



Rapport

Datum: 28 juni 1999

Rapportnummer: 1999/286

Klacht

Op 4 november 1998 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer S. te Utrecht, met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst/ Particulieren Utrecht. 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 heeft op 19 juni 1998 bij de Belastingdienst/Particulieren Utrecht een verzoek ingediend om vergoeding van kosten (adviseurkosten). Deze kosten hebben betrekking op: 1. de behandeling door de Belastingdienst van een verzoek dat de strekking had tot verrekening van negatieve inkomens over de jaren 1986 tot en met 1988 met de positieve inkomens over 1989 tot en met 1991; 2. de bezwaarfase met betrekking tot de aan hem opgelegde aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996. Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst op 9 juli 1998 afwijzend heeft beslist op dit verzoek.

Achtergrond

1. MEDEDELING VERZOEKEN OM VERGOEDING VAN KOSTEN GEMAAKT IN BEZWAARFASE

(Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 1998, nr. AFZ98/1467M) "Uit het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998 volgt dat indien de Belastingdienst een beschikking in de bezwaarfase herziet, het van de feiten en omstandigheden van het geval afhangt of er sprake is van een onrechtmatige daad. Bij een onjuiste uitleg van de wet is naar oordeel van de Hoge Raad in ieder geval sprake van een onrechtmatige daad, welke tot schadevergoeding verplicht. Mij is gebleken dat belastingplichtigen naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 1998, verzoeken om vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase. Het arrest van de Hoge Raad heeft echter betrekking op aanslagen die de inspecteur in 1991 heeft herzien. Met ingang van 1 januari 1994 is het Besluit proceskosten fiscale procedures (BPF) in werking getreden. Dit besluit voorziet in een forfaitaire vergoeding voor de kosten die zijn gemaakt in de beroeps- en cassatiefase en niet in een vergoeding voor de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase. Tijdens de parlementaire behandeling van het BPF en van het wetsvoorstel Algemene wet bestuursrecht is opgemerkt 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 op herstel van gemaakte fouten. Verzoeken om een vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase dienen derhalve te worden afgewezen. Dit geldt eveneens indien na 1 januari 1994 een bezwaar geheel of gedeeltelijk is toegewezen en de bezwaarfase niet is gevolgd door een beroepsfase."

2. WET OP DE INKOMSTENBELASTING 1964

(Wet van 16 december 1964, Stb. 519) Artikel 51, eerste en tweede lid:

- "1. Indien de berekening van het inkomen leidt tot een negatief bedrag, wordt dit aangemerkt als een verlies.
2. Een verlies wordt verrekend met de inkomens van de drie voorafgaande en de acht volgende kalenderjaren."

Onderzoek

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst/Particulieren Utrecht 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. Tevens werd de Belastingdienst een aantal specifieke vragen gesteld. Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De Belastingdienst deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. Verzoeker gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. FEITEN

1. Verzoeker volgde in de jaren 1986 tot en met 1988 een managementopleiding. Het verschuldigde cursusgeld is door de ouders van verzoeker voorgeschooten en rechtstreeks aan het opleidingsinstituut betaald, terwijl verzoeker dit bedrag aan zijn ouders schuldig bleef. Verzoeker hoefde het betreffende bedrag pas terug te betalen op het moment dat hij over een toereikend inkomen zou beschikken. Pas in het jaar 1996 betaalde verzoeker het bewuste bedrag aan zijn ouders terug.
2. Verzoekers gemachtigde verzocht de Belastingdienst/Particulieren Utrecht (hierna: de Belastingdienst) - na het verstrijken van de termijn waarbinnen aangifte kon worden gedaan - met brieven van 3 augustus 1994 om over de jaren 1986 tot en met 1988 het belastbaar inkomen van verzoeker vast te stellen conform de bijgevoegde opstellingen waarin negatieve belastbare inkomens van respectievelijk f 7.711, f 20.070, f 17.253 waren berekend. De negatieve inkomens werden veroorzaakt door de geclaimde hoge aftrek voor studiekosten (het door de ouders van verzoeker in de jaren 1986 tot en met 1988 betaalde cursusgeld). Dit verzoek had de strekking om verliesverrekening mogelijk te maken met de positieve inkomens over de jaren 1989 tot en met 1991 zoals die waren vastgesteld in de over die jaren opgelegde aanslagen (voorwaartse verliescompensatie).
3. De Belastingdienst merkte de brieven van 3 augustus 1994 aan als niet tijdig ingediende aangiften over de jaren 1986 tot en met 1988, en beschouwde deze daarom als verzoeken

om ambtshalve vermindering van belasting(aanslagen). De Belastingdienst wees de verzoeken op 16 en 19 september 1994 af op grond van het feit dat de termijn waarbinnen ambtshalve vermindering kon worden verleend inmiddels was verlopen.

4. Vervolgens schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst op 26 oktober 1994 het volgende:

"...deelt u ons mede dat u, aan ons verzoek om studiekosten in mindering op de belastbare inkomens 1986, 1987 en 1988 te brengen, niet tegemoet kan komen. Bij onze verzoeken is duidelijk sprake van een nieuw feit; belastingplichtige was niet op de hoogte dat hij studiekosten in mindering op zijn belastbaar inkomen kon brengen én wist ook niet dat het mogelijk was een negatief inkomen aan te geven. Gezien het fiscaal belang namelijk f 45.034 aan te verrekenen verliezen verzoeken wij u om alsnog onze verzoeken ambtshalve in behandeling te nemen..."

5. Naar aanleiding van de behandeling door de Belastingdienst van verzoekers aangifte inkomstenbelasting 1992, waarin eveneens werd verzocht om vaststelling van een negatief inkomen, heeft tussen verzoekers gemachtigde en de Belastingdienst overleg en verdere correspondentie plaatsgevonden. De aftrek van studiekosten (buitengewone lasten) was onderwerp van discussie, terwijl ook de binnenlandse belastingplicht van verzoeker aan de orde is geweest. Bij de contacten tussen de Belastingdienst en verzoekers gemachtigde is ook de aangifte van een vergelijkbare derde betrokken.

6. De Belastingdienst liet verzoekers gemachtigde inzake de jaren 1986 tot en met 1988 op 29 september 1995 het volgende weten:

"...hebben wij afgelopen week in het Technisch Overleg van onze eenheid gesproken over de mogelijkheid om meer dan 5 jaar terug te gaan met ambtshalve verminderingen. Het standpunt van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht luidt wederom dat de aanschrijving Belastingen Algemeen A-186 stringent moet worden uitgelegd en toegepast. Dat betekent dat de uitspraken op de bezwaarschriften 1986, 1987 en 1988 van (verzoeker; N.o.) juist zijn gedaan..."

7. Op 23 oktober 1995 bevestigde de Belastingdienst zijn standpunt zoals verwoord in de brief van 29 september 1995:

"...Zoals ik u al beloofde heb ik wederom de kwestie van de toepassing van de aanschrijving Belastingen Algemeen A-186 (inmiddels Mededeling 80 00 10) aan de orde gesteld. Er is niemand die een ruimere uitleg dan daar genoemd voorstaat. Voor alle belastingplichtigen geldt deze regeling. Niemand krijgt van ons aftrek buiten deze termijnen. Daaruit bestaat de rechtvaardiging van het beleid. Ik kom daarom niet terug op de eerder gedane uitspraken over 1986, 1987 en 1988..."

8. Verzoekers gemachtigde diende op 7 oktober 1996 bij het Ministerie van Financiën een verzoek in om met toepassing van de hardheidsclausule alsnog negatieve inkomens over de jaren 1986 tot en met 1988 vast te stellen. Dit verzoek had de volgende inhoud:

"...(Verzoeker; N.o.) heeft gedurende de periode 1986 1992 in het buitenland een tweetal studies gevolgd welke hebben geleid tot zijn huidige functie van manager bij een Amerikaanse multinational. De kosten van deze studies heeft (verzoeker; N.o.) gefinancierd met geld van zijn ouders. Geld dat volgens afspraak op een later moment zal

worden terugbetaald. Deze afspraak is op 14 juli 1994 vastgelegd in een notariële akte (...). De inspectie heeft ons standpunt bevestigd dat de studiekosten aftrekbaar zijn als buitengewone lasten in verband met studie-uitgaven voor een beroep. Kort nadat ons kantoor (verzoeker; N.o.) in 1994 had ingelicht over de aftrekbaarheid van de studiekosten, heeft hij aangifte gedaan over de jaren 1986 t/m 1988 en 1992. Tevens zijn bezwaarschriften ingediend tegen de destijds opgelegde definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over de jaren 1989 t/m 1991, waarbij verzocht is om verrekening van de verliezen over 1986 t/m 1988 met de positieve inkomens over 1989 t/m 1991. De inspectie te Utrecht heeft de aangiften over 1986 t/m 1988 en de bezwaarschriften echter niet ontvankelijk verklaard omdat deze niet binnen de geldende indieningstermijn waren ingediend. Tevens heeft de betreffende inspectie medegedeeld dat zij de betreffende aangiften en bezwaarschriften ook niet ambtshalve kon afhandelen, omdat de Wet op de inkomstenbelasting 1964, alsmede diverse beleidsbepalingen geen ruimte laten voor het in behandeling nemen van aangiften die te laat zijn ingediend, hoe nadelig dat voor belastingplichtige ook uitpakt. Uiteindelijk is daarom slechts het verlies dat werd geleden over 1992 geaccepteerd en verrekend met de inkomens over 1989 t/m 1991 zoals die waren vastgesteld bij de oorspronkelijke definitieve aanslagen. Toepassing van de belastingwet leidt er dus toe dat (verzoeker; N.o.) het door hem over de jaren 1986 t/m 1988 geleden verlies ad f 45.034 niet meer kan verrekenen, om de enkele reden dat door omstandigheden niet tijdig aangifte van de studiekosten is gedaan. Toepassing van de belastingwet leidt in casu derhalve tot onbillijkheden van overwegende aard. Op grond van het redelijkheid en billijkheidsprincipe menen wij dat in casu de hardheidsclausule dient te worden toegepast. Ter verdere ondersteuning van ons verzoek willen wij nog het volgende opmerken. Op grond van artikel 52 lid 1 tweede volzin Wet IB reikt de inspecteur aan de belastingplichtige aangiftebiljetten uit over de (drie) jaren voorafgaand aan het jaar waarover belastingplichtige aangifte doet indien hij dat jaar een negatief belastbaar inkomen heeft en er over de voorgaande jaren nog geen aanslagen zijn vastgesteld. Ons inziens is het billijk om een belastingplichtige de mogelijkheid tot het indienen van nieuwe aangiften ook te geven, indien er destijds al wel aanslagen zijn vastgesteld over voorgaande jaren, maar achteraf blijkt dat deze zijn gebaseerd op onjuiste/onvolledige aangiften. Temeer omdat dan alsnog rekening wordt gehouden met zowel de mogelijke negatieve gevolgen (verlies dat verrekend wordt met inkomen dat voorheen binnen de belastingvrije som viel en dus niet tot teruggaaf van belasting leidt), als de mogelijke positieve gevolgen voor belastingplichtige (verrekening van niet verrekende eerdere verliezen, zoals in het geval van (verzoeker; N.o.)..."

9. Nadat verzoekers gemachtigde een aantal keren telefonisch had geïnformeerd naar de stand van zaken, antwoordde het Ministerie van Financiën op 2 april 1997 als volgt:

"...Uit uw brief leid ik af dat uw cliënt in 1994 heeft verzocht negatieve inkomens over de jaren 1986, 1987 en 1988 vast te stellen en deze vervolgens te verrekenen met de positieve inkomens over de jaren 1989 tot en met 1991. De inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht heeft dat verzoek afgewezen. Thans verzoekt u met toepassing van de hardheidsclausule alsnog aan het verzoek tegemoet te komen. Ik merk

daaromtrent het volgende op. In artikel 51, tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (zoals dat luidde tot en met het jaar 1994) is de termijn voor voorwaartse verliesverrekening gesteld op acht kalenderjaren. Zolang deze termijn nog niet is verstreken, kan op verzoek een negatief inkomen (verlies) worden vastgesteld door verrekening met het inkomen over het jaar waarover de aanslag wordt opgelegd. Indien van een aangiftebiljet is daartoe geen wettelijk vereiste. Indien een verlies moet worden verrekend met positief inkomen van een jaar waarover de aanslag inkomstenbelasting reeds onherroepelijk vaststaat, kan de aanslag ambtshalve worden verminderd met inachtneming van de criteria van het besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735. Gezien het vorenstaande zal de inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht ten aanzien van (verzoeker; N.o.) alsnog de negatieve inkomens over de jaren 1986, 1987 en 1988 voor zoveel mogelijk met inachtneming van de criteria van het besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735 als verlies verrekenen met de positieve inkomens over de jaren 1989 tot en met 1991..."

10. Vervolgens nam verzoeker het standpunt in dat er ten onrechte van was uitgegaan dat de studiekosten, die door zijn ouders in de periode 1986 tot en met 1988 waren betaald, ook in die jaren moesten worden afgetrokken. Verzoeker stelde dat hij de voorgeschoten studiekosten fiscaal gezien pas betaalde op het moment dat hij de door zijn ouders voorgeschoten kosten terugbetaalde, te weten in 1996. Een en ander werkte voor verzoeker fiscaal voordeliger uit. Daarom besloot hij om de door hem in 1996 gedane aflossing op zijn studieschuld terzake van de studiekosten 1986 tot en met 1988 in zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1996 op te voeren als buitengewone last. Hiermee zag hij af van zijn aanvankelijke verzoek om de studiekosten in aftrek toe te staan op de jaren 1986 tot en met 1988 (zie hieronder onder 1. tot en met 9.). In dit verband schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst op 16 april 1997 het volgende:

"...In aansluiting op ons telefoongesprek d.d. 4 april jl., zenden wij u hierbij kopieën toe van het standpunt van de Hoge Raad, de Fiod en de Belastingdienst/Particulieren Utrecht (!) inzake de aftrek van door de ouders van een belastingplichtige voorgeschoten studiekosten. De betreffende teksten zijn terug te vinden in de Fiscale encyclopedie De Vakstudie Inkomstenbelasting 1964. Alle genoemde partijen concluderen dat indien de ouders de kosten voorschieten (= rechtstreeks betalen), het studerende kind deze kosten pas in aftrek kan brengen, zodra het aflost op de ontstane studieschuld aan zijn ouders. Volgens de Hoge Raad maakt het daarbij niet uit of de schuld renteloos dan wel rentedragend wordt schuldig gebleven. De eventueel verschuldigde rente over de studieschuld is aftrekbaar in het jaar dat deze betaald wordt. Voor (verzoeker; N.o.) geldt, dat zijn ouders de studiekosten betreffende de jaren 1986 tot en met 1988 hebben voorgeschoten onder de voorwaarde dat (verzoeker; N.o.) de aftrekbare studiekosten zal terugbetalen zodra hij over een toereikend inkomen beschikt. De betreffende mondelinge overeenkomst is later vastgelegd in een notariële akte. Gezien bovenvermelde feiten kan (verzoeker; N.o.) de aflossingen op de notarieel vastgelegde studieschuld in aftrek brengen als buitengewone last..." De door verzoeker bij zijn brief gevoegde kopieën

betroffen onder meer een afschrift van een passage uit De Vakstudie Inkomstenbelasting 1964 met de volgende inhoud:

"...**Kosten studie voor beroep** (312-316) art. 46 Literatuur In de Brochure Buitengewone lasten, Vragen en antwoorden, Belastingdienst Particulieren Utrecht/FIOD documentatie, Sdu-DOP 1995, wordt op blz. 23, bij volgnr. 95/66, ingegaan op de vraag of studiekosten aftrekbaar zijn indien deze uit een voorschot van de ouders worden betaald. Iemand volgt een opleiding en wil de kosten daarvan zelf betalen. De ouders schieten de kosten voor. Kan het kind zelf aftrek studiekosten/buitengewone lasten claimen? Antwoord: Als in enig jaar een lening wordt afgesloten of een voorschot wordt ontvangen en het via die weg verkregen bedrag wordt aangewend voor de betaling van buitengewone lasten, dient de aftrek in het jaar van betaling te geschieden en niet later bij terugbetaling van de lening of het voorschot. Betaling geschiedt immers niet door de ander maar door de betrokkene zelf. Betaalt de ander in enig jaar een voor belastingplichtige als buitengewone last geldende post, terwijl de laatste dit bedrag aan de ander schuldig blijft, dan drukt dit bedrag eerst in het jaar van terugbetaling. In casu zijn de terugbetalingen aan de ouders, voor zover ze zien op studiekosten, aftrekbaar. Zie ook HR 28 mei 1969, BNB 1969/147..."

11. De Belastingdienst antwoordde op 28 april 1997:

"...Telefonisch heeft u mijn standpunt gevraagd inzake de aftrek van door de ouders voorgesloten studiekosten. U heeft deze vraag ook nog schriftelijk toegelicht bij brief van 16 april 1997. U bent van mening dat uw cliënt de aflossingen op de schuld aan zijn ouders in aftrek kan brengen op zijn inkomen op het moment dat hij de schuld aflost. Ter ondersteuning van uw standpunt heeft u delen van teksten uit de Vakstudie bijgevoegd. Tevens heeft u als bijlage beslissingen van andere eenheden over soortgelijke kwesties bijgevoegd. Ik onderschrijf uw conclusie niet. De Hoge Raad heeft in het verleden BNB 1969/147 en BNB 1974/187 uitgesproken dat het afsluiten van een lening ter financiering van de buitengewone lasten niet het tijdstip van aftrekbaarheid van de uitgaven beïnvloedt. Hieruit volgt dat studiekosten, ook al worden zij gefinancierd uit een lening, uitsluitend tot aftrek kunnen komen in het jaar waarin deze zijn betaald of verrekend, door belanghebbende ter beschikking zijn gesteld dan wel rentedragend zijn geworden. Door het aangaan van een lening bij zijn ouders heeft uw cliënt betaald, ook al wordt de betaling daadwerkelijk verricht door de ouder. Door de betaling wordt uw cliënt bevrijd van zijn schuld aan het opleidingsinstituut, terwijl tegelijkertijd een schuld aan de ouder ontstaat. Uw cliënt heeft dan een uitgave gedaan die ik aanmerk als een betaling. Aftrek van studiekosten is dan mogelijk in het jaar van betaling. Er is geen reden de aftrek ook op andere wijze toe te staan. Ik kan dan ook niet accoord gaan met uw voorstel. De brieven van de andere eenheden zijn voor mij geen reden een ander standpunt in te nemen. In de eerste plaats niet omdat ik niet gebonden ben aan een uitspraak van een andere eenheid, in de tweede plaats niet omdat de brieven dateren van voor de datum waarop het Landelijk Overleg IB-niet winst (verder LO) een standpunt heeft ingenomen over deze kwestie. Ook uw verwijzing naar het antwoord in de documentatie van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht is voor mij onvoldoende om mijn standpunt te wijzigen. De vragen en antwoorden zijn in 1994 opgenomen. In 1995 is door het LO een afwijkend standpunt ingenomen. Het

LO heeft het standpunt ingenomen dat aftrek mogelijk is bij het kind op het moment van betaling door de ouders. Het standpunt van het LO is landelijk beleid. Ik wil daar niet vanaf wijken. Overigens is mij niet gebleken dat in een later stadium nog een standpuntwijziging heeft plaatsgehad. De studiekosten van uw cliënt zijn dus aftrekbaar in het jaar van betaling. In dit geval betekent dit dat alsnog voor de jaren 1986, 1987 en 1988 de te verrekenen verliezen vastgesteld moeten worden. Daarna moeten vervolgens de daarvoor in aanmerking komende aanslagen inkomstenbelasting verminderd worden met deze verliezen. Ik verzoek u mij de gegevens te verstrekken over 1986, 1987 en 1988, voorzien van betalingsbewijzen etc., zodat ik alsnog de te verrekenen verliezen vast kan stellen..."

12. Vervolgens schreef verzoekers gemachtigde de Belastingdienst op 5 mei 1997 het volgende:

"...Uit de arresten BNB 1969/147 en BNB 1974/187 leidt u af dat door de ouders voorgesloten studiekosten bij de student aftrekbaar zijn in het jaar waarin de ouders de betalingen verrichten. Dit omdat de student volgens u de kosten in dat jaar als het ware toch zelf betaalt met geld dat hij heeft geleend van zijn ouders. Volgens ons is uw conclusie onjuist en komt deze voort uit een onjuiste interpretatie van de door u aangehaalde arresten, alsmede uit een verdraaiing van de feiten. De betreffende arresten moeten worden beschouwd als een aanvulling/toelichting op artikel 38, lid 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB). De arresten vormen met name een toelichting op het begrip "betalen". Volgens aantekening 1 op artikel 38 Wet IB moet het tijdstip waarop de kosten in aanmerking komen, worden gezien vanuit het standpunt van de belastingplichtige (...). Voorzover het jaar waarin de kosten betaald zijn, volgens bovenvermeld artikellid het jaar is waarop de kosten in aanmerking moeten worden genomen, gaat het dus om het jaar waarin de kosten door de belastingplichtige zijn betaald. Dit is exact het standpunt van de Hoge Raad. Betaalt de belastingplichtige in een jaar zelf de kosten (= verricht hij zelf de betalingshandelingen door overhandiging van contanten of door overschrijving van een bedrag van zijn bankrekening), dan komen de kosten in dat jaar in aanmerking. Betaalt een ander de kosten, dan verricht de belastingplichtige vanuit zijn oogpunt geen betaling. De belastingplichtige kan hierdoor wel een terugbetalingsverplichting krijgen. Pas op het moment dat de belastingplichtige deze nakomt, betaalt hij vanuit fiscaal oogpunt. Pas op dat moment drukken de kosten immers op hem. Deze interpretatie van BNB 1969/147 staat ook vermeld in de laatste zin van de derde alinea van aantekening 7 op artikel 46 Wet IB (...). Hierin staat namelijk dat de aflossing op een lening als een buitengewone last is aan te merken als de belastingplichtige in het verleden zelf geen uitgave deed die als buitengewone last was aan te merken. Bovengenoemde uitleg van BNB 1969/147 is vanuit fiscaal oogpunt ook de enige juiste. Indien de student de kosten al zou mogen aftrekken in het jaar dat zijn ouders hem deze voorschieten, bestaat immers de kans dat de student een hoger bedrag aftrekt, dan hij feitelijk uiteindelijk voor zijn rekening neemt. Indien de ouders achteraf namelijk besluiten dat de student niets hoeft terug te betalen, komen er helemaal geen kosten voor rekening van de student. Fiscaal is er dan sprake van een lek. Het is ook juist om deze reden dat de Staatssecretaris bij resolutie BNB 1969/250 het beleid introk dat

bovengenoemd lek deed ontstaan. Het verbaast ons dan ook dat de samenstellers van het door u verwoorde "landelijke beleid" er kennelijk anders over denken dan de samenstellers van de Wet op de inkomstenbelasting, de Hoge Raad, de FIOD, de Staatssecretaris en in eerdere instantie zichzelf (blijkens de eerder door ons aangehaalde brochure buitengewone lasten). Het is daarom enerzijds begrijpelijk, maar anderzijds toch ook weer merkwaardig dat dit "landelijk beleid" niet in de vakliteratuur is gepubliceerd. Sterker nog, de betreffende brochure die in samenwerking met uw eenheid is samengesteld, staat nog steeds vermeld in de fiscale Encyclopedie De Vakstudie (...). Zoals wij al stelden maakt u zich volgens ons ook schuldig aan het verdraaien van de feiten. U stelt immers dat kosten die feitelijk door de een worden betaald, feitelijk moeten worden beschouwd als kosten die "als het ware" betaald zijn door een ander. Graag ontvangen wij kopieën van arresten die uw standpunt onderschrijven. Een ander punt waar wij vraagtekens bij zetten, is of het door u als "landelijk" bestempelde beleid daadwerkelijk landelijk is. Onze ervaring is namelijk dat dit beleid op dit moment slechts op de inspecties te Amstelveen en Utrecht wordt toegepast en dan ook nog niet eens in alle gevallen! (desgewenst zenden wij u hiervan bewijzen). Voor zover er sprake is van landelijk beleid, concluderen wij dat dat beleid op de meeste inspecties in overeenstemming is met onze zienswijze. Verder merken wij op dat niet-officieel (gepubliceerd) beleid niet beperkend mag werken ten opzichte van de geldende wettelijke regelingen en jurisprudentie. Volgens ons kunt u zich dan ook niet met succes beroepen op het door u verwoorde "landelijke beleid". Tenslotte vragen wij ons samen met (verzoeker; N.o.) af welk belang het landelijk overleg denkt te dienen met haar afwijkende opvatting. De fiscus komt immers geen cent tekort indien de aftrekbare kosten in de beschreven situatie pas in aanmerking worden genomen in het jaar dat de student aflost op zijn studieschuld..." Naar aanleiding van deze brief zegde de Belastingdienst verzoekers gemachtigde telefonisch toe dat diens standpunt zou worden ingebracht in de vergadering van 20 juni 1997 van het landelijk overleg.

13. De Belastingdienst liet op 2 december 1997 aan verzoeker weten af te wijken van de ingediende aangifte ib/pvv 1996 waarin conform het standpunt van verzoekers gemachtigde, zoals verwoord in diens brieven van 16 april 1997 en 5 mei 1997, een aftrekpost buitengewone lasten, uitgaven voor studie was opgevoerd. De opgevoerde uitgaven voor studie waren volgens de Belastingdienst niet aftrekbaar. De aanslag ib/pvv 1996 werd vervolgens met dagtekening 19 december 1997 opgelegd.

14. Verzoekers gemachtigde diende op 23 december 1997 een bezwaarschrift in tegen de aan verzoeker opgelegde aanslag ib/pvv 1996. In dit bezwaarschrift voerde hij het volgende aan:

"...Het bezwaar is gericht tegen het niet accepteren van de aflossingen op de studieschuld als aftrekbare buitengewone lasten wegens uitgaven voor studie voor een beroep. Wij menen dat de aflossingen op de studieschuld die in 1996 hebben plaatsgevonden, aftrekbaar zijn nu de Hoge Raad meent zoals tot voor kort zelfs uw eigen inspectie en de FIOD!!! dat in geval de ouders de studiekosten voorschieten, dat wil zeggen nota's betalen en op dat moment een vordering krijgen op de student, de student pas een aftrekpost heeft in de jaren waarin hij aflost op zijn studieschuld. Slechts de daadwerkelijk in een bepaald

jaar door hem afgeloste bedragen kunnen worden afgetrokken. Wij benadrukken, dat de Hoge Raad in haar arrest van 28 november 1956 (BNB 1957/25) al heeft beslist, dat het niet uitmaakt of de schuld rentedragend is of niet. Voor de motivering van ons standpunt verwijzen wij naar onze brief van 5 mei 1997..."

15. De Belastingdienst reageerde op 20 januari 1998:

"...In uw bezwaarschrift tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996 (van verzoeker; N.o.), verwijst u naar de door u met mijn collega (...) gevoerde correspondentie. Tot op heden is in deze kwestie nog geen standpunt ingenomen. Momenteel buigt het Landelijk Overleg Belastingdienst zich over deze kwestie. Ik wil dan ook tot het moment dat ik van het Landelijk Overleg bericht heb, het bezwaarschrift aanhouden. Als u hiermee niet akkoord gaat dan verneem ik dat graag binnen 2 weken na dagtekening van deze brief van u..."

16. Hierop liet verzoekers gemachtigde de Belastingdienst op 3 februari 1998 het volgende weten:

"...U verzoekt ons (...) binnen twee weken te laten weten of wij akkoord gaan met het aanhouden van het bezwaarschrift totdat het Landelijk Overleg Belastingdienst een standpunt heeft ingenomen over het moment waarop voorgeschoten studiekosten in aftrek moeten worden gebracht. Omdat wij mogen aannemen dat u het Landelijk Overleg Belastingdienst geen termijn (van 2 weken) heeft gesteld, hebben wij in overleg met (verzoeker; N.o.) besloten het standpunt van het landelijk overleg niet af te wachten. Wij verzoeken u derhalve het bezwaarschrift met spoed af te handelen. Verder kunnen wij u nu reeds mededelen dat indien u afwijzend beslist, (verzoeker; N.o.) in beroep zal gaan bij het Hof. Wat dit betreft willen wij u er nogmaals op wijzen dat ons standpunt overeenkomt met dat van de Hoge Raad en dat van de fiscus en de FIOD zoals dat eind 1996 nog gepubliceerd werd..."

17. De Belastingdienst nam op 20 februari 1988 een beslissing op het bezwaarschrift van 23 december 1997. Het bezwaar werd gegrond verklaard. De beslissing had de volgende inhoud:

"...U heeft een bezwaarschrift ingediend tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996. Mijn collega (...) heeft u gevraagd in te stemmen met het aanhouden van het bezwaarschrift tot meer duidelijkheid was over het ingenomen standpunt van de Belastingdienst. U wilde hieraan niet meewerken. In het bezwaarschrift verzoekt u alsnog de aflossingen op de studieschuld van (verzoeker; N.o.) te accepteren als aftrekbare buitengewone last wegens uitgaven voor studie voor een beroep. Ik zal uw verzoek alsnog honoreren. In mijn brief van 28 april 1997 ben ik uitgegaan van de situatie dat uw cliënt een overeenkomst is aangegaan met het opleidingsinstituut. Uw cliënt kon hierdoor een opleiding volgen. Het verschuldigde cursusgeld is door de ouders namens uw cliënt aan de school betaald. Er is dan voor uw cliënt sprake van een bevrijdende betaling. Op hetzelfde moment is ook een schuld ontstaan aan de ouders van uw cliënt. Zonder nadere voorwaarden is dan voldaan aan de eisen voor aftrek van studiekosten bij de zoon. Voor een aftrek in een ander jaar dan het jaar waarin de lening is ontstaan, is dan geen plaats meer. Op het moment dat ik u dit schreef was ik overtuigd van mijn standpunt. Wij

konden het echter niet eens worden. Daarom heb ik het Landelijk Overleg IB-niet winst gevraagd zich nog eens te buigen over deze zaak. Dit laatste is niet gelukt. Het Landelijk Overleg heeft zich beziggehouden met een met uw situatie vergelijkbare zaak, welke echter niet geheel op uw situatie van toepassing is. In die kwestie ging het met name over de vraag of een lening bestond. In uw situatie staat dit niet ter discussie. Nu het landelijk overleg niet expliciet een uitspraak heeft willen doen over uw situatie zal ik deze uitspraak doen. Ik constateer dat mijn opvatting over de aftrek van studiekosten niet juist is geweest. Voor aftrek van buitengewone lasten/studiekosten is nodig dat naast de kosten ook een betalingsmoment en een drukmoment kan worden aangegeven. In dit geval is sprake van kosten, er is sprake van een betaling, maar nog niet van een drukmoment. Aftrek van studiekosten is dan niet mogelijk. Er is geen sprake van een drukmoment omdat de lening aangegaan is onder opschortende voorwaarden. Dit betekent dat de overeenkomst pas ten volle zal gaan gelden als een terugbetaling tot de mogelijkheden gaat behoren. Vanaf het moment dat uw cliënt daadwerkelijk de schuld gaat terugbetalen is sprake van drukkende kosten. De aflossing op de lening kan dan als buitengewone last/studiekosten in mindering worden gebracht op zijn inkomen..."

18. Verzoeker diende op 19 juni 1998 een verzoek in bij de Belastingdienst om vergoeding van adviseurskosten. De inhoud van dit verzoek luidde als volgt:

"...Ik refereer aan het telefonisch onderhoud van deze week betreffende vergoeding van kosten voor deskundige bijstand, tijdens de bezwaarfase voor aftrek buitengewone lasten: uitgaven voor studie. (...) Deze kosten zijn veroorzaakt doordat de Belastingdienst gedurende een aantal jaren een onjuiste uitleg heeft gegeven aan de wet t.a.v. de aftrek buitengewone lasten. Nu de Belastingdienst alsnog de juiste uitleg heeft toegepast, verzoek ik U te bewerkstelligen, dat de kosten van bijstand aan mij vergoed worden e.e.a. zoals recentelijk bepaald door de Hoge Raad, waarbij de Belastingdienst volledig schadevergoedingsplichtig wordt verklaard..."

19. De Belastingdienst reageerde op 9 juli 1998 afwijzend op dit verzoek:

"...Uw verzoek om vergoeding van de kosten van de bezwaarfase wijs ik af. Voor wat betreft de vergoeding van de kosten die zijn gemaakt in de bezwaarfase merk ik het volgende op. Het arrest van de Hoge raad van 20 februari 1998, waarop u het verzoek om een kostenvergoeding baseert, heeft betrekking op aanslagen die vóór 1 januari 1994 door de Inspecteur zijn herzien. In uw situatie is de aanslag na deze datum verminderd en is het Besluit proceskosten fiscale procedures (hierna: BPF) van toepassing. 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 een en andermaal 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 BPF is opgemerkt dat het niet juist werd gevonden voor het belastingrecht op dit punt een afwijkende regeling te treffen. Gelet hierop heb ik geen aanleiding gevonden om u een tegemoetkoming voor de kosten te geven, die zijn gemaakt in de bezwaarfase. Van bijzondere omstandigheden die een ander standpunt zouden rechtvaardigen is in het onderhavige geval geen sprake..."

B. STANDPUNT VERZOEKER

Voor het standpunt van verzoeker wordt verwezen naar de klachtomschrijving onder

Klacht

C. STANDPUNT BELASTINGDIENST/PARTICULIEREN UTRECHT

In reactie op de klacht deelde de Belastingdienst/Particulieren Utrecht het volgende mee: "...schetst (verzoeker; N.o.) twee zaken, namelijk de behandeling van een verzoek tot verrekening van negatieve inkomens en de bezwaarfase met betrekking tot de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1996. Omdat ten aanzien van beide zaken hetzelfde onderwerp een rol speelt, zal ik in mijn bericht beide zaken in één verhaal opnemen. (Verzoeker; N.o.) heeft voor de jaren 1986 t/m 1988 verzocht om vaststelling van negatieve inkomens in verband met aftrek van buitengewone lasten studiekosten. Omdat de hiertoe ingediende aangiften na het verstrijken van de aangiftetermijn waren ingediend, is zijn verzoek behandeld als een verzoek om ambtshalve vermindering. Omdat ook hiervoor de termijn was overschreden, is het verzoek van (verzoeker; N.o.) afgewezen. (Verzoeker; N.o.) heeft hierna verzocht om met de gemaakte studiekosten rekening te houden in het belastingjaar 1996, het jaar waarin door de vader van (verzoeker; N.o.) voorgeschoten studiekosten zijn terugbetaald. (Verzoeker; N.o.) refereerde hiermee aan de (gepubliceerde) jurisprudentie die stelt dat aftrek pas plaatsvindt op het moment van terugbetalen van geleende bedragen. Binnen de Belastingdienst was er op dat moment via het Landelijk Overleg een standpunt ingenomen dat stelt dat de studiekosten aftrekbaar zijn op het moment dat deze worden betaald; op het moment van betaling ontstaat er immers een vordering van de ouders op de zoon. Op grond van deze (toen nog niet gepubliceerde) richtlijn is ook dit verzoek van (verzoeker; N.o.) afgewezen. (Verzoeker; N.o.) heeft zich toen tot het Ministerie van Financiën gericht met een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule. Het Ministerie van Financiën beantwoordde dit verzoek met het bericht dat vanwege de vaststelling van negatieve inkomens en de mogelijke verrekening hiervan in de toekomstige 8 jaren, de Belasting-dienst toch het in eerste instantie door (verzoeker; N.o.) gedane verzoek in behandeling moest nemen. Naar aanleiding van de uitspraak van het Ministerie van Financiën is er door de consulent van (verzoeker; N.o.) en de Belastingdienst wederom gecorrespondeerd over het moment van aftrek van de buitengewone lasten studiekosten. Op 28 april 1997 is aan de consulent geschreven dat aftrek in de jaren 1986 t/m 1988 moest plaatsvinden. Aan de hand van de op dat moment bekende jurisprudentie meende de consulent dat aftrek plaats moest vinden in het jaar van terugbetaling van de schuld, in casu 1996. Omdat door alle

jurisprudentie en adviezen van het Landelijk Overleg er enige verwarring was ontstaan op welk moment de kosten in aftrek moesten worden gebracht en er uiteindelijk toch aftrek plaats moest vinden, heeft de behandelend ambtenaar op 20 februari 1998 geschreven dat de aftrek in 1996 zou worden toegestaan. Op grond van het vorenstaande kom ik tot de volgende conclusie. Het verzoek van (verzoeker; N.o.) om vaststelling van negatieve inkomens over de jaren 1986 t/m 1988 had door de Belastingdienst in behandeling moeten worden genomen. Vanwege de geldende termijn voor ambtshalve vermindering is dit niet onderkend. Ik vind echter niet dat er hier sprake is van een ernstig verzuim of onrechtmatig handelen. Ten aanzien van het in eerste aanleg niet toestaan van aftrek in het jaar 1996 ben ik van mening dat dit verzoek terecht is afgewezen. Omdat in de bestaande voorschriften alleen is voorzien in vergoeding van proceskosten bij beroepschriften blijf ik van mening dat het verzoek van (verzoeker; N.o.) om vergoeding van gemaakte kosten terecht is afgewezen..."

Beoordeling

1. Verzoeker volgde in de jaren 1986 tot en met 1988 een managementopleiding. Zijn ouders hebben de door verzoeker verschuldigde cursusgelden (studiekosten) voor die jaren rechtstreeks aan het opleidingsinstituut betaald. Verzoeker bleef dit bedrag aan zijn ouders schuldig, en hoefde dit pas terug te betalen op het moment dat hij over een toereikend inkomen beschikte. In het jaar 1996 betaalde verzoeker het bewuste bedrag aan zijn ouders terug.
2. Verzoekers gemachtigde diende op 3 augustus 1994 bij de Belastingdienst/Particulieren Utrecht (hierna: de Belastingdienst) een verzoek in tot vaststelling van (negatieve) inkomens over de jaren 1986 tot en met 1988 en verzocht deze vervolgens te verrekenen met de positieve inkomens over de jaren 1989 tot en met 1991. De door verzoeker gestelde negatieve inkomens over de jaren 1986 tot en met 1988 werden veroorzaakt door (alsnog) geclaimde aftrek van de in die jaren gemaakte studiekosten. De Belastingdienst merkte dit verzoek aan als niet tijdig ingediende aangiften over de jaren 1986 tot en met 1988, en behandelde dit als een verzoek om ambtshalve vermindering van belasting(aanslagen). De Belastingdienst stelde zich bij brieven van 16 en 19 september 1994 op het standpunt dat geen ambtshalve vermindering kon worden verleend omdat de termijn waarbinnen ambtshalve vermindering kon worden verleend inmiddels was verlopen. Ter gelegenheid van volgende contacten met verzoekers gemachtigde inzake het onderhavige verzoek, die een aanvang namen met diens brief van 26 oktober 1994, volhardde de Belastingdienst met brieven van 29 september en 23 oktober 1995 in zijn standpunt. Eerst nadat verzoekers gemachtigde zich op 7 oktober 1996 tot de Staatssecretaris van Financiën had gewend, werd door de Belastingdienst onderkend dat het op 3 augustus 1994 ingediende verzoek ten onrechte niet ten principale in behandeling was genomen. De oorzaak hiervan is dat de Belastingdienst heeft miskend dat de termijn voor voorwaartse verliesrekening was gesteld op acht kalenderjaren.

3. Vervolgens heeft verzoeker in het kader van zijn aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (ib/pvv) 1996 in een door zijn gemachtigde opgestelde brief van 16 april 1997 het standpunt ingenomen dat de studiekosten pas in 1996 aftrekbaar zijn. Hij voerde hiertoe aan dat hij pas in 1996 de door zijn ouders voorgeschoten cursusgelden (lening) had terugbetaald, en ondersteunde zijn standpunt met onder meer een passage uit de Vakstudie Inkomstenbelasting 1964 waarop dit standpunt was gebaseerd. Aldus nam verzoeker afstand van zijn eerdere verzoek om vaststelling van de (negatieve) inkomens over 1986 tot en met 1988 waarin hij de studiekosten reeds in laatstgenoemde jaren in aftrek had gebracht (zie onder 2.). In reactie op de brief van 16 april 1997 liet de Belastingdienst verzoekers gemachtigde op 28 april 1997 weten diens standpunt niet te onderschrijven. Hierop heeft verzoekers gemachtigde in een brief van 5 mei 1997 andermaal zijn standpunt, zoals ingenomen in de brief van 16 april 1997, nader onderbouwd. Vervolgens legde de Belastingdienst aan verzoeker op 19 december 1997 de aanslag ib/pvv 1996 op waarin de studiekosten niet in aftrek werden toegestaan. Tegen deze aanslag diende verzoekers gemachtigde op 23 december 1997 een bezwaarschrift in waarin voor de motivering werd verwezen naar de brief van 5 mei 1997 aan de Belastingdienst. De Belastingdienst verklaarde het bezwaarschrift op 20 februari 1998 gegrond. In de beslissing gaf de Belastingdienst aan dat zijn opvatting over de aftrek van studiekosten niet juist is geweest.

4. Uit hetgeen onder 2. en 3. is overwogen volgt dat de Belastingdienst in beide daarin genoemde gevallen tot tweemaal toe onjuiste standpunten heeft ingenomen. Dit leidt er echter niet automatisch toe dat verzoeker ook aanspraak kan maken op vergoeding van de kosten die hij als gevolg daarvan heeft gemaakt.

5. Het door verzoekers gemachtigde op 3 augustus 1994 ingediende verzoek tot vaststelling van (negatieve) inkomens over de jaren 1986 tot en met 1988 werd door de Belastingdienst niet ingewilligd. Achteraf bleek dat het verzoek terecht niet was ingewilligd; verzoeker betaalde zijn ouders immers pas in 1996 het geleende bedrag terug. De door de Belastingdienst aanvankelijk aangevoerde gronden voor weigering waren niet juist. Dit is echter onvoldoende aanleiding om de Belastingdienst verantwoordelijk te houden voor de door verzoeker gemaakte adviseurskosten. Het valt uitsluitend verzoekers (toenmalige) gemachtigde aan te rekenen dat hij verzoeker niet direct heeft geadviseerd de desbetreffende lening, na afbetaling, als aftrekpost op te voeren.

6. Met betrekking tot de in de bewaarfase gemaakte kosten in verband met de aanslag ib/pvv 1996 kan het volgende opgemerkt. De door verzoeker gemaakte kosten zijn hoofdzakelijk gemaakt in de periode voorafgaande aan het opleggen van de aanslag op 19 december 1997, en zien derhalve op het vooroverleg over de aanslag. Het is op zichzelf te begrijpen dat verzoeker in deze fase een adviseur in de arm heeft genomen. Verder staat - zoals de Belastingdienst in zijn beslissing van 20 februari 1998 op verzoekers bezwaarschrift beaamde - vast dat de Belastingdienst bij het vaststellen van de aanslag een onjuist standpunt heeft ingenomen. Een en ander brengt echter niet zonder meer met zich mee dat voor de Belastingdienst een verplichting tot vergoeding van de door verzoeker gemaakt adviseurskosten bestaat. Hiertoe wordt opgemerkt dat de

adviseurskosten die in direct verband staan met de behandeling van de aangifte, gelet op hetgeen in het maatschappelijk verkeer gebruikelijk is, voor rekening van de belastingplichtige blijven. Voor wat betreft de periode na het daadwerkelijke opleggen van de aanslag op 19 december 1997 (de bezwaarfase) wordt opgemerkt dat niet aannemelijk is dat ten aanzien van de inhoudelijke aspecten nog substantiële additionele kosten ten opzichte van de aanslagregelende fase zijn gemaakt. Zo wordt in het bewaarschrift wat betreft de motivering verwezen naar voorafgaand aan het opleggen van de aanslag gevoerde correspondentie.

7. Een en ander leidt tot de conclusie dat de Belastingdienst in redelijkheid heeft kunnen besluiten verzoekers verzoek van 19 juni 1998 om vergoeding van adviseurskosten af te wijzen. De onderzochte gedraging is behoorlijk

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst/Particulieren Utrecht is niet gegrond.