

Belastingdienst past correctiebeleid bij navordering willekeurig toe (1)

Hof Amsterdam, 28 mei 2020, 19/00631 t/m 19/00633,
ECLI:NL:GHAMS:2020:1408

SAMENVATTING

In de aangiften IB/PVV 2012, 2013 en 2014 van X (belanghebbende) zijn specifieke zorgkosten in aftrek gebracht. Via het beconnummer van de gemachtigde werden veel meer aangiften met een aftrek zorgkosten ingestuurd dan op basis van het landelijk gemiddelde zou mogen worden verwacht. Dit heeft geleid tot vragen aan X en uiteindelijk tot navorderingsaanslagen over voornoemde jaren. Rechtbank Noord-Holland heeft het beroep van X ongegrond verklaard. X heeft hoger beroep ingesteld. Hof Amsterdam verwerpt de stelling van X dat de Inspecteur niet alle zaakstukken heeft overgelegd. Het acht voorts sprake van een nieuw feit om na te vorderen. Op basis van correctiebeleid van de Belastingdienst bedraagt het te hanteren bedrag bij een navordering € 450, behoudens in gevallen waarin sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden. De Inspecteur neemt het standpunt in dat bij de vaststelling of het na te vorderen bedrag € 450 of meer is, de belastingrente mede in aanmerking moet worden genomen. Volgens het Hof valt dit echter niet uit het correctiebeleid van de Belastingdienst op te maken. De toepassing van het correctiebeleid is niet consistent maar willekeurig uitgepakt, afhankelijk van de toevallige stand van de kennis van de aanslagregelende ambtenaar. Dit levert strijd op met het verbod op willekeur, en heeft tot gevolg dat ook bij repeterende onjuistheden van navordering moet worden afgezien indien het grensbedrag van € 450 niet wordt gehaald. Voor X heeft dit tot gevolg dat de navorderingsaanslagen over 2012 en 2014 reeds op grond van het correctiebeleid en de willekeurige wijze waarop dat is toegepast moeten worden vernietigd. Ten aanzien van het jaar 2013 ligt de correctie boven het grensbedrag. De navordering is in zoverre correct.

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op de gelijkkluidende uitspraak van dezelfde datum (NLF 2020/1610).

In deze zaak staat het correctiebeleid van de Belastingdienst centraal, in het bijzonder het beleid om voor geringe correcties niet zonder meer aanslagen op te leggen. Ik bespreek het beleid, de afdwingbaarheid van ongepubliceerd beleid, de interpretatie daarvan door het Hof en het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2020 over dit beleid.¹ Het Hof is in mijn ogen met het beleid aan de haal gegaan door de eigen interpretatie ervan voorop te stellen.

Het beleid

Het bedoelde correctiebeleid uit 2011 beoogt te voorkomen dat belastingplichtigen door lage correcties geïrriteerd raken en zodoende minder zorgvuldig omspringen met hun fiscale verplichtingen. Voor navordering bedraagt het grensbedrag: '€ 450 (c.q. € 1.000 inkomen), behoudens in gevallen waarin sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden'.

¹ HR 26 juni 2020, 19/05091, ECLI:NL:HR:2020:1109, NLF 2020/1580, met noot van ondergetekende.

Ongepubliceerd begunstigend beleid

Het beleid waarop deze zaak is beslist is geen recht in de zin van artikel 79 Wet RO, waarop een belastingplichtige zich rechtstreeks kan beroepen. Daarvoor is blijkens het Leidraad-arrest van de Hoge Raad nodig dat het behoorlijk bekendgemaakt is en dat is bij dit beleid (bij mijn weten) niet het geval.² Er is in deze zaak sprake van ongepubliceerd begunstigend beleid en dat is afdwingbaar over de band van het gelijkheidsbeginsel en in mindere mate het vertrouwensbeginsel.³ Je moet als belastingplichtige in zo'n geval aannemelijk maken dat sprake is van begunstigend beleid en dat is zonder publicatie niet altijd gemakkelijk. In dit geval had de Inspecteur het beleid als stuk in de procedure gebracht.

Indien een regeling als beleid kwalificeert, gepubliceerd of niet, voorkom je de lastige toets van de meerderheidsregel. Dat iets beleid is, impliceert immers dat het in de regel wordt toegepast en dan is het aan de Inspecteur om uit te leggen waarom het beleid in dat specifieke geval toepassing zou moeten missen. Bij de nog implicietere variant van wat je beleid zou kunnen noemen, het oogmerk tot begunstiging (stelselmatige begunstiging zonder expliciete regeling), is de meerderheidsregel wel van toepassing. In die gevallen is het domweg streepjes tellen in welke vergelijkbare gevallen wel werd begunstigd en in welke niet. Daarbij speelt de informatieachterstand ten opzichte van de Inspecteur belastingplichtigen vaak parten.

Het lijkt erop dat het Hof een toets aanlegt die past bij een beroep op gepubliceerd beleid, als ware het recht, ondanks dat het Hof rept over 'de afwijkende behandeling van gelijke gevallen' en het verbod op willekeur.

HR 26 juni 2020

In het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2020 ging het eveneens om de vraag of de aanvankelijk hogere aanslag, die na bezwaar verminderd was tot niet meer dan € 450, moest worden vernietigd vanwege het beleid dat voor die bedragen geen aanslag wordt opgelegd. Hof Den Haag oordeelde dat het niet aan de rechter is om goedkeurend beleid van de Belastingdienst op te rekken. In het licht van voorgaande is dat begrijpelijk. Opmerkelijk is wel dat de Hoge Raad vaststelt dat in cassatie niet in geschil is dat belanghebbende zich kan beroepen op het beleid. Hoe Hof Den Haag exact tot zijn oordeel is gekomen is onduidelijk, omdat de uitspraak niet is gepubliceerd. Omdat niet in geschil was dat een beroep kon worden gedaan op het beleid, speelden voorgaande nuances over ongepubliceerd begunstigend beleid niet. Het beleid had daarom, als ware het recht, door het Hof moeten worden toegepast. De Hoge Raad noemt het beleid zorgvuldig de 'notitie "correctiebeleid versie 2.1"' en ziet daarin in de eerste plaats het perspectief van een doelmatige belastingheffing door de Inspecteur en in de tweede plaats dat van daarop aansturend (calculerend) gedrag van belastingplichtigen. In dit licht brengt een redelijke uitleg mee dat er geen aanleiding is verschil te maken tussen het geval waarin de Inspecteur een navorderingsaanslag van niet meer dan € 450 oplegt, en het geval waarin een navorderingsaanslag door aanwending van een rechtsmiddel wordt verlaagd tot een bedrag van niet meer dan € 450.

Interpretatie grensbedrag

De navorderingsaanslag over 2014 bedroeg € 462, waarvan € 32 belastingrente. Het Hof oordeelt dat de belastingrente buiten beschouwing moet blijven bij het beoordelen van de vraag of het grensbedrag wordt gehaald. De Inspecteur zou anders invloed kunnen uitoefenen op het wel of niet bereiken van

² HR 28 maart 1990, 25.668, ECLI:NL:HR:1990:ZC4258 (Leidraad-arrest).

³ Conclusie A-G IJzerman 20 februari 2020, 19/03791, ECLI:NL:PHR:2020:170, NLF 2020/0721, met noot van Vetter, waarin wordt verwezen naar P.G.M. Jansen, Beginselen van behoorlijk bestuur in het belastingrecht, Kluwer, Deventer 2013.

het grensbedrag, omdat de hoogte van de belastingrente afhankelijk is van het moment waarop de aanslag wordt opgelegd. Bij de toepassing van beleid is dit een logische uitwerking, bij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel niet direct. Dan is de vraag immers hoe Inspecteurs de regeling daadwerkelijk toepassen. En dat zou best eens kunnen zijn op de wijze die de Inspecteur als juiste uitleg van de regeling voorstaat (al lijkt me dit meer een gelegenheidsargument van de Inspecteur).

Vervolgens oordeelt het Hof dat het bereiken van het grensbedrag niet moet worden beoordeeld bij de aanslagoplegging, maar dat een latere vermindering alsnog aanspraak kan geven op het begunstigende beleid. Omdat het gaat om beleid om wel of niet na te vorderen, ligt een beoordeling op het moment van navordering voor de hand. Het Hof wijst die visie echter weloverwogen af:

‘In het geval dat latere verminderingen buiten beschouwing worden gelaten ontstaat immers een onaanvaardbaar verschil in behandeling tussen belastingplichtigen bij wie uit onderzoek in de aanslagregelende fase al naar voren is gekomen dat het grensbedrag niet wordt overschreden en belastingplichtigen waaruit dat pas na het opleggen van de navorderingsaanslag duidelijk wordt.’ Mede gelet op de achtergrond van het beleid, het voorkomen van irritatie bij belastingplichtigen, en de rechtsgelijkheid is deze afweging begrijpelijk en te billijken, maar wederom is de vraag of die ook past in het kader van de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel. Ik vermoed dat de regeling wordt toegepast op de wijze die de Inspecteur aanvoert. Dan lijkt mij het gelijkheidsbeginsel niet geschonden.

Repeterende onjuistheden

Het Hof vult in dat van ‘repeterende onjuistheden’ sprake is als bij dezelfde belastingplichtige over meer dan één jaar correcties worden aangebracht die zien op (nagenoeg) dezelfde post. De Inspecteur zag al repetitie als dezelfde gemachtigde bij een aantal cliënten dezelfde fout maakt. De kern van dit punt is dat de belastingplichtige stukken heeft ingebracht waaruit blijkt dat de Inspecteur in andere zaken ondanks repeterende onjuistheden niet heeft nagevorderd. De Inspecteur heeft deze gang van zaken toegelicht met de opmerking dat de ambtenaren bij de projectmatige afhandeling van die zaken ‘met niet al te veel instructies aan het werk zijn gezet’ en dat daardoor fouten zijn gemaakt. Het Hof leidt uit die verklaring ter zitting af dat de niet-naleving van het beleid ‘niet zozeer werd veroorzaakt door incidentele vergissingen of andere menselijke fouten van de aanslagregelende ambtenaren maar het directe gevolg was van het onvoldoende instrueren (...)’.

Op basis daarvan concludeert het Hof tot strijd met ‘de in het algemeen rechtsbewustzijn levende beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het verbod op willekeur’. Een terechte uitkomst, omdat de uitleg van het beleid door het Hof een veel betere is dan de interpretatie die de Inspecteur voorstaat. Maar of het aan het Hof was om zijn interpretatie van het beleid voorop te stellen, waag ik te betwijfelen.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON

Uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer op het hoger beroep van X, wonende te Hoorn, belanghebbende, (gemachtigde: J.A. Klaver) tegen de uitspraak in de zaak met kenmerken HAA18/2792, 18/2793 en 18/2507 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen belanghebbende en de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor de jaren 2012, 2013 en 2014 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd (hierna: IB), berekend naar belastbare inkomens uit werk en woning van respectievelijk € 27.031, € 24.674 en € 25.223. Bij gelijktijdig gegeven beschikkingen heeft de inspecteur aan belanghebbende belastingrente in rekening gebracht.

1.2. Na daartegen gemaakte bezwaren heeft de inspecteur bij uitspraken op bezwaar de navorderingsaanslagen voor de jaren 2012, 2013 en 2014 verminderd en berekend naar belastbare inkomens uit werk en woning van respectievelijk € 26.811, € 24.248 en € 24.260, met dienovereenkomstige vermindering van de belastingrente..

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken op bezwaar beroepen ingesteld. De rechtbank heeft bij uitspraak van 28 februari 2019 de ingestelde beroepen ongegrond verklaard.

1.4. Het tegen de uitspraak van de rechtbank door belanghebbende ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 16 april 2019 en nader gemotiveerd in een bij het Hof ingekomen brief van 13 mei 2019. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Van de zijde van belanghebbende zijn nadere stukken ingekomen bij het Hof op 13 februari 2020 en 4 mei 2020. Van de stukken is een kopie aan de wederpartij gezonden.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 18 mei 2020. Aldaar zijn verschenen de gemachtigde van belanghebbende voornoemd, en tot bijstand, M. Collij. Namens de inspecteur zijn verschenen mr. W. van Wendel - de Joode en V.D.R.M. van Schijndel. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld (in deze uitspraak is belanghebbende aangeduid als 'eiseres' en de inspecteur als 'verweerder'):

" 1. Namens eiseres heeft haar gemachtigde aan de hand van de hierna opgenomen gegevens aangiften ib/pvv over de jaren 2012, 2013 en 2014 ingediend.

2012 2013 2014

belastbaar inkomen box 1 € 26.111 € 22.465 € 23.430

in aftrek genomen specifieke zorgkosten € 920 € 1.578 € 2.444

bestaande uit:

medicijnen € 200 € 60 € 89

hulpmiddelen € 59

vervoer € 25 € 25 € 52

dieet € 100 € 100 € 100

kleding en beddengoed € 620 € 930 € 930

genees- en heelkundige hulp € 122 € 570 € 1.240

2. Verweerder heeft geen vragen gesteld over deze aangiften en definitieve aanslagen over 2012, 2013 en 2014 overeenkomstig de aangiften opgelegd op respectievelijk 21 februari 2014, 10 april 2015 en 4 december 2015.

3. Met dagtekening 14 maart 2017 heeft verweerder eiseres vragenbrieven gestuurd. In deze brieven is, voor zover hier van belang, het volgende vermeld:

“Wij hebben onderzoek gedaan naar het aangifte gedrag van degene die uw aangifte inkomstenbelasting over 1 of meerdere van de jaren 2012 tot en met 2015 heeft ingediend. Daaruit is gebleken dat diegene voor meerdere personen aangiften met onjuiste aftrekposten heeft gedaan. Mogelijk geldt dat ook voor uw aangifte.”

Verweerder kondigt daarbij aan om de aangiften over 2012, 2013 en 2014 nader te beoordelen en verzoekt daartoe om nadere gegevens.

4. Verweerder heeft aanleiding gezien om niet alle door eiseres aangegeven specifieke zorgkosten in aftrek te accepteren. De volgende kosten zijn door verweerder geaccepteerd.

2012 2013 2014

geaccepteerde kosten voor

vervoer € 25 € 25 € 25

genes- en heelkundige hulp € 275 € 520 € 1.134

5. Na toepassing van een verhoging van 40% en toepassing van de drempel heeft het voorgaande geresulteerd in de volgende aftrek van specifieke zorgkosten.

2012 2013 2014

geaccepteerde aftrek specifieke zorgkosten € 0 € 0 € 651

6. Onder meer het voorgaande resulteerde in de volgende navorderingsaanslagen.

2012 2013 2014

Navorderingsaanslagen (inclusief

belastingrente) € 449 € 1.047 € 462

7. In uitspraak op bezwaar heeft verweerder de volgende specifieke zorgkosten in aftrek toegelaten.

2012 2013 2014

geaccepteerde kosten voor

vervoer € 25 € 25 € 25

genes- en heelkundige hulp € 275 € 520 € 1.229

kleding beddengoed € 310 € 310 € 620

8. Na toepassing van een verhoging van 40% en toepassing van de drempel heeft het voorgaande geresulteerd in de volgende aftrek van specifieke zorgkosten:

2012 2013 2014

€ 108 € 426 € 1.614”

Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden, zal ook het Hof daarvan uitgaan. Dit met dien verstande dat de navorderingsaanslag inclusief belastingrente over het jaar 2014 niet leidde tot het door de rechtbank in overweging 6. vermelde bedrag van € 462, maar tot een bedrag van € 859.

In aanvulling hierop voegt het Hof nog de volgende feiten toe.

2.2. De navorderingsaanslagen over 2012, 2013 en 2014 bedroegen exclusief belastingrente respectievelijk € 387, € 928 en € 789. Bij de uitspraken op bezwaar over deze jaren zijn de navorderingsaanslagen verminderd tot:

2012: € 294 + € 47 aan belastingrente;

2013: € 744 + € 95 aan belastingrente;

2014: € 365 + € 32 aan belastingrente.

2.3. Tot de stukken van het geding behoort een stuk getiteld CORRECTIEBELEID,

Versie 2.1. (hierna: het correctiebeleid) en voorzien van de datum 30 maart 2011.

Dat stuk heeft onder meer de volgende inhoud (waarbij de voetnoten niet zijn geciteerd):

“1. Context

In de visie van de Belastingdienst past het niet om aan belastingplichtige een belastingaanslag naar aanleiding van positieve correcties (op de grondslag) op te leggen, die slechts een “gering bedrag” aan te betalen belasting inhoudt. Hier kan gesproken worden van een bepaalde irritatiegrens bij belastingplichtige die invloed ken hebben op zijn compliant gedrag. Zeker als het “bedrag” voor de belastingplichtige in geen verhouding staat tot de administratieve gevolgen van de correcties.

Tevens moet ook in ogenschouw worden genomen, de verhouding tussen de kosten van het opleggen van een aanslag sec en de opbrengst. Hier zou kunnen worden tegengeworpen dat dit in strijd is met het rechtvaardigheids- en gelijkheidsbeginsel. Het rechtvaardigheidsbeginsel kan worden weerlegd met een verwijzing naar artikel 9.4 Wet IB 2001 waarin wettelijk is geregeld dat voor specifiek omschreven situaties, gekoppeld aan een bepaald bedrag, ook geen aanslag wordt opgelegd.

Een “correctiebeleid” dat uitsluitend uitgaat van een te betalen minimum bedrag aan belasting als resultante van een besluitvormingsproces, ongeacht de belastingplichtige/-schuldige, wordt niet in strijd geacht met het gelijkheidsbeginsel. Wel moet dat bedrag, ongeacht het middel, gekoppeld zijn aan een bepaald tijdvak.

2. Correctiebeleid

Een bedrag van niet meer dan € 225 kan als een ‘gering bedrag’ beschouwd worden. Op basis hiervan geldt het volgende correctiebeleid:

1. Een te hanteren bedrag aan (minimaal) te betalen belasting naar aanleiding van correcties van € 25 per individuele belastingaanslag, dus per middel en belastingplichtige;

2. Negatieve correcties in het voordeel van belastingplichtige worden altijd aangebracht.

3. Het te hanteren bedrag bij een inkomenscorrectie bedraagt € 500;

4. Het te hanteren bedrag bij een navordering bedraagt € 450 (c.q. € 1.000 inkomen), behoudens in gevallen waarin sprake is van kwade trouw of repeterende onjuistheden. Dit conform de toezegging in 2009 aan de Tweede Kamer in het kader van de discussie over het ‘nieuw feit’;

(...)

7. Boven de € 225,- kan sprake zijn van een correctie van relatief geringe omvang. Op grond van zijn professional judgement bepaalt de (controle)medewerker of hiervan sprake is en of het achterwege laten van de correctie past binnen de doelstellingen van de Belastingdienst, zoals het voorkomen van irritaties. De medewerker pleegt daartoe collegiaal overleg met een M1'er of een door deze M1'er aangewezen ter zake deskundige gesprekspartner en legt dit overleg traceerbaar vast;
8. Op grond van zijn professional judgement beoordeelt de medewerker of zodra in één van de behandelde jaren de correctiegrens wordt overschreden, ook de andere behandelde jaren gecorrigeerd moeten worden. Een correctie van relatief geringe omvang kan in dit geval een argument zijn om de correctie achterwege te laten;
9. In die gevallen dat belastingplichtige inspéelt op dit interne correctiebeleid is het mogelijk dat hiervan afgeweken kan worden. Bijvoorbeeld dat de belastingplichtige door het verstrekken van onjuiste gegevens inspeelt op het correctiebeleid.

In een werkinstructie zal bovenstaand correctiebeleid zoveel mogelijk nader uitgewerkt worden voor de verschillende middelen.”

2.4. Het (kantoor van) de gemachtigde van belanghebbende is onderwerp van (strafrechtelijk) onderzoek. Tot de gedingstukken behoort een proces-verbaal (documentcode [nummer]) van verhoor van [Y] dat op 24 januari 2017 heeft plaatsgevonden . Het proces-verbaal vermeldt onder meer:

“Vraag verbalisanten

Wat is uw functie bij de Belastingdienst?

Antwoord gehoorde

Ik ben nu zo'n 4,5 jaar Regiocoördinator bij de Belastingdienst. Sinds april 2015 werk ik hier in Amsterdam. Daarvoor werkte ik in Amersfoort en voerde ik dezelfde functie uit. De regio coördinator is aanspreekpunt voor de medewerkers van het PDB fraudeteam. PDB staat voor Particulieren Dienstverlening Bezwaar. ik bepaal de werkwijze binnen dit team op de specifieke kenmerken van systeemfraudezaken. In de functie van regio coördinator houd ik mij tevens bezig met de risicoanalyse van systeem fraudesignalen in de breedste zin van het woord.

(...)

Vraag verbalisanten

Wat kunt u verklaren over het onderzoek, en de aanleiding hiertoe, van de Belastingdienst naar [naam maatschap] (hierna [Z])?

Antwoord gehoorde

In 2015 is [Z] opgevalen bij het CAF door het door hun hoge percentage ingediende aangiften IH waarin aftrek zorgkosten voor hun belastingplichtige klanten was opgevoerd.

Het percentage lag ongeveer 4 maal hoger dan op basis van het landelijk gemiddelde mocht worden verwacht.

(...)

Naar aanleiding van de correcties die blijken uit de blauwdruk is voor een gedeelte van de klanten van [Z] in 2015 een afwijkende behandeling ingebracht zodat de aangiften IH niet geautomatiseerd zouden worden behandeld. Voor een groot gedeelte van de klanten van [Z] waren de aanslagen IH 2014 en eerder al definitief vastgesteld. Voor een ander gedeelte van de klanten welke persoonsgebonden aftrek hadden opgevoerd in de aangiften IH 2014 is dus de afwijkende behandeling toegepast en zijn vragenbrieven verstuurd Dit om de juistheid van de opgevoerde aftrekposten te kunnen controleren.

(...)

Eind 2015 hadden wij als Belastingdienst de gedachte dat het vaak fout zat met de dieetverklaringen, wij hadden twijfels over de juistheid van de verstrekte dieetverklaringen.”

2.5. Tot de stukken behoort ook een op 21 december 2018 gedateerde ambtsedige verklaring van [Y], onder meer inhoudende:

“Begin 2015 is door de Belastingdienst een analyse uitgevoerd voor aangiften inkomstenbelasting die onder vermelding van een beconnummer werden ingestuurd. Hierbij viel het beconnummer [nummer van] [naam maatschap] (hierna: [Z]) op vanwege het hoge percentage aangiften met zorgkosten. Via dit beconnummer werden veel meer aangiften met een aftrek zorgkosten ingestuurd dan op basis van het landelijk gemiddelde zou mogen worden verwacht. Zoals bij dit soort signalen gebruikelijk is, zijn vervolgens voor een klein gedeelte van de aangiften vragenbrieven verstuurd teneinde te kunnen beoordelen in hoeverre de door [Z] opgevoerde aftrekposten terecht werden

opgevoerd. Met dagtekening 30 juni 2015 zijn daartoe 173 vragenbrieven verstuurd voor aangiften IH 2014 van [Z] waarin een aftrek zorgkosten was opgevoerd en waarvoor nog geen definitieve aanslag was vastgesteld. Het grootste deel van de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2012 tot en met 2014 was op dat moment echter al geautomatiseerd vastgesteld.

Naar aanleiding van de bevindingen bij de behandeling van deze aangiften, is begin 2016 vervolgens een signalering ingebracht, die er voor zorgde dat de aangiften die vanaf dat moment zouden worden ingediend onder het beconnummer van [Z], zouden worden uitgeworpen voor inhoudelijke beoordeling van de aangifte. Op het moment van inbrengen van de signalering was nog niet duidelijk in hoeverre de bevindingen bij de behandeling van de 173 aangiften, representatief waren voor het aangiftegedrag van [Z]. Ten tijde van het inbrengen van de signalering gold een algemene ondergrens van [onleesbaar gemaakt], die ook voor andere adviseurs gold waarvoor een signalering was ingebracht.

Tijdens de behandeling van deze aangiften wordt duidelijk dat slechts een beperkt gedeelte van de in aftrek gebrachte bedragen in de aangiften van [Z] aannemelijk kan worden gemaakt. Dit leidt tot het op 9 november 2016 indienen van de preweeg waarin [Z] wordt voorgedragen voor een strafrechtelijk onderzoek. Op 17 november 2016 is besloten het strafrechtelijk onderzoek in te stellen.

Met dagtekening 14 maart 2017 zijn via een zogenaamde centrale mailing 1.853 verzoeken om informatie over de aangiften 2012 tot en met 2015 verstuurd aan de klanten van [Z].”

3. Geschil in hoger beroep

3.1. Evenals in eerste aanleg is in hoger beroep in geschil of de navorderingsaanslagen voor de jaren 2012, 2013 en 2014 terecht en tot het juiste bedrag zijn opgelegd.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben toegevoegd verwijst het Hof naar het van de zitting opgemaakte proces-verbaal.

4. Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft het volgende beslist en overwogen:

“Nieuw feit?

13. Op grond van artikel 16, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan, indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gebleven of tot een

te laag bedrag is vastgesteld, de inspecteur de te weinig geheven belasting navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Op verweerder rust de bewijslast aannemelijk te maken dat aan de vereisten van dit artikel is voldaan.

14. Daarbij heeft volgens vaste jurisprudentie te gelden dat verweerder bij het vaststellen van een aanslag in de ib/pvv mag uitgaan van de juistheid van de gegevens die een belastingplichtige in zijn aangifte heeft vermeld. Tot een nader onderzoek is hij in beginsel niet gehouden. Wel is hij tot een nader onderzoek gehouden, indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoort te twijfelen. De Hoge Raad spreekt ook van 'een niet onwaarschijnlijke mogelijkheid'. Met andere woorden, verweerder is alleen dan verplicht de aangifte op een punt nader te onderzoeken wanneer het onwaarschijnlijk is dat de aangifte op dit punt juist is.

15. In het onderhavige geval mocht verweerder naar het oordeel van de rechtbank uitgaan van de juistheid van de aangiften ib/pvv 2012, 2013 en 2014 nu daarin geen exorbitant hoge bedragen bij de aftrek van specifieke zorgkosten stonden vermeld. De aangiften zijn dan ook niet zodanig ongebruikelijk dat onmiddellijk duidelijk moest zijn dat deze niet zonder onderzoek naar de juistheid ervan konden worden gevolgd. Nu de aangiften ook verder verzorgd oogden waren er voor verweerder dan ook geen beletselen de aangiften zonder verder onderzoek te volgen. De rechtbank komt tot het oordeel dat aan het vereiste van het nieuwe feit ten aanzien van alle drie de navorderingsaanslagen is voldaan.

Ambtelijk verzuim?

16. De namens eiseres geschetste omstandigheid dat het kantoor van haar gemachtigde, [naam maatschap], vanaf april 2015 onderwerp is van een strafrechtelijk onderzoek en aan een verscherpt onderzoek werd onderworpen omdat gebleken zou zijn dat medewerkers van het kantoor in de door hen verzorgde aangiften gefingeerde aftrekposten zouden hebben opgevoerd, rechtvaardigt niet de conclusie dat in die gevallen waarin een verscherpte controle achterwege is gebleven reeds daarom kan worden gesproken van een ambtelijk verzuim dat aan de bevoegdheid tot navordering in de weg staat. Verweerder heeft dienaangaande verklaard dat naar aanleiding van de gerezen verdenking in eerste instantie een beperkt onderzoek is ingesteld naar de juistheid van 173 door het kantoor van de gemachtigde ingediende aangiften ib/pvv. Op basis van de beantwoording van de in die zaken met dagtekening 30 juni 2015 verzonden vragenbrieven en het onderzoek naar de juistheid daarvan is vervolgens geconcludeerd dat een uitgebreider onderzoek naar de juistheid gerechtvaardigd was. Vanaf begin 2016 werden dan ook de digitaal ingediende aangiften die zijn voorzien van het beconnummer van gemachtigde en waarvan de aftrekposten boven een bepaald bedrag uitkwamen aan een onderzoek onderworpen. Nadat de papieren aangiften in het onderzoek van verweerder werden betrokken werd in maart 2017 het bedrag vanaf welke een nadere controle zou plaatsvinden aangepast. In het kader van dit bredere onderzoek zijn ook de vragenbrieven van 14 maart 2017 aan eiseres toegezonden. De rechtbank acht deze werkwijze van verweerder zorgvuldig en voldoende voortvarend.

17. Gelet op het voorgaande is de rechtbank in onderhavige zaak van oordeel dat pas voor het eerst sprake kan zijn van een mogelijk ambtelijk verzuim ten aanzien van definitieve aanslagen die zijn opgelegd vanaf begin 2016. Daar is in deze zaken geen sprake van. De definitieve aanslagen over 2012, 2013 en 2014 zijn respectievelijk op 21 februari 2014, 10 april 2015 en 4 december 2015 opgelegd.

De gemachtigde heeft er in dit kader op gewezen dat het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden in eenzelfde situatie heeft geoordeeld dat er wel sprake was van ambtelijk verzuim. De gemachtigde heeft niet kenbaar gemaakt welke uitspraak dat is. De rechtbank is niet bekend met een uitspraak waarbij in een gelijke situatie als de onderhavige door het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden is geoordeeld dat er sprake is van ambtelijk verzuim. Deze grief faalt.

Zijn de navorderingsaanslagen opgelegd in strijd met intern beleid?

18. Ten aanzien de navorderingsaanslagen 2012 en 2014, met een navorderingsbedrag van € 449 respectievelijk € 462, heeft eiseres naar de rechtbank begriipt een beroep gedaan op het beleid van de Belastingdienst waarbij vanaf 2011 als richtlijn wordt gehanteerd dat navorderingsaanslagen hoger

dienen te zijn dan € 450 voordat wordt overgegaan tot het opleggen van een navorderingsaanslag. De navorderingsaanslag 2014 met een bedrag van € 462 bestaat voor € 32 uit belastingrente zodat het basisbedrag onder de drempel van € 450 valt. Door € 449 en € 462 na te vorderen handelt verweerder in strijd met zijn eigen beleid.

19. Kennelijk doet eiseres een beroep op het door verweerder overgelegde 'Correctiebeleid 2.1', zoals verwoord in een intern notitie van de Belastingdienst van 30 maart 2011. Dit beroep kan niet slagen Weliswaar blijkt uit de notitie dat verweerder de bestendige gedragslijn hanteert dat bij geringe te betalen belastingbedragen – bij navorderingsaanslagen minder dan € 450 – niet tot navordering wordt overgegaan. In de notitie is evenwel ook opgenomen dat van het beleid kan worden afgeweken in die gevallen dat de belastingplichtige inspeelt op dit interne correctiebeleid. Verweerder kan worden gevolgd in zijn door eiseres niet dan wel onvoldoende weersproken stelling dat die situatie zich in het onderhavige geval voordoet.

Immers, met de eerder besproken grief van eiseres dat verweerder gehouden is alle aangiften ib/pvv van het kantoor van haar gemachtigde aan een verscherpt onderzoek te onderwerpen én dat het achterwege blijven van een dergelijk onderzoek een ambtelijk verzuim oplevert, betoogt eiseres in essentie zelf dat verweerder er niet van uit mag gaan dat deze aangiften juist, volledig en zonder voorbehoud zijn ingevuld.

20. Ten aanzien van de navorderingsaanslag 2014 heeft eiseres eveneens een beroep gedaan op het hier voornoemde beleid van de Belastingdienst.

21. Nu de navorderingsaanslag 2014 ziet op een bedrag van € 462 ziet de rechtbank niet in op welke wijze dit in strijd kan zijn met het correctiebeleid. Voor zover eiseres gevolgd wordt in haar stelling dat het bedrag aan navordering over 2014 vanwege het buiten beschouwing laten van de belastingrente van € 32, lager is dan € 450,-, dan geldt ook voor dit jaar hetgeen de rechtbank hierboven onder punt 18 en 19 heeft overwogen. Deze grief faalt.

22. Uit het vorenstaande vloeit voort dat verweerder bevoegd was tot het opleggen van de in geding zijnde navorderingsaanslagen.

Specifieke zorgkosten

23. De rechtbank constateert dat in bezwaar over de jaren in geding gedeeltelijk tegemoet is gekomen aan de bezwaren van eiser. Er zijn kosten in verband met vervoer, genees- en heelkundige hulp en kleding en beddengoed in aanmerking genomen. Voor alle in het geding zijnde jaren is een forfaitaire aftrekpost van € 310 in aanmerking genomen in verband met kleding en beddengoed van de zoon. In 2014 is daarnaast een aftrekpost van € 310 in aanmerking genomen voor kleding en beddengoed voor de partner van eiseres.

Kleding en beddengoed

24. In de beroepschriften heeft eiseres tegen de vastgestelde belastbare inkomens enkel ten aanzien van de navorderingsaanslag over het jaar 2013 een concrete grief geformuleerd ten aanzien van de aftrekpost kleding en beddengoed. De grief houdt in dat eiseres recht heeft op aftrek voor kleding en beddengoed voor haarzelf, haar partner en hun kind. Ter zitting heeft de gemachtigde in aanvulling daarop zich op het standpunt gesteld dat deze grief ook voor de jaren 2012 en 2014 geldt.

25. Op eiseres rust de last om aannemelijk te maken dat zij in aanmerking komt voor deze aftrekposten.

26. De rechtbank acht niet aannemelijk geworden dat eiseres – gelet op de gedetailleerde betwisting door verweerder in de uitspraken op bezwaar en ter zitting – is geslaagd in haar bewijslast. Gelet op verweerdens gedetailleerde betwisting mocht van eiseres een nadere onderbouwing en toelichting worden verwacht. Het enkel (al dan niet pas ter zitting) stellen dat eiseres recht heeft op de aftrek, is daartoe onvoldoende. ”

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Op de zaak betrekking hebbende stukken

5.1.1. Belanghebbende betoogt dat de inspecteur niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken heeft overgelegd. Het gaat daarbij om – naar het Hof begrijpt – gegevens met betrekking tot het onderzoek ingesteld door een fraudeteam van de Belastingdienst naar de juistheid van honderden aangiften (naar het Hof begrijpt in ieder geval 376 aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2012, 2013, 2014 en 2015) gedaan door het kantoor van de gemachtigde. In het bijzonder gaat het (ook) om het zogenaamde pre-weeg document (en de toelichtende duidende verslaglegging daarvan) van 9 november 2016 en de verslaglegging van het 17 november 2016 gehouden tripartite overleg.

5.1.2. Artikel 8:42, lid 1, Awb strekt ertoe dat de gegevens die van belang zijn voor de beoordeling van het in (hoger) beroep bestreden besluit van de inspecteur aan de rechter – en de wederpartij – beschikbaar worden gesteld. Tot de op grond van die bepaling over te leggen stukken behoren alle stukken die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten (vgl. HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672).

5.1.3. De onder 5.1.1. omschreven stukken behoren naar het oordeel van het Hof niet tot de op de zaak betrekking hebbende stukken in de zin van artikel 8:42, lid 1, Awb. Die stukken zien op het onderzoek ingesteld tegen (het kantoor van) de gemachtigde van belanghebbende en niet valt in te zien waarom die stukken van belang zouden kunnen zijn voor de beslechting van het geschil tussen belanghebbende en de inspecteur. Daarbij heeft het Hof in aanmerking genomen dat de inspecteur desgevraagd ter zitting van 18 mei 2020 heeft verklaard niet langer te verdedigen dat voor de vraag of sprake is van een repeterende onjuistheid in de zin van het correctiebeleid ook gekeken moet worden naar het aangiftegedrag van de gemachtigde en evenmin dat door de gemachtigde is ingespeeld op het correctiebeleid.

De omstandigheid dat het onderzoek heeft geleid tot het stellen van vragen aan belanghebbende leidt niet tot een ander oordeel.

5.2. Is sprake van een ambtelijk verzuim (heeft de inspecteur een navordering rechtvaardigend nieuw feit)

5.2.1. Het Hof stelt voorop – zoals ook de rechtbank tot uitgangspunt heeft genomen – dat een inspecteur in beginsel mag afgaan op de ingediende aangifte en mag vertrouwen op de juistheid daarvan. Tot nader onderzoek is hij alleen dan gehouden indien hij – na met normale zorgvuldigheid naar de aangifte te hebben gekeken – redelijkerwijs moet twijfelen aan de juistheid daarvan (zie onder meer HR 13 november 2009, ECLI:NL:HR:2019:BK3080, r.o. 3.3.). Redelijke, tot onderzoek nopen twijfel is niet aanwezig indien de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de aangifte (toch) juist is (HR 12 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7165 en HR 16 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BJ9082). Er moeten zich met andere woorden omstandigheden voordoen waaraan “een zo sterk vermoeden voor de onjuistheid van de aangifte [valt] te ontlenen, dat het nalaten van een onderzoek op dit punt [de inspecteur] als een ambtelijk verzuim kan worden aangerekend” (vgl. HR 5 november 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7841, r.o. 4.2, BNB 1987/19).

5.2.2. De aangiften van belanghebbende geven op zichzelf beschouwd geen reden aan de juistheid daarvan te twijfelen. De opgevoerde bedragen aan specifieke zorgkosten zijn niet dermate hoog dat de inspecteur nader onderzoek had moeten doen en ook overigens bestond tot nader onderzoek op zichzelf geen aanleiding. De omstandigheid dat de inspecteur de juistheid van de aftrekposten niet voorafgaand aan het opleggen van de primitieve aanslagen heeft onderzocht vormt derhalve in beginsel geen aan navordering in de weg staand ambtelijk verzuim.

5.2.3. De vervolgvraag is of het begin 2015 gestarte onderzoek naar de juistheid van door verschillende adviseurs waaronder (het kantoor van) de gemachtigde van belanghebbende ingediende aangiften (waarbij het kantoor van de gemachtigde opviel door het hoge percentage aangiften met zorgkosten), en het verdere verloop van het onderzoek naar (het kantoor van) de gemachtigde tot een ander oordeel moet leiden.

5.2.3.1. Het Hof ziet geen aanleiding te twijfelen aan de weergave door de inspecteur van het verdere verloop van het onderzoek welke weergave steun vindt in de hierboven onder 2.4. en 2.5. geciteerde verklaringen van [Y]. Samengevat komt dat verloop hierop neer dat gestart is met een kleinschalig onderzoek waarbij op 30 juni 2015 173 vragenbrieven werden verstuurd, dat de resultaten daarvan aanleiding gaven tot uitbreiding van het onderzoek, dat vanaf begin 2016 alle digitaal ingediende aangiften waarvan de aftrekposten een bepaald bedrag te boven gingen aan onderzoek werden

onderworpen en dat dit vanaf 29 april 2016 ook gebeurde met op papier ingediende aangiften voor zover die konden worden herleid tot de gemachtigde van belanghebbende.

5.2.3.2. Het ingestelde onderzoek en het verdere verloop daarvan geeft geen aanleiding tot het oordeel dat de inspecteur in de onderhavige zaken waarin de primitieve aanslagen alle zijn opgelegd vóór de aanvang van het jaar 2016, een ambtelijk verzuim heeft begaan door de juistheid van de daarin opgevoerde specifieke zorgkosten niet voorafgaand aan het opleggen van de primitieve aanslagen te onderzoeken. Het aanvankelijk op beperkte schaal uitgevoerde onderzoek hoefde de inspecteur geen aanleiding te geven ook de aangiften van belanghebbende te onderzoeken. Die aangiften konden wel degelijk juist zijn en in ieder geval bestond de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid daartoe.

5.3. Het correctiebeleid

5.3.1. Het bij navordering te hanteren bedrag van € 450

5.3.1.1. De inspecteur neemt het standpunt in bij de vaststelling of het na te vorderen bedrag € 450 of meer is, de belastingrente mede in aanmerking moet worden genomen. Het Hof verwerpt dit standpunt en acht daarvoor van belang dat zulks niet valt af te leiden uit het correctiebeleid (zie 2.3.). Zo wordt in paragraaf 2, onderdeel 4, van het correctiebeleid een verband gelegd met de hoogte van het te corrigeren inkomen “€ 450 (c.q. € 1.000 inkomen)”. Voornoemd onderdeel 4. volgt op onderdeel 3. waarin sprake is van een “inkomenscorrectie”. Ook overigens kan het Hof uit de tekst van het stuk waarin het correctiebeleid is neergelegd niet afleiden dat het de bedoeling van de opstellers is geweest de component belastingrente mede in aanmerking te nemen. Het in aanmerking nemen van die component zou ook tot het onaanvaardbare resultaat leiden dat de vraag of wel of niet tot navordering overeenkomstig het correctiebeleid kan worden overgegaan (met ander woorden: wordt de grens van € 450 overschreden) mede bepaald wordt door het moment waarop de inspecteur besluit over te gaan tot het opleggen van navorderingsaanslag.

5.3.1.2. Voorts betoogt de inspecteur dat bij de vraag of de grens van € 450 wordt overschreden gekeken moet worden naar de omvang van de navorderingsaanslag ten tijde van het opleggen daarvan, en dat eventuele latere verminderingen daarvan bij de uitspraak op bezwaar buiten aanmerking blijven. Aan de inspecteur kan worden toegegeven dat deze uitleg tot op zekere hoogte past bij hetgeen in paragraaf 1 (“context”) van het correctiebeleid is neergelegd. Desalniettemin verwerpt het Hof deze uitleg. In het geval dat latere verminderingen buiten beschouwing worden gelaten ontstaat immers een onaanvaardbaar verschil in behandeling tussen belastingplichtigen bij wie uit onderzoek in de aanslagregelende fase al naar voren is gekomen dat het grensbedrag niet wordt overschreden en belastingplichtigen waaruit dat pas na het opleggen van de navorderingsaanslag duidelijk wordt. Het Hof zal de verminderingen van de navorderingsaanslagen van belanghebbende bij de uitspraken op bezwaar dus meenemen bij het beoordeling of de grens van € 450 wordt overschreden en tot uitgangspunt nemen voor de vraag of het correctiebeleid tot vernietiging van de navorderingsaanslagen moeten leiden.

5.3.2. Het begrip ‘repeterende onjuistheden’

5.3.2.1. Een redelijke en met de tekst van het correctiebeleid overeenstemmende uitleg van het begrip ‘repeterende onjuistheden’ is naar het oordeel van het Hof dat daarvan sprake is indien bij dezelfde belastingplichtige over meer dan één jaar correcties worden aangebracht die zien op (nagenoeg) dezelfde post. Die uitleg past ook bij de kennelijke bedoeling van het correctiebeleid om navordering achterwege te laten indien daarmee slechts een betrekkelijk gering bedrag gemoeid is. Van repeterende onjuistheden is derhalve niet al sprake als dezelfde gemachtigde in aangiften van verschillende belastingplichtigen posten heeft opgevoerd die tot correcties aanleiding geven. Het andersluidende standpunt wordt door de inspecteur ook niet (meer) ingenomen.

5.3.3. Handelen door ambtenaren in strijd met het correctiebeleid

5.3.3.1. Van de zijde van belanghebbende is gewezen op met de onderhavige zaak vergelijkbare gevallen van andere belastingplichtigen waarbij de inspecteur (in ieder geval in 2017 en 2018) van navordering heeft afgezien gelet het daarmee gemoeide geringe bedrag hoewel sprake was van repeterende onjuistheden in de zin van het correctiebeleid. Belanghebbendes gemachtigde heeft een aantal stukken

overgelegd die dat betoog ondersteunen en door de inspecteur is ook niet betwist dat dit het geval is geweest.

5.3.3.2. De inspecteur heeft ter zitting van het Hof als verklaring voor het van het correctiebeleid afwijkend handelen betoogd dat sprake was van menselijke fouten in een beperkt aantal zaken. De inspecteur heeft desgevraagd ter toelichting ook aangevoerd dat er uitdrukkelijk voor gekozen is een beperkte groep (10 tot 15 personen) op twee locaties (Amsterdam en Eindhoven) werkzame aanslagregelende ambtenaren met deze zaken te belasten, en dat deze ambtenaren de behandeling van de zaken moesten afstemmen maar dat zij “met niet al te veel instructies aan het werk zijn gezet. Daardoor zijn fouten gemaakt”.

5.3.3.3. Naar het oordeel van het Hof kan uit de verklaring van de inspecteur ter zitting worden afgeleid dat de afwijkende behandeling van gelijke gevallen niet zozeer werd veroorzaakt door incidentele vergissingen of andere menselijke fouten van de aanslagregelende ambtenaren maar het directe gevolg was van het onvoldoende instrueren, waaronder het onvoldoende op de hoogte brengen van het te voeren correctiebeleid, van deze groep ambtenaren en het onvoldoende afstemmen van de toepassing van dat beleid tussen deze ambtenaren. Dit terwijl het juist de oorspronkelijke bedoeling was dat door onderlinge afstemming van de afhandeling van de zaken door een beperkte groep ambtenaren eenzelfde gedragslijn in alle gevallen zou worden gevolgd. Het gevolg van die onvoldoende instructie en afstemming is dat toepassing van het correctiebeleid niet consistent maar willekeurig uitpakte, afhankelijk van de toevallige kennisstand van de aanslagregelend ambtenaar. Dit levert strijd op met de in het algemeen rechtsbewustzijn levende beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het verbod op willekeur, en heeft tot gevolg dat ook bij repeterende onjuistheden van navordering moet worden afgezien indien het grensbedrag van € 450 niet wordt gehaald.

Daarbij tekent het Hof aan dat voor dit geding betekenis mist dat de ambtenaren later beter zijn geïnstrueerd zoals de inspecteur heeft verklaard.

5.3.4. De gevolgen voor belanghebbende

5.3.4.1. De aan belanghebbende opgelegde navorderingsaanslag over het jaar 2012 leidde al voor de vermindering van de belastingaanslag bij de uitspraak op bezwaar tot een te betalen bedrag dat onder de € 450 lag. Voor de navorderingsaanslag over 2014 is dat het geval na vermindering bij de uitspraak op bezwaar. Daarentegen blijft de navorderingsaanslag over het jaar 2013 ook na de uitspraak op bezwaar boven het grensbedrag. Uit het onder 5.3.1. tot en met 5.3.3. overwogene volgt dat de navorderingsaanslagen over 2012 en 2014 reeds op grond van het correctiebeleid en de willekeurige wijze waarop dat is toegepast moeten worden vernietigd.

De vraag of de navorderingsaanslag over 2013 in stand kan blijven wordt hierna behandeld.

5.4. De navorderingsaanslag over het jaar 2013

5.4.1. Voor het jaar 2013 heeft de inspecteur een forfaitaire aftrekpost van € 310 in aanmerking genomen in verband met extra uitgaven voor kleding en beddengoed van de zoon van belanghebbende. Zij betoogt echter dat die aftrekpost ook moeten worden toegekend wegens extra uitgaven voor haarzelf en voor haar partner.

5.4.2. De inspecteur heeft gemotiveerd betwist dat belanghebbende aanspraak kan maken op de aftrekpost voor zover het haarzelf en haar partner betreft. In dat geval rust op belanghebbende de last aannemelijk te maken dat aan de voorwaarden voor de toekenning van de aftrekpost is voldaan. Met hetgeen zij heeft aangevoerd heeft zij niet aan die bewijslast voldaan. Met name de overgelegde medische gegevens geven geen aanleiding tot het oordeel dat belanghebbende in het jaar 2013 voor haar of haar partner uitgaven voor extra kleding en beddengoed heeft moeten maken voortvloeiende uit ziekte of invaliditeit die tenminste een jaar heeft geduurd of vermoedelijk zal duren.

5.4.3. De navordering over 2013 zoals die bij de uitspraak op bezwaar is verminderd is derhalve terecht.

Slotsom

Het vorenstaande leidt tot de slotsom dat het hoger beroep van belanghebbende gegrond is voor zover het de navordering over de jaren 2012 en 2014 betreft en ongegrond voor zover het de navordering over het jaar 2013 betreft.

6. Kosten

Voor de bezwaarfase is door de inspecteur al een kostenvergoeding toegekend. Het Hof vindt aanleiding voor een veroordeling in de kosten in verband met de behandeling van het beroep en hoger beroep op de voet van artikel 8:75 Awb in verbanding met artikel 8:108 van die wet. Het Hof stelt die kosten vast $2 \times € 525$ (kosten beroep) + $2 \times € 525$ (kosten hoger beroep) met wegingsfactor 1 en factor 1 wegens samenhang = € 2.100.

7. Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de rechtbank voor zover die ziet op de navordering over het jaar 2013;
- vernietigt de uitspraak van de rechtbank voor het overige;
- verklaart de beroepen inzake de navordering over het jaar 2012 en over het jaar 2014 gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar tegen de navordering over 2012 en 2014, behoudens voor zover het de kostenvergoeding betreft;
- vernietigt de navorderingsaanslag over het jaar 2012;
- vernietigt de navorderingsaanslag over het jaar 2014;
- gelast dat de inspecteur aan belanghebbende het door hem ter zake van de behandeling van het beroep en het hoger beroep betaalde griffierecht ten bedrage van € 174 (€ 46 + € 128) vergoedt;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van het beroep en hoger beroep vastgesteld op € 2.100.

De uitspraak is gedaan door mrs. F.J.P.M. Haas, voorzitter, M.J. Leijdekker en R.C.H.M. Lips, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. P.L. Cheung als griffier. De beslissing is op 28 mei 2020 uitgesproken en wordt openbaar gemaakt door publicatie op www.rechtspraak.nl