

ECLI:NL:GHSHE:2024:2946

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	18-09-2024
Datum publicatie	23-01-2025
Zaaknummer	21/1284
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2021:4446, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	De inspecteur heeft een aanslag IB/PVV voor het jaar 2018 en een verzuimboete opgelegd. Het hof oordeelt dat de inspecteur terecht geen rekening heeft gehouden met zorgkosten en giften. De zorgkosten die (mogelijk) voor aftrek in aanmerking komen, komen namelijk niet boven het drempelbedrag uit. Belanghebbende heeft verder geen stukken laten zien die de door hem geclaimde giftenaftrek onderbouwen. Het hof vindt de door de inspecteur opgelegde boete wel te hoog, en acht een boete van 100 in dit geval passend en geboden. Het beroep is gegrond.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD) 2025012312 FutD 2025-0181 V-N Vandaag 2025/124 V-N 2025/7.25.10

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Nummer: 21/1284

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] ,

wonend in [woonplaats] (Duitsland),

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 2 september 2021, nummer BRE 20/6981, in het geding tussen belanghebbende en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft de aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) over het jaar 2018 opgelegd. Tevens is bij beschikking belastingrente in rekening gebracht en bij beschikking een verzuimboete opgelegd.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar (deels) gegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank.
De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij het hof. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. De zitting heeft plaatsgevonden op 28 juni 2024 in s-Hertogenbosch. Daar zijn verschenen belanghebbende, samen met zijn echtgenote [echtgenote] , en, namens de inspecteur, [inspecteur 1] en [inspecteur 2] .
- 1.6. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.7. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak aan partijen wordt verzonden.

2 Feiten

- 2.1. Belanghebbende, geboren op [geboortedatum] 1951, woont sinds 2007 samen met zijn echtgenote in Duitsland aan de [adres] in [woonplaats] . Zij zijn eigenaar van die woning en waren in het onderhavige jaar ook eigenaar van een woning in Nederland.
- 2.2. Blijkens het overzicht Fiscale Loon Gegevens (hierna: FLG) van de Belastingdienst heeft belanghebbende in 2018 de volgende uitkeringen ontvangen;
 - Sociale Verzekeringsbank 8.274; ingehouden loonheffing 0
 - Aegon Levensverzekering N.V. 18.475; ingehouden loonheffing 414
- 2.3. Tot de gedingstukken behoort een jaaropgave 2018 van [bank] betreffende de hypotheek die op de woning in Duitsland is gevestigd. Daarop zijn de volgende bedragen vermeld: - rentelasten (Zinsen) 2.257,43
 - aflossing (Tilgung) 1.636,93 en
 - restkapitaal per 31 december 2018 47.800,16

- 2.4. Op 16 september 2019 heeft belanghebbende een "Einkommenserklärung 2018 Beschränkt steuerpflichtige Steuerausländer" (hierna: de inkomensverklaring) ingediend. Als bijlage heeft belanghebbende een handgeschreven optelling van het verzamelinkomen meegestuurd. Op de inkomensverklaring is onder meer vermeld:

"Sie benötigen diese Einkommenserklärung, wenn Sie als beschränkt steuerpflichtiger Steuerausländer eine Steuererklärung in den Niederlanden abgeben."

- 2.5. Belanghebbende is per brief van 28 februari 2019 uitgenodigd om de aangifte IB/PVV 2018 uiterlijk voor 1 juli 2019 in te dienen (hierna: de aangiftebrief). Over de wijze van het doen van aangifte vermeldt de aangiftebrief het volgende:

"Hoe doet u aangifte?

U kunt online aangifte doen op twee manieren: met uw gebruikersnaam en wachtwoord of op Mijn Belastingdienst (met uw DigiD). () Hebt u geen gebruikersnaam en wachtwoord of DigiD? Op www.belastingdienst.nl/internationaal leest u wat u dan kunt doen.

Wilt u aangifte doen op papier? Dan gebruikt u het C-aangifteformulier dat u per post ontvangt."

- 2.6. Met dagtekening 31 juli 2019 is aan belanghebbende een herinneringsbrief gestuurd waarin een uiterste reactiedatum van 21 augustus 2019 staat vermeld.
- 2.7. Met dagtekening 28 oktober 2019 is aan belanghebbende een aanmaning verzonden. In de aanmaning is vermeld dat de aangifte uiterlijk 18 november 2019 door de inspecteur moet zijn ontvangen. Ook is in de aanmaning vermeld dat als de aangifte niet op tijd is ontvangen, belanghebbende een boete kan krijgen.
- 2.8. Met dagtekening 26 februari 2020 heeft de inspecteur de aanslag IB/PVV opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 26.749 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 2.516. Daarbij is een verzuimboete van 369 opgelegd wegens het niet doen van aangifte en is 131 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 2.9. Op een op 6 maart 2020 door de inspecteur ontvangen aangiftebiljet heeft belanghebbende een verzamelinkomen van 22.573 aangegeven, gespecificeerd als volgt:

Sociale Verzekeringsbank 8.274; ingehouden loonheffing 447

Aegon Levensverzekering N.V. 18.475; ingehouden loonheffing 414

Eigenwoningforfait 560

Af: hypotheekrente 2.257

Af: specifieke zorgkosten 2.359

Af: giftenaftrek 120

Verzamelinkomen 22.573

2.10. In de uitspraak op bezwaar heeft de inspecteur het bij de aanslag vastgestelde belastbare inkomen uit sparen en beleggen verminderd tot 0 en het belastbare inkomen uit werk en woning, tevens verzamelinkomen, verminderd tot 25.052, als volgt opgebouwd:

Sociale Verzekeringsbank 8.274; ingehouden loonheffing 0

Aegon Levensverzekering N.V. 18.475; ingehouden loonheffing 414

Eigenwoningforfait 560

Af: hypotheekrente 2.257

Verzamelinkomen 25.052

Verder is de aanslag PVV vernietigd omdat belanghebbende niet premieplichtig is in Nederland. De belastingrente is verminderd tot 26. De verzuimboete is in stand gebleven.

3 Geschil en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen:

1. Is de aanslag zoals deze luidt na bezwaar tot een te hoog bedrag vastgesteld?
2. Is de verzuimboete terecht opgelegd?

3.2. Belanghebbende concludeert tot mindering van de aanslag en vernietiging van de boete. De inspecteur concludeert bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Vraag 1 (de aanslag)

4.1. De in 2.9 vermelde inkomensopstelling van belanghebbende die naar het hof begrijpt belanghebbende nog steeds juist acht, verschilt op de volgende onderdelen van de aanslag zoals deze na bezwaar luidt (zie 2.10):

- ingehouden loonheffingen door de Sociale Verzekeringsbank (AOW-uitkering): volgens belanghebbende 447; volgens de inspecteur 0;
- zorgkosten: volgens belanghebbende 2.359; volgens de inspecteur 0;
- giften: volgens belanghebbende 120; volgens de inspecteur 0.

Loonheffing AOW-uitkering

4.2. De inspecteur is uitgegaan van de loongegevens zoals deze zijn opgenomen in de systemen van de Belastingdienst (zie 2.2). Dat deze gegevens onjuist zijn en dat een hoger bedrag aan loonheffingen is ingehouden dan het bedrag waar de inspecteur vanuit is gegaan, is niet aannemelijk gemaakt. De enkele stelling van belanghebbende dat op de AOW-uitkering het door hem genoemde bedrag aan loonheffing is ingehouden, is daartoe onvoldoende.

Zorgkosten

- 4.3. Uitgaven voor specifieke zorgkosten kunnen als persoonsgebonden aftrek in aanmerking worden genomen indien deze op de belastingplichtige hebben gedrukt.¹ Daarbij is limitatief opgesomd welke uitgaven als specifieke zorgkosten zijn aan te merken.² De belastingplichtige moet aannemelijk maken dat hij de uitgaven heeft gedaan, dat deze niet aan hem zijn vergoed (dus dat de uitgaven op hem drukken) en dat de uitgaven voldoen aan de in de wet opgenomen voorwaarden voor aftrek.
- 4.4. Belanghebbende heeft stukken overgelegd ter onderbouwing van de door hem geclaimde aftrek zorgkosten. Het enige document dat duidt op uitgaven die hij (mogelijk) heeft gedaan in 2018 is de factuur van Augenarzte der überörtlichen Berufsausübungsgemeinschaft betreffende diagnoses op 4 januari 2018 tot een bedrag van 120. Andere stukken zien op andere jaren en zeggen bovendien meer iets over de gestelde diagnoses dan dat daaruit blijkt welke uitgaven belanghebbende wanneer heeft gedaan. Ook laten die stukken niet zien welke uitgaven de ziektekostenverzekeraar vergoedt. Dit betekent dat in ieder geval geen hoger bedrag aan aftrekbare zorgkosten is te bepalen dan het bedrag van 120. Rekening houdende met de drempel betekent dit dat de inspecteur terecht geen aftrek voor zorgkosten heeft verleend. Dat, zoals belanghebbende stelt, in voorgaande jaren wel aftrek voor zorgkosten is verleend en dat hij vanaf 2009 100% invalide is, kan niet tot een ander oordeel leiden. Het recht op aftrek wordt elk jaar opnieuw bepaald aan de hand van de uitgaven die in dat jaar zijn gedaan en op hem hebben gedrukt.

Giften

- 4.5. Belanghebbende op wie de bewijslast rust, heeft geen stukken overgelegd ter onderbouwing van de door hem geclaimde giftenaftrek. Aangezien de wet voor giftenaftrek de eis stelt dat giften met schriftelijke stukken worden onderbouwd,³ is terecht geen aftrek voor giften verleend.

De woningen in Duitsland en Nederland

- 4.6. Belanghebbende heeft in zijn hogerberoepschrift nog opgemerkt ervan te zijn uitgegaan dat de woning in Duitsland in box 1 en de woning in Nederland in box 3 valt en dat betaalde hypotheekrente bij de Nederlandse Belastingdienst teruggevorderd kan worden. Het hof merkt hierover het volgende op. De inspecteur heeft de woning in Duitsland in box 1 in aanmerking genomen en de woning in Nederland in box 3. De rente die belanghebbende in 2018 voor de Duitse woning heeft betaald, is in mindering gebracht op zijn belastbare inkomen in Nederland (zie 2.3 en 2.10). De waarde van de woning in Nederland en de daarop rustende hypotheekschuld zijn in box 3 meegenomen. Het box 3-inkomen is op nihil vastgesteld (zie 2.10). Een lager bedrag is niet mogelijk.

De 15.000-grens in het belastingverdrag Nederland-Duitsland

- 4.7. Uit het beroepschrift dat belanghebbende bij de rechtbank heeft ingediend maakt het hof op dat belanghebbende meent dat over de uitkering van de Sociale Verzekeringsbank in Nederland geen belasting hoeft te worden betaald omdat deze uitkering minder bedraagt dan 15.000. Naar het hof begrijpt, doelt belanghebbende hierbij op de zogeheten kleinpensioenregeling van artikel 17, lid 2, van het Belastingverdrag Nederland - Duitsland 2012⁴ (hierna: het Verdrag). Die bepaling houdt in dat Nederland belasting mag heffen over onder andere de uit Nederland afkomstige pensioen-, lijfrente- en AOW-uitkeringen als het totaalbedrag meer is dan 15.000. Dat de Aegon-uitkering geen pensioen- of lijfrente-uitkering zou zijn, is gesteld noch aannemelijk geworden. Hierdoor is het totaalbedrag aan uit Nederland genoten pensioen-, lijfrente- en AOW-uitkeringen dat belanghebbende in 2018 heeft ontvangen hoger dan 15.000 (zie 2.2), zodat Nederland daarover heffingsbevoegd is.

Vraag 2 (Verzuimboete)

- 4.8. De inspecteur acht de verzuimboete terecht om de reden dat niet op de voorgeschreven wijze aangifte is gedaan. Hij heeft daartoe aangevoerd dat als iedereen op dezelfde manier als belanghebbende de gegevens zou aanleveren, de Belastingdienst dan niet in staat zou zijn om dit alles te verwerken. Voorts heeft de inspecteur erop gewezen dat belanghebbende later alsnog op juiste wijze aangifte heeft gedaan en dus blijikbaar daartoe in staat is.
- 4.9. Belanghebbende betwist de boete en stelt dat hij de belastingpapieren al in september 2017 heeft ingediend. Die datum moet een vergissing zijn aangezien het niet mogelijk is al voor de start van het belastingjaar aangifte over dat jaar te doen.
- 4.10. Mogelijk dat belanghebbende doelt op de in september 2019 ingediende inkomensverklaring (zie 2.4) of de tot de gedingstukken behorende handgeschreven brief van belanghebbende van 25 oktober 2019, bij de inspecteur ingekomen op 30 oktober 2019, waarbij een handgeschreven optelling van het verzamelinkomen is gevoegd. De inkomensverklaring en die brief zijn weliswaar ingediend voor het verstrijken van de gestelde uiterste datum voor het indienen van de aangifte, maar met de ingediende inkomensverklaring of die brief heeft belanghebbende niet voldaan aan de uitnodiging tot het doen van aangifte. Om te voldoen aan de aangifteplicht had belanghebbende aangifte moet doen op de wijze zoals beschreven in de aangiftebrief, dus online of via een C-aangifteformulier (zie 2.5).⁵ Dat de inkomensverklaring niet een aangifte is, blijkt reeds uit de inkomensverklaring zelf. Het hof wijst hiertoe op de in 2.4 geciteerde tekst.
- 4.11. Aangezien belanghebbende is uitgenodigd en aangemaand aangifte te doen en hij niet voor het verstrijken van de inleverdatum op de in de aangiftebrief beschreven wijze aangifte heeft gedaan, hebben de inspecteur en de rechtbank terecht geoordeeld dat belanghebbende niet heeft voldaan aan zijn fiscale verplichting. Ook hebben zij terecht geoordeeld dat terecht een verzuimboete is opgelegd. Alleen bij afwezigheid van alle schuld dient het opleggen van een verzuimboete achterwege te blijven. Van afwezigheid van alle schuld is hier geen sprake, omdat niet aannemelijk is geworden dat belanghebbende geen enkel verwijt kan worden gemaakt dat hij niet op de in de aangiftebrief beschreven wijze aangifte heeft gedaan.
- 4.12. In dit geval kan een boete worden opgelegd van (maximaal) 369.6 Alle omstandigheden waaronder de overtreding is begaan, moeten worden meegewogen bij de beoordeling of de hoogte van de opgelegde boete passend en geboden is. Bij die beoordeling staat voorop dat een verzuimboete primair tot doel heeft om een gebod tot nakoming van fiscale verplichtingen in te scherpen. Belanghebbende heeft met zijn ingediende stukken laten zien de Belastingdienst te willen informeren over de hoogte en samenstelling van zijn verzamelinkomen. Hoewel belanghebbende kan worden verweten dat hij die gegevens niet op de juiste wijze heeft verstrekt, heeft hij als een kennelijk goedwillende burger pogingen gedaan om de Belastingdienst te voorzien van zijn inkomensgegevens. Het hof acht het niet passend om dan eenzelfde boete op te leggen als bij iemand die in het geheel niet reageert op de aangiftebrief en die voorts niet in dezelfde lastige omstandigheden verkeert als belanghebbende. Wat betreft die omstandigheden heeft het hof meegewogen de verklaringen van belanghebbende en zijn echtgenote over de ernstige gezondheidsproblemen van belanghebbende en de kinderen in het verleden en nu, de te hoge door de wetgever opgeworpen drempel om belanghebbende en/of zijn echtgenote in staat te stellen zelf hun belastingzaken te kunnen regelen, de door hen genoemde moeilijkheid om in hun omgeving (als jarenlange inwoners in Duitsland) iemand te kunnen vinden wiens hulp zij kunnen inschakelen voor hun verplichtingen jegens de Belastingdienst en de bekendheid bij de Belastingdienst van de belemmeringen in taal en digitale vaardigheid van belanghebbende en zijn echtgenote waarbij, zonder geldige reden, de in het verleden geboden hulp door de Belastingdienst, bleek te zijn beëindigd. Dit alles brengt het hof ertoe om de boete tot 100 te matigen. Aangezien het gaat om een boete die minder bedraagt dan 1000 volstaat het hof verder met de constatering dat de redelijke termijn⁷ is overschreden.

Tussenconclusie

- 4.13. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is vanwege de vermindering van de boete. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de belastingrentebesikking. Belanghebbende heeft geen zelfstandige gronden tegen deze besikking aangevoerd. Het hof ziet geen aanleiding af te

wijken van de belastingrentebesikking. De vermindering van de boete raakt de belastingrentebesikking niet aangezien over boeten geen belastingrente in rekening kan worden en ook niet is gebracht.

Ten aanzien van het griffierecht

4.14. De inspecteur dient aan belanghebbende het bij de rechtbank en het hof betaalde griffierecht van 48 respectievelijk 134 te vergoeden, omdat de uitspraak van de rechtbank wordt vernietigd en het beroep gegrond had moeten worden verklaard.

Ten aanzien van de proceskosten

4.15. Het hof veroordeelt de inspecteur tot vergoeding van de kosten die belanghebbende redelijkerwijs heeft moeten maken in verband met de behandeling van het beroep bij de rechtbank en het hoger beroep bij het hof, omdat het door belanghebbende ingestelde hoger beroep en beroep gegrond is voor zover het de boete betreft.

4.16. Het hof kent deze vergoeding toe voor de reiskosten van belanghebbende naar de rechtbank en naar het hof voor het bijwonen van de zitting. Op grond van artikel 2, eerste lid aanhef en onder d, Besluit proceskosten bestuursrecht worden de reiskosten vastgesteld overeenkomstig artikel 11, eerste lid, aanhef en onder d, Besluit tarieven in strafzaken 2003. Dat artikel bepaalt dat vergoeding plaatsvindt op basis van de kosten van openbaar vervoer, laagste klasse dan wel een kilometervergoeding van 0,28 per kilometer indien openbaar vervoer niet of niet voldoende mogelijk is. Het hof acht, gelet op de woonplaats van belanghebbende in Duitsland en zijn invaliditeit, aannemelijk dat reizen met het openbaar vervoer niet mogelijk is. Bij de berekening van de reiskosten heeft het hof op basis van de ANWB-routeplanner met de optie auto en snelste route, de afstand van de woonplaats van belanghebbende naar de rechtbank vastgesteld op 249 kilometer enkele reis en naar het hof op 204 kilometer enkele reis. De vergoeding voor de reiskosten stelt het hof dan ook vast op 254.

4.17. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten als bedoeld in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht heeft gemaakt.

5 Beslissing

Het hof:

- verklaart het hoger beroep van belanghebbende gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, met uitzondering van de beslissing over de aanslag en de beschikking belastingrente;
- verklaart het tegen de uitspraak op bezwaar bij de rechtbank ingestelde beroep gegrond, maar alleen voor de beslissing over de boete;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar, maar alleen voor de beslissing over de boete;
- vermindert de boete tot 100;
- bepaalt dat de inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht voor de behandeling van het beroep bij de rechtbank en het hoger beroep bij het hof van, in totaal, 182 vergoedt;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende van 254.

De uitspraak is gedaan door W.A.P. van Roij, voorzitter, L.B.M. Klein Tank en J.M. van der Vegt, in tegenwoordigheid van R. Camps, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 18 september 2024 en een afschrift van de uitspraak is op die datum in Mijn Rechtspraak geplaatst. Aan de partij die niet digitaal procedeedt, is een afschrift op die datum aangetekend per post verzonden.

De griffier, De voorzitter,

R. Camps W.A.P. van Roij

Het aanwenden van een rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. (Alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
3. 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. e 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 andere partij te veroordelen in de proceskosten.

¹ Artikel 6.1, lid 2, aanhef en letter d, Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

² In artikel 6.17 Wet IB 2001.

³ Artikel 6.39, lid 1, Wet IB 2001.

⁴ Belastingverdrag tussen het Koninkrijk der Nederland en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot aanslagen naar het inkomen 2012.

⁵ Zie artikel 8, lid 1, onderdeel a, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) in samenhang bezien met artikel 4a Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.

⁶ Zie artikel 67a, lid 1, AWR (tekst 2018) in samenhang gezien met paragraaf 21, lid 2, Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

⁷ Als bedoeld in artikel 6, lid 1, Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.
