

ECLI:NL:PHR:2019:1056

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	16-12-2019
Datum publicatie	17-12-2019
Zaaknummer	19/02042
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2020:415
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-

Inhoudsindicatie

A-G Niessen heeft conclusie genomen in een zaak over de inkomensafhankelijke combinatiekorting (iack) voor co-ouders en over de toepassing van het vertrouwensbeginsel.

Belanghebbende en zijn ex-partner hebben een dochter die is ingeschreven op het woonadres van de moeder. De dochter verblijft in perioden van 14 dagen in de ene week vier dagen en in de andere week twee dagen bij belanghebbende, steeds met inbegrip van een wisseldag. In de aangifte IB/PVV 2015 verzoekt belanghebbende om toepassing van de iack. De Inspecteur meent dat belanghebbende geen recht heeft op de iack, omdat belanghebbendes dochter niet doorgaans ten minste 3 gehele dagen per week bij belanghebbende verblijft. De Rechtbank was het niet met de Inspecteur eens dat belanghebbende geen recht had op de iack, het Hof wel. Belanghebbende heeft vervolgens beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

In de eerste plaats is in cassatie in geschil of belanghebbende voldoet aan de in artikel 44b Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 (URIB 2001) gestelde eis dat zijn dochter doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in het huishouden van haar beide ouders heeft verbleven en derhalve tegelijkertijd tot het huishouden van haar beide ouders heeft behoord.

A-G Niessen merkt op dat het criterium van artikel 44b URIB 2001 is gebaseerd op de arresten HR BNB 1999/8 (ECLI:NL:HR:1998:AA2574) en HR BNB 2002/7 (ECLI:NL:HR:2001:AD5044). Derhalve moet zijns inziens van het in die arresten neergelegde criterium worden uitgegaan. Dat criterium houdt, aldus de A-G, in dat een kind kan worden beschouwd als tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders te behoren ingeval het in – vrijwel – gelijke mate in de huishoudens van beide ouders verblijft (de verblijfseis). Daarvan is sprake als een kind doorgaans tenminste 3 tot 3,5 dag per week in elk van beide huishoudens verblijft (het kwantitatieve criterium). Wanneer het kwantitatieve criterium per week moet worden beoordeeld, voldoet belanghebbende niet aan het criterium.

De A-G is echter van mening dat, gelet op de civielrechtelijke wetgeving en de maatschappelijke ontwikkelingen, het kwantitatieve criterium niet meer zo strikt moet worden toegepast. De A-G betoogt dat ook per twee weken mag worden getoetst of aan de verblijfseis is voldaan.

Bij toepassing van het criterium per week kunnen ouders zich, volgens de A-G, ten opzichte van andere ouders ongelijk behandeld voelen. Hij verduidelijkt dit aan de hand van het volgende voorbeeld. Ingeval een kind om de 3,5 dag per week verblijft bij de ouder op wiens woonadres het niet staat ingeschreven, behoort het wél tot het huishouden van die ouder. Wanneer het kind echter de ene week 5 dagen bij die ouder verblijft en de andere week 2 dagen, is dat niet het geval, terwijl het kind - over twee weken bezien - in beide gevallen 7 dagen bij die ouder heeft verbleven. Volgens de A-G vereist de ratio van de iack een dergelijk onderscheid echter niet.

Verder is een strenge interpretatie van het kwantitatieve criterium naar mening van de A-G niet meer in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever.

De A-G betoogt dat het criterium aldus moet worden verstaan dat niet mag worden gerekend met een jaarlijks gemiddelde, maar dat het verblijfschema van het kind bestendig en regelmatig moet zijn. In belanghebbendes geval wordt voldaan aan de verblijfseis en is het verblijfschema regelmatig en bestendig, aldus de A-G, zodat belanghebbendes dochter tot zijn huishouden heeft behoord. De eerste klacht van belanghebbende slaagt.

Ten tweede stelt belanghebbende zich op het standpunt dat het vertrouwensbeginsel is geschonden. Uit de vastgestelde feiten volgt dat belanghebbende bij de aanslagregeling voor het jaar 2016 contact heeft gehad met de Inspecteur. Aan belanghebbende is gevraagd of het verblijfschema van zijn dochter was gewijzigd ten opzichte van 2015, welke vraag hij ontkennend heeft beantwoord. Vervolgens heeft belanghebbende op verzoek van de Inspecteur de uitspraak van de Rechtbank aan de Inspecteur toegestuurd, die daarna de aanslag IB/PVV 2016 heeft vastgesteld met toepassing van de iack. Het Hof oordeelde dat geen sprake was van in rechte te honoreren vertrouwen omdat de gedragingen van de Inspecteur met betrekking tot de aanslag IB/PVV 2016 pas plaatsvonden op het moment dat al over de onderhavige aanslag werd geprocedeerd.

De A-G merkt op dat het zijns inziens mogelijk is dat een beroep op het vertrouwensbeginsel ten aanzien van een nog niet onherroepelijk vaststaande aanslag over een eerder jaar slaagt, wanneer de Inspecteur in een later jaar terugkomt van een door hem bij de aanslag over dat eerdere jaar ingenomen standpunt en weloverwogen alsnog een voor de belastingplichtige positief standpunt inneemt. Dat leidt hij af uit het arrest HR BNB 2003/184 (ECLI:NL:HR:2002:AE1116).

Het Hof heeft belanghebbende volgens de A-G kennelijk gevolgd in zijn stelling dat de Inspecteur voor het jaar 2016 bewust het standpunt heeft ingenomen dat belanghebbende recht had op de iack. De A-G betoogt dat belanghebbende er in redelijkheid op mocht vertrouwen dat de Inspecteur van zijn standpunt was teruggekomen en alsnog een voor belanghebbende positief standpunt had ingenomen dat de iack in belanghebbendes geval – ook voor het jaar 2015 – zou worden toegepast. De tweede klacht slaagt.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond moet worden verklaard.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
V-N Vandaag 2019/2875
NLF 2020/0001 met annotatie van Sonja Dusarduijn
FutD 2019-3354
Viditax (FutD), 17-12-2019
NTFR 2020/217 met annotatie van Mr. P.T. van Arnhem
V-N 2020/5.9 met annotatie van Redactie

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 19/02042

Datum 16 december 2019

Belastingkamer B

Onderwerp/tijdvak IB/PVV 2015

Nr. Gerechtshof 18/00744

Nr. Rechtbank LEE 18/477

CONCLUSIE

R.E.C.M. Niessen

in de zaak van

[X]

tegen

de Staatssecretaris van Financiën

Het geschil in cassatie betreft de vragen (i) of belanghebbende recht heeft op de inkomensafhankelijke combinatiekorting (iack), en (ii) of door de Inspecteur gewekt vertrouwen voor een aanslag over een later

jaar, ook kan worden ingeroepen bij een nog niet onherroepelijk vaststaande aanslag over een eerder jaar.

1 Procesverloop

- 1.1 Aan belanghebbende, [X] , wonende te [Z] , is een aanslag IB/PVV 2015 opgelegd. Bij beschikking is belastingrente berekend.
- 1.2 De Inspecteur heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar het bezwaar van belanghebbende ongegrond verklaard.
- 1.3 Belanghebbende heeft beroep tegen de uitspraak op bezwaar ingesteld bij de Rechtbank¹. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de aanslag verminderd waarbij rekening wordt gehouden met een iack²³ van € 2.152 en de beschikking belastingrente dienovereenkomstig verminderd.⁴
- 1.4 De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof⁵. Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en de uitspraken op bezwaar bevestigd.⁶
- 1.5 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris⁷ heeft een verweerschrift ingediend.

2 De feiten en het geschil

De feiten

- 2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:
 - 2.1 Belanghebbende en zijn ex-partner hebben twee kinderen. De dochter is geboren op [geboortedatum] 2005 en is ingeschreven op het woonadres van haar moeder. De zoon was begin 2015 ouder dan 12 jaar.
 - 2.2. Tussen de ex-partners is een ouderschapsplan opgesteld, op basis waarvan onder meer een omgangsregeling voor de dochter is overeengekomen. De dochter heeft in het jaar 2015 overeenkomstig het volgende tweewekelijkse schema afwisselend bij belanghebbende en bij haar moeder verbleven. De aanduiding 'wissel' staat in het schema voor wisseldag en houdt in dat de dochter op de wisseldag 's ochtends nog bij de ene ouder thuis is, maar in de loop van de dag bij de andere ouder thuis gaat verblijven en daar ook de nacht doorbrengt. Laatstbedoelde ouder is vermeld onder 'verblijf'.

	dag		verblijf
1	maandag	wissel	vader
2	dinsdag		vader
3	woensdag	wissel	moeder
4	donderdag		moeder
5	vrijdag	wissel	vader
6	zaterdag		vader
7	zondag		vader
8	maandag		vader
9	dinsdag	wissel	moeder
10	woensdag		moeder
11	donderdag		moeder
12	vrijdag		moeder
13	zaterdag		moeder
14	zondag		moeder

- 2.3 De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag in de IB/PVV voor het jaar 2015 de door

belanghebbende gevraagde inkomensafhankelijke combinatiekorting niet verleend.

2.4 Bij de regeling van belanghebbendes aanslag in de IB/PVV voor het jaar 2014 was de inkomensafhankelijke combinatiekorting toegepast.

2.5 Bij de regeling van belanghebbendes aanslag in de IB/PVV voor het jaar 2016, die na de uitspraak van de Rechtbank in de onderhavige zaak plaatsvond, heeft belanghebbende contact gehad met een medewerkster van de Inspecteur, [A], die van plan was van de aangifte af te wijken. Op haar vraag of de omgangsregeling in 2016 ten opzichte van 2015 was gewijzigd, heeft belanghebbende [A] geantwoord dat dat niet het geval was. Nadat belanghebbende haar op haar verzoek de uitspraak van de Rechtbank had gestuurd, heeft [A] de definitieve aanslag voor 2016 geregeld, waarbij de inkomensafhankelijke combinatiekorting is toegepast.

2.6 Op de website van de Belastingdienst is gepubliceerd dat recht bestaat op de inkomensafhankelijke combinatiekorting indien het kind doorgaans ten minste drie hele dagen per week in elk van de huishoudens verblijft, dat met drie hele dagen drie keer 24 uur per week wordt bedoeld, en dat aan deze eis wordt voldaan als het kind om de week bij de ene en de andere ouder verblijft.

Rechtbank Noord-Nederland

2.2 De Rechtbank heeft geoordeeld dat belanghebbende wel recht heeft op de iack.

2.3 De Rechtbank heeft allereerst overwogen dat belanghebbende strikt genomen niet voldoet aan de in artikel 44b URIB 2001⁸ genoemde voorwaarden voor toekenning van de iack:

10. De rechtbank overweegt dat op grond van de letterlijke tekst van artikel 44b van de URIB 2001 (zie 8.), eiser niet aan de eisen van de regeling voldoet. Uit het schema (zie 3.)⁹ blijkt immers dat geen sprake is van een verblijf van doorgaans 3 *gehele* dagen per week, ook niet als beide weken samen worden beschouwd.

2.4 Vervolgens heeft de Rechtbank overwogen:

dat bij verblijf volgens een tweewekelijks schema, hetgeen op zichzelf bij co-ouderschap niet ongebruikelijk is, het voor de hand ligt dat het verblijf in deze 2 weken gemiddeld mag worden. Indien het verblijf per week afzonderlijk beoordeeld moet worden, zou de door de Hoge Raad gehanteerde term 'doorgaans' immers zinledig zijn.¹⁰ De Hoge Raad gebruikt zowel "doorgaans" als "tenminste 3 tot 3,5 dag per week", hetgeen moeilijk met elkaar te rijmen valt met zo'n uitleg per week afzonderlijk. Verder kan uit het arrest alleen worden opgemaakt, dat het bepalen van een gemiddeld aantal dagen per week over een volledig *kalenderjaar* niet is toegestaan. Daarvan is hier echter geen sprake.

(...)

15. De rechtbank is van oordeel dat met een tweewekelijks schema zoals dat van eiser voldaan wordt aan het criterium van de Hoge Raad, zodat sprake is van een verblijf van doorgaans tenminste 3 tot 3,5 dag per week (bekeken over elke twee weken). Met de uitleg van het arrest van de Hoge Raad zoals de rechtbank voorstaat, verblijft dochter de ene week immers 3 hele dagen plus 3 halve dagen is 4,5 dagen bij eiser, en de andere week 1 hele dag plus 1 wisseldag is 1,5 dagen bij eiser. Per 2 weken dus 6 dagen bij eiser en 8 dagen bij de moeder. Binnen het tweewekelijks schema is dat voor eiser dus doorgaans 3 dagen per week. De rechtbank merkt op dat het hier gaat om een grensgeval, maar wel om een geval dat *nét* binnen de grenzen valt. Naar het oordeel van de rechtbank is sprake van een verblijf bij eiser in *vrijwel* gelijke mate als het verblijf bij de moeder, vooral omdat het regelmatig is.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

2.5 Het Hof heeft daarentegen overwogen:

Uit het verblijfschema volgt dat zij in perioden van 14 dagen eenmaal op vier dagen en eenmaal op twee dagen bij belanghebbende placht te verblijven, steeds met inbegrip van een wisseldag. Ook in het voor belanghebbende gunstigste geval, waarbij het begrip week wordt opgevat als een periode van zeven dagen en die periode in een vaste cyclus op elke weekdag kan beginnen, is in het door belanghebbende gehanteerde schema geen mogelijkheid te vinden waarin de dochter per week drie dagen bij hem pleegt te verblijven. Daarom kan niet worden geoordeeld dat zij doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft en op die

grond beschouwd kan worden tegelijkertijd tot het huishouden van haar beide ouders te behoren en toch op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige te staan ingeschreven in de basisregistratie personen. Een verblijf van zes dagen per twee weken leidt wel tot een gemiddeld verblijf van drie dagen per week, maar niet tot een verblijf van doorgaans drie dagen per week.

- 2.6 Verder heeft het Hof geoordeeld dat de Inspecteur bij de aanslagregeling voor het jaar 2016¹¹ niet het in rechte te honoreren vertrouwen heeft gewekt dat de iack ook voor het jaar 2015 aan belanghebbende zou worden toegekend:
- 4.6 Belanghebbende heeft zich beroepen op de gedragingen van [A] , die bij de regeling van belanghebbendes aanslag in de IB/PVV voor het jaar 2016 bewust het standpunt heeft ingenomen dat in het geval van belanghebbende de inkomensafhankelijke combinatiekorting dient te worden toegepast. Dit beroep op het vertrouwensbeginsel kan belanghebbende niet baten. De gedragingen van [A] hebben plaatsgevonden toen reeds over de onderhavige aanslag werd geprocedeerd. Daarom kunnen die gedragingen bij de regeling van deze aanslag niet het in rechte te honoreren vertrouwen hebben gewekt dat de inkomensafhankelijke combinatiekorting zou worden toegepast. Ook kon belanghebbende uit die uitlatingen niet afleiden dat de Inspecteur het hoger beroep in deze zaak zou intrekken.
- 2.7 Naar oordeel van het Hof slaagt ook belanghebbendes beroep op het gelijkheidsbeginsel niet:
- 4.7. Belanghebbende heeft ter zitting ten aanzien van zijn beroep op het gelijkheidsbeginsel gesteld dat sprake is van begunstigend beleid, waarvan ten nadele van hem is afgeweken. De Inspecteur heeft vervolgens uitleg gegeven over het ten aanzien van co-ouderschap op de website van de Belastingdienst gepubliceerde beleid. Dat beleid houdt in dat de Belastingdienst bij de toepassing van het in artikel 44b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 neergelegde criterium - dat het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van de huishoudens verblijft - voor een week een periode van 7 dagen hanteert, die op iedere willekeurige dag kan aanvangen, en voor dagen perioden van 24 uur, die op ieder willekeurig moment kunnen aanvangen. Ook bij toepassing van dat beleid voldoet het geval van belanghebbende niet aan dat criterium. Daarom kan niet worden geoordeeld dat ten aanzien van belanghebbende van een anderen dan hem begunstigend beleid is afgeweken.

Beroep in cassatie

- 2.8 Belanghebbende voert vier klachten aan tegen de uitspraak van het Hof.
- 2.9 In de eerste plaats klaagt belanghebbende erover dat het Hof een onjuiste uitleg heeft gegeven aan het begrip 'doorgaans', mede gelet op het doel van artikel 44b URIB 2001 om co-ouderschap te faciliteren. Het oordeel van het Hof is eveneens in strijd met de ratio van de iack, aldus belanghebbende.
- 2.10 Belanghebbende klaagt ook erover dat het vertrouwensbeginsel is geschonden. Hij verwijst daartoe naar de gang van zaken met betrekking tot de aanslagregeling IB/PVV 2016.¹²
- 2.11 Tot slot meent belanghebbende dat het gelijkheidsbeginsel en het verbod van willekeur zijn geschonden.

3 Het geding in cassatie

- 3.1 Belanghebbende en zijn ex-partner hebben een in 2005 geboren dochter die staat ingeschreven op het adres van de ex-partner. Belanghebbende heeft in zijn aangifte IB/PVV 2015 verzocht om aan hem de iack te verlenen.
- 3.2 Nu belanghebbende in dat jaar niet voldeed aan de in artikel 8.14a, lid 1, onderdeel b, Wet IB 2001¹³ gestelde eis dat gedurende zes maanden bij hem een kind dat aan het begin van het kalenderjaar nog geen twaalf jaar was op zijn woonadres was ingeschreven,¹⁴ komt hij in beginsel niet in aanmerking voor de iack.
- 3.3 Bij ministeriële regeling kan echter worden bepaald in welke gevallen een kind toch beschouwd wordt op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige te zijn ingeschreven.¹⁵ De regeling heeft als doel co-ouders tegemoet te komen¹⁶ omdat een kind slechts op een adres ingeschreven kan

staan voor de BRP^{17,18}

3.4 In artikel 44b URIB 2001 is daarom bepaald dat ook aan de inschrijvingseis¹⁹ wordt voldaan²⁰ 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 wordt blijkens artikel 44b URIB 2001 voldaan als het kind doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft.

3.5 In cassatie is in essentie de vraag aan de orde of het kind van belanghebbende gedurende het kalenderjaar tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders heeft behoord.

Tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders behoren

3.6 De Hoge Raad heeft al enkele malen arrest gewezen over (de voorlopers van) de iack ten aanzien van de vraag in welke gevallen een kind geacht wordt tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders te behoren.

3.7 In HR *BNB* 1988/212 oordeelde de Hoge Raad dat kinderen niet kunnen worden geacht tot het huishouden van de belastingplichtige te behoren als hun verblijf te bijkomstig is.²¹

3.8 Uit het arrest HR *BNB* 1999/8 volgt dat onder 'niet te bijkomstig verblijf' moet worden begrepen de situatie dat het kind 'in gelijke dan wel vrijwel gelijke mate in het huishouden van de belastingplichtige heeft verbleven'.²² Dat criterium moet op zijn beurt weer worden verstaan als 'doorgaans tenminste 3 tot 3,5 per week verblijf' bij de belastingplichtige:

Ingeval een kind van niet samenwonende ouders behoort tot het huishouden van één der ouders, kan slechts worden aangenomen dat het verblijf bij de andere ouder niet te bijkomstig is in deze zin - en derhalve dat het kind ook behoort tot het huishouden van die andere ouder - indien het kind in gelijke of vrijwel gelijke mate, dat wil zeggen doorgaans tenminste 3 tot 3,5 dag per week, in het huishouden van die andere ouder heeft verbleven.²³

3.9 In het arrest HR *BNB* 2002/7 oordeelde de Hoge Raad dat niet wordt voldaan aan het 'doorgaans ten minste 3 tot 3,5 dag per week'-criterium ingeval een kind, bezien over een heel kalenderjaar, slechts *gemiddeld* 3 tot 3,5 dag per week bij de belastingplichtige heeft verbleven:

De in 1989 geboren jongste dochter van belanghebbende verblijft door de week bij zijn ex-echtgenote (...). Belanghebbende haalt haar daar²⁴ in de regel op vrijdag op, waarna zij bij hem het weekeinde doorbrengt tot zij op zondag weer wordt opgehaald.

(...)

Met name staat aan dat oordeel²⁵ niet in de weg dat de dochter, naar belanghebbende voor het Hof heeft gesteld - in cassatie dient veronderstellenderwijs te worden uitgegaan van de, door het Hof in het midden gelaten, juistheid van die stelling -, ook de vakantieperiodes bij hem doorbracht en dat, daarmee rekening gehouden, zij in het kalenderjaar 160 dagen of gemiddeld 3 tot 3,5 dagen per week bij hem heeft verbleven. Dat brengt immers niet mede dat de dochter doorgaans ten minste 3 tot 3,5 dag per week in het huishouden van belanghebbende heeft verbleven.²⁶

3.10 Blijkens de toelichting is het huidige artikel 44b URIB²⁷ op HR *BNB* 2002/7 en *BNB* 1999/8 gestoeld:

In de slotzin wordt opgenomen wanneer een kind tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders behoort. Hier wordt aansluiting gezocht bij de jurisprudentie op dit punt. Recentelijk (HR 2 november 2001, nr. 36.588) maar ook eerder (HR 25 november 1998, nr. 33.642) is door de Hoge Raad aangegeven dat een verblijf van doorgaans ten minste drie tot drieënhalve dag per week bij de belastingplichtige voldoende is, om (volledig) tot diens huishouden te behoren. In de regeling is daarbij aangesloten door op te nemen dat indien een kind doorgaans ten minste drie gehele dagen (3 x 24 uur) in de week bij de belastingplichtige verblijft en de overige dagen van de week doorgaans bij de andere ouder, het kind tegelijkertijd tot het huishouden van beide, niet samenwonende, co-ouders behoort.²⁸

3.11 Het criterium dat door de Hoge Raad is ontwikkeld, is derhalve niet volledig gelijklopend aan het criterium van artikel 44b URIB 2001. Echter, gelet op het vorenstaande komt mij niet voor dat de regelgever heeft beoogd een andere, striktere toets te willen hanteren dan de Hoge Raad. Naar mijn mening kan dan ook van het criterium van de Hoge Raad worden uitgegaan.

Kwantitatief criterium

- 3.12 De lijn die uit het geciteerde arresten valt te destilleren is dat een kind kan worden beschouwd als tegelijkertijd tot de huishoudens van beide ouders te behoren ingeval het in – vrijwel – gelijke mate in de huishoudens van beide ouders is verbleven (de verblijfseis). Dat criterium wordt blijkens de genoemde arresten slechts kwantitatief ingevuld en houdt in dat een kind *doorgaans* tenminste 3 tot 3,5 dag per week in elk van beide huishoudens moet hebben verbleven (het kwantitatieve criterium).
- 3.13 Dit brengt de vraag met zich hoe de term 'doorgaans' moet worden verstaan.
- 3.14 In de toelichting op artikel 44b URIB 2001²⁹ is niet vermeld op welke wijze de term moet worden uitgelegd. Ook in HR *BNB* 1999/8 en HR *BNB* 2002/7 is de term 'doorgaans' niet nader toegelicht.
- 3.15 In dit verband moet erop worden gewezen dat in artikel 4, lid 2, Awir³⁰ een gelijkkluidend kwantitatief criterium is opgenomen. Artikel 4 Awir luidt, voor zover van belang:
- 1 Kind is de bloedverwant of aanverwant in de neergaande lijn van de belanghebbende of zijn partner, die in belangrijke mate wordt onderhouden door de belanghebbende of zijn partner en als ingezetene op hetzelfde woonadres als de belanghebbende is ingeschreven in de basisregistratie personen. Met een bloedverwant of aanverwant in de neergaande lijn wordt gelijkgesteld een pleegkind.
- 2 De in het eerste lid opgenomen voorwaarde van inschrijving in de basisregistratie personen geldt niet gedurende de periode waarin de aldaar bedoelde persoon tegelijkertijd tot de huishoudens van zijn beide ouders behoort en hij op hetzelfde woonadres als een van die ouders is ingeschreven in de basisregistratie personen. Voor de toepassing van de eerste volzin behoort iemand tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders indien hij doorgaans ten minste drie gehele dagen per week in elk van beide huishoudens verblijft.³¹
- 3.16 De ABRvS³² heeft in haar uitspraak van 7 november 2018 reeds met betrekking tot de term 'doorgaans' geoordeeld:
- 4.2. Uit de tekst van artikel 4, tweede lid, van de Awir volgt dat, wil een ouder aanspraak maken op een tegemoetkoming voor de kosten van een kind dat niet bij hem of haar in de brp is ingeschreven, dat kind doorgaans ten minste drie dagen bij de ene ouder en ten minste drie dagen bij de andere ouder moet verblijven. Met het woord "doorgaans" wordt bedoeld dat uit de afspraken moet blijken dat volgens een vast patroon in één week zowel de ene ouder als de andere ouder ten minste drie dagen per week de zorg over het kind heeft. De toevoeging "doorgaans" duidt er op dat daaraan niet in alle weken van het jaar, bijvoorbeeld in de vakanties en bij bijzondere gebeurtenissen, hoeft te worden voldaan, maar wel dat deze afwijkingen niet substantieel mogen zijn.³³
- 3.17 Nu de criteria van artikel 44b URIB 2001 en artikel 4, lid 2, Awir gelijkkluidend zijn en de achtergrond van beide regelingen is gelegen in het faciliteren van co-ouderschap, ligt het voor de hand de door de ABRvS gehanteerde uitlegging ook voor het kwantitatieve criterium van artikel 44b URIB 2001 te gebruiken.
- 3.18 Wanneer deze uitlegging wordt toegepast op het geval van belanghebbende, heeft hij geen recht op de iack. Zijn dochter verblijft om de week niet drie dagen bij hem, zo heeft het Hof feitelijk en niet onbegrijpelijk geoordeeld.³⁴ Het komt mij voor dat in dat geval moet worden gesproken van een substantiële afwijking, waardoor geen sprake is van een doorgaans verblijf van tenminste 3 tot 3,5 dag per week.
- 3.19 Daarmee lijkt de kous in deze zaak af. Echter, de vraag kan worden gesteld of het kwantitatieve criterium gelet op de hedendaagse opvattingen over co-ouderschap en opvoeding nog wel zo streng moet worden uitgelegd. Ik noem de hier bedoelde uitlegging 'streng' omdat naar het mij voorkomt de term 'doorgaans' niet zonder meer een precies omliggende norm geeft maar vaak met een zekere souplesse pleegt te worden gehanteerd en daarom in de onderhavige bepaling niet noodzakelijkerwijs per separate week hoeft te worden gehanteerd.
- 3.20 Een strenge uitleg van het kwantitatieve criterium is voor de uitvoeringspraktijk vermoedelijk

eenvoudig(er), hetgeen als voordeel van die interpretatie kan worden gezien. Daartegenover staat – onder meer – dat zij bij belastingplichtigen ertoe kan leiden dat zij zich ten opzichte van anderen die in een soortgelijke positie verkeren, ongelijk behandeld voelen.³⁵

- 3.21 Ter verduidelijking: in gevallen waarbij het kind om de 3,5 dag van huishouden wisselt, is blijkens het kwantitatieve criterium voldaan aan de verblijfseis. Ook is voldaan aan de verblijfseis als het kind de ene week bij de ene ouder en de andere week bij de andere verblijft, zo volgt uit de uitspraak van Rechtbank Gelderland van 14 juni 2016³⁶ evenals uit beleid van de Belastingdienst.³⁷³⁸ Wanneer een kind echter in de ene week 5 dagen bij de ene ouder verblijft en in de andere week 2 dagen, wordt niet aan de verblijfseis voldaan.
- 3.22 Per saldo wordt in alle gevallen in een periode van 14 dagen 7 dagen in het huishouden van de ene ouder en 7 dagen in dat van de andere ouder verbleven. Alleen de verblijfschema's van het kind verschillen. Het is goed voorstelbaar dat het voor een belastingplichtige onduidelijk is waarom in de eerste twee gevallen wel en in het laatste geval niet aan de verblijfseis wordt voldaan.
- 3.23 Dat geldt temeer nu, gelet op het doel van de iack, een dergelijk onderscheid tussen de verschillende verblijfschema's niet hoeft te worden gemaakt. De iack is bedoeld om werken voor alleenstaande en minstverdienende ouders aantrekkelijker te maken en betreft een faciliteit voor degenen die de zorg voor een kind en werk combineren.³⁹ Vooropgesteld dat de ouders in het voorbeeld van onderdeel 3.21 aan alle overige voorwaarden voldoen, zouden zij allen – vanuit de ratio van de iack bezien – in aanmerking moeten komen voor de iack. Allen combineren immers – in gelijke mate – werk en zorg voor hun kind. Slechts de indeling van de dagen waarop deze combinatie van zorg en werk plaatsvindt, is anders.

Sturende effecten iack op verblijfschema kind

- 3.24 Mij komt verder voor dat de uitkomst van de strenge uitlegging van het kwantitatieve criterium niet meer in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever is.
- 3.25 Dat leid ik af uit de parlementaire behandeling van het in 2004 ingediende initiatiefwetsvoorstel van Tweede Kamerlid Luchtenveld.⁴⁰ In dit wetsvoorstel was onder meer bepaald dat een kind waarover de ouders gezamenlijk het gezag uitoefenen, ook na de echtscheiding recht behoudt op gelijke verzorging en opvoeding door beide ouders.⁴¹ Als norm had te gelden dat sprake was van gelijkwaardig ouderschap. Dat hield in dat beide ouders naar tijdsgelang in beginsel in gelijke mate het recht en de plicht hadden hun kind te verzorgen en op te voeden.⁴²
- 3.26 Namens het kabinet deelde de minister van Justitie in reactie op het wetsvoorstel echter mede dat een kind zijns inziens niet van rechtswege geconfronteerd zou moeten worden met een situatie waarbij het dan 3,5 dag per week bij de ene en dan 3,5 dag bij de andere ouder zou moeten verblijven. Dat achtte de minister in strijd met de vrijheid van ouders om zelf invulling te geven aan het ouderschap. Ook was hij bevreesd dat ouders dit recht zouden gaan misbruiken als mogelijk wapen met als inzet – de omgang met – de kinderen:
- Ik meen dat de belangen van het kind, ook na een scheiding, gediend zijn met een consistente zorg- en opvoedingssituatie. Gezamenlijke verantwoordelijkheid van ouders is een goed uitgangspunt, maar dit kan niet vertaald worden in een tijdevenredigheidsverdeling (50%-50%) als wettelijke norm. Co-ouderschap is een goede keuze als beide ouders hiervoor kiezen maar een kind is er niet mee gediend om na een scheiding «van rechtswege» geconfronteerd te worden met een situatie, waarin het een halve week bij de ene en een halve week bij de andere ouder woont. Deze norm is in strijd met de vrijheid van de ouders om zelf invulling te geven aan het ouderschap en is bovendien een wapen om een strijd te voeren over de hoofden van de kinderen.⁴³
- 3.27 Uiteindelijk is het wetsvoorstel door de Eerste Kamer verworpen.
- 3.28 In de 2009 ingevoerde Wet bevordering voortgezet ouderschap en zorgvuldige scheiding⁴⁴ is het principe van gelijkwaardig ouderschap door middel van een amendement-De Wit alsnog in artikel 1:247, lid 4, BW verankerd.⁴⁵
- 3.29 Bij de parlementaire behandeling van deze wet is herhaaldelijk verwezen naar de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel van Kamerlid Luchtenveld.⁴⁶ Daarbij is ook nogmaals op de inhoud van het begrip 'gelijkwaardig ouderschap' ingegaan:

Niet is beoogd de norm in conflictsituaties uit te leggen als een verplicht feitelijk co-ouderschap waarop alleen "praktische belemmeringen" een uitzondering zouden kunnen vormen. Het is aan de ouders om te bepalen welke afspraken zij in het ouderschapsplan vastleggen. Zij kunnen afspraken maken, die zij in het belang van het kind vinden en dus zelf invulling geven aan het gelijkwaardig ouderschap. De zorgverdeling ten tijde van het huwelijk, geregistreerd partnerschap of samenwoning is, zoals deze leden opmerkten, een belangrijke factor die meespeelt bij het maken van een zorgregeling, maar het is niet de enige factor. Ook de werktijden van de ouders, woonomstandigheden, school- en sporttijden van de kinderen kunnen hierbij bijvoorbeeld meespelen. Een kind heeft belang bij zoveel mogelijk continuïteit in de verzorging en opvoeding, maar dit betekent niet dat de zorgverdeling ten tijde van de samenleving doorslaggevend is bij het vaststellen van een zorgregeling.⁴⁷

- 3.30 De Hoge Raad heeft in zijn beschikking van 21 mei 2010 geoordeeld over de vraag of de rechter in verband met de inwerkingtreding van de Wet bevordering voortgezet ouderschap en zorgvuldige scheiding gehouden was om uit te gaan van een gelijke verdeling van de hoofdverblijfplaats van het kind en van de zorg- en opvoedingstaken tussen ouders. De Hoge Raad overwoog dat dat niet het geval was. Ondanks de door de wetgever tot uitgangspunt genomen gelijkwaardigheid van beide ouders, en de wenselijkheid van een in beginsel gelijke verdeling van zorg- en opvoedingstaken na het uiteengaan van de ouders, moet de rechter het belang van het kind het zwaarst laten wegen.⁴⁸
- 3.31 Naar het mij voorkomt blijkt uit het vorenstaande dat de wetgever heeft beoogd het belang van het kind voorop te stellen in de afwikkeling van het uiteengaan van ouders. Hieruit volgt dat geen specifiek verblijfschema door de wetgever wordt voorgestaan. Ouders moeten, mede in het belang van het kind, juist zoveel mogelijk vrij zijn in de invulling van het ouderschap.⁴⁹ In dat verband wijs ik ook op artikel 3 van het Verdrag inzake de rechten van het kind (IVRK)⁵⁰⁵¹ dat inhoudt dat het belang van het kind bij alle maatregelen die kinderen betreffen, de eerste overweging vormt.⁵²
- 3.32 Met het uitgangspunt van de wetgever dat het belang van het kind voorop moet staan, lijkt niet in overeenstemming dat de iack alleen wordt toegekend in gevallen waarbij is voldaan aan een streng kwantitatief criterium. Een kind zal immers niet altijd gebaat zijn bij een verblijfschema waarbij altijd of bijna altijd om de 3 tot 3,5 dag van huishouden wordt gewisseld, maar kan meer behoefte hebben aan een schema met een andere wisselfrequentie.⁵³ Alhoewel co-ouders hun beslissing met betrekking tot het verblijfschema van hun kind ongetwijfeld ook op niet-fiscale motieven baseren, is niet uit te sluiten dat het al dan niet verkrijgen van de iack mogelijk een sturend effect heeft op deze keuze.
- 3.33 Daarbij moet er ook op worden gewezen dat de fiscale prikkel om een bepaald verblijfschema te hanteren mogelijk conflictsituaties in de hand werkt: het risico van zogenoemde 'vechtscheidingen' is niet denkbeeldig. Ouders en kinderen moeten zich immers omwille van dat financiële belang in een keurslijf voegen en hebben minder ruimte om het verblijfschema af te stemmen op hun omstandigheden en behoeften.⁵⁴
- 3.34 De impact daarvan mag niet worden onderschat, want naar schatting is het aantal gevallen waarin gescheiden ouders kiezen voor co-ouderschap, de afgelopen twintig jaar gestegen van 5 naar 29 procent.⁵⁵
- 3.35 Het vorenstaande leidt mij de slotsom dat – mede als gevolg van de voortgeschreden maatschappelijke ontwikkeling – de strenge uitleg van het kwantitatieve criterium niet beslissend zou moeten zijn bij de beoordeling of een kind tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders heeft behoord.
- Leidend criterium
- 3.36 Niet hoeft mijns inziens een zo strikte toetstermijn van een week te worden gehanteerd en per week te worden onderzocht of het kind van de belastingplichtige drie dagen per week in het huishouden van elk van beide ouders heeft verbleven. Uit de hiervoor aangehaalde parlementaire geschiedenis respectievelijk civiele jurisprudentie blijkt immers dat de wetgever respectievelijk de rechter dat niet (altijd) in het belang van het kind achtte.⁵⁶
- 3.37 Een beoordeling of per twee-weekperiode aan de verblijfsseis is voldaan, is naar het mij

voorkomt alleszins in overeenstemming met de ratio van de civiele wetgeving met betrekking tot het ouderschap. Gezien de eenheid van de rechtsorde verdient het aanbeveling bij de toepassing van de iack-regeling daarmee rekening te houden. Mijns inziens heeft dit in wezen ook te gelden voor de toepassing van artikel 4, lid 2, Awir.⁵⁷ Dit hoeft niet eraan in de weg te staan dat de strenge interpretatie van de wettelijke regel leidend blijft in die gevallen waarin de ratio van de betreffende materiewet daartoe mocht dwingen.

3.38 Ik versta het in HR *BNB* 1999/8 en HR *BNB* 2002/7 opgenomen kwantitatieve criterium aldus dat daarin tot uitdrukking wordt gebracht dat niet met jaarlijkse gemiddelden mag worden gekomen tot een in gelijke mate verblijven, maar dat het verblijfschema regelmatigheid en bestendigheid moet kennen.⁵⁸

3.39 Op die wijze hebben co-ouders meer mogelijkheden om hun onderlinge regeling af te stemmen op hun omstandigheden en die van het kind dan wanneer het kind elke week (bijna) precies even lang bij de ene en de andere ouder moet verblijven.

3.40 In het onderhavige geval heeft het Hof overwogen dat belanghebbendes dochter zes dagen per twee weken bij hem verblijft, steeds met inbegrip van een wisseldag. De andere 8 dagen (steeds met inbegrip van een wisseldag) verblijft zij volgens het schema bij haar moeder. Naar mijn mening is daarom sprake van een in – vrijwel – gelijke mate verblijf van het kind van belanghebbende bij elk van beide ouders. In elke periode van 14 dagen verblijft het immers 6 dagen (steeds met inbegrip van een wisseldag)⁵⁹ bij belanghebbende, hetgeen bijna de helft is. Ook is voldaan aan de door mij voorgestane uitlegging van het kwantitatieve criterium⁶⁰, nu het verblijfschema zich iedere veertien dagen herhaalt en dus regelmatig en bestendig is. Nu voldaan is aan de verblijfseis, heeft belanghebbendes dochter tot zijn huishouden behoord en wordt derhalve aan de inschrijvingseis van artikel 8.14a, lid 1, onderdeel b, Wet IB 2001 voldaan.

3.41 De eerste klacht slaagt dus.

Ten overvloede

3.42 Voor de volledigheid merk ik op dat het vorenstaande uiteraard de vraag oproept waar de beoordelingsgrens met betrekking tot de verblijfseis precies ligt. Dat een toetstermijn van twee weken, zoals in het onderhavige geval, binnen het doel van de wettelijke regeling valt,⁶¹ is naar het mij voorkomt redelijkerwijze te overzien voor de rechter. Of een toetstermijn van meer dan twee weken wenselijk is, hangt af van diverse factoren zoals de uitvoerbaarheid, pedagogische en andere sociaal-psychologische aspecten en vergt dus expertise, onderzoek en een beleidsbeslissing die niet des rechters zijn. Ik meen dan ook een dergelijk advies niet te kunnen geven en de beslissing hierover te moeten laten aan de wetgever of eventueel aan de bewindsman.

3.43 Voor het geval de Hoge Raad van oordeel mocht zijn dat belanghebbendes eerste klacht faalt, zal ik hierna achtereenvolgens op de overige klachten ingaan.

Tweede klacht: vertrouwensbeginsel

3.44 Belanghebbende klaagt in de tweede plaats erover dat hij, gelet op de gang van zaken rondom de aanslagregeling IB/PVV 2016⁶², erop mocht vertrouwen dat de iack ook voor het jaar 2015 zou worden toegekend.

3.45 In essentie stelt deze klacht aan de orde of vertrouwen dat is opgewekt door handelingen van de Inspecteur bij de aanslagregeling in een later jaar ook kan worden ingeroepen voor een nog niet onherroepelijk vaststaande aanslag over een eerder jaar, waarbij ten aanzien van dat eerdere jaar door de Inspecteur een andersluidend standpunt is ingenomen.

3.46 Ten aanzien van begunstigende resoluties heeft de Hoge Raad reeds geoordeeld dat de belastingplichtige zich bij de inspecteur dan wel voor het Hof met vrucht kan beroepen op het vertrouwensbeginsel, door een resolutie bij hem gewekt, ongeacht het tijdstip waarop het tot belastingheffing aanleiding gevende feit zich heeft voorgedaan tenzij in de resolutie uitdrukkelijk anders is bepaald.⁶³ Met betrekking tot beleidsregels is het dus mogelijk dat het daaraan ontleende vertrouwen 'terugwerkt' naar een moment waarop de beleidsregel nog niet bestond.⁶⁴

3.47 Nu is het in de onderhavige zaak de vraag of dat ook heeft te gelden voor handelingen⁶⁵ van de

Inspecteur.

3.48 In HR *BNB* 2003/184⁶⁶, een zaak die de nodige gelijkenissen met de onderhavige zaak vertoont, is reeds op deze vraag ingegaan.

3.49 In die zaak ging het om een belanghebbende die in zijn aangifte IB/PVV 1997 extra autokosten in verband met invaliditeit in aftrek had gebracht. De Inspecteur was het met de berekeningswijze van de belanghebbende niet eens. De belanghebbende ging vervolgens in bezwaar. In de uitspraak op bezwaar vermeldde de Inspecteur dat hij het bezwaar afwees en dat voor het jaar 1998 opnieuw beoordeeld zou worden of aftrek extra vervoerskosten mogelijk was. In het daaropvolgend (hoger) beroep volhardde de Inspecteur in dat standpunt, blijkens onder meer zijn verweerschrift voor het Hof van 2 maart 2000. Met dagtekening 15 juni 2000 werd aan de belanghebbende conform aangifte een aanslag IB/PVV 1998 opgelegd. Bij die aangifte had belanghebbende dezelfde berekeningswijze toegepast als bij zijn aangifte IB/PVV 1997. De aanslag IB/PVV 1998 was geautomatiseerd afgedaan. De belanghebbende beriep zich vervolgens in de procedure over het jaar 1997 op het vertrouwensbeginsel. De Hoge Raad overwoog dat dat beroep faalde:

In aanmerking genomen dat de Inspecteur zich bij de aanslagregeling en in zijn uitspraak op het bezwaarschrift uitdrukkelijk en gemotiveerd op het standpunt had gesteld dat de bij de aangifte voor 1997 gehanteerde berekeningswijze van de extra autokosten niet kon worden aanvaard, en dat standpunt in zijn verweerschrift voor het Hof had gehandhaafd, kan niet anders worden geoordeeld dan dat belanghebbende aan de kort nadien opgelegde aanslag over 1998 in redelijkheid niet het vertrouwen kon ontnemen dat de Inspecteur van dat standpunt was teruggekomen, en met betrekking tot die berekeningswijze weloverwogen alsnog een voor belanghebbende positief standpunt had ingenomen. Daaraan doet niet af dat hem was meegedeeld dat voor het belastingjaar 1998 opnieuw beoordeeld moest worden of aftrek van extra vervoerskosten mogelijk is.⁶⁷

3.50 Uit het vorenstaande leid ik af dat het mogelijk is dat een beroep op het vertrouwensbeginsel ten aanzien van een nog niet onherroepelijk vaststaande aanslag over een eerder jaar slaagt, wanneer de Inspecteur in een later jaar terugkomt van een door hem bij de aanslag over dat eerdere jaar ingenomen standpunt en weloverwogen alsnog een voor de belastingplichtige positief standpunt inneemt. Opgewekt vertrouwen kan dus niet alleen worden ingeroepen ten aanzien van aanslagen die worden vastgesteld na het moment waarop de vertrouwenwekkende handeling heeft plaatsgevonden, maar ook ten aanzien van aanslagen die zijn opgelegd voorafgaand aan dat moment, maar die dan nog niet onherroepelijk vaststaan.⁶⁸⁶⁹

3.51 Dat lijkt mij in overeenstemming met het doel van het vertrouwensbeginsel. Het vertrouwensbeginsel beschermt de burger tegen inconsistent handelen van de overheid.⁷⁰ Wanneer de Inspecteur een bepaald standpunt heeft ingenomen, is hij in beginsel gehouden overeenkomstig dat standpunt te handelen. De belastingplichtige verwacht en mag ook verwachten dat de Inspecteur vanaf het moment dat deze een – gewijzigd – standpunt inneemt, conform dat standpunt handelt.⁷¹ Ik zie niet in waarom daarbij onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen nog op te leggen aanslagen en aanslagen die al zijn opgelegd, maar die nog niet onherroepelijk vaststaan. In beide gevallen is het immers nog mogelijk dat de Inspecteur in lijn met zijn ingenomen – gewijzigde – standpunt en derhalve – voor de belastingplichtige – consistent handelt.

3.52 A-G Groeneveld schreef in zijn conclusie bij HR *BNB* 2003/184 daarover:

De omstandigheid dat de twee besluiten betrekking hebben op achtereenvolgende belastingjaren of na elkaar zijn genomen, brengt niet mee dat sprake is van enigerlei vorm van terugwerkende kracht, laat staan een ongeoorloofde vorm daarvan, indien het voldongen besluit het andere beïnvloedt.⁽¹⁴⁾⁷² Ook anderszins beschouwd, ligt het niet in de rede dat de omstandigheid dat een Inspecteur een van zijn eerdere gedragingen afwijkend gedrag vertoont er niet toe kan leiden dat hij zijn eerdere gedraging moet bijstellen, indien die nog voor bijstelling vatbaar is (dat houdt in: nog geen formele rechtskracht heeft gekregen). In het geval dat de Inspecteur weloverwogen tot een verbeterd inzicht komt, zal iedereen - ook de fiscus - dit als normaal ervaren.⁽¹⁵⁾⁷³⁷⁴ Dat laatste doet zich in het onderhavige geval niet voor, maar het gaat in de materie van het

opgewekte vertrouwen niet om de werkelijkheid maar om de perceptie die de belastingplichtige redelijkerwijs mag hebben van de werkelijkheid. Het gaat er dus om of belanghebbende mocht menen dat de Inspecteur "het licht had gezien".⁷⁵

- 3.53 Aangezien in de zaak HR *BNB* 2003/184 de aanslag over het latere jaar geautomatiseerd was afgedaan, was daarvan geen sprake. In de onderhavige zaak is dat echter niet het geval.⁷⁶
- 3.54 Uit de door het Hof vastgestelde feiten volgt dat de aangifte IB/PVV 2016 van belanghebbende is uitgeworpen. Omtrent deze aangifte heeft de Inspecteur belanghebbende bij de aanslagregeling voor 2016 gevraagd of zich met betrekking tot het onderhavige geschilpunt, het verblijfschema, ten opzichte van het jaar 2015 wijzigingen hadden voorgedaan. Belanghebbende heeft geantwoord dat dat niet zo was. Daarnaast heeft belanghebbende de uitspraak van de Rechtbank over het jaar 2015 op verzoek van de Inspecteur aan de Inspecteur toegestuurd, die daarna de aanslag IB/PVV 2016 heeft vastgesteld met toekenning van de iack.⁷⁷
- 3.55 Het Hof heeft belanghebbende kennelijk gevolgd in diens stelling dat de Inspecteur bij de regeling van de aanslag IB/PVV 2016 bewust het standpunt heeft ingenomen dat de iack in belanghebbendes geval mocht worden toegepast.⁷⁸
- 3.56 Uit het vorenstaande volgt naar het mij voorkomt, in lijn met het in onderdeel 3.49 aangehaalde arrest HR *BNB* 2003/184, dat belanghebbende er in redelijkheid op mocht vertrouwen dat de Inspecteur van zijn standpunt was teruggekomen dat belanghebbende geen recht had op de iack en alsnog een voor belanghebbende positief standpunt had ingenomen dat de iack in belanghebbendes geval – ook voor het jaar 2015 – zou worden toegepast.
- 3.57 Nu belanghebbende er gerechtvaardigd op mocht vertrouwen dat de Inspecteur van mening was dat belanghebbende recht had op de iack, brengt dat met zich belanghebbende er eveneens op mocht vertrouwen dat de Inspecteur het hoger beroep zou intrekken. Belanghebbende mocht er immers gerechtvaardigd van uitgaan dat tussen hem en de Inspecteur geen geschil meer bestond ten aanzien van de iack.
- 3.58 's Hofs oordeel ten aanzien van het vertrouwensbeginsel kan naar mij voorkomt gelet op het vorenstaande dan ook niet in stand blijven.
- 3.59 De tweede klacht slaagt.

Derde klacht: gelijkheidsbeginsel

- 3.60 Belanghebbende doet voorts een beroep op het gelijkheidsbeginsel. Allereerst merk ik op dat belanghebbende dat beroep niet nader heeft onderbouwd.
- 3.61 Voor het Hof heeft belanghebbende ter zake van zijn beroep op het gelijkheidsbeginsel aangevoerd dat sprake is van begunstigend beleid waarvan ten nadele van hem is afgeweken.
- 3.62 De Inspecteur heeft erkend dat ten aanzien van de iack gepubliceerd beleid bestaat over co-ouderschap. Dat beleid houdt in dat voor een week een periode van 7 dagen wordt gehanteerd, die op elke willekeurige dag kan aanvangen, en voor dagen perioden van 24 uur, die op elk willekeurig moment kunnen aanvangen.⁷⁹
- 3.63 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende ook bij toepassing van het beleid niet aan het kwantitatieve criterium voldoet, waardoor niet kan worden geoordeeld dat ten aanzien van belanghebbende van een anderen dan hem begunstigend beleid is afgeweken.
- 3.64 In deze overweging ligt besloten dat naar 's Hofs oordeel met betrekking tot het geval van belanghebbende en de gevallen waarop het beleid van de Inspecteur ziet, geen sprake is van feitelijk en rechtens gelijke gevallen.⁸⁰ Dat oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Het is ook niet onbegrijpelijk.
- 3.65 De derde klacht faalt derhalve.

Vierde klacht: verbod van willekeur

- 3.66 Belanghebbende heeft tot slot aangevoerd dat naar zijn mening sprake is van willekeur nu aan hem de iack niet wordt toegekend. Belanghebbende heeft dit niet nader onderbouwd. Nu feiten en omstandigheden noch gesteld noch gebleken zijn waaruit volgt dat in belanghebbendes geval

sprake is van schending van het verbod van willekeur, kan de klacht niet tot cassatie leiden.

4 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ Rechtbank Noord-Nederland.

² Inkomensafhankelijke combinatiekorting.

³ Zie artikel 8.14a Wet IB 2001 en artikel 44b Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

⁴ Rechtbank Noord-Holland 4 juli 2018, nr. LEE 18/588 (niet gepubliceerd).

⁵ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden.

⁶ Gerechtshof Arnhem Leeuwarden 27 maart 2019, nr. 18/00744, ECLI:NL:GHARL:2019:2609, *NFR* 2019/1123.

⁷ De Staatssecretaris van Financiën.

⁸ Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001.

⁹ Voetnoot A-G: zie onderdeel 2.1.

¹⁰ Voetnoot A-G: Zie HR 25 november 1998, nr. 33 642, ECLI:NL:HR:1998:AA2574, BNB 1999/8, *FED* 1999/25 met aantekening E. Poelmann en HR 2 november 2001, nr. 36 588, ECLI:NL:HR:2001:AD5044, *NFR* 2001/1512, *V-N* 2001/58.16.

¹¹ Zie onderdeel 2.1 onder 2.5.

¹² Zie onderdeel 2.1 onder 2.5.

¹³ In artikel 8.14a Wet IB 2001 is bepaald dat de iack geldt voor de belastingplichtige indien hij (i) een arbeidsinkomen heeft dat meer bedraagt dan € 4.857, dan wel in aanmerking komt voor de zelfstandigenaftrek, (ii) een kind heeft dat aan het begin van het kalenderjaar nog geen twaalf was, (iii) dat kind gedurende ten minste 6 maanden bij de belastingplichtige op hetzelfde woonadres staat ingeschreven in de basisregistratie personen, en (iv) in het kalenderjaar geen partner heeft, of, indien hij wel een partner heeft, hij in het kalenderjaar een lager arbeidsinkomen heeft dan zijn partner.

¹⁴ Zie in dat verband: *Kamerstukken II* 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 22 en 58-59.

¹⁵ Artikel 8.14a, lid 1, tweede volzin, Wet IB 2001.

¹⁶ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 58-59: "Middels de voorgestelde tweede volzin kan bij ministeriële regeling worden bepaald in welke specifieke situaties van co-ouderschap beide ouders in aanmerking komen voor de inkomensafhankelijk combinatiekorting". Zie ook: Toelichting ministeriële regeling van 20 december 2001, nr. WDB 2001/760M, *Stcrt.* 2001, 250 en *Kamerstukken II* 2000/01, 27 466, nr. 33. Volledigheidshalve merk ik op dat de term co-ouderschap niet in de wet is omschreven. Veelal wordt onderscheid gemaakt tussen gezagsco-ouderschap en verblijfsco-ouderschap. Zie in dat verband de onderdelen 2.6 en 2.7 van de conclusie van A-G Langemeijer van 5 maart 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BL7407, bij HR 21 mei 2010, nr. 09/03564, ECLI:NL:HR:2010:BL7407, *NJ* 2010/398. Er bestaat overigens geen overeenstemming tussen wetenschappers over de vraag of co-ouderschap ook een 50%/50% tijdsverdeling tussen de ouders inhoudt. Veelal wordt aangenomen dat ingeval bij

beide ouders het 'gewone' leven wordt geleefd, sprake is van co-ouderschap. Zie: I. Sahadat, 'Permanent pendelen tussen twee ouders, wat doet dat met kinderen?', *Volkskrant* 11 januari 2019.

¹⁷ Basisregistratie personen.

¹⁸ Toelichting ministeriële regeling van 20 december 2001, nr. WDB 2001/760M, *Stcrt.* 2001, 250. Zie ook: T. Geurts, Woonarrangementen van kinderen na scheiding, contactverlies met de uitwonende ouder en de effectiviteit van het ouderschapsplan; bevindingen uit recente promotieonderzoeken, WODC Memorandum 2017-01 (wodc.nl), p. 9.

¹⁹ Zie: Toelichting ministeriële regeling van 20 december 2001, nr. WDB 2001/760M, *Stcrt.* 2001, 250.

²⁰ Volledigheidshalve merk ik op dat artikel 44b URIB 2001 een uitzondering op de inschrijvingseis betreft. In beginsel wordt van de inschrijvingseis niet afgeweken. Zie in dat verband: HR 28 juni 2019, nr. 17/04516, ECLI:NL:HR:2019:1049, *BNB* 2019/151, m.nt. A.O. Lubbers en HR 28 juni 2019, nr. 18/01717, ECLI:NL:HR:2019:1051, *BNB* 2019/151, m.nt. A.O. Lubbers.

²¹ HR 1 juni 1988, nr. 25 305, ECLI:NL:HR:1988:ZC3840, *BNB* 1988/212. "4.1. Het Hof heeft vastgesteld dat in de hier van belang zijnde periode van 1 januari tot 1 september 1984 de kinderen van belanghebbende iedere week op woensdag en vrijdag en eenmaal in de veertien dagen op zaterdag en zondag bij belanghebbende verbleven, met dien verstande dat de kinderen, wanneer zij het weekeinde bij belanghebbende doorbrachten, op woensdag slechts door hem naar school werden gebracht, terwijl zijn voormalige echtgenote hen aan het einde van de schooldag afhaalde. 4.2. Onder deze omstandigheden heeft het Hof ten onrechte geoordeeld dat in het onderhavige geval is voldaan aan de voor de aanvullende alleenstaande-ouder-toeslag in artikel 56, lid 7, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (tekst 1984) gestelde eis dat in het kalenderjaar tot het huishouden van de belastingplichtige een kind heeft behoord als in die bepaling bedoeld. Het verblijf van de kinderen bij belanghebbende was daarvoor te bijkomstig." Zie in dat verband ook: Infobulletin 93/286, opgenomen in *V-N* 1993, p. 1597 en Gerechtshof Amsterdam 8 december 1981, nr. 1976/80, ECLI:NL:GHAMS:1981:AW9201, *BNB* 1983/57.

²² Volledigheidshalve merk ik op dat met betrekking tot kinderbijslag bij co-ouderschap een enigszins vergelijkbaar criterium wordt gehanteerd. In artikel 10 Besluit uitvoering kinderbijslag is bepaald dat: "Indien twee personen die recht hebben op kinderbijslag voor eenzelfde kind, dit kind op basis van een overeenkomst of rechterlijke beschikking overwegend in gelijke mate verzorgen en onderhouden zonder met elkaar een gemeenschappelijke huishouding te voeren, wordt tenzij in de overeenkomst anders is overeengekomen of in de rechterlijke beschikking anders is bepaald, het recht van één van deze personen op de kinderbijslag gelijk verdeeld uitbetaald aan beide verzekerden en wordt het recht van de andere persoon niet uitbetaald." Omtrent het begrip overwegend in gelijke mate verzorgen heeft de SVB in de beleidsregel: Kinderbijslagbetaling bij gescheiden huishoudens; echtscheiding en co-ouderschap (SB1096) bepaald: "Een kind kan ook (beurtelings) tot twee huishoudens behoren. Dit doet zich voor bij co-ouderschap. (...) Voor de interpretatie van het begrip 'overwegend in gelijke mate verzorgen' in de zin van artikel 10, eerste lid, Besluit uitvoering kinderbijslag valt de SVB terug op het beleid in SB1014 over tot het huishouden behoren. Dit houdt in dat het kind afwisselend in overwegend gelijke mate de nachtrust moet doorbrengen bij beide ouders."

²³ HR 25 november 1998, nr. 33 642, ECLI:NL:HR:1998:AA2574, *BNB* 1999/8, *FED* 1999/25 met aantekening E. Poelmann.

²⁴ Voetnoot A-G: op de school van de dochter.

²⁵ Voetnoot A-G: dat geen sprake is van situatie waarbij het kind van de belanghebbende in gelijke of vrijwel gelijke mate, dat wil zeggen doorgaans ten minste 3 tot 3,5 dag per week, in belanghebbendes huishouden verblijft.

²⁶ HR 2 november 2001, nr. 36 588, ECLI:NL:HR:2001:AD5044, *BNB* 2002/7.

²⁷ Voorheen was deze regeling opgenomen in artikel 44a URIB 2001. Zie: Toelichting ministeriële regeling van 20 december 2001, nr. WDB 2001/760M, *Stcrt.* 2001, 250.

²⁸ Idem.

²⁹ Idem.

- ³⁰ Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen.
- ³¹ Deze regeling is eveneens specifiek ingevoerd met het oog op co-ouders. Zie: *Kamerstukken II* 2004/5, 29 764, nr. 3 p. 38. Het is niet onwaarschijnlijk dat de wetgever bij de formulering van artikel 4, lid 2, Awir heeft willen aansluiten bij de jurisprudentie van HR *BNB* 1999/8 en HR *BNB* 2002/7 en artikel 44b URIB 2001.
- ³² Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State.
- ³³ ABRvS 7 november 2018, nr. 201802595/1/A2, ECLI:NL:RVS:2018:3626.
- ³⁴ Zie de onderdelen 2.1 en 2.5.
- ³⁵ Volledigheidshalve merk ik op dat aan die gevoelens uiteraard niet altijd tegemoetgekomen kan dan wel hoeft te worden.
- ³⁶ Rechtbank Gelderland 14 juni 2016, nr. AWB 15/6067, ECLI:NL:RBGEL:2016:3164, *NTFR* 2016/1854.
- ³⁷ Zie onderdeel 2.1 onder 2.6 alsook onderdeel 2.7.
- ³⁸ Ter zitting bij het Hof heeft de Inspecteur dat beleid toegelicht. Hij heeft verklaard zich te kunnen verenigen met het dictum van de uitspraak van rechtbank Gelderland van 14 juni 2016, alhoewel hij het niet eens is met de door rechtbank Gelderland gebezigde rechtsgronden. Daar de situatie als aan de orde bij rechtbank Gelderland paste binnen het beleid van de Belastingdienst, heeft de Inspecteur geen hoger beroep ingesteld. Zie pagina 2 van het Proces-verbaal van de zitting bij het Hof.
- ³⁹ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 13-14, *V-N* 2008/44.7. Zie ook met betrekking tot voorlopers van de iack: *Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 3, p. 7, *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 6, p. 2, *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 63. Zie voorts: Onderdeel B.8.2.g van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 13 november 2001, nr. CPP 2000/3210, *V-N* 2001/14.2. Vervallen bij Besluit 11 november 2011, nr. BLKB 2011/2179M, *Stcrt.* 2011, 20911, *V-N* 2011/62.11.
- ⁴⁰ Voorstel van wet inzake de beëindiging van het huwelijk zonder rechterlijke tussenkomst en vormgeving voortgezet ouderschap, *Kamerstukken II* 2003/04, 29 676, nr. 2; zie de toen voorgestelde wijziging van art. 1:251 BW.
- ⁴¹ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 676, nr. 3, p. 4. Zie ook de conclusie van A-G Langemeijer van 5 maart 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BL7407, bij HR 21 mei 2010, nr. 09/03564, ECLI:NL:HR:2010:BL7407, *NJ* 2010/398.
- ⁴² *Kamerstukken II* 2003/04, 29 676, nr. 3, p. 5 en 10 – 11.
- ⁴³ *Kamerstukken II* 2004/05, 29 676, nr. 8, p. 6.
- ⁴⁴ Wet van 27 november 2008, *Stb.* 500, inwerkingtreding op 1 maart 2009.
- ⁴⁵ *Kamerstukken II* 2006/07, 30 145, nr. 26, p. 1 - 2.
- ⁴⁶ Korthedshalve verwijs ik voor een samenvatting van de parlementaire geschiedenis naar de conclusie van A-G Langemeijer van 5 maart 2010, ECLI:NL:PHR:2010:BL7407, bij HR 21 mei 2010, nr. 09/03564, ECLI:NL:HR:2010:BL7407, *NJ* 2010/398.
- ⁴⁷ *Kamerstukken I* 2007/08, 30 145, C, p. 2, 5-6.
- ⁴⁸ HR 21 mei 2010, nr. 09/03564, ECLI:NL:HR:2010:BL7407, *NJ* 2010/398, *FJR* 2010,100.
- ⁴⁹ Zie onderdeel 3.26.
- ⁵⁰ Verdrag inzake de Rechten van het Kind (IVRK); New York, 20 november 1989; inwerkingtreding op 2 september 1990, *Trb.* 1990, 46 (en/fr); *Trb.* 1990, 170 (nl); *Trb.* 1995, 92; *Trb.* 1996, 188; *Trb.* 1997, 83 (rectificatie); *Trb.* 1998, 62; *Trb.* 2001, 169; *Trb.* 2002, 233.
- ⁵¹ Zie in dat kader: ABRvS 16 januari 2013, nr. 201113109/1/A2, ECLI:NL:RVS:2013:BY8526, *JHG* 2014/23 en ABRvS 24 oktober 2018, 201707841/1/A2, ECLI:NL:RVS:2018:3458. In deze procedures kwam de vraag op of terugvordering van kindertoeslag en kindgebonden budget in strijd was met het IVRK. De Afdeling oordeelde in deze procedures dat artikel 3, lid 1, IVRK rechtstreekse werking heeft, voor zover het ertoe strekt dat bij alle maatregelen betreffende kinderen de belangen van het kind dienen te worden betrokken. Het bevat geen norm die direct door de bestuursrechter kan worden toegepast, aldus de ABRvS. De bestuursrechter is echter wel gehouden om terughoudend te toetsen

of het bestuursorgaan zich voldoende rekenschap heeft gegeven van de belangen van het kind. Zie in gelijke zin: CRvB, 7 november 2017, nr. 16/6108 PW 06/3850, ECLI:NL:CRVB:2017:4021.

⁵² Zie ook: Raad voor de Rechtspraak, Visiedocument Rechtspraak (echt)scheiding ouders met kinderen, 10 oktober 2016, te raadplegen via: <https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/visiedocument-vechscheidingen.pdf>, (laatst geraadpleegd op 2 december 2019).

⁵³ C. Vis en R. Koelewijn, 'Twintig jaar co-ouderschap, hoe is dat eigenlijk voor de kinderen?', NRC 23 februari 2018. Zie echter ook: T. Geurts, Woonarrangementen van kinderen na scheiding, contactverlies met de uitwonende ouder en de effectiviteit van het ouderschapsplan; bevindingen uit recente promotieonderzoeken, WODC Memorandum 2017-01 (wodc.nl), p. 5.

⁵⁴ Zie in dat kader onderdeel 2.4. Zie ook pagina 4 van het Proces-verbaal van de zitting bij het Hof.

⁵⁵ Zie: T. Geurts, Woonarrangementen van kinderen na scheiding, contactverlies met de uitwonende ouder en de effectiviteit van het ouderschapsplan; bevindingen uit recente promotieonderzoeken, WODC Memorandum 2017-01 (wodc.nl), p. 10 en 'Ruim kwart gescheiden ouders kiest voor co-ouderschap' voor cijfers uit 2010. Te raadplegen via: <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2017/51/ruim-kwart-gescheiden-ouders-kiest-voor-co-ouderschap> (laatst geraadpleegd op 2 december 2019). Zie ook: 'Het co-ouderschap wint in rap tempo meer terrein', *Trouw* 13 december 2013, 'Co-ouderschap na scheiding in opmars', *Trouw* 18 december 2017, C. Vis en R. Koelewijn, 'Twintig jaar co-ouderschap, hoe is dat eigenlijk voor de kinderen?', NRC 23 februari 2018, M. V. Antokolskaia, 'Co-ouderschap in Nederland: eindelijk duidelijkheid!' *Justitiële Verkenningen*, 2011(6), p. 9-20, I. Sahadat, 'Permanent pendelen tussen twee ouders, wat doet dat met kinderen?' *Volkskrant* 11 januari 2019, T. I. Snijders, 'Voor deze generatie kinderen kwam het co-ouderschap te laat: de vader verdween na een echtscheiding uit beeld', *Volkskrant* 25 oktober 2018. Zie verder: M.V. Antokolskaia, e.a., *Naleving van contact-/omgangsafspraken na scheiding: een rechtsvergelijkend en sociaalwetenschappelijk perspectief*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers, 2019, p. 33. Zelf heb ik geen precieze, actuele cijfers kunnen vinden.

⁵⁶ Zie de onderdelen 3.24-3.30.

⁵⁷ Zie in dat verband: *Kamerstukken II* 2004/5, 29 764, nr. 3 p. 38

⁵⁸ Zie in dat verband ook: Rechtbank Gelderland 14 juni 2016, nr. AWB 15/6067, ECLI:NL:RBGEL:2016:3164, *NTR* 2016/1854.

⁵⁹ Zie onderdeel 2.1 en 2.5.

⁶⁰ Zie onderdeel 3.38.

⁶¹ Zie in dat verband ook onderdeel 2.4.

⁶² Zie onderdeel 2.1 onder 2.5.

⁶³ Zie: HR 18 februari 1987, nr. 23 581, ECLI:NL:HR:1987:AW7750, *BNB* 1987/161 met noot J.P. Scheltens en HR 12 juni 1991, nr. 26 485, ECLI:NL:HR:1991:ZC4620, *BNB* 1991/244 met noot J.P. Scheltens, HR 10 november 2006, nr. 42 745, ECLI:NL:HR:2006:AZ1839, *BNB* 2007/159 met noot Happé, *NTR* 2007/1592 met commentaar Fase, *FED* 2006/126 met noot Jansen, *V-N* 2006/60.2 met commentaar van de Redactie, *FutD* 2006/2035 met commentaar van de Redactie, R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Fiscale Monografieën*, Kluwer, Deventer, 1996, p. 146-150, S.C.W. Douma, R.J. Koopman, E.A.G. van der Ouderaa en J. Wortel, *Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fed Fiscale studieserie nr. 5*, Deventer: Kluwer 2019, p. 289 en P.G.M. Jansen, *Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: SDU 2013, p. 73. Zie in dit kader ook de onderdelen 8.13-8.15 van de conclusie van A-G Wattel van 6 augustus 2015, ECLI:NL:PHR:2015:1697, bij HR 8 juli 2015, nr. 15/00194, ECLI:NL:HR:2016:1350, alsook de onderdelen 7.1-7.13 van mijn conclusie van 31 januari 2017, ECLI:NL:PHR:2017:54, bij HR 21 april 2017, nr. 16/02859, ECLI:NL:HR:2017:717.

⁶⁴ Volledigheidshalve merk ik wel op dat dit door de beleidsregel opgewekte vertrouwen slechts kan worden ingeroepen ten aanzien van aanslagen die nog niet onherroepelijk vaststaan. Zie: R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Fiscale Monografieën*, Kluwer, Deventer, 1996, p. 146.

⁶⁵ Daaronder ook begrepen gevallen waarin de inspecteur nalaat te handelen.

⁶⁶ HR 20 december 2002, nr. 37 102, ECLI:NL:HR:2002:AE1116, (Concl. A-G Groeneveld), *BNB* 2003/184 met annotatie R.H. Happé, *V-N* 2003/2.7, *NtFR* 2003/23 met commentaar Van Nispen tot Sevenaer, *FED* 2003/87 met aantekening J.A. Smit. Zie ook: HR 25 januari 2002, nr. 36 994, ECLI:NL:HR:2002:AD8552 en HR 9 januari 2004, nr. 38 537, ECLI:NL:HR:2004:AO1501, *NtFR* 2004/48 met commentaar Zandee-Dingemanse, *V-N* 2004/7.13 met noot Redactie en Hof Den Bosch 12 april 2005, nr. 03/2057, *V-N* 2005/30.4, *NtFR* 2005/628.

⁶⁷ Idem.

⁶⁸ Vooropgesteld uiteraard dat de belastingplichtige er in redelijkheid op mocht vertrouwen dat de Inspecteur van zijn bij de nog niet onherroepelijk vaststaande aanslag ingenomen standpunt was teruggekomen en alsnog een voor de belastingplichtige positief standpunt had ingenomen.

⁶⁹ Dit betekent overigens dat alleen in die gevallen waarin over 'terugkomen' kan worden gesproken een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel kan worden gedaan. Ingeval de feiten in het voorgaande jaar anders lagen of de Inspecteur bijvoorbeeld een voorbehoud heeft gemaakt met betrekking tot de ingangsdatum van de toezegging, is een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel ten aanzien van de nog niet onherroepelijke vaststaande aanslag mijns inziens niet aan de orde.

⁷⁰ Happé schrijft daaromtrent: "Een beroep op het vertrouwensbeginsel komt neer op de vraag van een belastingplichtige aan de fiscus om consistent te handelen. Consistentie veronderstelt twee momenten. Op het eerste moment is de hantering van een bepaalde norm in het vooruitzicht gesteld, terwijl op een later moment de norm daadwerkelijk wordt toegepast. Indien de inspecteur op het latere moment een andere norm hanteert, handelt hij inconsistent en beschaamt hij het bij de belastingplichtige gewekte vertrouwen. De fiscus wijkt af van de door hem zelf geponeerde norm. Zijn gedrag is geen regelgeleid gedrag. In ieder geval niet in de zin als de belastingplichtige dacht te kunnen verwachten." R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, Fiscale Monografieën*, Kluwer, Deventer, 1996, p. 112.

⁷¹ Idem.

⁷² Voetnoot A-G: In voetnoot 14 heeft A-G Groeneveld het volgende opgenomen: "Smit gebruikt voor vertrouwen dat gewekt wordt door het gedrag van de Inspecteur in een eerder jaar de term verticale gelijkheid. De parallel met het gelijkheidsbeginsel scherpt in dat van (verboden) terugwerking geen sprake is (Smit, *FED* 1990/84)."

⁷³ Voetnoot A-G: Voetnoot 15 luidt als volgt: "Vgl. het geval dat de Inspecteur voor een later jaar zijn standpunt weloverwogen anders - voor de belastingplichtige gunstiger - bepaalt dan in een eerder jaar, de situatie dat later een begunstigende resolutie wordt gepubliceerd (HR *BNB* 1987/161, m.nt. Scheltens)."

⁷⁴ Voetnoot A-G: Volledigheidshalve merk ik op dat het mogelijk is dat de inspecteur zich tijdens een lopende procedure alsnog bij het standpunt van de belanghebbende aansluit. De inspecteur behoudt de bevoegdheid om lopende het geding de aanslag ambtshalve te vernietigen of verminderen. Partijen hoeven de uitspraak van de rechter dan niet af te wachten. Zie: artikel 65 AWR, HR 13 mei 1970, nr. 16 350, ECLI:NL:HR:1970:AX5167, *BNB* 1970/134 en C.M. Bergman, R.J. Koopman, R.M.P.G. Niessen-Cobben en A.J.H. van Suilen, *Fiscaal procesrecht (Fiscale handboeken)*, Kluwer: Deventer 2014, p. 179-180.

⁷⁵ Conclusie van A-G Groeneveld van 27 februari 2002, nr. 37 102, ECLI:NL:PHR:2002:AE1116 bij HR 20 december 2002, nr. 37 102, ECLI:NL:HR:2002:AE1116.

⁷⁶ Zie onderdeel 2.1.

⁷⁷ Idem.

⁷⁸ Zie onderdeel 2.6.

⁷⁹ Zie onderdeel 2.7.

⁸⁰ Zie met betrekking tot rechtens en feitelijk gelijke gevallen: E. Poelmann e.a., *Cursus Belastingrecht. Studenteneditie 2019-2020*, Deventer: Wolters Kluwer 2019 p. 207-211.
