

ECLI:NL:GHARL:2018:7887

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	04-09-2018
Datum publicatie	07-09-2018
Zaaknummer	17/01281
Formele relaties	Cassatie: ECLI:NL:HR:2019:1401, (Gedeeltelijke) vernietiging met verwijzen
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	<p>Het Hof hecht geloof aan de verklaring van belanghebbende dat hij het hoger beroepschrift voor het einde van de appeltermijn ter post heeft bezorgd.</p> <p>WAZ-premies voor de jaren 1999 tot en met 2003 en ZFW-premies voor de jaren 2001 tot en met 2005 zijn niet aftrekbaar in 2014.</p>
Vindplaatsen	<p>Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 07-09-2018 FutD 2018-2372 V-N Vandaag 2018/1911 NTFR 2018/2207 met annotatie van mr. drs. C.M. Dijkstra Viditax (FutD), 20-09-2019</p>

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Leeuwarden

nummer 17/01281

uitspraakdatum: **4 september 2018**

Uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te **[Z]** (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland van 28 september 2017, nummer LEE 17/1321, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Groningen** (hierna: de Inspecteur)

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2014 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd. Bij beschikking is belastingrente berekend.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Noord-Nederland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 26 juni 2018. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende is van beroep administratieconsulent en belastingadviseur en is in dienstbetrekking als directeur bij ' [A] B.V.'
- 2.2. Belanghebbende verricht zijn beroep mede in de vorm van een eenmanszaak onder de naam ' [B] '. De onderneming is gevestigd op het woonadres van belanghebbende in [Z] ; in het woonhuis staat aan belanghebbende een werkkamer op de zolderverdieping ter beschikking.
- 2.3. Belanghebbende heeft aangifte in de IB/PVV voor het jaar 2014 gedaan naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 6.387; de resultaten van de eenmanszaak heeft hij aangegeven als winst uit onderneming. In de aangifte is onder meer het volgende vermeld:

"9. Winst uit ond.: Winst voor ondernemersaftrek

Winst als ondernemer (voor ondernemersaftrek) - 7.750

10. Winst uit ond.: Ondernemersaftrek

Zelfstandigenaftrek 3.640

(...)

Niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek 3.640

(...)

Ondernemersaftrek 0

11. Winst uit ond.: Belastbare winst

Bedrag MKB-winstvrijstelling -1.085

Belastbare winst -6.665

(...)

34. Uitgaven voor specifieke zorgkosten

(...)

Genees- en heelkundige hulp 11.245

(...)

39. Giften

(...)

PKN 638

(...)

639 Algemene gegevens per onderneming

Naam van de onderneming [B]

(...)

678 Overige bedrijfskosten

(...)

Huisvestingskosten 2.894"

2.4. Tot de gedingstukken behoort een rekeningafschrift d.d. 5 maart 2014 van de bankrekening van ' [A] B.V.' bij [a-bank] N.V. Het rekeningafschrift vermeldt - voor zover relevant - de volgende gegevens:

"Overboeking (...) 17,50

Beginstigde: PKN INZAKE ABONNEMENTEN"

2.5. De ontvanger van de Belastingdienst heeft in 2014 op een aantal bezittingen van belanghebbende beslag gelegd. Met de opbrengst van de verkoop van deze bezittingen is onder andere een aantal openstaande aanslagen in de Inkomensafhankelijke bijdragen Ziekenfondswet zelfstandigen (ZFW; jaren 2001 tot en met 2005; totaalbedrag € 6.605) en openstaande aanslagen premies ingevolge de Wet arbeidsongeschiktheid zelfstandigen (WAZ; jaren 1999 tot en met 2003; totaalbedrag € 4.476) voldaan. Tot de gedingstukken behoren afschriften uit de administratieve systemen van de Belastingdienst, waarin gegevens van deze aanslagen zijn vermeld.

2.6. De Inspecteur heeft de aangifte van belanghebbende gecorrigeerd ter zake van de in aftrek gebrachte ZFW- en WAZ-premies, huisvestingskosten, giften en zelfstandigenaftrek, en de aanslag in de IB/PVV vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 19.304.

2.7. De uitspraak van de Rechtbank is op 29 september 2017 aan partijen verzonden. Het hogerberoepschrift is op 14 november 2017 ter griffie van het Hof ingekomen. Op de enveloppe is een leesbaar poststempel geplaatst met de dagtekening 13 november 2017.

2.8. Het hogerberoepschrift bevat de volgende tekst:

"Deze post is gepost op 10 november 2017 om ± half elf s'avonds op weg van kantoor in [C] , in de bus bij Coöp in [C] , naar [Z] (Gron.)".

2.9. Tot de stukken van het geding behoort een verklaring van 23 juni 2018 van [D] te [C] , uitbater van een café in de Hoofdstraat te [C] , inhoudende dat belanghebbende op 10 november 2017 's avonds tussen 22.30 uur en 23.00 uur zijn gelagkamer binnenkwam om te laten zien dat hij een poststuk ter post ging bezorgen. Volgens zijn verklaring heeft [D] gezien dat het stuk geadresseerd was aan het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden en kon hij "het posten" zien vanuit zijn gelagkamer.

3 Geschil

- 3.1. In geschil is of de correcties inzake ZFW- en WAZ-premies, huisvestingskosten, giften en zelfstandigenaftrek terecht zijn aangebracht, welke vraag door belanghebbende ontkennend en door de Inspecteur bevestigend wordt beantwoord. In zijn pleitnota ter zitting van het Hof heeft belanghebbende in aanvulling op zijn aangifte verzocht om aftrek van de ter zake van de ZFW- en WAZ-aanslagen in rekening gebrachte invorderingsrente en -kosten ten bedrage van in totaal € 408.
- 3.2. Belanghebbende voert aan dat de bedragen van de aanslagen in de ZFW- en WAZ-premies en de daarop verschuldigde rente en kosten in het jaar 2014 zijn betaald. Voorts voert hij aan dat de huisvestingskosten aftrekbaar zouden moeten zijn, omdat zij in de vennootschapsbelasting tot aftrek hadden geleid als hij ze "via de BV" had "laten lopen". Ten aanzien van de giften stelt belanghebbende dat de omschrijving "abonnement" niet doorslaggevend is voor de vraag of sprake is van aftrekbaarheid. Ten slotte voert belanghebbende aan dat hij blijkens het door hem ter zitting overgelegde urenoverzicht in 2014 ten minste 1225 uren in zijn onderneming heeft gewerkt.
- 3.3. De Inspecteur heeft de standpunten van belanghebbende gemotiveerd bestreden.

4 Beoordeling van het geschil

Ontvankelijkheid van het hoger beroep

- 4.1. Een beroepschrift is tijdig ingediend indien het voor het einde van de termijn van zes weken genoemd in artikel 6:7 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is ontvangen. Bij verzending per post is op grond van het bepaalde in artikel 6:9 van de Awb een beroepschrift tijdig ingediend indien het voor het einde van de termijn ter post is bezorgd, mits het niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen.
- 4.2. De uitspraak van de Rechtbank is op 29 september 2017 aan partijen verzonden. De termijn voor het instellen van hoger beroep eindigde met vrijdag 10 november 2017. Het hogerberoepschrift is derhalve ontvangen na afloop van de hogerberoepstermijn, maar minder dan een week na het einde van die termijn. Dit brengt mee dat het hoger beroep tijdig is ingediend indien het hogerberoepschrift uiterlijk vrijdag 10 november 2017 ter post is bezorgd.
- 4.3. De omstandigheid dat een poststuk op een bepaalde datum door het postvervoerbedrijf is afgestempeld, sluit niet uit dat dit stuk op een eerdere datum ter post is bezorgd. In gevallen waarin op de enveloppe een leesbaar poststempel is geplaatst, moet als bewijsrechtelijk uitgangspunt worden genomen dat terpostbezorging heeft plaatsgevonden op de dag waarop het desbetreffende poststuk door het postvervoerbedrijf is afgestempeld. Voor afwijking van dit uitgangspunt bestaat aanleiding indien de rechter aannemelijk acht dat het poststuk ter post is bezorgd vóór de datum van afstempeling door het postvervoerbedrijf. De bewijslast hiervoor ligt bij de partij die stelt dat zij het poststuk vóór die datum ter post heeft bezorgd.
- 4.4. Belanghebbende heeft in zijn hogerberoepschrift opgenomen dat hij dat stuk op 10 november 2017 omstreeks 22.30 uur ter post heeft bezorgd in een brievenbus bij Coöp in [C] . Die stelling vindt steun in de door hem ter zitting overgelegde verklaring van [D] . Het Hof hecht geloof aan die verklaring. Dit brengt mee dat het hogerberoepschrift voor het einde van de termijn ter post is

bezorgd en, nu het niet later dan een week na afloop van de termijn is ontvangen, tijdig is ingediend.

Ten gronde

- 4.5. Ten aanzien van de WAZ-premies voor de jaren 1999 tot en met 2003 en de ZFW-premies voor de jaren 2001 tot en met 2005 heeft de Rechtbank geoordeeld dat de Wet IB 2001 voor aftrek in het belastingjaar geen grondslag biedt, noch als uitgaven voor inkomensvoorziening, noch als uitgaven voor specifieke zorgkosten. Voorts heeft de Rechtbank geoordeeld dat dergelijke uitgaven in aanmerking komen op het tijdstip waarop zij zijn betaald, verrekend, ter beschikking gesteld of rentedragend zijn geworden; nu de aanslagen in de jaren van oplegging inbaar en rentedragend zijn geworden, heeft de Inspecteur de aangifte ook daarom terecht gecorrigeerd. Deze oordelen van de Rechtbank zijn juist. De aan belanghebbende ter zake van voormelde aanslagen in rekening gebrachte invorderingsrente en -kosten zijn naar hun aard evenmin aftrekbaar.
- 4.6. Belanghebbendes stelling in zijn pleitnota, dat in een "Aantekening bij de W.A.Z." is vermeld dat de premie onbeperkt aftrekbaar blijft, doet er niet aan af dat premies niet op een later tijdstip in aanmerking kunnen komen dan op het tijdstip waarop zij zijn betaald, verrekend, ter beschikking gesteld of rentedragend zijn geworden.
- 4.7. Ingevolge het bepaalde in artikel 6.33, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 wordt onder giften verstaan: bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat. Op het rekeningafschrift waarop het bedrag van € 17,50 is vermeld dat belanghebbende als gift aan de PKN in aftrek heeft gebracht, staat voorts: "PKN inzake abonnementen". Dit brengt mee dat tegenover de betaling een tegenprestatie staat, en derhalve geen sprake is van een gift.
- 4.8. Belanghebbende heeft niet betwist dat sprake is van een abonnement, maar stelt dat hij ook andere tijdschriften ontvangt, waarbij de betaling als donatie wordt aangemerkt. Daartoe heeft hij ter zitting een kopie van een acceptgiro overgelegd, die betrekking heeft op een betaling aan de Stichting [E] te [F]. Op de acceptgiro is vermeld: "min donatie € 17,50 (donatie + tijdschrift € 32,50)". Uit de omstandigheid dat de Stichting [E] voorziet in de mogelijkheid een donatie te doen waarbij een gedeelte van de betaling betrekking heeft op een abonnement op een tijdschrift en een gedeelte kan worden aangemerkt als bevoordeling uit vrijgevigheid of verplichte bijdrage waar geen directe tegenprestatie tegenover staat, volgt niet dat de betaling door belanghebbende aan PKN geheel of gedeeltelijk eveneens als zodanig moet worden beschouwd. De correctie betreffende het als gift in aftrek gebrachte bedrag is terecht aangebracht.
- 4.9. Op grond van artikel 3.16, eerste lid, van de Wet IB 2001 komen - voor zover hier van belang - bij het bepalen van de winst niet in aftrek kosten en lasten die verband houden met een werkruimte, de inrichting daaronder begrepen, van een werkruimte in de woning van de belastingplichtige zelf, tenzij de werkruimte een naar verkeersopvatting zelfstandig gedeelte van de woning vormt. Belanghebbende heeft de stelling van de Inspecteur dat de werkruimte niet beschikt over een eigen ingang of opgang, niet weersproken. De werkruimte voldoet derhalve niet aan het voor aftrek noodzakelijke zelfstandigheids criterium. De Inspecteur heeft de aangifte ook op dit punt terecht gecorrigeerd.
- 4.10. In zijn pleitnota stelt belanghebbende dat in deze sprake is van discriminatie. Hij heeft deze stelling ter zitting van het Hof aldus toegelicht, dat de aftrek in de vennootschapsbelasting wel mogelijk is en in de inkomstenbelasting niet, op grond waarvan hij de wettelijke regeling voor de inkomstenbelasting niet eerlijk vindt. Hieraan heeft hij desgevraagd toegevoegd dat hij geen beroep doet op het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur of als beginsel van behoorlijke wetgeving.

- 4.11. Evenvermelde stelling van belanghebbende stuit erop af dat de rechter ingevolge het bepaalde in artikel 11 van de Wet van 15 mei 1829, houdende algemeene bepalingen der wetgeving van het Koninkrijk, volgens de wet moet rechtspreken en in geen geval de innerlijke waarde of billijkheid der wet mag beoordelen.
- 4.12. In artikel 3.76, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat de zelfstandigenaftrek geldt voor de ondernemer die aan het urencriterium voldoet. Het zesde lid van dat artikel bepaalt dat de inspecteur het bedrag van de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt en dat dit bedrag afzonderlijk op het aanslagbiljet wordt vermeld. Aangezien in het onderhavige geval sprake is van een verliessituatie, is op het aanslagbiljet geen bedrag aan niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek vermeld en zou belanghebbende niet tegen het niet verlenen van zelfstandigenaftrek kunnen opkomen. Dit leidt tot een rechtstekort. Het Hof gaat daarom ervan uit dat tegelijk met het vaststellen van de aanslag een impliciete beschikking is genomen tot vaststelling van het bedrag van de zelfstandigenaftrek op nihil. Voor dat geval hebben partijen ter zitting van het Hof eenstemmig verklaard dat belanghebbende geacht moet worden daartegen zowel in bezwaar als in beroep en in hoger beroep te zijn opgekomen.
- 4.13. Artikel 3.6, eerste lid, van de Wet IB 2001 luidt, voor zover thans van belang: "In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder urencriterium: het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1225 uren aan werkzaamheden voor een of meer ondernemingen waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet, indien (...) de tijd die in totaal wordt besteed aan die ondernemingen en het verrichten van werkzaamheden in de zin van de afdelingen 3.3 en 3.4, grotendeels wordt besteed aan die ondernemingen".
- 4.14. Het ligt op de weg van belanghebbende om, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur, feiten en omstandigheden aan te dragen op grond waarvan kan worden geoordeeld dat hij aan evenvermeld urencriterium voldoet. Hij heeft daartoe eerst ter zitting van het Hof als bijlage 4 bij zijn pleitnota een stuk overgelegd, inhoudende een door hem bijgehouden of opgesteld overzicht van door hem in de periode van 1 januari 2014 tot en met 10 maart 2014 in zijn onderneming bestede uren. Andere stukken betreffende het voldoen aan het urencriterium heeft hij niet in het geding gebracht.
- 4.15. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat evenvermelde bijlage te laat in de procedure is gebracht, dat hij daarop niet adequaat kan reageren en dat het stuk daarom als tardief buiten beschouwing moet worden gelaten.
- 4.16. Weliswaar had belanghebbende het door hem vervaardigde overzicht bij een aantal eerdere gelegenheden in bezwaar, beroep en hoger beroep kunnen aanleveren, maar bij het afwegen van de belangen van partijen dient ermee rekening te worden gehouden dat het Hof de laatste feitelijke instantie is en dat belanghebbende derhalve geen latere gelegenheid tot bewijsvoering meer zal krijgen. Daarbij komt dat het gemaakte overzicht niet zodanig uitvoerig of gecompliceerd is, dat de Inspecteur daarop niet - eventueel na een in te lassen leespaauze - had kunnen reageren. Het Hof acht de Inspecteur daarom niet in zijn verdediging geschaad en laat de bijlage toe als gedingstuk.
- 4.17. Bijlage 4 bij de pleitnota bevat de vermelding van data waarop gewerkt zou zijn, van diverse werkzaamheden, van het aantal uren per bladzijde van het overzicht, en van het totaal aantal uren over de periode, onderverdeeld in 384 uur aan dienstverlening en 13 uur aan nog te factureren uren.
- 4.18. De juistheid van de in de bijlage verstrekte informatie is niet controleerbaar. Voorts is niet komen vast te staan dat het overzicht representatief is voor het gehele jaar 2014. Uit het aantal op het overzicht vermelde uren volgt niet dat belanghebbende in 2014 ten minste 1225 uren aan werkzaamheden voor zijn onderneming heeft gewerkt. Hieruit volgt dat belanghebbende niet in het leveren van het van hem verlangde bewijs is geslaagd en dat hem derhalve geen

zelfstandigenaftrek toekomt.

- 4.19. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de belastingrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is ook in zoverre ongegrond.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.W. baron van Knobelsdorff, voorzitter, mr. P. van der Wal en mr. G.B.A. Brummer, in tegenwoordigheid van mr. J.H. Riethorst als griffier.

De beslissing is op **4 september 2018** in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(J.H. Riethorst) (J.W. van Knobelsdorff)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 5 september 2018

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij

**de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer),
Postbus 20303,
2500 EH DEN HAAG.**

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.