwegingen en in redelijkheid verdedigbaar is. Ter toelichting: de aangifte IB 1993 met bijbehorende correspondentie was in mei 1998 al lange tijd opgestuurd naar het Centraal Archief in Apeldoorn en daar opgeslagen. De correspondentie rond de correctie op de loonbeschikking 1994 was eveneens al opgestuurd en daardoor niet beschikbaar. Ik ben van mening dat geen sprake is van een fout. Hooguit kan gesteld worden dat de behandelaar belanghebbende na aandringen het voordeel van de twijfel heeft gegeven. Zoals ik hierboven heb aangegeven is eveneens verdedigbaar dat het vertrouwensbeginsel afgewezen had moeten worden. De onzorgvuldigheid ligt dan eerder in de omstandigheid dat de regelaar na een eerste aanwijzing later te gemakkelijk is omgegaan en het vertrouwen heeft gehonoreerd. Tot slot nog een reactie op mijn brief van 29 oktober 1998. Daarin ga ik uit van de gedachte die leefde bij belanghebbende dat de Belastingdienst uit zich zelf het vertrouwensbeginsel zou moeten toepassen. In mijn brief beschrijf ik dat dat onmogelijk is en dat een beroep op een beginsel van behoorlijk bestuur altijd van de zijde van de belastingplichtige moet komen omdat de Belastingdienst nu eenmaal niet kan weten of iemand ergens op vertrouwd etc.

Dit *lijkt* thans een verkeerd uitgangspunt omdat belanghebbende reeds tijdens zijn eerste bezoek heeft gewezen op het vertrouwensbeginsel. De regelaar heeft dat toen afgewezen en is na hernieuwd aandringen van de zijde van belanghebbende overgegaan tot het aanvragen van de bescheiden. Ik denk dat dit een correcte gang van zaken is geweest: de bewijslast dat sprake is van opgewekt vertrouwen is aan belanghebbende. Hij dient daar met of zonder tussenkomst van een kostbare adviseur bewijs voor aan te dragen. Ik zie in deze gang van zaken geen incorrecte gedraging door de Belastingdienst. **Conclusie:** De gedraging van de Belastingdienst is niet fout geweest en ook niet onzorgvuldig; De gang van zaken heeft de gebruikelijke weg gevolgd waarbij de regelaar aanvankelijk vasthield aan zijn correctie maar nadat belanghebbende had aangetoond dat het vertrouwensbeginsel zou kunnen gelden, zijn standpunt heeft herzien. De regelaar had de (betrekkelijk oude dan wel onbelangrijke) bescheiden bij de regeling niet tot zijn beschikking. Dit is in overeenstemming met organisatorische keuzen en in redelijkheid verdedigbaar. Het vertrouwensbeginsel is nadat daar bewijs voor was geleverd, gehonoreerd. Dit bewijs is geleverd door belanghebbende. Hij was daarvoor de aangewezen persoon. Verdedigbaar is dat het ook afgewezen had kunnen worden. Het was een twijfelgeval waarbij de Belastingdienst het materieel belang heeft meegewogen. De kosten die belanghebbende heeft gemaakt om zijn gelijk te halen staan in geen enkele verhouding tot het renteverlies dat hij zou hebben geleden als zijn standpunt niet zou zijn toegewezen (f 1.264,30 versus maximaal f 200). Deze kosten staan ook niet in verhouding tot de werkzaamheden die nodig waren om een verzoek op het vertrouwensbeginsel te doen. De belastingadviseur had eenvoudig kunnen volstaan met het doorbladeren van de belastingdocumenten van de oudere jaren of belanghebbende kunnen aansporen om dat te doen. Deze kosten hadden niet gemaakt behoeven te worden. Deze kosten werden niet opgeroepen door een verwijtbare handeling door de Belastingdienst. Een vergoeding van een kostenvergoeding op basis van *coulance* acht ik niet nodig..."

D. REACTIE

In reactie op het verslag van bevindingen deelde verzoeker nog mee dat hij vanaf 1993 jaarlijks persoonlijk contact en overleg heeft gehad met medewerkers van de Belastingdienst over zijn aangifte in verband met de afschrijving van aangeschafte computerapparatuur en software en dat hij bij zijn aangifte ook altijd onderscheid heeft gemaakt tussen hard- en software. Daarnaast deelde verzoeker mee dat hij het punt van efficiency ook aan zijn belastingadviseur had voorgelegd en door deze is meegewogen. Verzoeker acht zijn belang groter dan door de Belastingdienst gesteld; hij stond na de kennisgeving van 11 mei 1998 met zijn rug tegen de muur en hij meende er op te mogen vertrouwen dat de door hem ingeschakelde belastingadviseur gekwalificeerd was.

Beoordeling

1. Verzoeker klaagt er over dat de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Zaandam (hierna: de Belastingdienst) afwijzend heeft beslist op zijn verzoek om vergoeding van een

bedrag van f 1.264,30 aan kosten van zijn belastingadviseur. Hij wijst erop dat hij deze kosten heeft moeten maken, omdat de Belastingdienst bij de aangifte inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen 1996 zijn beroep op het vertrouwensbeginsel ten onrechte niet heeft gehonoreerd. Verzoeker stelt dat hij op grond van een bewuste standpuntbepaling van de Belastingdienst er in alle redelijkheid op mocht rekenen dat door hem aangeschafte software in één jaar in plaats van drie jaar kon worden afgeschreven.

2. De Belastingdienst stelt zich op het standpunt dat er geen aanleiding is de kosten te vergoeden omdat hij niet onzorgvuldig of onjuist heeft gehandeld en omdat verzoeker de kosten niet had behoeven te maken. De Belastingdienst merkt verder op dat hij verzoekers beroep op het vertrouwensbeginsel heeft gehonoreerd op het moment dat verzoeker bewijs had geleverd van de bewuste standpuntbepaling door de Belastingdienst over de afschrijving van software in één jaar. Volgens de Belastingdienst zijn de kosten dan ook niet opgeroepen door een verwijtbare handeling van de Belastingdienst.

3. Het standpunt van de Belastingdienst dat kosten niet voor vergoeding in aanmerking komen voorzover verzoeker die kosten redelijkerwijs niet had behoeven te maken, is op zichzelf juist. Van zulke kosten kan immers niet gezegd worden dat zij uitsluitend het gevolg zijn van het optreden van de Belastingdienst. Verder is in deze zaak van belang dat geen sprake is van vernietiging door de rechter van beschikkingen van de Belastingdienst, zodat niet uit dien hoofde, wegens onrechtmatig handelen, recht op schadevergoeding is ontstaan.

4. In beginsel moet de belastingplichtige een beroep doen op het vertrouwensbeginsel. Hij zal daarbij aannemelijk moeten maken dat en waarom hem een dergelijk beroep toekomt. In het gesprek met de inspecteur van de Belastingdienst heeft verzoeker dat beroep gedaan. Om te kunnen beoordelen of verzoekers beroep op het vertrouwensbeginsel gerechtvaardigd was, had de inspecteur van de Belastingdienst de stukken nodig die betrekking hadden op verzoekers aangifte over (1994 en/of) 1995. Verzoeker heeft dat onder meer kunnen afleiden uit de mededeling van de inspecteur van de Belastingdienst in zijn brief van 12 mei 1998 dat hij de aangifte 1995 in Apeldoorn had opgevraagd en dat hij verzoeker zou informeren indien daartoe na ontvangst van die aangifte redenen waren. Het moet voor verzoeker duidelijk zijn geweest dat de Belastingdienst dit punt nader zou onderzoeken. Verzoeker had de Belastingdienst dan ook eerst in de gelegenheid moeten stellen dat onderzoek te verrichten. Hij had daarnaast bij de inspecteur van de Belastingdienst kunnen navragen op welke wijze hij zijn beroep op het vertrouwensbeginsel kon ondersteunen. Ook had hij alle bij hem in bezit zijnde stukken van de aangifte van 1994 (en/of 1995) aan de Belastingdienst kunnen toezenden. In plaats daarvan heeft verzoeker op 10 juni 1998 een belastingadviseur ingeschakeld. De noodzaak voor het inschakelen van de belastingadviseur was in dat stadium niet aanwezig. De kosten van juridische bijstand zijn daarom niet gemaakt als (uitsluitend) gevolg van een verwijtbare gedraging van de Belastingdienst. Deze mocht dan ook in redelijkheid verzoekers verzoek om vergoeding van deze kosten afwijzen. De onderzochte gedraging is behoorlijk.

Conclusie

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