

ECLI:NL:GHDHA:2020:474

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	10-03-2020
Datum publicatie	18-03-2020
Zaaknummer	BK-19/00503
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBDHA:2019:7279, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	

Op basis van de informatie inzake de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK) op de website van de Belastingdienst en na contact met de Belastingtelefoon veronderstelt belanghebbende in aanmerking te komen voor de IACK. Belanghebbende gaat bij het indienen van haar aangifte van deze veronderstelling uit. De Inspecteur corrigeert de IACK en stelt dat belanghebbende niet voldoet aan het vereiste dat het kind van belanghebbende drie gehele dagen per week bij belanghebbende verblijft. Onder een gehele dag dient volgens de Inspecteur een periode van 24 uur te worden verstaan. Het Hof volgt de Inspecteur niet in deze interpretatie en oordeelt dat, nu de wetgever de betekenis van de woorden ‘gehele dagen’ in het criterium ‘op drie gehele dagen per week’ niet heeft ingevuld, deze woorden dienen te worden opgevat overeenkomstig het spraakgebruik. De betekenis die de woorden ‘(ge)hele dagen’ in het spraakgebruik hebben, is afhankelijk van de context waarin die woorden worden gebruikt. In de context van artikel 44b, laatste volzin, URIB 2001 is naar het oordeel van het Hof (ook) sprake van het ‘op drie gehele dagen per week’ in het huishouden verblijven in een geval als het onderhavige, waarin het verblijf op één of meer van die dagen om 7:30 uur of 9:00 uur aanvangt dan wel om 19:30 uur eindigt. Belanghebbende heeft aan de aldus uitgelegde verblijfseis van drie gehele dagen voldaan. Ware dit anders, dan had de Inspecteur op grond van het vertrouwensbeginsel de IACK moeten toepassen aangezien belanghebbende aan een passage over het co-ouderschap op de website van de Belastingdienst het rechtens te honoreren vertrouwen mocht ontleen dat zij recht had op toepassing van de IACK.

Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 19-03-2020 FutD 2020-0859 V-N Vandaag 2020/688 Vp-bulletin 2020/23 met annotatie van S.G.M.J. Rebbens, J.M.P. Tobben V-N 2020/24.1.4
--------------	--

Uitspraak

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BK-19/00503

Uitspraak van 10 maart 2020

in het geding tussen:

[X] te [Z] , belanghebbende,

(gemachtigde: [A])

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Amsterdam, de Inspecteur,

(vertegenwoordiger: [B] en [C])

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 28 juni 2019, nummer SGR 18/8282.

Procesverloop

- 1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2015 een aanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 27.764 (de aanslag). Bij gelijktijdig gegeven beschikking heeft de Inspecteur € 184 aan belastingrente in rekening gebracht (de beschikking).
- 1.2. Belanghebbende heeft tegen de aanslag en de beschikking bezwaar gemaakt. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar met dagtekening 22 oktober 2018 het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard, het bezwaar aangemerkt als een verzoek om ambtshalve vermindering en het verzoek afgewezen. Belanghebbende deelt de Inspecteur naar aanleiding van de uitspraak op bezwaar mee dat daarin ten onrechte is vermeld dat belanghebbende niet wenste te worden gehoord, waarbij belanghebbende voorts (nogmaals) verzoekt om een hoorgesprek. Op 13 november 2018 vindt het hoorgesprek plaats. Bij brieven van 22 november 2018 en 27 november 2018 heeft de Inspecteur opnieuw op het bezwaar van belanghebbende beslist. In de brief van 22 november 2018 gaat de Inspecteur in op hetgeen is besproken in het hoorgesprek van 13 november 2018. In de brief van 27 november 2018 overweegt de Inspecteur dat het bezwaar – in afwijking van hetgeen staat in de uitspraak op bezwaar van 22 oktober 2018 – ontvankelijk is, waarna de Inspecteur het bezwaar ongegrond verklaart.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep is een griffierecht geheven van € 46. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende is van de uitspraak van de Rechtbank in hoger beroep gekomen. In verband

daarmee is een bedrag van € 128 aan griffierecht geheven. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Voorafgaand aan de zitting heeft het Hof nog het volgende stuk ontvangen:

- Op 16 januari 2020 van belanghebbende een nader stuk met één bijlage.

- 1.5. De mondelinge behandeling van de zaak in hoger beroep heeft plaatsgehad ter zitting van 28 januari 2020. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

Vaststaande feiten

- 2.1. De Rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld:

“1. [Belanghebbende] heeft met haar ex-partner een dochter, [D] (de dochter), geboren [in] 2014. De relatie tussen [belanghebbende] en haar ex-partner is in 2015 beëindigd en [belanghebbende] is verhuisd naar een ander adres. De dochter is bij haar ex-partner blijven wonen op het oude adres.

2. Op 17 maart 2016 heeft [belanghebbende] de aangifte IB/PVV over 2015 ingediend. Daarbij heeft zij verzocht om toekenning van de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Tijdens de aanslagregeling heeft zij onder andere het ouderschapsplan overgelegd. In het ouderschapsplan is een tweewekelijks rooster opgenomen voor de verdeling van de zorg- en opvoedtaken van de dochter. Uit het rooster volgt de volgende verdeling:

Dag	Dag vanaf 9.00 uur	Avond vanaf 18:00 uur	Nacht
Maandag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner
Dinsdag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner
Woensdag	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]
Donderdag	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]	Ex-partner
Vrijdag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner
Zaterdag	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]
Zondag	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]
Maandag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner
Dinsdag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner
Woensdag	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]
Donderdag	[Belanghebbende]	[Belanghebbende]	Ex-partner
Vrijdag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner
Zaterdag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner
Zondag	Ex-partner	Ex-partner	Ex-partner

“

- 2.2. Het Hof neemt de feitenvaststelling van de Rechtbank over en vult deze als volgt aan.

- 2.3. In de bezwaarfase heeft belanghebbende het volgende tweewekelijkse verblijfschema overgelegd waaruit de tijdstippen blijken waarop het kind bij belanghebbende verblijft:

“Woensdag vanaf 07:30 uur t/m donderdag 19:30 uur (daarna naar bed)

Zaterdag vanaf 09:00 uur t/m maandag 09:00 uur (daarna naar kinderopvang)

Woensdag vanaf 07:30 uur t/m donderdag 19:30 (daarna naar bed)”

2.4. Op 21 november 2019 heeft belanghebbende op grond van de Wet openbaarheid van bestuur (Wob) een verzoek gedaan. Dit verzoek betreft een tekstuele wijziging op de website van de Belastingdienst van de tekst inzake voorwaarden voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). In het besluit op het verzoek van 11 december 2019 is, voor zover van belang, het volgende overwogen:

“Beoordeling van uw verzoek

In uw verzoek verwijst u naar een ‘tekstuele wijziging’ op de website van de Belastingdienst met betrekking tot de voorwaarden voor de inkomensafhankelijk combinatiekorting. U meldt hierover het volgende: ‘Voor 2018 stond er op de website o.a. vermeld dat je als co-ouder tenminste 3 gehele dagen per week voor je kind moest zorgen. Medio 2018 is dit gewijzigd naar 3 x 24 uur. Naar aanleiding waarvan is deze wijziging tot aangebracht? Hoe is deze beslissing tot stand gekomen? Door wie en waarom is deze wijziging aangebracht? Waarom is (de reden van) de beleidswijziging niet gepubliceerd?’ U vraagt in het kader van het Wob-verzoek om ‘documenten, e-mailverkeer en dergelijke met betrekking tot dit onderwerp’.

Om misverstanden te voorkomen heb ik onder bijlage 1 beide versies van de aangepaste webtekst opgenomen, de teksttoevoeging is op vrijdag 8 juni 2018 ingevoerd, vermoedelijk was de wijziging vanaf maandag 11 juni zichtbaar op het internet.

In het kader van uw verzoek heb ik het volgende stuk aangetroffen, zie bijlage 2. Dit betreft een printscreen van een programma waarmee binnen de Belastingdienst digitaal kan worden samengewerkt. De onleesbaar gemaakte onderdelen betreffen persoonsgegevens van ambtenaren.

Overige stukken in relatie tot uw verzoek heb ik niet aangetroffen. Ter toelichting op de door u gestelde vragen merk ik op dat een medewerker van Belastingdienst Datum Klantinteractie en Services, waaronder de BelastingTelefoon valt, heeft verzocht 11 december 2019 om de tekst aan te vullen. De verduidelijking is het gevolg van een signaal van de BelastingTelefoon. Het verzoek is vervolgens door een vakredacteur inhoudelijk gecontroleerd en akkoord bevonden, daarna is de tekst aangepast (zie wederom bijlage 1). De verduidelijking betreft geen beleidswijziging. Dat verklaart ook de korte en snelle besluitvorming en het gegeven dat er omtrent deze verduidelijking afgezien van de teksttoevoeging op de site geen andere interne of externe communicatie heeft plaatsgevonden.

Beslissing

Ik wijs uw Wob-verzoek toe.”

Oordeel van de Rechtbank

De Rechtbank heeft, voor zover thans van belang, het volgende overwogen:

"(...)

Beoordeling van het geschil

Ontvankelijkheid van het beroep

7. Voorafgaand aan de inhoudelijke behandeling overweegt de rechtbank dat het beroepschrift te laat is ingediend. De uitspraak op bezwaar is gedagtekend op 22 oktober 2018 en het beroepschrift is op 19 december 2018 door de rechtbank ontvangen en is dus in zoverre te laat ingediend. Binnen de beroepstermijn op 22 november 2018 heeft [de Inspecteur] nogmaals een uitspraak op bezwaar naar [belanghebbende] verstuurd met een nadere motivering, waarin opnieuw de mogelijkheid van beroep wordt vermeld. [De Inspecteur] heeft [belanghebbende] aldus op het verkeerde been gezet en de indruk gewekt dat en tot 6 weken na 22 november 2018 beroep kon worden ingesteld. Het beroep is daarom op grond van artikel 6:11 van de Algemene wet bestuursrecht ontvankelijk vanwege een verschoonbare termijnoverschrijding.

Inhoudelijke beoordeling

8. In artikel 8.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 (tekst 2015) is bepaald wanneer recht bestaat op de IACK. Een van de voorwaarden voor het verkrijgen van de IACK is dat er in het kalenderjaar ten minste zes maanden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige een kind dat bij aanvang van het kalenderjaar jonger dan twaalf jaar is, staat ingeschreven in de basisregistratie personen.

9. In het geval van co-ouderschap zou een van de ouders niet aan de inschrijvingseis kunnen voldoen, omdat het kind maar op één woonadres kan worden ingeschreven. Daarom is in artikel 44b, eerste volzin, van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (de regeling) bepaald dat een kind dat niet op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisregistratie personen, beschouwd wordt toch op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige te staan ingeschreven in de basisregistratie personen gedurende de periode van het kalenderjaar dat het kind tegelijkertijd tot het huishouden van diens beide ouders behoort en het kind op hetzelfde woonadres als diens andere ouder staat ingeschreven in de basisregistratie personen. Volgens de tweede volzin van artikel 44b van de regeling behoort het kind tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders indien het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft.

10. Volgens het schema dat is opgenomen in het ouderschapsplan verblijft de dochter 16 van de 42 dagdelen per twee weken bij [belanghebbende]. Hieruit volgt dat de dochter niet doorgaans 3 tot 3,5 dag per week bij [belanghebbende] verblijft. Om in aanmerking te komen voor de IACK had de dochter minimaal 18 dagdelen moeten doorbrengen bij [belanghebbende]. Ook in het geval dat een week op elke weekdag kan beginnen is in het door [belanghebbende] gehanteerde schema geen mogelijkheid te vinden waarin de dochter doorgaans drie dagen per week bij haar verblijft. Daarom kan niet worden geoordeeld dat de dochter doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft. Verder overweegt de rechtbank dat naar normaal spraakgebruik een 'gehele dag' een dag van 24 uur is. [De Inspecteur] heeft dus naar het oordeel van de rechtbank terecht de IACK niet aan [belanghebbende] toegekend.

11. [Belanghebbende] heeft gesteld dat de IACK is bedoeld om werkende ouders tegemoet te komen in de kosten voor een kind. Als de dochter wel doorgaans de nacht van donderdag op vrijdag bij haar had geslapen, dan had ze weliswaar geen extra kosten gemaakt, maar wel recht gehad op de IACK. Het niet aan haar toekennen van de IACK is dan ook in strijd met de bedoeling van de regeling, aldus [belanghebbende]. Naar het oordeel van de rechtbank slaagt het betoog van [belanghebbende] niet. Volgens de wettelijke regeling dient een kind doorgaans drie gehele dagen tot het huishouden van een co-ouder te horen en is er geen ruimte om daarvan af te wijken. Verder overweegt de rechtbank

dat alhoewel een slapend kind geen geldelijke kosten maakt, een ouder wel de verantwoordelijkheid over dat kind heeft terwijl het slaapt. Als gevolg daarvan behoort een kind tot het huishouden van de ouder waar het slaapt.

12. [Belanghebbende] heeft ten slotte gesteld dat zij volgens de website van de Belastingdienst aan de voorwaarden voor de IACK voldeed en zekerheidshalve de Belastingtelefoon heeft gebeld. De medewerker van de Belastingtelefoon heeft verklaard dat zij zonder probleem de IACK kon aanvragen. De rechtbank vat het betoog van [belanghebbende] op als een beroep op het vertrouwensbeginsel. Volgens vaste jurisprudentie is voor een geslaagd beroep hierop vereist dat een aan het bestuursorgaan toe te rekenen concrete en ondubbelzinnige toezegging is gedaan door een daartoe bevoegd persoon, waaraan rechtens te honoreren verwachtingen kunnen worden ontleend. Met de enkele stelling dat een medewerker van de Belastingtelefoon haar een toezegging heeft gedaan, heeft [belanghebbende] niet aannemelijk gemaakt dat er sprake is van een toezegging of dat aan haar onjuiste inlichtingen zijn verstrekt. De rechtbank overweegt verder dat aan door de Belastingtelefoon verstrekte inlichtingen, gelet op het voorlichtende karakter daarvan, geen in rechte te beschermen vertrouwen kan worden ontleend. Het beroep op het vertrouwensbeginsel kan om die reden niet slagen. Ook het feit dat de informatie op de website van de Belastingdienst tussentijds is aangepast maakt dat niet anders.

13. Hoewel de rechtbank begrijpt dat de financiële consequenties van het mislopen van de IACK voor [belanghebbende] een zware last vormen, bestaat er geen mogelijkheid om op basis van de voorliggende gegevens de IACK toe te kennen. De integriteit van [belanghebbende] als belastingambtenaar staat hiermee, naar het oordeel van de rechtbank, niet ter discussie.

14. [Belanghebbende] heeft geen afzonderlijke gronden aangevoerd tegen de in rekening gebrachte belastingrente. Niet is gebleken dat de rente niet in overeenstemming met het bepaalde in hoofdstuk VA van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is berekend.

15. Gelet op wat hiervoor is overwogen zal het beroep ongegrond worden verklaard.

16. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

(...)"

Omschrijving geschil in hoger beroep, standpunten en conclusies van partijen

4.1. In geschil is of belanghebbende recht heeft op toepassing van de IACK, hetgeen belanghebbende stelt en de Inspecteur weerspreekt. Meer specifiek is in geschil of belanghebbende voldoet aan de in artikel 44b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (URIB 2001) opgenomen eis dat het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week tot het huishouden van belanghebbende behoort en zo nee, of belanghebbende op grond van de tekst inzake voorwaarden van de IACK op de website van de Belastingdienst zoals die voor medio 2018 luidde, gelet ook op de telefonisch door de Belastingdienst aan haar verstrekte informatie, er redelijkerwijs van mocht uitgaan dat de Belastingdienst voor de toepassing van de IACK onder "gehele dagen" niet alleen aanéengesloten perioden van 24 uur verstond, maar ook dagen

waarop het kind vroeg in de morgen bij de co-ouder wordt gebracht of 's-avonds voor het slapen gaan bij de co-ouder wordt opgehaald.

- 4.2. Belanghebbende stelt dat het begrip "een gehele dag" naar algemeen spraakgebruik en maatschappelijke opvatting dient te worden uitgelegd. Op basis daarvan dienen ook dagen waarop het kind vroeg in de morgen bij belanghebbende wordt gebracht of 's-avonds voor het slapen gaan bij belanghebbende wordt opgehaald als "gehele dagen" te worden aangemerkt. Daarvan uitgaande is in dit geval sprake van drie gehele dagen per week en heeft belanghebbende recht te hebben op toekenning van de IACK. Wat betreft de wijziging van de tekst inzake de voorwaarden van de IACK op de website van de Belastingdienst wijst belanghebbende erop dat die wijziging medio 2018, dus na afloop van het onderhavige belastingjaar en na de indiening van de aangifte voor dat belastingjaar, is aangebracht. Belanghebbende heeft de invoeging van "3 x 24 uur" na de woorden "tenminste drie gehele dagen per week" opgevat en ook kunnen opvatten als een verscherping van de uitleg die de Belastingdienst bij de beoordeling of een co-ouder in aanmerking komt voor de IACK geeft aan de woorden "drie gehele dagen". Voorts wijst belanghebbende erop dat zij voor het indienen van de aangifte contact heeft gehad met de Belastingtelefoon. Daarin is haar – nadat zij het ouderschapsplan met de verblijftijden telefonisch had toegelicht – meegedeeld dat zij recht had op toepassing van de IACK, waarna belanghebbende de aangifte dienovereenkomstig heeft ingediend.
- 4.3. De Inspecteur stelt dat onder een gehele dag dient te worden verstaan een aaneengesloten periode van 24 uur. Op basis van het ouderschapsplan verblijft het kind in een periode van twee weken vier gehele dagen (zijnde 24 uur) bij belanghebbende, alsmede twee gedeeltes van dagen (zijnde minder dan 24 uur), zodat niet aan de eis van ten minste drie hele dagen per week wordt voldaan. De tekst op de website van de Belastingdienst inzake de IACK is inderdaad medio 2018 aangepast, maar deze aanpassing is een verduidelijking en kan redelijkerwijs niet worden opgevat als een inhoudelijke wijziging van de uitleg die de Belastingdienst bij de beoordeling of een co-ouder in aanmerking komt voor de IACK geeft aan de woorden "drie gehele dagen".
- 4.4. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar, tot vermindering van de aanslag met dien verstande dat inzake de heffingskortingen voorts de IACK in aanmerking wordt genomen en tot dienovereenkomstige vermindering van de beschikking.
- 4.5. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

Overwegingen vooraf

- 5.1. Het Hof stelt voorop dat de Inspecteur met het doen van de uitspraak op bezwaar op 22 oktober 2018 de bezwaarfase heeft beëindigd. Hij kon daarna de uitspraak op bezwaar niet meer wijzigen.
- 5.2. Belanghebbende heeft in een e-mail van 25 oktober 2018 gereageerd op de uitspraak op bezwaar. In deze reactie wijst zij erop dat de Inspecteur in de uitspraak op bezwaar ten onrechte stelt dat belanghebbende niet wenste te worden gehoord en dat zij integendeel in het op 27 september 2018 aan de Inspecteur teruggezonden ingevuld reactieformulier uitdrukkelijk heeft vermeld dat zij naar aanleiding van haar bezwaar wilde worden gehoord.

- 5.3. Naar het oordeel van het Hof had de Inspecteur de e-mail van belanghebbende van 25 oktober 2018 dienen aan te merken als een tegen de uitspraak op bezwaar van 22 oktober 2018 ingediend beroepschrift en op grond van artikel 6:15 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) zo spoedig mogelijk dienen door te zenden aan de Rechtbank, onder gelijktijdige mededeling hiervan aan belanghebbende, waarna de Rechtbank de e-mail van 25 oktober 2018 als beroepschrift in behandeling had dienen te nemen. Het verzuim van de Inspecteur om de e-mail van 25 oktober 2018 door te zenden mag niet ten nadele van belanghebbende strekken. De Rechtbank had de e-mail van 25 oktober 2018 dan ook als wel doorgezonden dienen aan te merken. Het tijdstip van indiening van de e-mail bij de Inspecteur (25 oktober 2018) is bepalend voor de vraag of belanghebbende tijdig beroep heeft ingesteld, behoudens in geval van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht (artikel 6:15, derde lid, van de Awb). Gesteld noch gebleken is dat van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht sprake is. Derhalve heeft de Rechtbank terecht beslist dat het bij haar ingediende beroep ontvankelijk is, wat er ook zij van de daartoe door haar gebezigde grond.
- 5.4. De Inspecteur is in een brief van 22 november 2018, gegoten in de vorm van een uitspraak op bezwaar, ingegaan op hetgeen besproken is in het hoorgesprek van 13 november 2018. Voorts is hij in een brief van 27 november 2018, eveneens gegoten in de vorm van een uitspraak op bezwaar, teruggekomen van de eerder door hem uitgesproken niet-ontvankelijkheid van het bezwaar en heeft hij het bezwaar ongegrond verklaard.
- 5.5. Volgens vaste jurisprudentie kan niet tweemaal uitspraak op bezwaar worden gedaan (vgl. Hoge Raad 20 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT1516). De brieven van 22 november 2018 en van 27 november 2018 zijn dan ook niet aan te merken als uitspraken op bezwaar waartegen beroep kan worden ingesteld.
- 5.6. De Inspecteur heeft in de uitspraak op bezwaar van 22 oktober 2019 het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard op de grond dat niet is voldaan aan de indieningstermijn van zes weken zoals opgenomen in artikel 6:7 van de Awb nu de aanslag is gedagtekend op 7 mei 2018 en het bezwaar op 13 augustus 2018 is ingediend. Nu uit de stukken van het geding blijkt dat het bezwaar al op 5 juni 2018 – en daarmee binnen de voornoemde termijn – is ingediend, zal het Hof – doende wat de Rechtbank had behoren te doen – het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond verklaren en de uitspraak op bezwaar vernietigen.
- 5.7. In zijn arrest van 9 juni 2006 (ECLI:NL:HR:2006:AX7730) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de rechter, indien de inspecteur de niet-ontvankelijkheid van een bezwaar heeft uitgesproken en de rechter die uitspraak vernietigt, in de regel met toepassing van artikel 8:72, vierde lid, van de Awb de inspecteur dient op te dragen opnieuw op het bezwaar te beslissen. Aangezien belanghebbende ter zitting erop heeft aangedrongen dat het Hof het geschil inhoudelijk beoordeelt en zelf in de zaak voorziet en de Inspecteur zich hierbij heeft aangesloten, bestaat er naar het oordeel van het Hof goede grond om van de zo-even genoemde regel af te wijken. Mede gelet op het bepaalde in artikel 8:41a van de Awb zal het Hof het aan hem voorgelegde geschil definitief beslissen.

Ten aanzien van het geschil

- 5.8. Belanghebbende en haar ex-partner hebben een in 2014 geboren dochter die in de Basisregistratie Personen (BRP) staat ingeschreven op het adres van de ex-partner. Belanghebbende heeft in haar aangifte IB/PVV 2015 verzocht om aan haar de IACK te verlenen. Nu belanghebbende in dat jaar niet voldeed aan de in artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 gestelde eis dat gedurende zes maanden bij haar een kind dat aan het begin van het kalenderjaar nog geen twaalf jaar was op haar woonadres was ingeschreven, komt belanghebbende in beginsel niet in aanmerking voor de IACK.
- 5.9. Bij ministeriële regeling kan echter worden bepaald in welke gevallen een kind toch beschouwd

wordt op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige te zijn ingeschreven. In artikel 44b URIB 2001 is daaromtrent bepaald dat ook aan de inschrijvingseis wordt voldaan als het kind (i) bij de andere ouder staat ingeschreven in de BRP, en (ii) gedurende het kalenderjaar tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders behoort. Aan die laatste eis (verblijfseis) wordt blijkens artikel 44b URIB 2001 voldaan als het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft.

- 5.10. De Inspecteur, die zich op het standpunt stelt dat een gehele dag een aaneengesloten periode van 24 uur is (zie onder 4.3), legt het onder 2.3 opgenomen verblijfschema als volgt uit:

Woensdag 07:30 uur t/m donderdag 19:30 uur:	één gehele dag plus een halve dag
Zaterdag 09:00 uur t/m maandag 09:00 uur:	twee gehele dagen
Woensdag 07:30 uur t/m donderdag 19:30:	één gehele dag plus een halve dag

Omdat het kind, uitgaande van deze interpretatie, over een periode van twee weken slechts vier gehele dagen bij belanghebbende verblijft, concludeert de Inspecteur dat niet wordt voldaan aan de eis dat het kind van belanghebbende ten minste drie gehele dagen per week tot haar huishouden behoort.

- 5.11. Belanghebbende, die het standpunt inneemt dat onder een gehele dag (ook) kan worden verstaan een dag waarop het kind vroeg in de morgen bij belanghebbende wordt gebracht of 's-avonds voor het slapen gaan bij belanghebbende wordt opgehaald (zie onder 4.2), legt het verblijfschema als volgt uit:

Woensdag 07:30 uur t/m donderdag 19:30 uur:	twee gehele dagen
Zaterdag 09:00 uur t/m maandag 09:00 uur:	twee gehele dagen
Woensdag 07:30 uur t/m donderdag 19:30:	twee gehele dagen

Omdat het kind, uitgaande van deze interpretatie gemiddeld drie gehele dagen per week tot het huishouden van belanghebbende behoort, wordt naar de opvatting van belanghebbende voldaan aan de verblijfsseis.

- 5.12. Op basis van artikel 44b van de URIB 2001 wordt aan de voorwaarden voor toekenning van de IACK voldaan indien het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft. Het Hof constateert dat, naar ook uit het onderhavige geschil blijkt, het criterium 'doorgaans ten minste drie gehele dagen per week' op (ten minste) twee manieren kan worden uitgelegd. In de toelichting op de "wijziging van enige fiscale uitvoeringsregelingen" van 20 december 2001 (waarbij de voorloper van het voornoemde artikel in de URIB 2001 werd geïntroduceerd) is vermeld dat onder drie gehele dagen drie maal 24 uur wordt verstaan. De wetgever – in dit geval de Staatssecretaris van Financiën – heeft deze uitleg van 'een gehele dag' echter niet in artikel 44b van de URIB 2001 opgenomen. Dan is het, mede gelet op het bepaalde in artikel 13 van de Wet van 15 mei 1829, houdende algemeene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk, aan de rechter om, indien hem de vraag wordt voorgelegd welke van de mogelijke interpretaties van het criterium 'doorgaans ten minste drie gehele dagen per week' de juiste is, die vraag te beantwoorden.

- 5.13. Naar het oordeel van het Hof dienen de woorden 'gehele dagen' in het criterium 'op drie gehele dagen per week', nu de wetgever de betekenis van die woorden niet heeft ingevuld, te worden opgevat overeenkomstig het spraakgebruik. De betekenis die de woorden '(ge)hele dagen' in het spraakgebruik hebben, is afhankelijk van de context waarin deze woorden worden gebruikt. Naar het oordeel van het Hof houden de woorden 'drie gehele dagen per week' in de context van artikel 44b, laatste volzin, URIB 2001, getoetst aan het spraakgebruik, in dat van 'drie gehele dagen per week' in het huishouden verblijven (ook) sprake is het onderhavige geval, waarin het verblijf op één of meer van die dagen om 7:30 uur of 9:00 uur aanvangt dan wel om 19:30 uur eindigt. Dit betekent dat het verblijf van het kind in het huishouden van belanghebbende aan het criterium

'doorgaans ten minste drie gehele dagen per week' voldoet. Dat ook het verblijf van het kind in het huishouden van haar ex-partner aan dit criterium voldoet, is niet tussen partijen in geschil. Voorts is niet in geschil dat het regelmatig en bestendig verblijfschema dat belanghebbende en haar ex-partner voor de zorg van het kind zijn overeengekomen, strikt wordt nageleefd. Gelet daarop houdt het kind – vrijwel – in gelijke mate bij ieder van beide ouders verblijf. Van bijkomstig verblijf van het kind bij belanghebbende is geen sprake. Het enkele feit dat het kind in de nacht van dinsdag op woensdag en de nacht van donderdag op vrijdag niet bij belanghebbende slaapt, doet hieraan niet af. Gelet op het een en ander heeft belanghebbende met hetgeen zij heeft aangevoerd en overgelegd aannemelijk gemaakt dat het kind voor de toepassing van artikel 44b, eerste volzin, van de URIB 2001 tegelijkertijd tot het huishouden van diens beide ouders behoort.

5.14. Zo dit laatste anders is, komt het Hof toe aan de vraag of belanghebbende op grond van de tekst inzake de voorwaarden van de IACK op de website van de Belastingdienst zoals die voor medio 2018 luidde, gelet ook op de telefonisch door de Belastingdienst aan haar verstrekte informatie, er redelijkerwijs van mocht uitgaan dat de Belastingdienst voor de toepassing van de IACK onder "gehele dagen" niet alleen aanéengesloten perioden van 24 uur verstond, maar ook dagen waarop het kind vroeg in de morgen bij de co-ouder wordt gebracht of 's-avonds voor het slapen gaan bij de co-ouder wordt opgehaald. Het Hof vat dit standpunt van belanghebbende op als een beroep op het vertrouwensbeginsel en overweegt daarover als volgt.

5.15. Tot 8 juni 2018 werd op de website van de Belasting over het co-ouderschap, voor zover hier van belang, opgemerkt:

"Co-ouderschap

Bent u co-ouder? En staat uw kind bij de Basisregistratie Personen ingeschreven op het woonadres van de andere ouder? Dan hebt u toch recht op de inkomensafhankelijke combinatiekorting als uw kind doorgaans ten minste 3 hele dagen per week in elk van de huishoudens verblijft. U voldoet ook aan deze eis als het kind om de week bij de ene en de andere ouder verblijft."

Deze tekst is op 8 juni 2018 aldus gewijzigd dat vóór de laatste volzin een nieuwe volzin is toegevoegd, die luidt:

"Met 3 hele dagen bedoelen wij 3 keer 24 uur per week."

Naar het oordeel van het Hof blijkt uit de geciteerde passage, zoals die luidde tot 8 juni 2018, anders dan de Inspecteur betoogt, niet dat de Belastingdienst destijds onder 'drie hele dagen' drie keer 24 uur verstond. De Belastingdienst heeft de woorden "ten minste 3 hele dagen per week" in de geciteerde passage ook anderszins niet eerder geconcretiseerd dan bij de wijziging van deze passage op 8 juni 2018. Dit in aanmerking nemend heeft belanghebbende naar het oordeel van het Hof, mede gelet op hetgeen onder 5.14 is overwogen, aan de woorden 'ten minste 3 hele dagen per week' in de geciteerde passage, zoals deze luidde tot 8 juni 2018, het rechtens te honoreren vertrouwen kunnen ontleenen dat de Belastingdienst onder "hele dagen per week" (ook) verstaat dagen waarop het kind vroeg in de morgen bij de co-ouder wordt gebracht of 's-avonds voor het slapen gaan bij de co-ouder wordt opgehaald. Daar komt nog bij dat belanghebbende contact met de Belastingtelefoon heeft opgenomen om haar zienswijze te verifiëren. In dit telefoongesprek heeft, zo stelt belanghebbende, de medewerker van de Belastingtelefoon, nadat belanghebbende had uitéengezet hoe belanghebbende en haar ex-partner de zorg voor en opvoeding van het kind hebben verdeeld, verklaard dat belanghebbende voldeed aan de voorwaarden voor toepassing van de IACK. Het Hof acht de niet, althans niet gemotiveerd, door de Inspecteur weersproken weergave die belanghebbende van de inhoud van het telefoongesprek heeft gegeven geloofwaardig. Dat de Inspecteur een andere opvatting heeft over de betekenis van de geciteerde passage, zoals die tot 8 juni 2018 luidde, doet daaraan niet af, doch bevestigt slechts dat deze passage in de toen geldende tekst op meer dan één manier kon worden en werd uitgelegd. Dit blijkt ook uit het feit dat de Belastingdienst het nodig heeft geacht om aan de hierboven geciteerde passage, zoals die tot 8 juni 2018 luidde, op 8 juni 2018 toe te voegen "Met 3 hele dagen bedoelen wij 3 keer 24 uur per week".

De toevoeging op 8 juni 2018 van de volzin "Met 3 hele dagen bedoelen wij 3 keer 24 uur per week" kan het door de geciteerde passage, zoals deze tot 8 juni 2018 luidde, gewekte vertrouwen voor een belastingjaar dat vóór die datum ligt (in dit geval 2015) niet wegnemen.

Slotsom

5.16. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, is het hoger beroep gegrond. Beslist dient te worden zoals hierna is vermeld.

Proceskosten en griffierecht

6.1. Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten en stelt deze kosten, op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage, vast op € 1.050 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor het Hof (1 punt voor het indienen van een hoger beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting, met een waarde per punt van € 525 en een wegingsfactor voor het gewicht van de zaak van 1). Voor een hogere vergoeding acht het Hof geen termen aanwezig.

6.2. Voorts dient aan belanghebbende het voor de behandeling voor de Rechtbank gestorte griffierecht van € 46, alsmede het voor de behandeling in hoger beroep gestorte griffierecht van € 128 te worden vergoed.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank,
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak op bezwaar,
- vermindert de aanslag aldus dat bij de berekening van de verschuldigde belasting naast de algemene heffingskorting en de arbeidskorting ook de IACK in aanmerking wordt genomen,
- vermindert de in rekening gebrachte belastingrente dienovereenkomstig,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 1.050, en,
- gelast de Inspecteur aan belanghebbende een bedrag van € 174 aan griffierecht te vergoeden.

Deze uitspraak is vastgesteld door E.M. Vrouwenvelder, W.M.G. Visser en G.J. van Leijenhorst, in tegenwoordigheid van de griffier J. de Vormer. De beslissing is op 10 maart 2020 in het openbaar uitgesproken.

Bij afwezigheid van de voorzitter is de uitspraak ondertekend door raadsheer W.M.G. Visser en de griffier.

aangetekend aan
partijen verzonden:

*Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:*

1. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.

2. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:

- - de naam en het adres van de indiener;*
- - de dagtekening;*
- - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
- - de gronden van het beroep in cassatie.*

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.