



Inkomstenbelasting. Vragen en antwoorden uitgaven voor levensonderhoud van kinderen, buitengewone uitgaven, weekenduitgaven gehandicapten, scholingsuitgaven en Zorgverzekeringswet

28 oktober 2009

Nr. CPP2009/1820M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit vervangt het besluit van 14 februari 2008, nr. CPP2007/3175M over uitgaven voor levensonderhoud van kinderen, buitengewone uitgaven, weekenduitgaven voor gehandicapten en scholingsuitgaven. Het besluit wordt uitgebracht in verband met een verduidelijking van onderdeel 2.b.2 van het besluit. Dat onderdeel gaat over begrafeniskosten en het civielrechtelijke deel in de begrafeniskosten. Dit besluit is van belang voor de aangiften inkomstenbelasting over de kalenderjaren tot en met 2008. Binnenkort wordt dit besluit vervangen door een nieuw besluit waarin de wetwijzigingen per 1 januari 2009 zijn verwerkt.

0. Inleiding

Dit besluit vervangt het besluit van 14 februari 2008, nr. CPP2007/3175M over uitgaven voor levensonderhoud van kinderen, buitengewone uitgaven, weekenduitgaven voor gehandicapten en scholingsuitgaven. Het besluit wordt uitgebracht in verband met een verduidelijking van onderdeel 2.b.2 van het besluit. Dat onderdeel heeft betrekking op de situatie dat een belastingplichtige op grond van een dringende morele verplichting een hoger bedrag in de begrafeniskosten voor zijn rekening neemt dan zijn civielrechtelijk deel. Onderdeel 2.b.2. bevat ook een goedkeuring over de aanwezigheid van een dringende morele verplichting waardoor integrale aftrek van begrafeniskosten mogelijk is. In de praktijk blijkt het niet duidelijk te zijn wat de fiscale aftrekmogelijkheden zijn na invoering van het sinds 1 januari 2003 geldende erfrecht. Dit besluit werkt dat nader uit. De overige onderdelen van het besluit van 14 februari 2008 zijn niet gewijzigd.

De wetwijzigingen per 1 januari 2009 zijn nog niet verwerkt in dit besluit. Dit besluit is van belang voor de aangiften inkomstenbelasting over de kalenderjaren tot en met 2008. Vóór 1 januari 2010 wordt dit besluit opnieuw geactualiseerd, waarbij de wetwijzigingen per 1 januari 2009 worden verwerkt.

In dit besluit is uitgegaan van de wetteksten en cijfers voor het jaar 2007. Met ingang van 1 januari 2008 is het niet meer mogelijk de standaardpremie ziektekosten als buitengewone uitgaven in aanmerking te nemen. Gevolg daarvan is ook dat met ingang van die datum de zorgtoeslag niet meer van belang is voor de buitengewone uitgaven. Onderdeel 5 van dit besluit heeft daarom met ingang van het belastingjaar 2008 zijn belang verloren.

0.1 Lijst van gebruikte afkortingen

Wet IB 2001: Wet inkomstenbelasting 2001

UBIB 2001: Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001

URIB 2001: Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001

1. Uitgaven voor levensonderhoud van kinderen tot 30 jaar (afdeling 6.4 van de Wet IB 2001)

1.1 Vervallen

1.2 Vervallen

1.3 Pleegkind

1.3.1 AFS-student pleegkind?

Belastingplichtige heeft een (Colombiaanse) student van 20 jaar in huis die in het kader van AFS interculturele programma's (een studentenuitwisselingsprogramma) in Nederland studeert. Hij wil de



student aanmerken als pleegkind en claimt aftrek van uitgaven voor levensonderhoud. Is dit mogelijk?

Nee. Een kind wordt als pleegkind beschouwd indien het als een eigen kind wordt onderhouden en opgevoed. In artikel 1.4 van de Wet IB 2001 is bepaald dat onder een kind ook een pleegkind, ook wat betreft bloed- en aanverwantschap, wordt verstaan. Gezien de leeftijd en het tijdelijke karakter van het verblijf wordt in ieder geval niet voldaan aan de opvoedeis. De band met de ouders blijft in stand. De student is dus geen pleegkind en dus geen kind zoals bedoeld in Afdeling 6.4 Wet IB 2001. Er is daarom geen recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud. Zie ook Hoge Raad 18 maart 1998, nr. 33 131 (LJN: AA2467).

1.3.2 Voogdij bij ander; pleegkind?

Een minderjarige is door de voogd, de Raad voor de kindbescherming, geplaatst in het gezin van belastingplichtige, met het doel dat kind een vast thuis te geven. De voogdij over het kind rust niet bij belastingplichtige of zijn partner. De natuurlijke ouders hebben nog contact met het kind. Belastingplichtige ontvangt van het Ministerie van Justitie een zogenoemde pleegvergoeding. Belastingplichtige ontvangt geen kinderbijslag van de SVB. Komt belastingplichtige in aanmerking voor aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen als bedoeld in afdeling 6.4 Wet IB 2001?

Een kind wordt als een pleegkind aangemerkt als het als een eigen kind wordt opgevoed en onderhouden. Wat de opvoeding betreft moet er een ideële band tussen pleegouder en pleegkind bestaan, dus niet alleen een financiële band. De pleegouder moet dus ten aanzien van het kind de plaats van een ouder vervullen. Bij het beantwoorden van de vraag of aan de opvoedeis is voldaan, speelt ook de leeftijd van het kind een belangrijke rol.

Het kind heeft op een bepaald moment een zodanige leeftijd bereikt dat het zelfstandig is en de opvoeding is beëindigd. Uit de rechtspraak blijkt dat dit moment vaak samenvalt met het moment waarop het kind de meerderjarigheid bereikt. Natuurlijk is het wel zo dat een kind dat als pleegkind kan worden aangemerkt, dat ook blijft nadat het opvoeden op een gebruikelijke wijze, zoals bij de eigen kinderen zou gebeuren, is geëindigd.

In de situatie die hier aan de orde is, is het kind voor belastingplichtige niet aan te merken als pleegkind omdat in dergelijke gevallen niet wordt voldaan aan de opvoedeis.

Als het kind wel als een pleegkind van belastingplichtige aangemerkt zou kunnen worden, heeft belastingplichtige recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud als de uitgaven op belastingplichtige drukken en hij in belangrijke mate bijdraagt in het levensonderhoud van het kind. Dat geldt dan weer niet als de belastingplichtige voor dat kind recht heeft op kinderbijslag (zie artikel 6.14 van de Wet IB 2001).

1.4 Beroep op de Wet werk en bijstand

Een belastingplichtige ondersteunt zijn bij hem wonende zoon van 19 jaar met, naast kost en inwoning, € 150 per maand. De zoon heeft na het afronden van een middelbare schoolopleiding nog geen werk heeft gevonden. De zoon kan een beroep doen op de Wet werk en bijstand. Komt belastingplichtige in aanmerking voor aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

Indien een ondersteunde recht heeft op bijstand op grond van de Wet werk en bijstand, kan verschil van mening ontstaan over het antwoord op de vraag of de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen tot het doen van die uitgaven (artikel 6.1, derde lid, van de Wet IB 2001).

Gelet op hetgeen bij de totstandkoming van de Algemene Bijstandswet, de voorloper van de Wet werk en bijstand, is overwogen, hoeft bij de beoordeling van de vraag of onderhoudsuitkeringen nodig zijn om de ondersteunde in staat te stellen tot het voeren van een redelijk bestaan overeenkomstig zijn plaats in de samenleving, niet te worden nagegaan of de genierter van de onderhoudsuitkeringen een beroep op de Wet werk en bijstand zou kunnen doen. De omstandigheid dat de genierter van de onderhoudsuitkeringen nalaat een recht op bijstand geldend te maken, mag geen aanleiding vormen de gevraagde aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 30 jaar als bedoeld in artikel 6.13 van de Wet IB 2001 geheel of ten dele te weigeren. Of aftrek mogelijk is, hangt geheel af van de feitelijke situatie (is feitelijk door de ouder een lening verstrekt, inkomen en vermogen van de zoon, arbeidsmarktomstandigheden en dergelijke). Indien op korte termijn een verbetering van de situatie van de ondersteunde optreedt, kan het standpunt worden ingenomen dat de ondersteuning in de vorm van een lening kan worden verstrekt (Hof Arnhem 1 juni 1993, nr. 92/1072, V-N 1993/2784).



1.5 Extra woonlasten

Een belastingplichtige bewoont een kleine flat. Hij heeft in verband met een bezoeksregeling regelmatig zijn kinderen te logeren en verhuist hiervoor naar een grotere woning. Belastingplichtige wil het verschil tussen de huur van zijn voormalige flat en de grotere woning rekenen tot de uitgaven voor levensonderhoud van zijn kinderen om te komen tot de onderhoudseis van € 393 per kwartaal. Is dit juist?

Huisvestingskosten kunnen in het algemeen niet worden beschouwd als uitgaven voor levensonderhoud van een kind. In veel gevallen zullen ook andere omstandigheden dan de aanwezigheid van kinderen aanleiding geven tot verhuizing. Vergelijk de benadering in de arresten van de Hoge Raad van 30 mei 1962, nr. 14 792 (BNB 1962/192) en van 25 februari 1976, nr. 17 866 (BNB 1976/214).

Als een belastingplichtige aannemelijk maakt dat de hogere woonlasten alleen in verband met zijn kinderen worden gemaakt, kan echter in bepaalde omstandigheden sprake zijn van uitgaven voor levensonderhoud. (Zie Hof Amsterdam 20 juni 1996, nr. 94/5807; BNB 1997/229)

1.6 Levensonderhoud of lening?

Een ouder claimt aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van een kind jonger dan 30 jaar. Het kind heeft door het verstrijken van zowel de prestatiebeurs (in het algemeen vier jaar) als van de leningsmogelijkheid (drie jaar) in het laatste studiejaar geen recht op studiefinanciering ingevolge de Wet studiefinanciering 2000. Kan aftrek van uitgaven voor levensonderhoud worden verleend?

Voorwaarde voor de aftrek levensonderhoud is dat de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen tot het doen van die uitgaven (artikel 6.1, derde lid, Wet IB 2001). Daarbij spelen feitelijke omstandigheden een rol zoals: de leenmogelijkheid van de Wet studiefinanciering 2000, eigen inkomen, vermogen, eventuele schenkingen, aandeel in nalatenschap ouder, hoeveel tijd nog tot afstuderen, arbeidsmarktomstandigheden, al solliciterend etc. Indien op korte termijn een verbetering van de situatie van de ondersteunde optreedt, kan het standpunt worden ingenomen dat de ondersteuning in de vorm van een lening kan worden verstrekt (Hof Arnhem 1 juni 1993, nr. 92/1072, V-N 1993/2784).

De Hoge Raad heeft in het arrest van 6 december 1995, nr. 30 884 (LJN: AA1686) aangegeven dat uitsluitend een toekomstverwachting gebaseerd op het volgen van een studie onvoldoende is om op grond van de mogelijkheid van een lening geen aftrek te verlenen voor uitgaven voor levensonderhoud. Voorts heeft de Hoge Raad in het arrest van 10 februari 2006, nr. 40 972 (LJN: AV1383) herhaald dat de enkele omstandigheid dat iemand een lening kan aangaan, niet voldoende is om aan te nemen dat hij in eigen levensonderhoud kan voorzien.

1.7 Met terugwerkende kracht betaalde alimentatie

Een belastingplichtige voldoet met terugwerkende kracht aan zijn alimentatieverplichtingen jegens zijn kinderen over eerdere jaren. Komt hij voor die jaren alsnog in aanmerking voor aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

Nee, als in de betreffende jaren niet daadwerkelijk is betaald dan moeten (per definitie) de uitgaven voor het levensonderhoud immers voor rekening van anderen zijn gekomen. In die situatie heeft belastingplichtige 'de ondersteunde' niet feitelijk onderhouden en is daarom geen aftrek mogelijk. De uitgaven kunnen in het jaar van betaling wel worden betrokken in de beoordeling of in dat jaar aan de gestelde onderhoudsvereisten werd voldaan. De Commissie voor de Verzoekschriften uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal kan zich daarin ook vinden (Kamerstukken II 1995/96, 24425, nr. 75).

1.8 Studentenuitwisseling. Vooraf betaalde bijdrage levensonderhoud

In het kader van een studentenuitwisselingsprogramma studeert de zoon (leeftijd tussen 18 en 30 jaar) van belastingplichtige in de periode juli 2007 tot en met juni 2008 in het buitenland. Belastingplichtige dient vooraf een bijdrage te betalen die strekt tot voorziening in het levensonderhoud van de zoon gedurende de gehele periode. De zoon heeft geen recht op een vergoeding als bedoeld in artikel 6.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB 2001. Voor welke kwartalen heeft belastingplichtige recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

In tegenstelling tot de situatie waarin in enig jaar over voorafgaande jaren is betaald (zie onder 1.7.), wordt de vooruitbetaalde bijdrage daadwerkelijk gebruikt om te voorzien in het levensonderhoud gedurende de gehele periode. Redelijke wetstoepassing brengt mee dat de bijdrage dan kan worden toegerekend aan meerdere kwartalen. Belastingplichtige kan daardoor in dat geval voor het derde en



vierde kwartaal 2007 alsmede voor het eerste en tweede kwartaal 2008 in aanmerking komen voor aftrek. Uiteraard moet worden voldaan aan de voorwaarden van Afdeling 6.4 Wet IB 2001.

Met ingang van 1 september 2007 bestaat ook recht op studiefinanciering als het gaat om een buitenlandse opleiding die vergelijkbaar is met een Nederlandse opleiding waarvoor recht op studiefinanciering bestaat. Dan is gezien de beperking van artikel 6.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB 2001 een aftrek van uitgaven voor levensonderhoud niet mogelijk.

1.9 Aanvraag studiefinanciering te laat

Een student vraagt na 1 oktober (te laat) studiefinanciering aan. Hij krijgt deze met terugwerkende kracht tot 1 oktober, echter niet de OV-jaarkaart. Zijn vader claimt aftrek van uitgaven voor levensonderhoud, omdat zijn zoon op 1 oktober (peildatum) nog geen studiefinanciering had.

Er bestond recht op studiefinanciering, deze is alleen te laat aangevraagd. Er is ook met terugwerkende kracht studiefinanciering ontvangen (met uitzondering van de OV-jaarkaart). Het is niet de bedoeling van de wetgever alsnog aftrek van uitgaven voor levensonderhoud te verlenen als geen gebruik is gemaakt van de wettelijke mogelijkheden.

1.10 Prestatiebeurs niet omgezet in een gift. Ouders lossen schuld af

De in het kader van de Wet studiefinanciering 2000 toegekende prestatiebeurs aan een student is niet omgezet in een gift en blijft dus een lening. Zijn ouders hebben voor hem in dat studiejaar verschillende kosten betaald en de studieschuld afgelost. Zij claimen aftrek van uitgaven voor levensonderhoud voor het hele kalenderjaar. Is dat juist?

Nee. De zoon heeft in dat studiejaar recht op een prestatiebeurs. Op grond van artikel 6.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB 2001 worden uitgaven voor levensonderhoud van een kind dan niet in aanmerking genomen.

1.11 Aftrek uitgaven levensonderhoud in geval van nullening?

Een student (24) heeft een zogenaamde nullening (dit wil zeggen dat hij na het verstrijken van de voor zijn studie reguliere studieperiode € 0 leent maar dat hij wel een OV-jaarkaart krijgt). Zijn vader geeft hem iedere maand € 400 om in zijn levensonderhoud te voorzien. Heeft de vader recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

De beperking van artikel 6.14, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB 2001 is niet van toepassing omdat de student in deze situatie geen recht heeft op een 'prestatiebeurs volgens de Wet studiefinanciering 2000 die niet uitsluitend bestaat uit een reisvoorziening in de zin van die wet'. De Wet studiefinanciering 2000 definieert prestatiebeurs namelijk als volgt: 'een rentedragende lening die onder voorwaarden kan worden omgezet in een gift, waarbij de rente tenietgaat, niet zijnde de rentedragende lening die niet kan worden omgezet in een gift'.

Voorwaarde voor de aftrek levensonderhoud is dat de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen tot het doen van die uitgaven (artikel 6.1, derde lid, van de Wet IB 2001). Daarbij spelen feitelijke omstandigheden een rol zoals: de leenmogelijkheid van de Wet studiefinanciering 2000, eigen inkomen, vermogen, eventuele schenkingen, aandeel in nalatenschap ouder, hoeveel tijd nog tot afstuderen, arbeidsmarktomstandigheden, al solliciterend etc. Indien op korte termijn een verbetering van de situatie van de ondersteunde optreedt, kan het standpunt worden ingenomen dat de ondersteuning in de vorm van een lening kan worden verstrekt (Hof Arnhem 1 juni 1993, nr. 92/1072, V-N 1993/2784).

De Hoge Raad heeft in het arrest van 6 december 1995, nr. 30 884 (LJN: AA1686) aangegeven dat uitsluitend een toekomstverwachting gebaseerd op het volgen van een studie onvoldoende is om op grond van de mogelijkheid van een lening geen aftrek te verlenen voor uitgaven voor levensonderhoud. Voorts heeft de Hoge Raad in het arrest van 10 februari 2006, nr. 40 972 (LJN: AV1383) herhaald dat de enkele omstandigheid dat iemand een lening kan aangaan, niet voldoende is om aan te nemen dat hij in eigen levensonderhoud kan voorzien.

1.12 Hardheidsclausule

Een belastingplichtige en zijn echtgenote hebben een zoon van 18 jaar die bij hen woont. Deze zoon volgt een opleiding aan het Regionaal Opleidingen Centrum en ontvangt een prestatiebeurs van ongeveer € 70 per maand. De uitgaven voor levensonderhoud, boeken, lesgeld en dergelijke komen voor rekening van belastingplichtige. Op grond van artikel 6.14 van de Wet IB 2001 heeft belasting-



plichtige geen recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud voor deze zoon. Wordt een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule gehonoreerd?

Nee. Op grond van de wettelijke bepalingen wordt met de uitgaven voor levensonderhoud van kinderen jonger dan 30 jaar op forfaitaire wijze rekening gehouden; hetzij door middel van kinderbijslag, hetzij door middel van studiefinanciering of tegemoetkoming in de studiekosten, hetzij door aftrek van uitgaven voor levensonderhoud. Hoofddregel voor de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van een kind jonger dan 30 jaar is dan ook dat uitsluitend aftrek kan worden verleend indien:

- het kind geen recht heeft op een gift, een voorwaardelijke gift of een prestatiebeurs volgens de Wet studiefinanciering 2000 die niet uitsluitend bestaat uit een reisvoorziening in de zin van die wet, op financiële ondersteuning als bedoeld in artikel 7.51, eerste tot en met zesde lid, 7.51a en 16.9b van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek, op tegemoetkoming volgens hoofdstuk III van de Wet tegemoetkoming studiekosten of op een tegemoetkoming volgens een naar aard en strekking van genoemde regelingen overeenkomende buitenlandse regeling, en
- de belastingplichtige of een persoon die tot zijn huishouden behoort voor het kind geen recht heeft op kinderbijslag volgens de Algemene Kinderbijslagwet of op een tegemoetkoming volgens een naar aard en strekking met die wet overeenkomende buitenlandse regeling.

Verzoeken om met toepassing van de hardheidsclausule aftrek van uitgaven voor levensonderhoud toe te staan in de gevallen waarin kinderbijslag of één van de andere hierboven vermelde tegemoetkomingen wordt genoten, wijs ik dan ook af. Dat in bepaalde gevallen de werkelijk gemaakte kosten hoger zijn dan de ontvangen kinderbijslag of een van de hierboven vermelde tegemoetkomingen is door de wetgever welbewust aanvaard.

1.13 Geen recht op kinderbijslag, wel recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

Het kind (17 jaar) van belastingplichtige gaat in het kader van een intercultureel uitwisselingsprogramma voor zes maanden naar Nicaragua. Op grond van artikel 7b van de Algemene Kinderbijslagwet (beperking export kinderbijslag) heeft belastingplichtige geen recht op kinderbijslag. Heeft hij recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

Nee. In artikel 6.14, eerste lid, aanhef en onderdeel *b*, van de Wet IB 2001 is bepaald dat in deze situatie uitgaven voor levensonderhoud van een kind niet in aanmerking worden genomen.

1.14 Begin kalenderkwartaal

In artikel 36, vierde lid, van de URIB 2001 is bepaald dat voor de toepassing van de aftrek voor uitgaven voor levensonderhoud van kinderen tot 30 jaar de toestand bij het begin van het kalenderkwartaal beslissend is. Moet op dat moment aan alle in artikel 36 van de URIB 2001 opgenomen voorwaarden worden voldaan?

Voor wat betreft de leeftijd en de vraag of voor het kind kinderbijslag wordt ontvangen en/of recht bestaat op een vergoeding als bedoeld in artikel 6.14, eerste lid, aanhef en onderdeel *c*, van de Wet IB 2001 is het begin van het kwartaal beslissend. Ook de mate van onderhoud dient in beginsel per kwartaal te worden beoordeeld. Als de onderhoudsplicht feitelijk het gehele jaar heeft bestaan, hoeft evenwel geen betekenis te worden toegekend aan de omstandigheid dat in het ene kwartaal minder en in het andere kwartaal meer is bijgedragen. De hogere kosten in een kalenderkwartaal moeten dan wel betrekking hebben op uitgaven die aan het hele jaar zijn toe te rekenen. Dit betekent dat als op jaarbasis ten minste € 1.572, ofwel 4 x € 393, is bijgedragen, de aftrek over het gehele jaar kan worden verleend.

1.15 Geen recht op kinderbijslag wegens te late inschrijving bij CWI

Belastingplichtige claimt aftrek van uitgaven voor levensonderhoud over het eerste kwartaal 2007 voor een werkloos kind van 17 jaar. Omdat de inschrijving bij het Centrum voor werk en inkomen (verder: CWI) te laat heeft plaatsgevonden, bestaat er voor dit kwartaal geen recht op kinderbijslag. Kan de aftrek worden toegestaan?

Ingevolge de bepalingen van de Algemene Kinderbijslagwet heeft een verzekerde onder voorwaarden recht op kinderbijslag voor een kind van 16 jaar of ouder maar jonger dan 18 jaar. Dat is onder andere het geval als het kind werkloos is en in belangrijke mate op de kosten van belastingplichtige wordt onderhouden. Van werkloos zijn, is, volgens de Algemene Kinderbijslagwet, pas sprake indien het kind bij het CWI als werkzoekende is geregistreerd. Als het kind niet, of te laat, is ingeschreven, bestaat derhalve geen recht op kinderbijslag en is aftrek van uitgaven voor levensonderhoud mogelijk, indien ook overigens aan de voorwaarden wordt voldaan.



1.16 Co-ouderschap en aftrek uitgaven voor levensonderhoud

Is bij co-ouderschap aftrek van de bijdrage in het levensonderhoud van het kind mogelijk?

Bij co-ouderschap wordt het kind op basis van een overeenkomst in gelijke mate door beide ouders verzorgd en onderhouden. Volgens artikel 5a van het Samenloopbesluit kinderbijslag – zoals dat artikel sinds 5 oktober 1995 luidt – wordt de kinderbijslag in dat geval gelijk verdeeld over beide ouders, tenzij in de overeenkomst anders is overeengekomen. Beide ouders hebben daardoor recht op kinderbijslag en beide ouders kunnen dat recht ook geldend maken. Dat blijkt uit artikel 5a van het Samenloopbesluit: 'Indien twee personen op basis van een overeenkomst een kind overwegend in gelijke mate verzorgen en onderhouden, zonder met elkaar een gemeenschappelijke huishouding te voeren, wordt, tenzij in de overeenkomst anders is overeengekomen, de kinderbijslag waarop één van deze personen voor dit kind recht heeft, gelijk verdeeld betaald aan deze personen terwijl de kinderbijslag waarop de andere persoon recht heeft, niet wordt uitbetaald.'

Het recht op kinderbijslag van één van de ouders wordt dus niet uitbetaald en het recht van de andere ouder wordt wel uitbetaald (hoewel de uitbetaling soms wordt verdeeld over beide ouders). Aftrek van uitgaven voor levensonderhoud is alleen mogelijk bij de ouder wiens recht op kinderbijslag niet wordt uitbetaald. Het maakt verder niet uit hoe de uitbetaling van het recht op kinderbijslag van de andere ouder daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Zie artikel 35 van de URIB 2001.

1.17 Aftrek uitgaven levensonderhoud (klein)kinderen?

Van een gezin met kinderen wordt de moeder voor langere tijd in een verpleeginrichting opgenomen. De grootouders zorgen vanaf juni 2007 voor de kinderen. Vader blijft in de echtelijke woning wonen. Hij heeft een inkomen van € 31.000 per jaar. In 2007 maken de grootouders kosten voor het inrichten van slaapkamers voor de kinderen ad € 900 en overige kosten. Voor de inrichting van de slaapkamers claimen zij een aftrek van € 900. Voor de overige kosten claimen zij de forfaitaire bedragen. Bestaat er voor de grootouders recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

De kleinkinderen zijn in beginsel geen kinderen als bedoeld in Afdeling 6.4 Wet IB 2001. De ondersteuning van de kleinkinderen komt hierdoor niet voor aftrek van uitgaven voor levensonderhoud in aanmerking. Indien er van wordt uitgegaan dat de ondersteuning aan de zoon ten goede komt kan mogelijk recht op aftrek voor de uitgaven voor levensonderhoud bestaan indien de zoon jonger dan 30 jaar is. De behoefte van de zoon moet dan worden onderzocht. Gezien zijn inkomen ligt behoefte niet voor de hand. Indien de zoon wel behoeftig is (bijvoorbeeld door zeer hoge verpleegkosten van zijn echtgenote die niet worden vergoed) dient de gedrongenheid van zijn ouders te worden beoordeeld. Van belang is dan of er andere potentiële ondersteuners zijn of dat het mogelijk is om een lening af te sluiten. Indien de behoefte van de zoon en de gedrongenheid van zijn ouders komt vast te staan, bestaat recht op aftrek voor uitgaven voor levensonderhoud tot de forfaitaire bedragen van artikel 36 van de URIB 2001.

Indien de vader feitelijk niet meer in staat is zijn kinderen op te voeden en te onderhouden kan er voor de grootouders sprake zijn van pleegkinderen. Dan zijn de kleinkinderen op grond van artikel 1.4 van de Wet IB 2001 wel kinderen in de zin van Afdeling 6.4 van de Wet IB 2001. Ook in deze situatie zal er geen sprake zijn van aftrekbare uitgaven voor levensonderhoud omdat de grootouders dan recht hebben op kinderbijslag.

1.18 Een kind in een verpleeginstelling

Een 26 jarige woont in een gezinsvervangend tehuis. Van zijn WAO-uitkering mag hij € 180 (zak- en kleedgeld) zelf houden. Zijn ouders claimen € 1.080 voor het halen en brengen en voor het verblijf in het ouderlijk huis in de weekends. Zijn deze kosten aan te merken als uitgaven voor levensonderhoud?

De ouders doen uitgaven ten behoeve van hun zoon. Allereerst dient dan onderzocht te worden of de zoon behoeftig is. Gezien het zak- en kleedgeld is het de vraag of de zoon een deel van de kosten van de weekends voor zijn rekening kan nemen. Een en ander is afhankelijk van de uitgaven van de zoon ten behoeve van zijn levensonderhoud. Is de zoon behoeftig dan komen de ouders niet voor aftrek van uitgaven voor levensonderhoud in aanmerking omdat hun uitgaven ad € 1.080 minder dan 4 x € 393 (artikel 2 van de URIB 2001) bedragen. Zouden de uitgaven van de ouders € 1.800 zijn dan kan er sprake zijn van aftrek van uitgaven voor levensonderhoud indien dit bedrag, verminderd met de voor rekening van de zoon komende uitgaven, hoger is dan het 'in belangrijke mate onderhouden' criterium.



1.19 Eigen vermogen ondersteunde

Een belastingplichtige ondersteunt zijn dochter (jonger dan 30 jaar) met € 1.300 per maand. De dochter heeft geen inkomen maar is in bezit van een eigen woning met een ruime overwaarde. Omdat zij haar eigen huis 'niet wil opeten' wil zij geen bijstandsuitkering aanvragen. Zijn de betalingen voor de vader aftrekbaar als uitgaven voor levensonderhoud?

In het algemeen staat eigen vermogen van een ondersteunde de aftrek van uitgaven voor levensonderhoud in de weg. Alleen als er bijzondere omstandigheden zijn die aantasting van het vermogen in de weg staan, kan de verstrekker van de uitkering zich moreel verplicht voelen de uitkering te doen. Uit de jurisprudentie blijkt dat een bijzondere omstandigheid niet snel aanwezig wordt geacht. Zie onder andere Hof Den Haag 27 november 1973, nr. 100/1973 (BNB 1974/276), Hof Den Haag 12 maart 1981, nr. 115A/80 (BNB 1982/135) en Hoge Raad 22 juli 1985, nr. 23 235 (BNB 1985/254).

Een zeer klein vermogen (bijvoorbeeld het vermogen dat ingevolge de Wet werk en bijstand niet behoeft te worden aangesproken) kan buiten beschouwing blijven. Zie Hof Den Bosch 28 april 1997, nr. 92/3184 (FED 1997/893).

1.20 Levensonderhoud samenwonende dochter

Een vader claimt aftrek van uitgaven voor levensonderhoud omdat hij zijn dochter (jonger dan 30 jaar) ondersteunt. Deze dochter woont samen. Haar partner heeft een inkomen van € 32.000 per jaar. In het samenlevingscontract dat de partners hebben afgesloten, is een ondersteuningsclausule opgenomen. Zijn de bijdragen van de vader aftrekbaar als uitgaven voor levensonderhoud?

Op grond van artikel 6.1, derde lid, van de Wet IB 2001 zijn uitgaven slechts als aftrekbare uitgaven ter voorziening in het levensonderhoud aan te merken als een belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen om zijn kind met een bedrag te ondersteunen. Er moet dus sprake zijn van een morele verplichting. Met name gelet op de hoogte van het inkomen van de partner en de uitdrukkelijk in het contract geregelde ondersteuning jegens elkaar, lijkt dat hier niet het geval te zijn. Dat is anders in de situatie dat de dochter en haar partner een laag gezamenlijk inkomen hebben of als de dochter geen aanspraak kan maken op voorzieningen in het levensonderhoud ten laste van haar partner. In dat geval is wel een morele verplichting bij de ouders aanwezig te achten. Zie ook Hof Amsterdam 4 maart 1991, nr. 2237/89 (V-N 1991/2083) en Hoge Raad 11 september 1991, nr. 27 571 (BNB 1991/287).

1.21 In belangrijke mate onderhouden in artikel 6.13 en artikel 8.15 van de Wet IB 2001

Zowel in artikel 6.13 als in artikel 8.15 van de Wet IB 2001 wordt gesproken van kinderen die 'in belangrijke mate worden onderhouden'. Dient de beoordeling voor de toepassing van de beide artikelen op dezelfde wijze plaats te vinden, met name gelet op het voor de toepassing van artikel 6.13 van de Wet IB 2001 van belang zijnde artikel 6.1, derde lid, van de Wet IB 2001 waarin is aangegeven dat de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen tot het doen van die uitgaven?

Ja. Artikel 1.5 van de Wet IB 2001 bepaalt: 'Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld op grond waarvan wordt beoordeeld of een kind in belangrijke mate wordt onderhouden.' Die ministeriële regeling is artikel 2 van de URIB 2001. Bij de beoordeling of sprake is van aftrekbare uitgaven levensonderhoud spelen eigen inkomen en vermogen, plaats in de maatschappij et cetera van de ondersteunde een rol. Voor de toepassing van artikel 8.15 van de Wet IB 2001 geldt dat evenzeer als voor de toepassing van artikel 6.13 van de Wet IB 2001. Zie in dit verband ook de jurisprudentie voor de toepassing van tariefgroep 4/5 onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

1.22 Ondersteuning ouders. Hardheidsclausule

Een belastingplichtige ondersteunt zijn in behoeftige omstandigheden verkerende ouders met een bedrag van € 150 per maand. Heeft hij recht op aftrek van uitgaven voor levensonderhoud?

Nee. Op grond van het onder de Wet IB 2001 geldende wettelijke regime kunnen uitgaven voor levensonderhoud van verwanten, andere dan kinderen jonger dan 30 jaar, niet tot aftrek van uitgaven voor levensonderhoud leiden. De wetgever heeft hier uitdrukkelijk voor gekozen. Verzoeken om met toepassing van de hardheidsclausule aftrek van uitgaven voor levensonderhoud van deze verwanten toe te staan, wijs ik dan ook af.



2. Buitengewone uitgaven (Afdeling 6.5 van de Wet IB 2001)

2.a Uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling

Wanneer komt iemand in aanmerking voor aftrek van buitengewone uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling?

Om uitgaven in aanmerking te kunnen nemen als buitengewone uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling moet aan de volgende voorwaarden zijn voldaan:

1. er moet sprake zijn van ziekte, invaliditeit of bevalling;
2. er moet sprake zijn van uitgaven die vallen onder één van de rubrieken genoemd in artikel 6.17, eerste lid, van de Wet IB 2001;
3. bij de uitgaven voor genees, heel- of verloskundige hulp moet deze hulp door een naar Nederlandse begrippen bevoegde arts of op voorschrift en onder begeleiding van een naar Nederlandse begrippen bevoegde arts worden gedaan;
4. de uitgaven moeten drukken;
5. belastingplichtige kan zich redelijkerwijs niet aan deze uitgaven onttrekken (voelt zich redelijkerwijs gedrongen om de uitgaven te doen).

2.a.1 Drukkende uitgaven

2.a.1.1 Te laat geclaimd bij zorgverzekeraar

Een belastingplichtige claimt aftrek van buitengewone uitgaven wegens ziekte. Hij heeft de uitgaven niet vergoed gekregen van de zorgverzekeraar omdat hij de aanvraag te laat heeft ingediend. Zijn de uitgaven aftrekbaar als buitengewone uitgaven?

Hoewel de belastingplichtige de uitgaven wel heeft gedaan, is er geen sprake van drukkende uitgaven als bedoeld in artikel 6.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 als hij vrijwillig afziet van verhaal op derden of daarvoor te laat is. De uitgaven zijn niet aftrekbaar. Zie ook Hoge Raad 20 juni 1979, 19 359 (BNB 1979/252).

2.a.1.2 Mogelijkheid verstrekking door een derde

Een invalide heeft een rolstoel nodig. De gemeente kan het benodigde hulpmiddel op grond van de Wet maatschappelijke ondersteuning (kosteloos) verstrekken, geheel afgestemd op de lichamelijke toestand van belastingplichtige. Desondanks kiest belastingplichtige ervoor zelf een andersoortige rolstoel aan te schaffen. Is er sprake van drukkende uitgaven?

Aftrek is mogelijk, tenzij duidelijk is dat de belastingplichtige puur op grond van zijn persoonlijke voorkeur zelf een rolstoel heeft aangeschaft. Dan is geen sprake van drukkende uitgaven in de zin van artikel 6.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001.

2.a.1.3 Vervallen

2.a.1.4 Toeslag ex artikel 19 van de Wubo

Moet de toeslag ex artikel 19 van de Wubo (Wet uitkering burgeroorlogsslachtoffers) gesaldeerd worden met de uitgaven wegens ziekte?

Nee. Over de Wubo-toeslag wordt door degene die de uitkering verstrekt op een bijzondere wijze belasting geheven (zogenaamde eindheffing). De toeslag wordt dan niet in het inkomen uit werk en woning begrepen. Niettemin kan de Wubo-gerechtigde de door hem gemaakte ziektekosten in volle omvang in aanmerking nemen bij het bepalen van de buitengewone uitgaven; zie Brief staatssecretaris van Financiën 12 juli 1999, nr. DB99/1669 (V-N 1999/33.6).

2.a.1.5 Medisch noodzakelijke behandeling zonder vergoeding

Een belastingplichtige moet een medisch noodzakelijke behandeling ondergaan. Zij staat op de wachtlijst in Nederland. De geschatte wachttijd bedraagt zes maanden. Zij kiest ervoor de behandeling in Duitsland of in een Nederlandse privé-kliniek te ondergaan omdat daar geen wachttijd is. Belastingplichtige komt nu niet in aanmerking voor vergoeding van de kosten door de zorgverzekeraar die zij wel zou hebben gekregen wanneer de behandeling in een regulier Nederlands ziekenhuis zou zijn ondergaan. Komen de niet vergoede kosten voor aftrek in aanmerking?

De behandeling is medisch noodzakelijk. Aangezien voor de behandeling geen recht bestaat op een



vergoeding, is sprake van drukkende uitgaven. De niet vergoede kosten komen dus voor aftrek in aanmerking.

2.a.2 Uitgaven wegens ziekte van vader

Belastingplichtige betaalt in 2007 de premie voor de zorgverzekering van zijn vader. De vader heeft niet de financiële middelen om deze kosten zelf te betalen. Zijn deze uitgaven aftrekbaar als buitengewone uitgaven?

Als buitengewone uitgaven zijn slechts aftrekbaar de uitgaven wegens ziekte van belastingplichtige, zijn partner, zijn jonger dan 27-jarige kinderen, tot zijn huishouden behorende ernstig gehandicapte personen van 27 jaar en ouder en van bij belastingplichtige inwonende zorgafhankelijke ouders, broers en zusters. De uitgaven voor de zorgverzekering van zijn vader zijn dus niet aftrekbaar, tenzij de vader de fiscale partner van belastingplichtige was of als hij, als zorgafhankelijke ouder of als ernstig gehandicapte, bij belastingplichtige inwoonde. De voorwaarde van artikel 6.1, derde lid, van de Wet IB 2001 geldt onverkort. Dat betekent dat belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen moet hebben kunnen voelen tot het doen van de uitgaven.

Als de vader niet behoort tot de kring van personen waarvoor belastingplichtige aftrek van buitengewone uitgaven kan krijgen, wordt daarbij het volgende aangetekend. De wetgever heeft bij de belastingherziening 2001 uitdrukkelijk een beperking opgenomen in de kring van personen ten aanzien van wie aftrek van dergelijke kosten mogelijk is. Verzoeken om met toepassing van de hardheidsclausule aftrek van uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling van anderen te verlenen, worden dan ook afgewezen. Dat geldt overigens ook voor eventuele uitgaven voor levensonderhoud van de vader die vanaf 2001 niet meer aftrekbaar zijn; zie onder 1.22.

2.a.3 Bepalen component ziektekosten in pensionprijs

Een belastingplichtige heeft de ziekte van Alzheimer en verblijft daarom in een verzorgingstehuis. Dit verzorgingstehuis valt niet binnen de reikwijdte van de AWBZ. De vertegenwoordiger van het verzorgingstehuis wil met de inspecteur een afspraak maken over het bedrag dat voor deze belastingplichtige en alle andere bewoners als ziektekosten aftrekbaar is. Op welke wijze kan dat?

Voor de verzorgingstehuizen die niet binnen de reikwijdte van de AWBZ vallen, roept het bepalen van het als ziektekosten aftrekbare deel van de pensionprijs mogelijk praktische problemen op. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat een vertegenwoordiger van een niet AWBZ-verzorgingstehuis afspraken maakt met de inspecteur waaronder de bewoners vallen met betrekking tot het gedeelte van de pensionprijs dat voor alle bewoners als buitengewone uitgaven kan worden aangemerkt. Onder een verzorgingstehuis versta ik een instelling die zich ten doel stelt, en dit ook feitelijk effectueert, personen die door hun lichamelijke of geestelijke gesteldheid niet meer zelfstandig kunnen wonen, op te nemen en te verzorgen. De instelling verstrekt een berekening van de kosten die zien op een aanspraak op verpleging bij ziekte en lichamelijke verzorging die voortvloeit uit de ziekte. Met name gaat het om de in de pensionprijs begrepen salarissen van medisch personeel, het gedeelte van de huisvestingskosten (energie, huur, onderhoud) dat ziet op een zieken- of verpleegafdeling (dus niet de recreatieruimte) en de kosten van medische middelen. Tevens overlegt de instelling de uitgebreide jaarstukken en een toelichting hoe de bedragen in de berekening zijn opgebouwd en hoe deze zich verhouden tot de bedragen uit de jaarstukken. Overigens kan het contract tussen instelling en bewoner een indicatie geven over de aanspraken van de bewoner en eventueel de daartegenover staande financiële bijdragen van de bewoner.

Indien in de servicekosten voor bewoners van serviceflats en dergelijke een aanspraak op verzorging bij ziekte of invaliditeit is begrepen, is het vorenstaande op overeenkomstige wijze van toepassing.

2.a.4 Fysiotherapie zonder voorschrift van arts

Belastingplichtige heeft rugklachten en gaat, zonder verwijsbrief van de huisarts, naar de fysiotherapeut. De fysiotherapeut bepaalt aan de hand van een intake dat de behandeling conform richtlijnen en protocollen tot zijn deskundigheidsgebied behoort. Behandeling volgt. Kan belastingplichtige de uitgaven voor fysiotherapie als buitengewone uitgaven in aanmerking nemen?

Ja, de drukkende uitgaven voor deze eerstelijnszorg zijn met ingang van 1 januari 2006 zonder verwijsbrief als buitengewone uitgaven in aanmerking te nemen.



Om uitgaven voor genees- en heelkundige hulp in aanmerking te kunnen nemen, moet deze hulp normaliter door een naar Nederlandse begrippen bevoegde arts of op voorschrift en onder begeleiding van een naar Nederlandse begrippen bevoegde arts worden geboden. Bij een behandeling zonder verwijfsbrief door een fysiotherapeut is in beginsel niet voldaan aan deze voorwaarde. Vanaf 1 januari 2006 is dat echter geen probleem. Door de Zorgverzekeringswet en wijzigingen in de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg hebben fysiotherapeuten met ingang van 1 januari 2006 een bijzondere status. Dit geldt niet voor andere paramedici.

Voor behandelingen door de fysiotherapeut die niet tot de eerstelijnszorg behoren, zoals (sport)massages, blijft een voorafgaande verwijzing door een bevoegde arts overigens noodzakelijk om de uitgaven als buitengewone uitgaven in aanmerking te kunnen nemen.

2.a.5 Ziektekosten van religieuzen

Belastingplichtige, een gepensioneerd verpleegkundige, is religieuze. Zij heeft de gelofte van armoede afgelegd hetgeen betekent dat alleen de orde kan beschikken over haar inkomen en vermogen. In enig jaar betaalt de orde voor behandelingen van belastingplichtige door tandarts en doktoren € 8.000. Kan belastingplichtige dit bedrag als ziektekosten in haar aangifte verwerken?

Nee. Omdat de orde de kosten heeft betaald, drukken deze immers niet op belastingplichtige.

Goedkeuring

Tegenover de verplichte besteding van de inkomsten van leden van religieuze orden staat doorgaans de plicht van de orde om te voorzien in de kosten van levensonderhoud van de leden. Voorzover de religieuze orde uitgaven doet ten behoeve van een ordelid en deze uitgaven naar hun aard kwalificeren als persoonsgebonden aftrekposten als bedoeld in hoofdstuk 6 Wet IB 2001, kan het ordelid deze uitgaven niet als zodanig in aanmerking nemen. Op grond van artikel 6.1, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 komen persoonsgebonden aftrekposten immers slechts voor aftrek in aanmerking indien en voorzover zij op een belastingplichtige drukken. Dit betekent dat uitgaven uit eigen middelen moeten zijn gedaan casus quo ten laste van een belastingplichtige dienen te komen. In de onderhavige situatie is daarvan geen sprake nu de orde de uitgaven voor haar rekening neemt.

Ik keur goed dat door de religieuze orde ten behoeve van haar leden aan derden betaalde bedragen wegens ziekte en invaliditeit van die ordeleden, voor de heffing van inkomstenbelasting van de leden op wie de uitgaven betrekking hebben, kunnen worden beschouwd als uitgaven wegens ziekte en invaliditeit als bedoeld in artikel 6.17 van de Wet IB 2001. Wel is vereist dat uit de door de hiervoor bedoelde derden uitgebrachte declaraties en nota's blijkt op welk ordelid zij betrekking hebben. Verder is vereist dat ten aanzien van de uitgaven, behoudens aan de voorwaarde van 'drukken', aan alle overige voorwaarden die de Wet IB 2001 stelt, is voldaan.

2.a.6 Reiskosten bezoek gehandicapt kind aan ouders

Een belastingplichtige heeft een gehandicapt kind van 24 jaar dat in een AWBZ-instelling woont. Tijdens een aantal weekends en de vakantie verblijft het kind bij belastingplichtige thuis. Kan belastingplichtige de reiskosten van/naar de instelling en verblijfkosten bij belastingplichtige thuis aftrekken?

Van buitengewone uitgaven is alleen sprake voorzover de uitgaven vallen onder de limitatieve opsomming van de 'uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling' (artikel 6.17 van de Wet IB 2001).

Mogelijk geldt dat voor de reiskosten. Daarvoor is van belang dat bedoelde reiskosten samen met de overige vervoerskosten van het gezin meer bedragen dan de totale vervoerskosten van degenen die wat financiële- en gezinssituatie betreft in een vergelijkbare positie verkeren. Voor de beantwoording van de vraag of belastingplichtige zich gedrongen heeft kunnen voelen om de extra reiskosten van het kind voor zijn rekening te nemen, moet rekening worden gehouden met de inkomens- en vermogenspositie van het kind.

De verblijfkosten zijn niet tot de buitengewone uitgaven te rekenen. Dergelijke kosten vallen in beginsel onder de uitgaven levensonderhoud. Voor aftrek uitgaven levensonderhoud is van belang of ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Ook daarbij spelen eigen inkomen en vermogen van het kind een rol.

2.a.7 Kind in AWBZ-instelling/besparing thuis

Belastingplichtige's gehandicapte zoon (jonger dan 18 jaar) woont in een AWBZ-instelling. Er is geen



eigen bijdrage verschuldigd. Voor de zoon wordt kinderbijslag ingevolge de Algemene Kinderbijslagwet genoten. Belastingplichtige claimt de reiskosten van de weekendbezoeken (van de zoon aan zijn ouders) en de uitgaven voor kleding en beddengoed. Moet bij de bepaling van de extra kosten rekening worden gehouden met de besparing in verband met het niet thuis zijn van het kind?

- In deze casus gaat het om een zoon die naar aanleiding van zijn handicap woont in een instelling.
- Als er enkele kinderbijslag is ontvangen, moet de belastingplichtige aannemelijk maken dat de totale voor het kind gedane uitgaven voor zijn levensonderhoud hoger zijn dan de besparing die het verblijf van het kind buiten de huishouding met zich mee brengt (Hof Arnhem 8 februari 1989, nr. 1897/1987, FED 1989/296). In dat geval zijn de extra kosten aftrekbaar als uitgaven wegens ziekte of invaliditeit.
 - Als er dubbele kinderbijslag is ontvangen, zijn de uitgaven aftrekbaar als uitgaven wegens ziekte of invaliditeit voor zover deze de uitgaven van opvang van een gezond kind buitenshuis te boven gaan (Hoge Raad 22 juli 1985, nr. 23 155, BNB 1985/251).
 - Als er geen recht op kinderbijslag bestaat, moet belastingplichtige, om voor een aftrek wegens uitgaven voor ziekte of invaliditeit in aanmerking te komen, aannemelijk maken dat bedoelde reiskosten samen met de overige vervoersuitgaven van het gezin meer bedragen dan de totale vervoersuitgaven van degenen die wat financiële- en gezinssituatie betreft in een vergelijkbare positie verkeren. Daarbij moet tevens rekening worden gehouden met de eigen inkomsten en het vermogen van het kind.

Aangezien de zoon niet tot het huishouden van belastingplichtige behoort, voldoet belastingplichtige niet aan de voorwaarden van artikel 38 van de URIB 2001. Aftrek van uitgaven voor kleding en beddengoed is dan ook niet mogelijk.

2.a.8 Kaalheid, vetophoping, rimpels e.d.

Belastingplichtige is geboren in 1955. Hij is gedeeltelijk kaalhoofdig en laat een haartransplantatie (kosten € 10.000) uitvoeren. Zijn deze kosten aan te merken als buitengewone uitgaven?

Leefgewoonten, aanleg en het natuurlijk proces van ouder worden, kunnen zich manifesteren door lichamelijke veranderingen (kaalheid, vetophoping, rimpels en dergelijke). Op zich zijn deze niet als ziekte in de zin van Afdeling 6.5 Wet IB 2001 aan te merken. Deze veranderingen kunnen evenwel leiden tot psychische stoornissen of lichamelijke klachten (bijvoorbeeld veroorzaakt bij aanzienlijk overgewicht) welke een zodanige ernst en omvang hebben dat deze wel als ziekte kunnen worden beschouwd. Belastingplichtige zal dit aannemelijk dienen te maken. Alleen het uitgeven van een aanzienlijk bedrag is hiertoe onvoldoende.

Het kan zijn dat de kaalhoofdigheid en dergelijke het gevolg of bijverschijnsel is van een ziekte of van het gebruik van geneesmiddelen wegens een ziekte, bestraling en dergelijke. Als dat het geval is, kunnen de kosten, indien overigens aan de voorwaarden wordt voldaan, wel als buitengewone uitgaven worden aangemerkt.

2.a.9 Verrekening niet in aanmerking genomen deel bij einde belastingplicht. Hardheidsclausule

Een alleenstaande belastingplichtige lijdt aan een ziekte. Als gevolg van deze ziekte overlijdt belastingplichtige in 2007. De met de ziekte verbonden kosten leiden tot een persoonsgebonden aftrek die in 2007 het belastbare inkomen uit werk en woning, uit sparen en beleggen en uit aanmerkelijk belang overstijgt. De inspecteur stelt het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek bij beschikking vast. Kan de bij beschikking vastgestelde niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek worden verrekend met de verschuldigde belasting over jaren vóór 2007?

Nee. Op grond van artikel 6.2 van de Wet IB 2001 wordt de persoonsgebonden aftrek in aanmerking genomen uitsluitend in het jaar waarop deze betrekking heeft. Wanneer de persoonsgebonden aftrek niet volledig kan worden verrekend met het belastbare inkomen uit werk en woning, uit sparen en beleggen en uit aanmerkelijk belang, kan het niet verrekende deel op grond van artikel 6.1 van de Wet IB 2001 in een later jaar in aanmerking worden genomen. De Wet IB 2001 kent derhalve slechts een verrekening naar de toekomst, niet naar het verleden. Bij einde belastingplicht (bijvoorbeeld overlijden) is verrekening naar de toekomst niet meer mogelijk. Deze consequentie vloeit voort uit de voor persoonsgebonden aftrek geldende wettelijke verrekeningsmethodiek. Bij de totstandkoming van de Wet IB 2001 is deze methodiek uitdrukkelijk aan de orde geweest, ook voor de situatie dat verrekening in verband met einde belastingplicht niet meer mogelijk is. Gezien de wetsgeschiedenis worden verzoeken om toepassing van de hardheidsclausule in deze gevallen afgewezen.



2.a.10 Ader-rein en andere voedingssupplementen

Ader-rein wordt gebruikt voor de reiniging van bloedvaten. Ader-rein is een voedingssupplement dat in de vorm van zelfmedicatie wordt gebruikt. De leverancier spreekt van een 'orthomoleculaire therapie'. Is aftrek van dit soort uitgaven wegens ziekte mogelijk?

In casu is sprake van een voedingssupplement. De uitgaven zijn daarom niet aftrekbaar. Aftrek als geneesmiddel is alleen mogelijk als het gaat om middelen die naar de opvatting van artsen hier te lande als medicijn worden aangemerkt en die niet voor andere doeleinden dan als medicijn plegen te worden aangewend. Als het middel deel uitmaakt van een op voorschrift van een arts te volgen dieet dat voorkomt in de lijst van artikel 37 van de URIB 2001, is eventueel wel aftrek mogelijk tot maximaal het in dat artikel bij het desbetreffende dieet genoemde bedrag.

2.a.11 Voedingssupplementen

Belastingplichtige volgt een therapie die naast het volgen van een dieet ook bestaat uit het gebruik van vitamines en mineralen ter vergroting van de weerstand. Zijn deze uitgaven voor vitamines en mineralen aftrekbaar?

In het algemeen is er geen aftrekmogelijkheid voor de uitgaven van (aanvullende) vitamines en mineralen omdat niet is voldaan aan de voorwaarde dat de middelen niet voor andere doeleinden worden gebruikt (Hoge Raad 27 november 1996, nr. 31 835, LJN: AA1753). Uitsluitend als vitamines en mineralen op medisch voorschrift in het kader van een therapie worden gebruikt is aftrek mogelijk (Hof Amsterdam 24 mei 1996, nr. 95/1255, V-N 1997, blz. 1118 en Hof Arnhem 17 oktober 1996, Infobulletin 96/972).

2.a.12 Kosten behandeling in het buitenland aftrekbaar als buitengewone uitgaven?

Een belastingplichtige ondergaat in Duitsland een behandeling door een naar Nederlandse maatstaven bevoegd arts die niet voor vergoeding door zorgverzekeraars in aanmerking komt. De behandeling is in Nederland niet toegestaan als gevolg van het experimentele karakter. Komen de uitgaven voor deze behandeling in aanmerking voor aftrek als uitgaven wegens ziekte?

Bij een medische reden voor het ondergaan van de behandeling komen de uitgaven voor aftrek in aanmerking. Het feit dat de behandeling in het buitenland plaatsvindt en dat de uitgaven niet voor vergoeding door de zorgverzekeraar in aanmerking zijn gekomen, doet aan de beoordeling of sprake is van uitgaven wegens ziekte niet af. Als de behandeling een gevolg is van een andere dan medische reden, komen de uitgaven niet voor aftrek in aanmerking.

2.a.13 Kosten van eiceldonatie aftrekbaar als buitengewone uitgaven wegens ziekte?

Een belastingplichtige ondergaat in België een behandeling door een naar Nederlandse maatstaven bevoegd arts om zwanger te worden. Bij deze behandeling wordt een eikel van een donor, na bevruchting, bij belastingplichtige ingebracht. Alle uitgaven, dus ook de uitgaven van de eiceldonor, komen voor rekening van belastingplichtige. Zowel de belastingplichtige als de donor hebben voor de uitgaven geen vergoeding gekregen van de zorgverzekeraar. Zijn deze uitgaven aan te merken als buitengewone uitgaven wegens ziekte?

Bij een medische reden voor het ondergaan van de behandeling kan belastingplichtige aftrek krijgen voor de op haar drukkende medische kosten en de reiskosten zowel van haarzelf als van de donor. De donor heeft geen recht op aftrek buitengewone uitgaven wegens ziekte. Bij haar is immers geen sprake van een medische aanleiding voor de behandeling. Het feit dat de behandeling in het buitenland plaatsvindt en dat de uitgaven niet voor vergoeding door de zorgverzekeraar in aanmerking zijn gekomen, doet aan de beoordeling of sprake is van uitgaven wegens ziekte niet af. Als de behandeling een gevolg is van een andere dan medische reden komen de uitgaven niet voor aftrek in aanmerking.

2.a.14 Kosten bezoek bedrijfsarts

Belastingplichtige bezoekt de bedrijfsarts. Hij rijdt hiervoor acht keer in zijn auto naar een plaats op 95 kilometer van zijn woonplaats. De werkgever geeft hiervoor geen enkele vergoeding. Belastingplichtige neemt 8 x 2 x 95 x € 0,28 als (specifieke) buitengewone uitgaven in aanmerking. Kan dat?

Nee. Op grond van artikel 6.17, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 kunnen uitgaven voor vervoer tot de buitengewone uitgaven worden gerekend. Het moet dan gaan om uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling. Dit betekent dat, voor zover hier van belang, de uitgaven moeten zien op kosten van het gebruik van een auto door een zieke of invalide voor het ondergaan of



met het oog op het ondergaan van een medische behandeling. Een bedrijfsarts geeft in zijn algemeenheid geen medische behandeling. Een bedrijfsarts speelt een ondersteunende rol op het gebied van ziekteverzuim en bijvoorbeeld reïntegratie van langdurig zieke medewerkers. De medische behandeling van belastingplichtige zal plaatsvinden door de eigen huisarts of specialist. De reiskosten naar de bedrijfsarts zijn daarom normaal gesproken niet gemaakt voor het ondergaan van een medische behandeling en komen dan ook niet als (specifieke) buitengewone uitgaven voor aftrek in aanmerking.

2.a.15 Uitgaven ter voorkoming van ziekte

Is aftrek mogelijk voor uitgaven ter voorkoming van ziekte?

Volgens vaste jurisprudentie kunnen uitgaven ter voorkoming van ziekte niet tot de aftrekbare buitengewone uitgaven worden gerekend. In het arrest van de Hoge Raad van 24 juli 1995, nr. 30 496 (LJN: AA1660) is evenwel met betrekking tot uitgaven voor inenting bepaald dat, ook al strekken ze tot voorkoming van ziekte, deze naar hun aard behoren tot de uitgaven voor geneeskundige hulp.

2.a.16 Complex samenhangende en op elkaar afgestemde maatregelen

De 25-jarige zoon van belastingplichtige lijdt aan het Downsyndroom. Belastingplichtige doet uitgaven voor een speciale behandeling (onder doktersbegeleiding) van de zoon, onder meer in Engeland. Het gaat onder andere om zwemlessen, een trainingsprogramma en een combinatie van fysiotherapie en logopedie. Door dagelijkse uitvoering van een trainingsprogramma wordt geprobeerd de zoon geestelijk en lichamelijk te stimuleren. De behandeling wordt niet vergoed door de zorgverzekeraar. Zijn deze uitgaven aftrekbaar als buitengewone uitgaven wegens ziekte?

Van belang is of sprake is van 'een complex van samenhangende en op elkaar afgestemde maatregelen' (Hoge Raad 19 januari 1977, nr. 18 162, BNB 1977/43), waarmee onder doktersbegeleiding wordt getracht de zoon in staat te stellen een voor hem passende plaats in de samenleving te bereiken. De Hoge Raad heeft in het arrest van 23 februari 2007, nr. 43 382 (V-N 2007/12.13) overwogen dat sprake is van doktersbegeleiding indien de activiteit op voorschrift van een arts en onder rechtstreeks toezicht of rechtstreekse begeleiding van een arts of andere medisch geschoolde hulpverlener plaatsvindt. Als dat het geval is, zijn de kosten voor de vader aftrekbare uitgaven wegens ziekte voor zover de uitgaven hoger zijn dan in vergelijkbare financiële- en gezinsomstandigheden voor gezonde kinderen wordt uitgegeven. Uitgaven voor logopedie door of op voorschrift van een arts en fysiotherapie zijn altijd aftrekbaar.

2.a.17 Uitgaven school/uitgaven wegens ziekte

Belastingplichtige heeft zijn zoon (jonger dan 27 jaar) op advies van een kinderarts op een school geplaatst met een bijzonder lesprogramma. Het onderwijsprogramma van de school kent geen medische begeleiding of behandeling door paramedici. Belastingplichtige claimt nu de uitgaven voor deze school als uitgaven wegens ziekte. Is aftrek mogelijk?

Het verblijf en de verzorging zijn op zich niet aan te merken als genees- of heelkundige hulp als bedoeld in artikel 6.17 van de Wet IB 2001. Ten opzichte van de overige ouders heeft belastingplichtige overigens ook geen extra uitgaven voor de begeleiding van zijn zoon. Aftrek is niet mogelijk. Vergelijk Hoge Raad 10 december 1986, nr. 24 227 (BNB 1987/75, V-N 1987/114).

2.a.18 Uitgaven voor particuliere school buitengewone uitgaven?

Een kind (10) van belastingplichtige heeft duidelijk ontwikkelingsachterstand. Dit kind volgt onderwijs op een particuliere school met zorgverbreding. Aan de school zijn paramedici op het gebied van logopedie, ergotherapie en fysiotherapie verbonden. Het schoolgeld bedraagt € 8.000 per jaar. De werkelijke kosten van het halen en brengen bedragen € 2.000. Zijn deze kosten aan te merken als buitengewone uitgaven?

Indien de huisarts de behandeling door de paramedici heeft voorgeschreven is deze hulp aan te merken als geneeskundige hulp. Indien de kosten van deze hulp niet per kind te individualiseren zijn, moet worden bepaald welk deel van de totale kosten (minus eventuele bijdragen van derden) van de school is toe te rekenen aan deze hulp. Het aan deze hulp toe te rekenen deel van het schoolgeld is aan te merken als buitengewone uitgaven. Ook voor de haal- en brengkosten zou aangesloten kunnen worden bij een toerekening naar evenredigheid; zie Hoge Raad, 15 oktober 1997, nr. 32 615 (LJN: AA3306).



2.a.19 Contributie belangenverenigingen

Een aantal belangenverenigingen is van mening dat de contributie die in verband met het lidmaatschap wordt betaald, overeenkomstig de contributie van de Diabetes Vereniging Nederland (DVN), aftrekbaar is als buitengewone uitgaven. Is dit juist?

Of de contributie kan worden beschouwd als uitgaven wegens ziekte is afhankelijk van de aard van de activiteiten van de vereniging en het door haar verstrekte pakket. De aftrek van de contributie aan de DVN is gebaseerd op een uitspraak van het Hof Den Haag van 27 september 1984, nr. 90/83 (V-N 1985/blz. 564). Het Hof was in casu van oordeel dat de activiteiten van de DVN onderdeel zijn van en samenhangen met de medische begeleiding van de suikerpatiënt. De activiteiten van de DVN bestaan bijna geheel uit het geven van medische informatie en directe hulp aan diabetici, onder verantwoording van in diabetes mellites gespecialiseerde artsen. Bij andere belangenverenigingen is niet gebleken dat de medische begeleiding een zodanig onderdeel uitmaakt van de totale activiteiten. Aftrek van de contributie voor die belangenverenigingen staat daarom niet vast.

Op 22 april 1998 (nr. 32 876, LJN: AA2421) heeft de Hoge Raad beslist dat de contributie van de Vereniging Spierziekten Nederland en de Algemene Nederlandse Invalidenbond geen aftrekbare buitengewone uitgaven vormen. De activiteiten van deze verenigingen zijn namelijk niet aan te merken als aan de leden verstrekte genees- of heelkundige hulp.

2.a.20 Leefkilometers of extra vervoerskosten?

Een lichamelijk gehandicapte belastingplichtige claimt aftrek van uitgaven van zogenoemde leefkilometers. Hij is in het bezit van een bestelbus. Hoe moeten de leefkilometers worden bepaald?

Voor de aftrek van vervoerskosten als ziektekosten is van belang wat de extra uitgaven voor vervoer in verband met ziekte zijn ten opzichte van de vervoerskosten van vergelijkbare (gezonde) personen. Het gaat dus niet om vaststelling van leefkilometers. Indien de totale vervoerskosten van de zieke of invalide belastingplichtige hoger zijn dan die van vergelijkbare (gezonde) personen en hij aannemelijk maakt dat deze hogere kosten voortvloeien uit de ziekte of invaliditeit, is voor dat deel aftrek mogelijk.

Bij het in aanmerking nemen van de kosten maakt het niet uit of in plaats van een normale personenauto een bestelbus wordt gebruikt of een tweede auto is aangeschaft. Het gaat om de totale vervoerskosten. Daarbij kunnen CBS-cijfers en het jaarlijkse onderzoek van de Consumentenbond een indicatie geven over de gebruikelijke autokosten. Het maakt niet uit of deze belastingplichtige een persoonsgebonden budget heeft. Dit budget is immers uitsluitend inzetbaar voor zorg, hulp en begeleiding en is dus niet bestemd voor vervoer.

2.a.21 Particuliere ziekenverpleging en bemiddelingskosten

Een belastingplichtige lijdt aan de ziekte van Alzheimer. Hij is niet meer in staat zelfstandig te wonen. In plaats van belastingplichtige te laten opnemen in een verpleegtehuis besluit de familie hem thuis te laten verplegen. Daartoe doet men een beroep op een bemiddelende instelling voor particuliere ziekenverpleging. Er is geen persoonsgebonden budget aangevraagd. De totale kosten bedragen € 400 tot € 450 per dag (inclusief bemiddelingskosten). Zijn deze uitgaven voor hem aftrekbaar?

De uitgaven zijn inclusief bemiddelingskosten aftrekbaar voor zover het gaat om uitgaven voor medische verzorging. Als tevens huishoudelijke werkzaamheden worden verricht zal moeten worden bepaald welk deel van de uitgaven hierop betrekking heeft. Artikel 6.18, tweede tot en met vijfde lid, van de Wet IB 2001 regelt de beperkingen inzake de uitgaven voor gezinshulp. De uitgaven die betrekking hebben op huishoudelijke werkzaamheden zijn slechts aftrekbaar indien en voorzover de in het tweede lid van dit artikel vermelde drempel wordt overschreden.

2.a.22 Laserbehandeling buitengewone uitgaven?

Belastingplichtige ziet slecht. Hij ondergaat een laserbehandeling aan zijn ogen in een (privé)kliniek. Deze behandeling vindt plaats door een oogarts. Hij ontvangt geen vergoeding van de zorgverzekeraar. De behandeling kost € 2.000 per oog. Zijn deze kosten als buitengewone uitgaven aftrekbaar?

Ja. De behandeling staat in direct verband met de ziekte (oogafwijking). Het gegeven dat de correctie ook kan worden verholpen door een hulpmiddel (bril) of dat ook een cosmetisch aspect een rol speelt, doet hieraan niet af.



2.a.23 Kosten afkickbehandeling

Een belastingplichtige heeft een behandeling gevolgd om af te kicken van een drugsverslaving. De gemaakte kosten ad € 8.000 zijn door hem betaald. Zijn deze kosten aftrekbaar?

Voor aftrek van ziektekosten als buitengewone uitgaven is van belang of de uitgaven zijn gedaan in verband met ziekte. Het is zeer wel denkbaar dat een drugsverslaving als ziekte is aan te merken. Voor aftrek is dan verder van belang dat de behandeling plaatsvindt op voorschrift en onder begeleiding van een arts.

2.a.24 Advocaatkosten in verband met gehandicapte zoon buitengewone uitgaven? Hardheidsclausule?

Belastingplichtige heeft een gehandicapte zoon (14 jaar) die niet thuis kan wonen. De instelling waar deze zoon woont, besluit de behandeling te stoppen. De zoon moet daarom de instelling verlaten maar er is nog geen instelling gevonden die de zoon wil opvangen. Belastingplichtige schakelt een advocaat in om de instelling te verplichten de zoon op te vangen totdat een andere instelling dit overneemt. Zijn de kosten van de advocaat aftrekbaar (eventueel met toepassing van de hardheidsclausule)?

Nee. De kosten van de advocaat zijn gemaakt met het oog op nakoming van de verzorgingsovereenkomst. Er is geen direct verband met de ziekte. Voorts worden de uitgaven die als buitengewone uitgaven in de zin van artikel 6.17 van de Wet IB 2001 eventueel in aftrek komen, limitatief opgesomd. Advocaatkosten behoren daar niet toe; zie Hoge Raad 22 april 2005, nr. 39 416 (LJN: AT4486).

Verzoeken om met toepassing van de hardheidsclausule aftrek van buitengewone uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling toe te staan voor uitgaven die niet zijn opgesomd in artikel 6.17 en artikel 6.18 van de Wet IB 2001 pleeg ik af te wijzen. De wetgever heeft bewust gekozen voor een beperking van de als buitengewone uitgaven aan te merken uitgaven tot die welke naar hun aard als uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling kunnen worden beschouwd; de door de wetgever noodzakelijk geachte uitzonderingen hierop zijn uitdrukkelijk in de wet opgenomen. Aan artikel 6.1 en artikel 6.16 van de Wet IB 2001 ligt de gedachte ten grondslag dat uitsluitend uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling als buitengewone uitgaven in aanmerking dienen te worden genomen, indien en voor zover zij direct verband houden met de ziekte, invaliditeit of bevalling en de belastingplichtige zich daaraan op grond van medische noodzaak redelijkerwijs niet kan onttrekken. Een zijdelingse samenhang met de ziekte, invaliditeit of bevalling is niet voldoende.

2.a.25 Extra vakantiekosten voor belastingplichtige in AWBZ-instelling

Belastingplichtige verblijft in een AWBZ-instelling en heeft een indicatie als meervoudig complex gehandicapt. Hij heeft in 2005 deelgenomen aan een door de instelling georganiseerde collectieve bewonersvakantie. De AWBZ-instelling heeft de kosten van deze bewonersvakantie aan belastingplichtige afzonderlijk in rekening gebracht. De instelling heeft voor deze vakantie extra verplegend dan wel verzorgend personeel ingehuurd omdat de zorg vaak één op één is. Kan belanghebbende de extra salariskosten en extra kosten van verblijf voor het verplegend en/of medisch personeel die aan hem in rekening zijn gebracht als uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling in aanmerking nemen?

Ja, belanghebbende kan de extra salariskosten en extra kosten van verblijf voor het verplegend en/of medisch personeel die aan hem in rekening zijn gebracht als gevolg van de collectieve bewonersvakantie, als uitgaven wegens ziekte, invaliditeit en bevalling in aanmerking nemen.

De kosten van vakanties behoren niet tot het standaardpakket van verstrekkingen door AWBZ-instellingen. De vakantiekosten worden dus niet vergoed via de AWBZ en maken geen deel uit van de eigen bijdrage. De uitgaven voor geneeskundige hulp met inbegrip van farmaceutische en andere hulpmiddelen en vervoer behoren op grond van artikel 6.17 van de Wet IB 2001 tot de uitgaven wegens ziekte en invaliditeit. Onder deze omschrijving vallen de door een AWBZ-instelling in rekening gebrachte extra kosten die zien op de tijdens een vakantie bestaande aanspraak op verpleging bij ziekte en lichamelijke verzorging. Omdat het hier niet gaat om een verschuldigde bijdrage op grond van artikel 6 van de AWBZ is er geen sprake van zogenoemde specifieke uitgaven.

2.a.26 Farmaceutische en andere hulpmiddelen

2.a.26.1 Extra verwarming

Een belastingplichtige (MS-patiënt) claimt 25% van de jaarlijkse uitgaven van verwarming van zijn



woning als buitengewone uitgaven wegens ziekte. Is dit mogelijk?

Gezien de limitatieve opsomming in artikel 6.17 van de Wet IB 2001 en op grond van de geldende jurisprudentie zijn uitgaven voor verwarming niet te rekenen tot de uitgaven voor genees- en heelkundige hulp. De Hoge Raad is van oordeel dat (extra) verwarmingsuitgaven naar hun aard niet als hulpmiddel kunnen worden aangemerkt. Alleen een stoffelijke zaak kan hulpmiddel zijn in de zin van de Wet IB 2001 (Hoge Raad 3 juni 1998, nr. 33 683; LJN: AA2292).

2.a.26.2 Viagra aftrekbaar?

Belastingplichtige heeft diverse lichamelijke klachten waaronder het falen van de erectie. De huisarts heeft gelet op het totaal van de klachten Viagra voorgeschreven. Zijn de kosten hiervan aftrekbaar als buitengewone uitgaven?

Ja. Er is sprake van een door een arts voorgeschreven medicijn ter bestrijding van een ziekte.

2.a.26.3 Aanschaf pruiken 24-jarige

Ouders schaffen voor hun 24-jarige zoon (WSF-student) op medisch voorschrift twee pruiken aan voor € 680 per stuk. Voor het onderhoud van de pruik moet de zoon eens in de drie weken vanuit Tilburg naar Utrecht. De uitgaven voor onderhoud bedragen € 60 per keer. Zijn de uitgaven voor aanschaf, reizen en onderhoud aftrekbaar als buitengewone uitgaven wegens ziekte?

Voorzieningen ter camouflering van een lichamelijke onvolkomenheid kunnen als hulpmiddel worden aangemerkt indien de voorziening op grond van medische noodzaak is getroffen en bijdraagt tot de genezing dan wel de zieke of invalide in staat stelt tot het vervullen van een normale lichaamsfunctie. Kaalhoofdigheid op jeugdige leeftijd kan aangemerkt worden als een lichamelijke onvolkomenheid. In dat geval kan sprake zijn van een hulpmiddel waarvoor aftrek mogelijk is. Hierbij zal voor wat betreft de uitgaven voor onderhoud en reizen rekening moeten worden gehouden met een bedrag dat normaal aan haarverzorging wordt uitgegeven.

2.a.26.4 Aanschaf pruiken 45-jarige man

Belastingplichtige (45 jaar) schaft jaarlijks twee pruiken aan (voor € 3.600). Belastingplichtige is sinds zijn 17de kaal. De aftrek wordt (op grond van een in het verleden afgegeven medische indicatie) al jaren verleend. Zijn de uitgaven (nog steeds) aftrekbaar?

Gezien de leeftijd van belastingplichtige kan gesteld worden dat het verlies van casus quo het ontbreken van hoofdhaar een normaal verschijnsel is. Zie Hof 's Gravenhage 28 juli 1972, nr. 23/1972 (BNB 1973/77); Hoge Raad 21 februari 1973, nr. 16 997 (BNB 1973/88) en Hof Den Haag 26 februari 1988, nr. 2378/87 ((V-N 1988/1913). In het voorgelegde geval zal de medische noodzaak opnieuw moeten worden getoetst en zal de aftrek, indien er geen sprake is van medische noodzaak, dienen te worden beëindigd (eventueel, in verband met de beginselen van behoorlijk bestuur, met inachtneming van een opzegtermijn).

2.a.26.5 Medicinale cannabis

Een belastingplichtige is ernstig ziek. Gewone pijnbestrijdingsmiddelen helpen onvoldoende. Cannabis helpt wel. De cannabis wordt door de behandelende arts voorgeschreven en door een apotheek geleverd. De kosten worden niet vergoed. Zijn deze uitgaven aftrekbaar als ziektekosten?

Per 1 september 2003 is het mogelijk dat via de apothekers in Nederland zogeheten medicinale cannabis wordt verstrekt. Deze medicinale cannabis is alleen op recept verkrijgbaar. De kosten zijn alleen aftrekbaar als sprake is van een ziekte en van verstrekking op voorschrift van een arts. Het gedeelte van de kosten dat niet vergoed wordt, komt in aanmerking voor aftrek onder de buitengewone-uitgavenregeling. De belastingplichtige dient wel over betalingsbewijzen te beschikken.

2.a.26.6 Zonder medisch voorschrift aangeschafte traplift

Belastingplichtige kan ten gevolge van zijn ziekte de eerste verdieping van zijn woning niet anders bereiken dan met behulp van een traplift. Zijn de kosten van deze traplift, die zonder medisch voorschrift is aangeschaft, aftrekbaar?

Ja, de traplift vormt een hulpmiddel omdat belastingplichtige anders de eerste verdieping niet kan bereiken.



2.a.26.7 Aanschaf elektroscooter naast door gemeente verstrekte elektroscooter

Belastingplichtige heeft een spierziekte. Voor zijn vervoer is hij aangewezen op een elektroscooter. De gemeente heeft hem een niet opvouwbare elektroscooter verstrekt. Hij koopt voor € 3.250 een opvouwbare elektroscooter, die mee kan in een auto of vliegtuig. Hij heeft geen recht op vergoeding. Is sprake van een hulpmiddel in de zin van artikel 6.17 van de Wet IB 2001?

Ja, er wordt aan alle wettelijke vereisten voldaan. Het bedrag van € 3.250 is evenwel niet geheel in één jaar aftrekbaar. Er bestaat een 2e-handsmarkt voor dergelijke scooters. Alleen de afschrijving, rekening houdend met de restwaarde, is aftrekbaar.

2.a.26.8 Aanpassing in vakantiewoning hulpmiddel?

Belastingplichtige heeft een zwaar gehandicapte zoon (10 jaar). In zijn woonhuis zijn diverse hulpmiddelen aangebracht zoals een takelinstallatie bij het bed. Ook voor de vakantiewoning in het buitenland zijn takelinstallaties aangeschaft bij bed en zwembad. Zijn deze aan te merken als hulpmiddelen?

Voor het begrip hulpmiddel van artikel 6.17 van de Wet IB 2001 maakt het niet uit of het om uitgaven in het buitenland of om uitgaven voor een vakantiewoning gaat.

2.a.26.9 Verbouwingskosten

Belastingplichtige heeft in verband met een spierziekte op medisch voorschrift een slaapkamer en een doucheruimte laten bouwen op de begane grond. De kosten daarvan bedroegen in 2007 € 30.000. Op basis van de Wet maatschappelijke ondersteuning heeft hij recht op een vergoeding van € 16.000. Door de aanbouw steeg de woning in waarde met € 10.000. Welk deel van de kosten is aftrekbaar gelet op het bepaalde in artikel 20a van het UBIB 2001?

De op belastingplichtige drukkende aanpassingskosten bedragen € 14.000 (€ 30.000 verminderd met de vergoeding van € 16.000). Omdat de waardevermeerdering meer is dan 10% van de drukkende aanpassingskosten moet met de waardevermeerdering rekening worden gehouden. Het niet-aftrekbaar deel is € 10.000 verminderd € 1.400 (10% van de drukkende aanpassingskosten), ofwel € 8.600. Dat leidt in 2007 tot een bedrag aan ziektekosten van € 14.000 verminderd met € 8.600, ofwel € 5.400.

2.a.26.10 Verbouwing en medisch voorschrift

Een belastingplichtige kan zich moeilijk voortbewegen. Dit is een permanente situatie. Het Centrum Indicatiestelling Zorg (verder: CIZ) indiceert een traplift en aanpassing van de badkamer boven. De belastingplichtige realiseert evenwel een slaapkamer met badkamer op de begane grond van de woning die zijn eigendom is. Kosten € 40.000. De gemeente vergoedt de aanpassingen die het CIZ heeft geïndiceerd, namelijk € 6.000. Beperkt de indicatie van het CIZ de aftrek van uitgaven voor hulpmiddelen?

Nee. De indicatie van het CIZ is een advies aan de gemeente inzake de medische noodzaak tot het doen van aanpassing(en). Het is de constatering en de beschrijving van een functiebeperking en een advies inzake de aan te bevelen maatregelen. Als de belastingplichtige andere dan de aanbevolen maatregelen neemt, blijft er op zich sprake van een medisch voorschrift. Als overigens aan de voorwaarden van artikel 20a, aanhef en onderdeel a, van het UBIB 2001 wordt voldaan, zijn dus niet de geïndiceerde aanpassingen maar de gedane aanpassingen relevant voor de berekening van het in aanmerking te nemen bedrag. Dat neemt niet weg dat ook van belang blijft of de belastingplichtige zich nog redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen om de uitgave te doen (artikel 6.1 van de Wet IB 2001). De uitgaven van een verbouwing die duurder is dan strikt noodzakelijk, zullen overigens veelal ook terug te vinden zijn in een (hogere) waardevermeerdering van de woning en in die zin de uiteindelijk aftrek beperken.

Voorbeeld

Totale aanpassingskosten € 40.000. Vergoeding gemeente naar aanleiding van CIZ-indicatie € 6.000. De drukkende aanpassingskosten bedragen dan € 34.000. Door de aanpassing stijgt de woning met € 25.000 in waarde. Deze waardevermeerdering is meer dan 10% van de drukkende aanpassingskosten. Buiten aanmerking blijft dan € 25.000 min € 3.400 is € 21.600. Als hulpmiddel wordt aange-merkt € 34.000 min € 21.600 is € 12.400.

2.a.26.11 Verbouwing van huurwoning

Een belastingplichtige woont in een huurwoning. Zijn echtgenote heeft een functiebeperking. Op de



begane grond wordt, op medisch voorschrift, een slaapkamer met badkamer bijgebouwd. De kosten hiervan worden in 2006 en 2007 betaald.

1. *Geldt artikel 20a van het UBIB 2001 ook voor huurwoningen?*
2. *Zo ja, hoe wordt de waardevermeerdering berekend?*
3. *Hoe wordt de aftrek berekend nu de kosten in twee jaren worden betaald?*

1. Ja.
2. De belastingplichtige geeft zelf een indicatie van de Waardevermeerdering. De Belastingdienst kan hem vragen deze aannemelijk te maken. Het dient te gaan om een objectieve bepaling van de waardevermeerdering. Hoewel sprake is van een huurwoning kan ook de huurder belang hebben bij een waardevermeerdering omdat de verhuurder (met ingang van 1 augustus 2003 wettelijk) verplicht is de huurder na beëindiging van het huurcontract schadeloos te stellen voor door de huurder aangebrachte verbeteringen.
3. Het besluit wordt per verbouwing toegepast. Het aftrekbare bedrag wordt naar evenredigheid van de daadwerkelijke betalingen in de jaren 2006 en 2007 aan die jaren toegerekend. Zie voorbeeld.

Voorbeeld

Totale aanpassingskosten € 30.000. In 2006 is € 25.000 en in 2007 is € 5.000 betaald. Door de aanpassing stijgt de woning met € 10.000 in waarde. Deze waardevermeerdering is meer dan 10% van de drukkende aanpassingskosten. Buiten aanmerking blijft dan € 10.000 min € 3.000 is € 7.000. Als hulpmiddel wordt aangemerkt € 30.000 min € 7.000 is € 23.000. In 2006 is € 19.167 (5/6) en in 2007 is € 3.833 (1/6) als ziektekosten in aanmerking te nemen.

2.a.26.12 Zwembad hulpmiddel?

Een belastingplichtige is gehuwd. Zijn echtgenote heeft hersenletsel en kan zich niet zonder hulp(middel) voortbewegen. Een arts heeft verklaard dat hij het wenselijk acht dat de echtgenote thuis kan zwemmen. Belastingplichtige laat in de tuin een overdekt zwembad aanleggen. Is het zwembad een hulpmiddel waardoor de kosten aftrekbaar zijn?

Nee. Allereerst is er de vraag of belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen om de uitgaven te doen (artikel 6.1 van de Wet IB 2001). Dit ligt niet voor de hand. Een zwembad is geen hulpmiddel in de zin van een middel dat het lichaam van de zieke of invalide in staat stelt tot het vervullen van de normale lichaamsfunctie, die het zonder dat middel niet zou kunnen. Er blijkt voorts niet dat het zwemmen onderdeel is van een medische behandeling dan wel een behandeling onder toezicht of begeleiding van medici of paramedici, waardoor het als genees- of heelkundige hulp zou kunnen kwalificeren. Er wordt ook niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 20a van het UBIB 2001. Er is immers geen sprake van een aanpassing van een woning terwijl ook het medisch voorschrift ontbreekt. Indien het zwembad als een zaak zou kunnen worden gezien, is er geen sprake van een zaak van een zodanige aard dat zij hoofdzakelijk door zieke of invalide personen wordt gebruikt.

2.a.26.13 Aanpassing keuken

Een arts heeft verklaard dat belastingplichtige een nieuwe heup heeft gekregen en niet veel mag bukken. Het Centrum Indicatiestelling Zorg verklaart dat in de keuken aanpassingen nodig zijn in verband met de lichamelijke gebreken; geadviseerd wordt om laden te plaatsen. De gemeente bepaalt het te vergoeden bedrag op € 500. Belastingplichtige laat een nieuwe keuken plaatsen voor € 14.000 en voert een bedrag van € 13.500 op als buitengewone uitgaven wegens ziekte. Kan het volledige bedrag van € 13.500 als buitengewone uitgaven in aanmerking worden genomen?

Nee. Niet de geïndiceerde aanpassingen zijn bepalend voor het als buitengewone uitgaven in aanmerking te nemen bedrag maar de gedane aanpassingen voorzover deze rechtstreeks voortvloeien uit de functiebeperking van de belastingplichtige. Voorzover dat verband ontbreekt en de uitgaven niet noodzakelijk zijn, zijn de uitgaven geen buitengewone uitgaven. Het fiscaal in aanmerking nemen van de aftrek wegens buitengewone uitgaven wordt slechts gedaan voorzover de belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen tot het doen van die uitgaven (artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, juncto artikel 6.1 derde lid, van de Wet IB 2001). Voorzover uitgaven niet om noodzakelijke redenen zijn gedaan en overwegend voortvloeien uit persoonlijke voorkeur, kunnen de uitgaven niet tot de buitengewone uitgaven worden gerekend. Indien in de nieuwe keuken vervangingen zijn gedaan of verbeteringen zijn aangebracht die geen verband houden met de functiebeperking van de belastingplichtige, zijn de uitgaven niet aftrekbaar.

2.a.26.14 Stichtingskosten nieuwe woning

De echtgenote van belastingplichtige leidt al jaren aan MS. Gedurende bepaalde perioden maakt zij gebruik van een rolstoel. Belastingplichtige laat een nieuw huis bouwen. Hij heeft bij de bouw diverse



voorzieningen laten aanbrengen zoals een slaap- en badkamer op de begane grond en een liftschacht ten behoeve van een mogelijk toekomstige lift. Zijn de stichtingskosten van een woning, voor zover ze betrekking hebben op aanpassingen waarbij rekening wordt gehouden met fysieke beperkingen vanwege ziekte en/of invaliditeit, aan te merken als kosten van aanpassing van een woning in de zin van artikel 20a van het UBIB 2001?

Ja. Van belang is of de aanpassingen hebben plaatsgevonden in verband met fysieke beperkingen (hetgeen bij bijvoorbeeld een liftschacht aannemelijk is) of dat er sprake is van gebruikerswensen (waarvan eerder sprake zal zijn bij voorzieningen die gelet op het type woning niet ongebruikelijk zijn zoals de slaap- en badkamer op de begane grond). Over het algemeen kan gezegd worden dat indien sprake is van een woning die deel uitmaakt van een nieuwbouwproject eerder aannemelijk is dat sprake is van een aanpassing van de woning in verband met de functiebeperking. Bij een dergelijke woning zullen aanpassingen in verband met een functiebeperking immers duidelijk kenbaar zijn als meerwerk ten opzichte van de andere woningen. Bij een vrij ontworpen woning is dit lastiger aan te tonen. Er zal bij een vrij ontwerp eerder sprake zijn van het realiseren van een woning die voldoet aan de gebruikerswensen, dan van het aanpassen van het ontwerp in verband met een functiebeperking.

Voor de stichtingskosten van de liftschacht geldt dat de schacht op zichzelf geen hulpmiddel is, maar dient als onderdeel van (voorbereiding op) de lift als hulpmiddel. De liftschacht kan verder niet voor een ander doel worden gebruikt. Daarom is het redelijk de uitgaven voor de liftschacht al in het jaar van betaling in aanmerking te nemen, temeer omdat deze uitgaven in het jaar van plaatsen van de lift op basis van het kasstelsel niet aftrekbaar zijn.

2.a.26.15 Hartdefibrillator en alarmsysteem in appartementencomplex

Een appartementengebouw bestaat uit achttien appartementen, bewoond door ouderen. Deze kopen samen een AED-apparaat (hartdefibrillator) en een alarmsysteem. Ook volgen zij een cursus voor de bediening van de AED. Kan iedere bewoner 1/18 deel van de uitgaven voor die zaken in aanmerking nemen als buitengewone uitgaven?

Nee. Het appartementengebouw wordt bewoond door ouderen. Er kan pas sprake zijn van buitengewone uitgaven als een uitgave is gedaan wegens ziekte of invaliditeit. Ouderen behoren niet per definitie tot de groep zieken of invaliden. Defibrillator, bijbehorende cursus en alarmsysteem kunnen dan ook niet in aanmerking worden genomen als buitengewone uitgaven. Indien één van de bewoners ziek is (hartkwaal/hartaandoening), kan een hartdefibrillator voor hem een hulpmiddel zijn.

Een alarmsysteem wordt niet aangemerkt als hulpmiddel. Zo'n systeem stelt een zieke of invalide niet in staat tot het verrichten van een normale lichaamsfunctie waartoe hij zonder dat middel niet in staat zou zijn. Verder is een dergelijk systeem niet van een zodanige aard dat het hoofdzakelijk door zieke of invalide personen wordt gebruikt.

2.a.26.16 Dyslexiepakket

Een belastingplichtige heeft een kind dat dyslexie heeft. Via internet wordt een softwarepakket gekocht voor € 1.500. Dit pakket zet geschreven tekst om in gesproken woord en heeft een unieke tweekleurige cursor voor het gemakkelijk mee te lezen. Het standaardpakket bevat woordenboeken in vier verschillende talen en de bijbehorende natuurlijke menselijke stemmen. Woordpredictie, synoniemlijsten en gesproken spellingcontrole helpen de gebruiker bij het schrijven. Docenten kunnen het softwarepakket gebruiken om leerlingen op interactieve wijze te ondersteunen bij hun studie en het maken van toetsen. Komen de uitgaven voor de aanschaf van dit softwarepakket in aanmerking voor aftrek als ziektekosten?

Ja, de uitgaven voor de aanschaf van dit softwarepakket komen in aanmerking voor aftrek als ziektekosten.

In het algemeen wordt dyslexie aangemerkt als een vorm van invaliditeit. Zie Hoge Raad van 3 februari 1988, nr. 25 291 (BNB1988/110). Van belang is hier of het softwarepakket is aan te merken als een hulpmiddel. Een hulpmiddel is een middel dat iemand in staat stelt tot het verrichten van een normale lichaamsfunctie waartoe hij zonder dat middel niet in staat zou zijn (artikel 6.17, tweede lid, van de Wet IB 2001). Op grond van artikel 20a, aanhef en onderdeel b, van het UBIB 2001 worden zaken en aanpassingen van zaken tot de hulpmiddelen gerekend, voorzover deze zaken en de aanpassingen van een zodanige aard zijn dat zij hoofdzakelijk door zieke of invalide personen worden gebruikt. Indien dit zo is, hoeft de toets, of het softwarepakket een persoon tot het verrichten van normale lichaamsfuncties in staat stelt, niet meer plaats te vinden. Het softwarepakket lijkt specifiek te zijn samengesteld voor de doelgroep dyslexiepatiënten. Daarmee onderscheidt het zich van overige softwarepakketten en lijkt sprake te zijn van een zaak die hoofdzakelijk door zieke of invalide personen



wordt gebruikt. Het aanschaffen van een dergelijk softwarepakket zonder medisch advies of zonder medische begeleiding zal uitsluitend worden gedaan door of ten behoeve van mensen met een dyslexieprobleem. Het softwarepakket kan daarom worden aangemerkt als hulpmiddel.

Gezien de problemen die dyslexie veroorzaakt, lijkt het aannemelijk dat belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen kan voelen de uitgave te doen. Nu voldaan is aan alle voorwaarden is sprake van buitengewone uitgaven wegens ziekte. Omdat er geen sprake is van een voorwerp van geringe waarde wordt de afschrijving in aanmerking genomen.

2.a.26.17 Inrij-Canta

Een inrij-Canta is een voertuig. Via een op afstand bedienbare achterdeur kan een rolstoel naar binnen worden gereden. De rolstoel wordt vergrendeld en het voertuig wordt vanuit de rolstoel bestuurd. Voor het besturen van een inrij-Canta is geen rijbewijs nodig. Kan een inrij-Canta worden beschouwd als een hulpmiddel?

Nee, een inrij-Canta kan niet als een hulpmiddel worden beschouwd. Een auto of brommobiel kan niet als hulpmiddel worden aangemerkt, omdat ze geen bijzondere hoedanigheid bezitten welke meebrengt dat ze hoofdzakelijk worden gebruikt door zieke of invalide mensen. Hoewel een auto voor een zieke of invalide weliswaar kan worden gebruikt voor het vervullen van een normale lichaamsfunctie, te weten het zich buitenshuis over loopafstand verplaatsen, kan niet worden gezegd dat een auto of een voertuig daartoe het enige of meest geëigende middel is.

Een inrij-Canta is een brommobiel, die zodanig is geconstrueerd dat een rolstoelgebruiker er zittend in zijn rolstoel in kan rijden en vanuit zijn rolstoel de brommobiel kan besturen. Er zijn ook normale Canta's die deze speciale functie niet hebben. Daardoor is er sprake van een aanpassing van een zaak. Deze aanpassing is, als overigens aan de voorwaarden is voldaan, aan te merken als een hulpmiddel in de zin van artikel 20a, aanhef en onderdeel *b*, van het UBIB 2001. De afschrijving kan dan jaarlijks in aanmerking worden genomen.

2.a.27 Extra gezinshulp

2.a.27.1 Kwitantie ook factuur?

Belastingplichtige claimt aftrek van uitgaven voor extra gezinshulp. Zij heeft gebruik gemaakt van de diensten van een particuliere hulp. Is de kwitantie voldoende om voor aftrek in aanmerking te komen?

Belastingplichtige moet de uitgaven met schriftelijke bewijzen kunnen aantonen. Uit de bewijsstukken moeten tevens de gegevens met betrekking tot naam en adres van de hulp blijken. Als die gegevens op de kwitantie staan én belastingplichtige overigens aan de voorwaarden voldoet is de kwitantie voldoende bewijs.

2.a.27.2 Vervallen

2.a.27.3 Voeding gezinshulp

Zijn de kosten van aan de gezinshulp verstrekte voeding en drank ook als uitgaven voor extra gezinshulp aftrekbaar?

De kosten van aan de gezinshulp verstrekte voeding en drank maken onderdeel uit van de totale voor gezinshulp uitgegeven bedragen. Bij de beoordeling of sprake is van extra kosten moeten zij derhalve worden meegenomen. Met ingang van 1 januari 1997 geldt daarbij de voorwaarde dat de uitgaven (al dan niet apart) zijn opgenomen in de door de wet geëiste factuur (of kwitantie met vergelijkbare inhoud). Zie artikel 6.18, vijfde lid, van de Wet IB 2001. De kosten van voeding en drank van een inwonende gezinshulp kunnen blijken uit het bedrag van de beloning in natura dat is begrepen in het bedrag waarover loonheffing plaatsvindt.

2.a.27.4 Gezinshulp en gewone hulp

Belastingplichtige heeft in verband met nazorg na een ziekenhuisopname één maand gezinshulp (niet via de AWBZ) gehad. De kosten hiervan bedragen € 1.200 en zijn in 2007 betaald. Belastingplichtige heeft een 'gewone hulp' aan wie hij in 2007 € 1.150 betaalde. Zijn verzamelinkomen bedroeg in 2007 € 45.000. Wat kan hij aftrekken?

Uitgaven ter zake van gezinshulp zijn, voor zover er sprake is van extra uitgaven, aftrekbaar indien deze verband houden met ziekte, invaliditeit en bevalling. Deze uitgaven zijn € 1.200. Alleen de 'extra'



uitgaven zijn aftrekbaar. Bij een verzamelinkomen van € 45.000 wordt 2% (is € 900) niet als 'extra' aangemerkt. Dit percentage wordt niet naar tijdsgelang toegepast. Er is dus € 300 (€ 1.200 min € 900) aftrekbaar. De uitgaven voor de gewone hulp zijn niet aftrekbaar omdat deze uitgaven geen verband hebben met ziekte et cetera.

2.a.27.5 Kosten gezinshulp na overlijden

De echtgenote van belastingplichtige is ernstig ziek. Een gezinshulp verzorgt al maanden het huishouden waartoe ook twee kleine kinderen behoren. Medio februari overlijdt de echtgenote. De gezinshulp blijft dat kalenderjaar het huishouden verzorgen. Zijn de kosten van de gezinshulp aftrekbaar?

Indien in een gezin als gevolg van ziekte of invaliditeit van één van de partners in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001 gezinshulp nodig is, zijn de daaraan verbonden kosten buitengewone uitgaven (uitgaven wegens ziekte of invaliditeit) voorzover die kosten hoger zijn dan het bedrag dat volgt uit de tabel in artikel 6.18, tweede lid, van de Wet IB 2001. Kosten van gezinshulp welke voortvloeien uit de omstandigheid dat in een gezin één van de partners door overlijden, echtscheiding of anderszins is komen te ontbreken, zijn daarentegen geen buitengewone uitgaven. Hieruit volgt dat er zich gevallen zullen voordoen waarin ter zake van gezinshulp tijdens de ziekte of invaliditeit van één van de partners een zekere aftrek wegens buitengewone uitgaven kon worden verleend, terwijl na het overlijden van die partner deze aftrek niet langer mogelijk is. In zodanige gevallen kan naar mijn oordeel worden aangenomen dat de aan de gezinshulp verbonden kosten niet aanstonds bij het overlijden van de partner het karakter van uitgaven wegens ziekte of invaliditeit verliezen. In verband hiermede kunnen de inspecteurs er van uitgaan dat in deze gevallen de kosten van gezinshulp welke betrekking hebben op de maand waarin het overlijden valt en de daarop volgende drie maanden hun oorzaak nog in de ziekte of invaliditeit vinden. In deze concrete situatie zijn dus de kosten van de gezinshulp over de maanden januari tot en met mei aan te merken als tot de buitengewone uitgaven behorende uitgaven voor gezinshulp.

2.a.27.6 Persoonsgebonden budget

Belastingplichtige is rolstoelafhankelijk. Hij woont alleen in een aangepaste woning. Hij heeft een persoonsgebonden budget voor zijn eigen verzorging en voor de verzorging van zijn huishouden. Op dit budget wordt een inkomensafhankelijke eigen bijdrage in mindering gebracht. Belastingplichtige moet over de besteding van het persoonsgebonden budget verantwoording afleggen aan het Zorgkantoor of het Wmo-loket. Het totale bedrag van het persoonsgebonden budget valt onder de vrijstelling van artikel 3.104, aanhef en onderdeel j, van de Wet IB 2001. Belastingplichtige ontvangt dit budget, bij wijze van voorschot, maandelijks op zijn girorekening. Welk bedrag kan belastingplichtige als buitengewone uitgaven in aanmerking nemen?

Voor aftrek als buitengewone uitgaven komen in aanmerking de totale uitgaven van de geïndiceerde zorg, voorzover deze ook daadwerkelijk op belastingplichtige drukken. Omdat het netto persoonsgebonden budget (= persoonsgebonden budget min eigen bijdrage) is bedoeld voor de geïndiceerde uitgaven is in zoverre geen sprake van drukkende buitengewone uitgaven. Het netto persoonsgebonden budget komt dus in mindering op de gedane uitgaven. Een deel van het netto persoonsgebonden budget wordt als vrij besteedbaar bedrag aangemerkt. Hierover hoeft men geen verantwoording aan het Zorgkantoor of het Wmo-loket af te leggen. Dit vrij besteedbaar bedrag was tot en met 31 december 2006 1,5% van het persoonsgebonden budget met een minimum van € 250 en een maximum van € 1.250. Met ingang van 1 januari 2007 is het vrij besteedbare bedrag verhoogd tot € 2500. Met ingang van 1 januari 2008 geldt de regeling van vóór 2007 weer en is het vrij besteedbare bedrag 1,5% van het persoonsgebonden budget is met een minimum van € 250 en een maximum van € 1.250. Voor de vaststelling van de buitengewone uitgaven wordt aangesloten bij het vrij besteedbare bedrag van het persoonsgebonden budget zoals dat vóór 2007 gold en vanaf 2008 weer van toepassing is. Dit betekent dat een bedrag van 1,5% van het persoonsgebonden budget met een minimum van € 250 en een maximum van € 1.250 niet van invloed is op de aftrek van buitengewone uitgaven.

De uiteindelijk voor eigen rekening komende uitgaven voor de verschillende geïndiceerde zorgfuncties kunnen steeds worden aangemerkt als specifieke buitengewone uitgaven voor de toepassing van het chronisch ziekenforfait (artikel 6.20a van de Wet IB 2001) en de verhogingsfactor (artikel 6.24, eerste lid, van de Wet IB 2001); zie Kamerstukken II 2003-2004, 29 367, nr. 3. In dat geval is ook de drempel voor aftrek van uitgaven voor extra gezinshulp van het tweede lid, van art. 6.18, van de Wet IB 2001 niet van toepassing.

2.a.27.7 Alfahulpverlening

Belastingplichtige, 80+, heeft allerlei kwalen en kan enige huishoudelijke taken niet meer zelfstandig



uitvoeren. Deze worden daarom verricht door een zogenoemde alfahulp. Belastingplichtige betaalt deze hulp in enig jaar € 1.500. Hij kan dit bedrag declareren bij de gemeente, doet dit ook en krijgt het gehele bedrag terug. Hij betaalt voor deze hulpverlening evenwel ook een inkomensafhankelijke eigen bijdrage op grond van de Wet Maatschappelijke Ondersteuning (verder: WMO). Hoe moet belastingplichtige bovenstaande in zijn aangifte verwerken?

Het bedrag dat belastingplichtige ontvangt van de gemeente is op grond van artikel 3.104, aanhef en onderdeel I, van de Wet IB 2001 een vrijgestelde periodieke uitkering en verstrekking. Dit bedrag behoort dus niet tot het inkomen uit werk en woning van belastingplichtige. Belastingplichtige kan de door hem betaalde eigen bijdrage WMO als specifieke buitengewone uitgaven in aanmerking nemen. Voor de toepassing van het chronisch ziekenforfait (artikel 6.20a van de Wet IB 2001) en de verhogingsfactor (artikel 6.24, eerste lid, van de Wet IB 2001) telt deze eigen bijdrage dus ook mee. Omdat het hier gaat om gezinshulp op grond van de WMO is de drempel voor aftrek van uitgaven voor extra gezinshulp van het tweede lid, van artikel 6.18, van de Wet IB 2001 niet van toepassing.

2.a.28 Dieet

2.a.28.1 KNMG-richtlijnen en dieetbevestiging

Een arts wil geen dieetbevestiging afgeven 'omdat dat in strijd is met de richtlijnen van het KNMG'. Is dat zo?

Het afgeven van een voor de aftrek noodzakelijke dieetbevestiging is niet in strijd met het KNMG-richtlijn.

2.a.28.2 Dieetbevestiging of voorschrift

Is aftrek van dieetkosten ook mogelijk als een andere bevestiging wordt overgelegd dan de dieetbevestiging die tot stand is gekomen in overleg tussen KNMG en de Belastingdienst?

Ja, een voorschrift van de arts waaruit het dieettype blijkt, is ook voldoende.

2.a.28.3 Drempel en forfait

In artikel 6.17, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet IB 2001 is bepaald dat de extra uitgaven voor een op medisch voorschrift gehouden dieet aftrekbaar zijn indien zij hoger zijn dan € 113. Moet deze € 113 op de aftrekbare dieetkosten in mindering worden gebracht?

Nee. Om voor aftrek van dieetkosten in aanmerking te komen moeten de kosten meer bedragen dan € 113. Bij de samenstelling van het dieetkostenoverzicht, zoals opgenomen in artikel 37 van de URIB 2001, is daar al rekening mee gehouden. De vermelde bedragen zijn dus geheel aftrekbaar.

2.a.28.4 Dieet niet opgenomen in lijst URIB 2001

Een belastingplichtige claimt aftrek van de kosten van een dieet dat niet voorkomt op de lijst van artikel 37 van de URIB 2001. Is de aftrek mogelijk?

Diëten waarvan de extra kosten meer dan € 113 bedragen en die voor aftrek in aanmerking komen zijn limitatief opgesomd in artikel 37 van de URIB 2001. Als een dieet niet is opgenomen in de lijst, is aftrek van buitengewone uitgaven voor dat dieet niet mogelijk (zie de laatste zin van het eerste lid van dit artikel). Vergelijk ook Hoge Raad 4 februari 1998, nr. 32 763 (LJN: AA2416).

2.a.28.5 Moerlandieet

Is voor een Moerlandieet een bedrag uit de dieetkostentabel van artikel 37 van de URIB 2001 van toepassing?

Ja, indien het dieet wordt gevolgd op medisch voorschrift wordt het met ingang van 2004 gerangschikt onder de oncologische diëten van de dieetkostentabel.

2.a.28.6 Dubbele dieetkosten

Bij belastingplichtige is sprake van twee afzonderlijke, op zichzelf staande, ziektebeelden (metabole ziekten en hypertensie) en aandoeningen (diabetes en hypertensie). Voor elk ziektebeeld heeft de arts een (verschillend) dieettype (respectievelijk diabetes dieet en natriumbepert dieet) voorgeschreven. Kan belastingplichtige de forfaitaire aftrek voor beide dieettypen in aanmerking nemen?



Ja. Als sprake is van meerdere ziektebeelden en van verschillende dieettypen kan per dieettype een bedrag in aanmerking worden genomen. De tekst van artikel 37 van de URIB 2001 verzet zich hier niet tegen.

Voor gevallen waarin sprake is van één ziektebeeld (bijvoorbeeld metabole ziekten) en meerdere dieettypen (bijvoorbeeld diabetes en galactosevrij) geldt de beperking van artikel 37, derde lid, van de URIB 2001 wel. In dat geval wordt alleen het hoogste bedrag in aanmerking genomen.

2.a.29 Kleding en beddengoed

2.a.29.1 Meerdere malen forfait

Kan binnen één gezin meerdere malen de forfaitaire aftrek voor kleding en beddengoed worden geclaimd?

Ja, de bedragen gelden per persoon die ziek of invalide is. Dit standpunt sluit aan bij het arrest van de Hoge Raad van 12 mei 1976, nr. 17 993 (BNB 1976/145) en de uitspraak van het Hof Leeuwarden 7 november 1994, nr. 93/0406 (V-N 1995/649).

2.a.29.2 Moeten kosten worden gespecificeerd bij toepassing lage forfait?

Moet in alle gevallen waarin door een belastingplichtige het lage forfaitaire aftrekbedrag voor kleding en beddengoed in aanmerking is genomen, de extra kosten ook daadwerkelijk tot in detail worden gespecificeerd.

Om te voorkomen dat alle geringe uitgaven afzonderlijk moeten worden aangetoond, is juist in artikel 38 van de URIB 2001 een forfaitaire aftrekgeregeling neergelegd. De regeling is zodanig geredigeerd dat om in aanmerking te komen voor het lage bedrag slechts een geringe bewijslast is vereist. In gevallen waarin de aard van de ziekte of invaliditeit bekend is en uit algemene wetenschap (of uit de aangiftes van voorgaande jaren) bekend is dat de betreffende ziekte of invaliditeit extra uitgaven voor kleding en beddengoed met zich meebrengt, kan bij het ontbreken van een nadere specificatie van de uitgaven dan wel van de betalingsbewijzen, toch de lage aftrek worden verleend. Hierbij wordt nog opgemerkt dat onder het forfait voor de uitgaven voor kleding en beddengoed ook de extra bewassingskosten moeten worden gebracht.

2.a.30 Reiskosten ziekenbezoek

2.a.30.1 Overnachtingskosten

Vallen overnachtingskosten ook onder de reiskosten ziekenbezoek?

Nee, op grond van artikel 6.17, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Wet IB 2001 zijn alleen de reiskosten aftrekbaar.

2.a.30.2 Reiskosten ziekenbezoek voor bezoek TBS-er?

Zijn de reiskosten voor het bezoek aan een zoon die in het kader van TBS wordt behandeld aftrekbaar als buitengewone uitgaven?

Er is in een TBS-instelling sprake van een medische behandeling, daarom kan er, mits aan alle overige wettelijke voorwaarden wordt voldaan, aftrek reiskosten aan de ouder worden verleend.

2.a.30.3 Reiskosten ziekenbezoek bij ziekte broer

Belastingplichtige maakte in het verleden deel uit van een gezin waartoe ook haar broer behoorde. Haar broer is vanaf zijn geboorte invalide. In de periode dat belastingplichtige nog tot het gezin behoorde (zij was toen 10 jaar), is haar broer naar een verpleeghuis gegaan. Inmiddels is zij 30 jaar ouder en bezoekt zij haar broer in het verpleeghuis regelmatig. Zijn de kosten aftrekbaar als reiskosten ziekenbezoek?

In dit geval is aftrek mogelijk. Van belang is of belastingplichtige bij het begin van de ziekte een gezamenlijke huishouding voerde met degene die ziek of invalide is. Volgens de Hoge Raad kan aan het begrip 'voeren van een gezamenlijke huishouding' in zekere mate een ruime uitleg worden gegeven. Voor de toepassing van artikel 6.17, eerste lid, aanhef en onderdeel e, van de Wet IB 2001 moet het begrip in die zin worden opgevat dat daaronder mede moet worden begrepen de situatie van



kinderen die met hun ouders in gezinsverband wonen (Hoge Raad 23 juni 1999, nr. 34 668, LJN: AA2776).

2.a.30.4 Uitgaven voor ziekenbezoek als onderdeel van de verpleging

De dochter van belastingplichtige wordt plotseling ernstig ziek. Zij heeft twee weken in het ziekenhuis gelegen en wordt na thuiskomst verpleegd door de Thuiszorg. Belastingplichtige helpt haar dochter gedurende de hele ziekteperiode op drie dagen in de week met haar huishouden waartoe naast de echtgenoot ook drie kleine kinderen behoren. Belastingplichtige trekt deze reiskosten af als reiskosten in verband met ziekenbezoek. Kan dat?

Nee. Er wordt immers niet voldaan aan de voorwaarde van het gezamenlijk voeren van een huishouden bij de aanvang van de ziekte. Maar afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan een aftrek al uitgaven voor extra gezinshulp mogelijk zijn.

Voor de beoordeling van de reiskosten van belastingplichtige is het van belang onderscheid te maken tussen ziekenbezoek als onderdeel van de verpleging (bijvoorbeeld voor zieken die na een opname thuis worden verpleegd) en gewoon ziekenbezoek. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 29 september 1982, nr. 21 221 (BNB1982/310, V-N 1982/2174) en de uitspraak van het Hof 's-Gravenhage van 28 juli 1984, nr. 33/84 (FED1985/97) bestaat er onder omstandigheden de mogelijkheid de uitgaven voor ziekenbezoek als onderdeel van de verpleging onder de uitgaven voor extra gezinshulp te rangschikken. Hierbij is onder meer van belang of de bezoekende ouder is aan te merken als een gezinshulp en of de zieke gezien zijn inkomen in staat is de door de bezoekende ouder gemaakte kosten te vergoeden. Ook de leeftijd van de zieke is van belang. Of er in een bepaalde situatie wordt voldaan aan de in de rechtspraak geformuleerde criteria is ter beoordeling van de bevoegde inspecteur van de Belastingdienst.

2.b Uitgaven wegens overlijden van de belastingplichtige, zijn partner en zijn jonger dan 27-jarige kinderen

2.b.1 Begrafenisverzekering/deposito

2.b.1.1 Aftrekbaarheid premies begrafenisverzekering

In welke gevallen zijn premies voor een begrafenisverzekering aftrekbaar als buitengewone uitgaven?

Aftrek is alleen mogelijk als:

- de polis de voorwaarde bevat dat afkoop, vervreemding of verpanding niet mogelijk is; én
- de uitkering uitsluitend te gebruiken is voor de kosten van de begrafenis of crematie en er overigens voor de verzekerde of zijn erven ook geen reële mogelijkheid bestaat tot teruggave van (een deel van) de premie(s).

2.b.1.2 Depositostorting begrafenis kosten

Een belastingplichtige doet in 2007 een depositostorting van € 4.000 bij X BV. Dit deposito is bestemd om na het overlijden van belastingplichtige de uitgaven van diens uitvaart (begrafenis of crematie) te dekken. Over het deposito wordt een rente vergoed. Na het overlijden van belastingplichtige kunnen de erven van belastingplichtige de rekeningen inzake de uitvaart indienen bij X BV waarna X BV overgaat tot uitkering van de desbetreffende bedragen uit het deposito. Kan belastingplichtige € 4.000 als buitengewone uitgaven in aanmerking nemen?

De belastingplichtige kan € 4.000 als buitengewone uitgaven (artikel 6.16, aanhef en onderdeel b, van de Wet IB 2001) in aanmerking nemen indien aan een aantal voorwaarden is voldaan. Deze voorwaarden zijn:

- op het moment van de storting moet deze betrekking hebben op belastingplichtige, zijn partner en zijn jonger dan 27-jarige kinderen (voorzover belastingplichtige zich redelijkerwijs gedrongen heeft kunnen voelen tot het doen van die uitgaven);
- de storting, de som van de stortingen en de bijgeschreven rente overtreffen niet hetgeen gebruikelijk is (daar is in ieder geval sprake van als het bedrag niet hoger is dan het bedrag dat is vermeld in artikel 5.10, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001);
- terugstorting (geheel of ten dele), vervreemding en verpanding zijn uitgesloten,
- er vindt nimmer restitutie in geld plaats;
- uit het deposito worden alleen uitgaven voor de uitvaart vergoed die als uitgaven wegens overlijden in de zin van de Wet IB 2001 zijn aan te merken.

Het saldo van de depositorekening behoort tot de rendementsgrondslag van box 3.



2.b.2 Begrafeniskosten/civilrechtelijk deel

Als een belastingplichtige op grond van een dringende morele verplichting een hoger bedrag dan zijn civilrechtelijk deel in de begrafenis­kosten betaalt en afziet van verhaal op de andere erfgenamen kan dan ook het niet verhaalde bedrag als buitengewone uitgaven bij hem in aanmerking worden genomen?

Dat is afhankelijk van de omstandigheden. Begrafenis- of crematiekosten zijn, behoudens wanneer niet aan de wettelijk gestelde voorwaarden wordt voldaan, steeds als tot de buitengewone uitgaven te rekenen uitgaven van ziekte respectievelijk overlijden aan te merken, ongeacht de omvang van de nalatenschap of de aanwezigheid van een kapitaalsuitkering uit levensverzekering. In beginsel kan geen hoger bedrag tot de buitengewone uitgaven worden gerekend dan het bedrag dat civilrechtelijk ten laste van de belastingplichtige komt in zijn hoedanigheid van erfgenaam. Slechts indien een belastingplichtige op grond van een dringende morele verplichting een hoger bedrag dan zijn civilrechtelijk aandeel betaalt en hij afziet van verhaal op de andere erfgenamen, kan ook het niet verhaalde bedrag als buitengewone uitgave in aanmerking worden genomen (arrest van de Hoge Raad van 22 juli 1983, nr. 21 811, BNB 1983/289).

Goedkeuring

Met betrekking tot de aftrekmogelijkheid voor uitgaven wegens overlijden van de partner en zijn kinderen jonger dan 27 jaar keur ik goed dat een dringende morele verplichting altijd aanwezig wordt geacht – waardoor bij volledige betaling ook integrale aftrek mogelijk wordt – in de volgende gevallen:

- de belastingplichtige en de overledene waren voorafgaande aan het overlijden partner in de zin van art. 1.2 Wet IB 2001;
- de belastingplichtige en het jonger dan 27-jarige kind voerden gedurende meer dan zes maanden voorafgaande aan het overlijden een gezamenlijke huishouding.

Indien in deze gevallen de gezamenlijke huishouding niet heeft voortgeduurd tot het overlijden omdat de belastingplichtige of de overledene om medische redenen in bijvoorbeeld een verpleeghuis is opgenomen is deze regeling overeenkomstig van toepassing.

In het besluit van 14 februari 2008, CPP2007/3175M was in dit onderdeel opgenomen hoe moet worden omgegaan met de aftrek van begrafenis­kosten na invoering van het met ingang van 1 januari 2003 geldende erfrecht. In die gevallen kan alleen het civilrechtelijk aandeel in de begrafenis­kosten in aanmerking worden genomen omdat de begrafenis­kosten worden verwerkt in het zuiver saldo van de nalatenschap. In het besluit was aangegeven dat een hoger bedrag in aanmerking kan worden genomen bij een testament of in gevallen waarin de wettelijke verdeling volgens de daarvoor geldende regels ongedaan is gemaakt.

Inmiddels is gebleken dat deze passage in de praktijk onduidelijkheid oproept. Uit het arrest BNB 1983/289 blijkt dat bij aanwezigheid van een dringende morele verplichting aftrek van door belasting­plichtige betaalde begrafenis­kosten mogelijk is tot een hoger bedrag dan overeenkomt met het civilrechtelijke aandeel. Dit arrest is ook van belang voor gevallen waarin de wettelijke verdeling is toegepast. Het gaat dan om die gevallen waarin de langstlevende echtgenoot uiteindelijk toch een hoger bedrag heeft gedragen dan hij op grond van zijn civilrechtelijk deel verschuldigd zou zijn. Om een hoger bedrag in aanmerking te nemen, moet dan naast het feitelijk dragen van de kosten ook sprake zijn van een dringende morele verplichting om een hoger bedrag te betalen. Bij fiscaal partners wordt die morele verplichting altijd aanwezig geacht. Dit betekent dat bij fiscaal partners een hogere aftrek mogelijk is als men feitelijk meer draagt dan het civilrechtelijk deel.

Wellicht ten overvloede merk ik op dat geen aftrek mogelijk is indien en voorzover de kosten kunnen worden voldaan uit een ter zake van het overlijden ontvangen belastingvrije vergoeding, welke (mede) bestemd is deze kosten te bestrijden. In de arresten van 15 juli 1986 (nr. 23 413, BNB 1986/298 en nr. 23 800, BNB 1986/299) heb ik aanleiding gevonden voor zover nodig goed te keuren dat de bij overlijden ontvangen uitkeringen zoals bedoeld in art. 7.674 van het Burgerlijk Wetboek en daarmee overeenkomende onbelaste uitkeringen niet worden aangemerkt als uitkeringen (mede) bestemd om kosten ter zake van overlijden te bestrijden.

Ambtshalve vermindering

Omdat onduidelijkheid heeft bestaan over de aftrekmogelijkheden van begrafenis­kosten wordt de mogelijkheid voor ambtshalve vermindering in deze gevallen verruimd. Vermindering van onherroepelijk vaststaande aanslagen kan in deze gevallen in zoverre plaatsvinden in afwijking van paragraaf 9 van het besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735 (gewijzigd bij besluit van 3 juni 1996, nr. AFZ 96/1125



M en in verband met de invoering van de euro gewijzigd bij besluit van 6 december 2001, nr. CPP2001/3435M).

2.b.3 Uitgaven wegens overlijden van de ongehuwd samenwoonde

Kan een ongehuwd samenwonende in aanmerking komen voor aftrek van buitengewone uitgaven voor door hem gedane uitgaven in verband met het overlijden van degene met wie hij samenwoonde?

Dit kan uitsluitend in de situatie dat er, conform het bepaalde in artikel 1.2 van de Wet IB 2001, is gekozen voor de kwalificatie als partner.

2.b.4 Begrafeniskosten/kring van verwanten. Hardheidsclausule

Belastingplichtige betaalt de kosten van de begrafenis van zijn vader. Zijn de uitgaven aftrekbaar als buitengewone uitgaven?

Als buitengewone uitgaven zijn slechts aftrekbaar de uitgaven wegens overlijden van belastingplichtige, zijn partner en zijn jonger dan 27-jarige kinderen. De uitgaven voor de begrafenis van zijn vader zijn dus niet aftrekbaar, tenzij de vader de fiscale partner van belastingplichtige was. De wetgever heeft bij de belastingherziening 2001 uitdrukkelijk een beperking opgenomen in de kring van personen ten aanzien van wie aftrek van dergelijke kosten mogelijk is. Verzoeken om met toepassing van de hardheidsclausule aftrek van uitgaven wegens overlijden van anderen te verlenen, worden dan ook afgewezen. De Commissie voor de Verzoekschriften uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal heeft zich met dit beleid verenigd (Kamerstukken II TK 2002/03, 28 619, nr. 33).

2.b.5 Aankoop dubbel graf bij overlijden echtgenote

Bij het overlijden van zijn echtgenote heeft belastingplichtige een dubbel graf gekocht voor € 6.000. De kosten van een enkel graf zijn € 4.500. Wat is aftrekbaar?

- Het gehele bedrag van € 6.000?*
- Een bedrag van € 4.500?*
- Een bedrag van € 3.000?*

De aankoop van het grafrecht is geheel aftrekbaar. Het ongebruikte deel van het graf is onverkoopbaar. Zie ook Hof Leeuwarden 18 november 1968, nr. 194/68 (BNB 1969/228). Dit grafrecht behoort evenwel tot de 'kosten van lijkbezorging'. Het hangt dan van de feitelijke verdeling af of een hogere aftrek dan het civielrechtelijk deel in aanmerking kan komen. Zie ook 2.b.2.

In de situatie dat het grafrecht wordt gekocht bij het in leven zijn van beide fiscale partners, is aftrek mogelijk als blijkt dat het grafrecht niet kan worden vervreemd (Hoge Raad 8 juli 1996, nr. 31 287, LJN: AA2000).

2.b.6 Begrafeniskosten in twee jaren betaald. Hardheidsclausule

De partner van belastingplichtige is eind oktober 2006 overleden. Belastingplichtige, enig erfgenaam, betaalt deels in 2006 en deels in 2007 de begrafenis kosten. Moet in beide jaren rekening worden gehouden met de drempel?

Ja. In 2006 wordt de hoogte van de drempel bepaald door het verzamelinkomen van belastingplichtige en – bij keuze voor fiscaal partnerschap voor heel 2006 – het verzamelinkomen van zijn partner vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek. In 2007 geldt uitsluitend het verzamelinkomen van belastingplichtige vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek. De wetgever heeft voor wat betreft het moment van aftrek van buitengewone uitgaven uitdrukkelijk aangesloten bij het moment van betaling. Dat uitgangspunt brengt mee dat geen betekenis kan worden toegekend aan de omstandigheid dat in enig jaar betaalde kosten verband houden met een gebeurtenis in een voorgaand kalenderjaar. De uitgaven kunnen dan ook niet anders dan in de desbetreffende kalenderjaren met inachtneming van de in die jaren van toepassing zijnde drempel in aanmerking worden genomen. Verzoeken om met toepassing van de hardheidsclausule een afwijkende regeling te treffen, worden afgewezen.

2.b.7 Partner

Belastingplichtige A overlijdt in december 2006. Hij was kostwinner voor zijn partner B. Deze had geen eigen inkomen. A heeft jaarlijks in zijn aangifte de buitengewone uitgaven van A en B in aanmerking genomen. B krijgt met ingang van januari 2007 pensioen en betaalt in januari 2007 de kosten van het



overlijden van A. Heeft B voor het jaar 2007 recht op aftrek van uitgaven van overlijden van haar partner als bedoeld in artikel. 6.16, aanhef en onderdeel b, van de Wet IB 2001?

Ja, B kan de op haar drukkende uitgaven wegens overlijden in aanmerking nemen bij haar aangifte IB 2007. Met het begrip partner wordt in de verschillende bepalingen van de Wet IB 2001 bedoeld de partner in het desbetreffende kalenderjaar. Het is echter in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever dat B in 2007 uitgaven wegens overlijden van degene met wie hij voorafgaande aan het overlijden partner in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001 was, in aanmerking kan nemen. Zie ook 2.b.2. waarin een dringende morele verplichting werd verondersteld ten aanzien van de overledene die partner was voorafgaande aan het overlijden. Ook hier geldt dat voldaan dient te zijn aan de voorwaarde dat belastingplichtige erfgenaam is en hangt het van de feitelijke verdeling af of een hogere aftrek dan het civielrechtelijk deel in aanmerking kan komen.

2.c Uitgaven wegens arbeidsongeschiktheid of chronische ziekte van de belastingplichtige

2.c.1 Criteria voor arbeidsongeschiktheid

Zijn er criteria voor de bepaling van de mate van arbeidsongeschiktheid van een belastingplichtige die niet afkomstig is uit het arbeidsproces?

Voor de bepaling van de mate van arbeidsongeschiktheid kan in het algemeen de beslissing van de UVI (Uitvoeringsinstelling) tot uitgangspunt worden genomen. Indien een belastingplichtige in aanmerking wenst te komen voor de arbeidsongeschiktheidsaftrek, maar geen verklaring van de UVI kan overleggen waaruit de mate van arbeidsongeschiktheid blijkt, heeft hij evenwel de vrijheid om andere bewijsmiddelen aan te dragen. Hierbij kan worden gedacht aan het overleggen van een verklaring van een arts, niet zijnde de eigen of behandelend arts.

2.c.2 Arbeidsongeschiktheid/tijdvak

Een belastingplichtige wordt op 31 oktober 2006 arbeidsongeschikt en zal dat naar verwachting ook blijven. Heeft hij voor het belastingjaar 2006 recht op aftrek van uitgaven wegens arbeidsongeschiktheid?

Toetsmoment is het begin van het kalenderjaar. Als de belastingplichtige in de loop van het kalenderjaar arbeidsongeschikt is geworden dan heeft hij voor dat jaar geen recht op de aftrek. In het voorgelegde geval zal belastingplichtige voor 2006 niet, maar voor 2007 wel de aftrek kunnen claimen.

2.c.3 Vormt de plaatsing van een kroon een hulpmiddel voor toepassing chronisch ziekenforfait?

Een belastingplichtige heeft in 2007 een kroon op zijn kies laten plaatsen. Dit kostte hem € 325. Hij is niet voor deze kosten verzekerd. Is de kroon een hulpmiddel als bedoeld in artikel. 6.17, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 waardoor belastingplichtige in aanmerking komt voor het forfait wegens chronische ziekte van artikel 6.20a van de Wet IB 2001?

Nee, een kroon is geen hulpmiddel. Voor de kwalificatie als hulpmiddel is vereist dat er sprake blijft van een zelfstandige zaak. Zie Hoge Raad 21 november 1990, nr. 26 895 (BNB 1991/36). De kroon vormt na het plaatsen geen zelfstandige zaak meer en kan hierdoor niet als een hulpmiddel worden aangemerkt. De kosten van (het plaatsen van) de kroon kunnen wel als buitengewone uitgaven ter zake van ziekte als bedoeld in artikel 6.16, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001 worden aangemerkt. Belastingplichtige komt echter door deze uitgaven niet in aanmerking voor het chronisch ziekenforfait van artikel 6.20a van de Wet IB 2001, noch voor de verhogingsfactor van artikel 6.24 van de Wet IB 2001.

2.d Uitgaven wegens ouderdom van belastingplichtige

2.d.1 Forfait wegens ouderdom 3 maal?

Een man (ouder dan 65 jaar) overlijdt in de maand mei van 2007. Zijn echtgenote (eveneens ouder dan 65 jaar) claimt op de aangifte over dat jaar van haar overleden echtgenoot 2 maal het forfait wegens ouderdom en op de aangifte van haarzelf 1 maal het forfait wegens ouderdom. Is dit juist?

Nee, dit is niet juist. Voor ieder van de echtgenoten is de aftrek van het forfait wegens ouderdom van toepassing. In welke aangifte welk bedrag wordt verwerkt, hangt af van de keuze van de echtgenoten.

Kiezen zij voor partnerschap voor het gehele jaar (artikel 6.24, vierde lid, van de Wet IB 2001) dan



worden de buitengewone uitgaven samengevoegd, waarna toerekening op grond van artikel 2.17 van de Wet IB plaats kan hebben. Kiezen zij hier niet voor dan is in beide aangiften eenmaal aftrek mogelijk.

2.e Uitgaven wegens adoptie door de belastingplichtige of zijn partner

2.e.1 Bureaukosten adoptieverenigingen

De uitgaven voor bemiddeling als bedoeld in artikel 1 van de Wet opnemng buitenlandse kinderen ter adoptie komen in aanmerking tot ten hoogste het normbedrag als vermeld in artikel 39, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de URIB 2001. In welke situaties kan deze aftrek worden verleend?

Als gevolg van de Wet opnemng buitenlandse kinderen ter adoptie dient bij een interlandelijke adoptie minimaal voor een wettelijk verplicht deel gebruik te worden gemaakt van diensten van een vergunninghouder (erkend adoptiebureau). Dit verplichte deel wordt aangeduid met de term verplichte deelbemiddeling. De kosten van deze verplichte deelbemiddeling zijn vastgesteld op het normbedrag (met ingang van 1 januari 2006 € 1.000) als vermeld in artikel 39, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de URIB 2001 en komen voor aftrek in aanmerking tot ten hoogste dat normbedrag. Indien beide fiscale partners deze uitgaven in aanmerking nemen, wordt het gezamenlijk in aftrek te brengen bedrag gesteld op ten hoogste dat normbedrag. Deze aftrek geldt ook als de volledige bemiddeling plaatsvindt door de vergunninghouder.

Verder zijn aftrekbaar:

- de uitgaven die verband houden met de indiening en de behandeling van een verzoek tot het uitspreken van adoptie;
- de procedurekosten volgens het recht van het land van herkomst bij interlandelijke adopties;
- de kosten van algemene voorlichting;
- de uitgaven voor vervoer en begeleiding van het kind;
- de reis- en verblijfkosten van één heen- en terugreis van beide adoptie-ouders. De noodzakelijke verblijfkosten dienen te worden verminderd met de besparing thuis.

Kosten van met de adoptanten meereizende andere gezinsleden zijn niet aftrekbaar. Ook de bedragen die, al of niet verplicht, aan het kindertehuis zijn betaald, zijn niet aftrekbaar. Zie Hoge Raad 13 oktober 2006, nr. 40 997 (LJN: AY9982).

Wereldkinderen

Als de adoptie via de Vereniging Wereldkinderen heeft plaatsgevonden en de adoptie-ouders het kind niet zelf hebben opgehaald in het land van herkomst, komen, indien de bemiddelingsovereenkomst dateert van vóór 1 februari 2003, de onderstaande bedragen, voor aftrek in aanmerking.

	Procedurekosten	Reiskosten
1998	f 1.915	f 2.129
1999	f 1.674 (€ 760)	f 2.016 (€ 915)
2000	f 2.116 (€ 960)	f 1.993 (€ 904)
2001	f 2.200 (€ 998)	f 2.500 (€ 1.134)
2002	€ 1.452	€ 1.441
2003	€ 1.643	€ 1.509
2004	€ 1.859	€ 1.708

Vanaf 2005 geeft de zogenoemde volstortnota duidelijkheid over het aan belastingplichtige voor de procedurekosten en voor de reiskosten in rekening gebrachte bedragen. Is deze nota in 2005 integraal betaald dan zijn die kostenposten in dat jaar aftrekbaar.

Met ingang van 1 februari 2003 heeft de Vereniging Wereldkinderen de werkwijze gewijzigd. Waar voorheen de kosten, ongeacht het land van herkomst, werden gemiddeld, worden voortaan de kosten uitgesplitst per land van herkomst. Op 1 februari 2003 al lopende bemiddelingsovereenkomsten worden overeenkomstig de 'oude' werkwijze behandeld. Is de bemiddelingsovereenkomst gesloten op of na 1 februari 2003 dan gelden jaarlijks voor de procedurekosten en voor de reiskosten per land van herkomst, andere tarieven. De zogenoemde volstortnota geeft duidelijkheid over de aan belastingplichtige voor de procedurekosten en voor de reiskosten in rekening gebrachte bedragen. Is deze nota integraal betaald, zijn die kostenposten in het jaar van betaling aftrekbaar.



2.e.2 Kosten regelen voogdij

Een belastingplichtige claimt advocaatkosten gemaakt voor de regeling van de aan de adoptie voorafgaande voogdij. Vallen deze kosten ook onder het begrip adoptiekosten?

Nee, op grond van artikel 39 van de URIB 2001 zijn alleen de kosten van de procedure voor de adoptie zelf en de reiskosten van de adoptiefouders aftrekbaar.

2.e.3 Kracht van gewijsde adoptievonnis

Is het moment waarop een adoptievonnis kracht van gewijsde krijgt nog van belang?

Ingevolge artikel 39 van de URIB 2001 worden de reis- en verblijfkosten van buitenlandse adopties niet eerder in aanmerking genomen dan nadat het ter zake van de adoptie bevoegde gezag (Ministerie van Justitie) de beginseltoestemming of de toestemming tot het opnemen van het kind in het gezin heeft verleend dan wel, indien deze beginseltoestemming of toestemming ontbreekt, de uitspraak van de rechter waarbij het verzoek om adoptie is toegewezen, kracht van gewijsde heeft gekregen. In de praktijk is voor de aftrek van deze kosten het moment van kracht van gewijsde niet relevant. Met uitzondering van de overzeese gebiedsdelen van het Koninkrijk der Nederlanden kan het kind zonder beginseltoestemming of toestemming tot het opnemen van het kind in het gezin namelijk niet naar Nederland komen.

2.e.4 Kosten niet geslaagde adoptie

Zijn de reis- en verblijfkosten van een niet geslaagde buitenlandse adoptie aftrekbaar?

Ja. Aftrek is mogelijk als door het ter zake van de adoptie bevoegde gezag (Minister van Justitie) de beginseltoestemming of toestemming tot het opnemen van het kind in het gezin is verleend.

Voor de beoordeling van de aftrek is dus niet van belang of sprake is van een geslaagde adoptie.

2.e.5 Vervallen

2.e.6 Adoptiekosten in 2 jaren betaald. Hardheidsclausule

Belastingplichtige betaalt de adoptiekosten in 2 jaren. Moet in beide jaren rekening worden gehouden met de drempel?

Ja. De wetgever heeft voor wat betreft het moment van aftrek van buitengewone uitgaven uitdrukkelijk aangesloten bij het moment van betaling. Dat uitgangspunt brengt met zich mee dat geen betekenis kan worden toegekend aan de omstandigheid dat in enig jaar betaalde kosten verband houden met een gebeurtenis in een voorafgaand kalenderjaar. De uitgaven kunnen dan ook niet anders dan in de desbetreffende kalenderjaren met inachtneming van de in die jaren van toepassing zijnde drempel in aanmerking worden genomen. Verzoeken om met toepassing van de hardheidsclausule een afwijkende maatregel te treffen, worden afgewezen.

3. Weekenduitgaven voor gehandicapten van 27 jaar of ouder (Afdeling 6.6 van de Wet IB 2001)

3.1 Berekening weekenduitgaven gehandicapte

3.1.1 Berekening weekenduitgaven gehandicapte

De zoon van belastingplichtige (32 jaar) woont in een gezinsvervangend tehuis op 40 kilometer afstand van de woning van belastingplichtige. Twee keer per maand haalt belastingplichtige hem met de auto op donderdag op en brengt hem zondags weer naar het tehuis. Wat is aftrekbaar?

Indien de zoon een ernstig gehandicapt kind is, is er op basis van artikel 40 van de URIB 2001 per dag waarop hij bij belastingplichtige verblijft een bedrag van € 9 aftrekbaar. In artikel 20 van het UBIB 2001 is beschreven wanneer sprake is van een ernstig gehandicapt kind. De dagen van halen en brengen tellen daarbij als hele dagen van verblijf bij belastingplichtige mee. Voor de kosten van het per auto halen en brengen geldt een bedrag van € 0,20 per kilometer.

Aftrekbaar per verblijf bij belastingplichtige:

- verblijfkosten: 4 (dagen) x € 9 = € 36;
- reiskosten: 2 (ritten) x 80 (kilometers heen en terug) x € 0,20 = € 32.



3.1.2 Reisafstand weekenduitgaven voor gehandicapten

De zoon van belastingplichtige woont in een AWBZ-instelling op 20 kilometer afstand van de woning van belastingplichtige. De zoon verblijft één keer per twee weken een weekend bij zijn ouders. Belastingplichtige verblijft de maanden juni, juli en augustus in zijn caravan die op 60 kilometer van de instelling staat. Ook in die periode haalt hij zijn zoon met de auto op en brengt hem na het weekend weer terug naar de instelling. Mag belastingplichtige voor de berekening van de weekenduitgaven tijdens die zomermaanden uitgaan van een reisafstand van 60 kilometer?

Nee, in artikel 40 van de URIB 2001 staat dat als reisafstand geldt de afstand tussen de plaats waar het kind doorgaans verblijft en de plaats waar de belastingplichtige doorgaans verblijft. Deze zinsnede moet worden uitgelegd als de plaats waar gedurende het jaar meestal wordt verbleven, en dat is voor de belastingplichtige de woonplaats. Daarom kan bij het bepalen van de reisafstand niet uit worden gegaan van de reisafstand van de AWBZ-instelling naar het 'vakantieadres', maar van de reisafstand van de AWBZ-instelling naar de woonplaats van de belastingplichtige.

3.1.3 Woon/zorgvorm en weekenduitgaven voor gehandicapten

De ouders van vier ernstig gehandicapte kinderen (ouder dan 27) gebruiken het persoonsgebonden budget van hun kind om een woon/zorgvorm te financieren. Deze woon/zorgvorm voorziet in huisvesting, voeding, verzorging en begeleiding van deze vier kinderen. De kinderen bezoeken de ouders regelmatig. Komen de ouders in aanmerking voor aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten?

Nee, om voor weekenduitgaven in aanmerking te komen, moet ook voldaan zijn aan het vereiste dat de gehandicapte doorgaans in een bij of krachtens de AWBZ geregelde intramurale instelling verblijft. Dat is in deze situatie niet het geval.

3.2 Drempel?

Geldt er voor de aftrek van weekenduitgaven voor gehandicapten een drempel?

Nee. Deze uitgaven vormen een aparte categorie binnen de persoonsgebonden aftrekposten.

3.3 Toerekening aftrekpost

Kunnen partners kiezen bij wie de weekenduitgaven voor gehandicapten in aanmerking worden genomen?

Ja. Deze uitgaven behoren tot de zogeheten gemeenschappelijke inkomensbestanddelen (artikel 2.17, vijfde lid, van de Wet IB 2001). De partners kunnen dus onder de daarvoor geldende voorwaarden zelf kiezen bij wie van hen en in welke verhouding de uitgaven in aanmerking worden genomen. Indien beide partners uitgaven in aanmerking nemen, wordt het bij ieder in aftrek te brengen bedrag gesteld op de helft van het volgens het in artikel 40, eerste lid, van de URIB 2001 in aanmerking te nemen bedrag.

4. Scholingsuitgaven (Afdeling 6.7 van de Wet IB 2001)

4.1 Aftrekmogelijkheden bij WSF 2000

Welke aftrekmogelijkheden van studiekosten zijn er voor studenten met een studie die valt onder de WSF 2000?

Studenten (degenen die een WO of HBO opleiding volgen) en deelnemers (degenen die beroepsonderwijs volgen) die vallen onder de regeling van de Wet studiefinanciering 2000 (hierna WSF 2000) kunnen hun studiekosten op grond van Afdeling 6.7 van de wet IB 2001 aftrekken. Het eerste lid van artikel 6.29 van de Wet IB 2001 bepaalt dat indien de werkelijke studiekosten niet meer bedragen dan het tweevoud van de bedragen bedoeld in artikel 3.2, eerste lid, aanhef en onderdelen *b* en *c*, van de WSF 2000, deze bedragen in aanmerking komen als scholingsuitgaven. Bedragen de werkelijke studiekosten meer dan het tweevoud van de bedragen bedoeld in artikel 3.2, eerste lid, aanhef en onderdelen *b* en *c*, van de WSF 2000, komen de werkelijke studiekosten minus de bedragen uit de WSF 2000 als scholingsuitgaven in aanmerking.

Het tweede lid van artikel 6.29 van de Wet IB 2001 bepaalt dat voorzover de prestatiebeurs wordt omgezet in een gift deze prestatiebeurs op de scholingsuitgaven, zoals berekend volgens het eerste lid, in mindering moet worden gebracht. Op het moment dat de uitgaven worden gedaan, is dus een

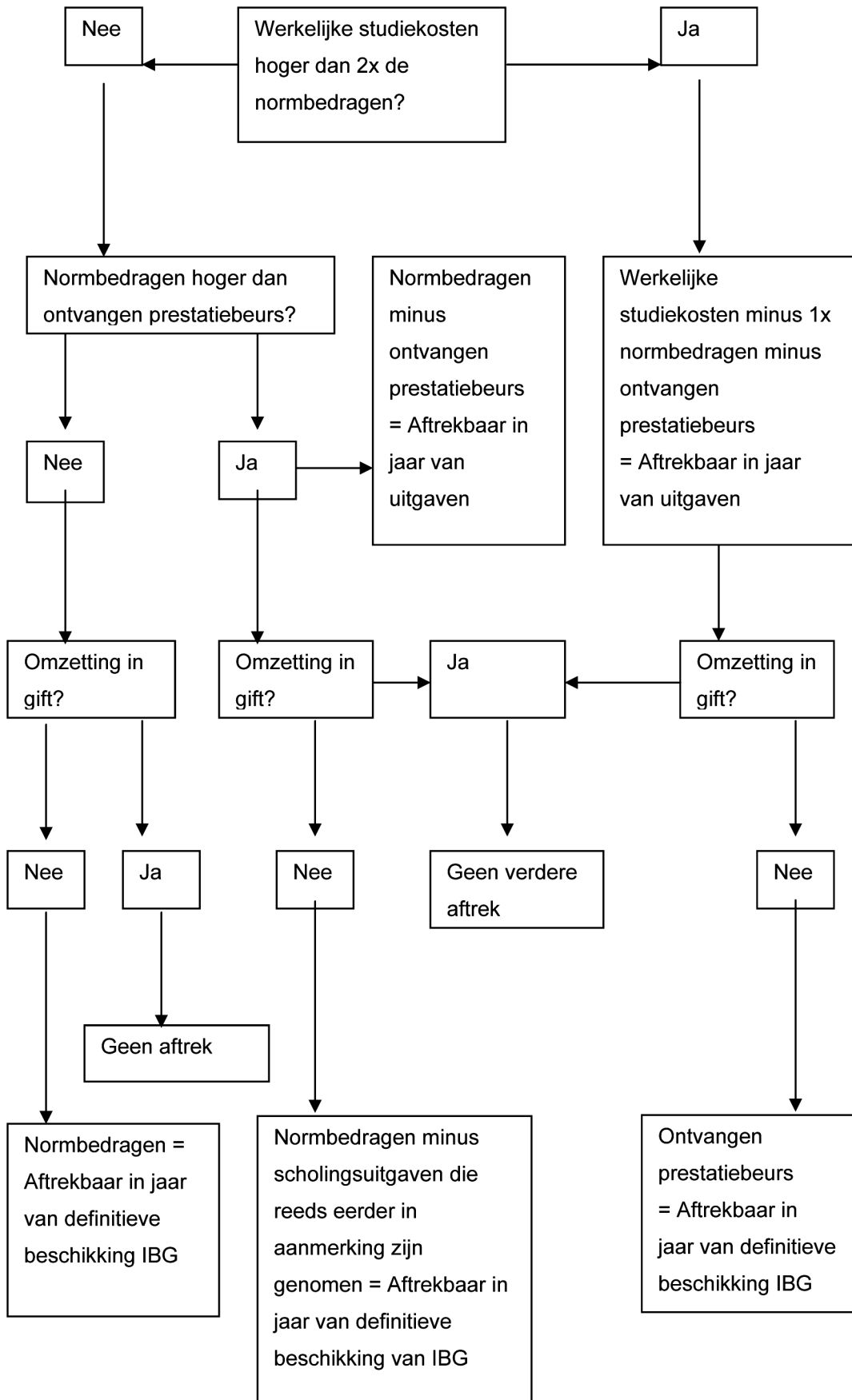


af trek mogelijk voor het verschil. Tot 1 januari 2006 gold dit alleen voor WO/HBO studenten. Met ingang van die datum geldt dit ook voor deelnemers aan het MBO die een opleiding niveau 3 of 4 volgen. Voorts bepaalt het derde lid van artikel 6.29 van de Wet IB 2001 het moment van aftrek indien het scholingsuitgaven betreft waarvoor een prestatiebeurs is toegekend en de prestatiebeurs wordt definitief niet omgezet in een gift. Dan is het moment van aftrek het jaar waarin de desbetreffende definitieve beschikking van de IBG (Informatie Beheer Groep) is gedagtekend. De gift moet in aanmerking worden genomen voor het feitelijk ontvangen bedrag en niet uitsluitend voor het bedrag van de basisbeurs voor thuiswonenden (Hoge Raad 6 december 2000, nr. 34 933, LJN: AA8849).

Met ingang van 1 september 2007 is artikel 6.29 van de Wet IB 2001 gewijzigd. De inhoud van bovenstaand eerste lid is, onder vernummering van het tweede en het derde lid tot derde en vierde lid, afhankelijk van het soort onderwijs (beroepsonderwijs – hoger onderwijs), opgenomen in twee nieuwe leden. Verder is in deze leden het normbedrag voor boeken en leermiddelen opgenomen. Met ingang van september 2007 is dit voor het beroepsonderwijs € 47 en voor het hoger onderwijs € 54. Voor het normbedrag voor lesgeld respectievelijk collegegeld wordt nog steeds verwezen naar de desbetreffende wetgeving.

Indien de student/deelnemer in het eerste studiejaar onvoldoende studiepunten heeft behaald, ontvangt hij in het volgende kalenderjaar van de IBG een beschikking dat de lening een lening blijft. Aangezien deze lening alsnog in een gift wordt omgezet als de student/deelnemer binnen 10 jaar zijn diploma behaalt, is die beschikking geen definitieve beschikking en is dus in dat jaar geen aftrek mogelijk.

Artikel 6.29 van de Wet IB 2001 schematisch (drempel en maxima zijn niet in schema verwerkt):





Normbedragen boeken en leermiddelen per maand (artikel. 3.2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, WSF 2000)

In 2001:	
WO/HBO	€ 45,78 (f 100,88)
MBO	€ 40,05 (f 88,25)
In 2002:	
WO/HBO	€ 46,92
MBO	€ 41,05
In 2003:	
WO/HBO	€ 49,07
MBO	€ 42,93
In 2004:	
WO/HBO	€ 50,72
MBO	€ 44,37
In 2005:	
WO/HBO	€ 51,81
MBO	€ 45,32
In 2006:	
WO/HBO	€ 52,42
MBO	€ 45,85
In 2007 tot 1 sept.:	
WO/HBO	€ 53,32
MBO	€ 46,63

Normbedragen onderwijsbijdrage per maand (artikel 3.2, eerste lid, aanhef en onderdeel c, WSF 2000)

WO/HBO	1-1-2001 tot 1-9-2001 € 108,68 (f 239,50)
	1-9-2001 tot 1-9-2002 € 110,80 (f 244,14)
	1-9-2002 tot 1-9-2003 € 116,32
	1-9-2003 tot 1-9-2004 € 120,42
	1-9-2004 tot 1-9-2005 € 123
	1-9-2005 tot 1-9-2006 € 124,67
	1-9-2006 tot 1-9-2007 € 126,58
	1-9-2007 tot 1-9-2008 € 128,17
MBO	1-1-2001 tot 1-8-2001 € 68,90 (f 151,83)
	1-8-2001 tot 1-8-2002 € 71,02 (f 156,51)
	1-8-2002 tot 1-8-2003 € 73,75
	1-8-2003 tot 1-8-2004 € 76,33
	1-8-2004 tot 1-8-2005 € 78
	1-8-2005 tot 1-8-2006 € 79,08
	1-8-2006 tot 1-8-2007 € 80,25
	1-8-2007 tot 1-8-2008 € 81,25

Normbedragen per maand samen:

WO/HBO	1-1-2001 tot 1-9-2001	€ 154,46 (f 340,38)
	1-9-2001 t/m 31-12-2001	€ 156,57 (f 345,02)
	1-1-2002 tot 1-9-2002	€ 157,72
	1-9-2002 t/m 31-12-2002	€ 163,24
	1-1-2003 tot 1-9-2003	€ 165,39
	1-9-2003 t/m 31-12-2003	€ 169,49
	1-1-2004 tot 1-9-2004	€ 171,14
	1-9-2004 t/m 31-12-2004	€ 173,72
	1-1-2005 tot 1-9-2005	€ 174,81
	1-9-2005 t/m 31-12-2005	€ 176,48
	1-1-2006 tot 1-9-2006	€ 177,09
	1-9-2006 t/m 31-12-2006	€ 179,00
	1-1-2007 tot 1-9-2007	€ 179,90
	1-9-2007 t/m 31-12-2007	€ 182,17
MBO	1-1-2001 tot 1-8-2001	€ 108,95 (f 240,08)
	1-8-2001 t/m 31-12-2001	€ 111,07 (f 244,77)
	1-1-2002 tot 1-8-2002	€ 112,07
	1-8-2002 t/m 31-12-2002	€ 114,80
	1-1-2003 tot 1-8-2003	€ 116,68
	1-8-2003 t/m 31-12-2003	€ 119,26
	1-1-2004 tot 1-8-2004	€ 120,70
	1-8-2004 t/m 31-12-2004	€ 122,37
	1-1-2005 tot 1-8-2005	€ 123,32
	1-8-2005 t/m 31-12-2005	€ 124,40
	1-1-2006 tot 1-8-2006	€ 124,93



1-8-2006 t/m 31-12-2006	€ 126,10
1-1-2007 tot 1-8-2007	€ 126,88
1-8-2007 tot 1-9-2007	€ 127,88
1-9-2007 t/m 31-12-2007	€ 128,25

De basisbeurs bedraagt in 2001:

	Uitwonend	Thuiswonend
WO/HBO	€ 205,97 (f 453,89)	€ 66,88 (f 147,38)
MBO	€ 189,49 (f 417,58)	€ 50,40 (f 111,07)

De basisbeurs bedraagt in 2002:

	Uitwonend	Thuiswonend
WO/HBO	€ 211,09	€ 68,55
MBO	€ 194,20	€ 51,66

De basisbeurs bedraagt in 2003:

	Uitwonend	Thuiswonend
WO/HBO	€ 220,78	€ 71,70
MBO	€ 203,11	€ 54,03

De basisbeurs bedraagt in 2004:

	Uitwonend	Thuiswonend
WO/HBO	€ 228,20	€ 74,11
MBO	€ 209,93	€ 55,85

De basisbeurs bedraagt in 2005:

	Uitwonend	Thuiswonend
WO/HBO	€ 233,08	€ 75,70
MBO	€ 214,42	€ 57,05

De basisbeurs bedraagt in 2006:

	Uitwonend	Thuiswonend
WO/HBO	€ 248,48	€ 89,24
MBO	€ 229,60	€ 70,37

De basisbeurs bedraagt in 2007:

	Uitwonend	Thuiswonend
WO/HBO	€ 252,73	€ 90,77
MBO	€ 233,53	€ 71,57

- a. Een thuiswonende WO/HBO-student heeft tot 1 augustus 2007 recht op WSF 2000. Zijn basisbeurs bedraagt € 90,77 per maand. Hij betaalt zijn studiekosten gelijkmatig verdeeld over het kalenderjaar. Deze werkelijke studiekosten over de periode van 1 januari tot 1 augustus 2007 bedragen € 1.300. Deze zijn in 2007 betaald. Hij krijgt in 2010 de definitieve beschikking dat de prestatiebeurs geheel wordt omgezet in een gift. Kan hij wat aftrekken en zo ja, hoeveel en wanneer?
De werkelijke studiekosten (€ 1.300) bedragen minder dan het tweevoud van de bedragen van de WSF 2000 ($2 \times 7 \times € 179,90 = € 1.259,30 = € 2.518,60$). De scholingsuitgaven zijn dan € 1.259,30 (artikel 6.29, eerste lid, van de Wet IB 2001). Op grond van het tweede lid van dit artikel komen de scholingsuitgaven tot het bedrag van de prestatiebeurs ($7 \times € 90,77 = € 635,39$) niet voor aftrek in aanmerking. In 2007 kan de student de normbedragen minus de ontvangen prestatiebeurs (€ 1.259,30 minus € 635,39) is € 623,91 aftrekken. Op dit bedrag moet nog wel artikel 6.30 van de Wet IB 2001 worden toegepast. In 2010 kan de student niets meer aftrekken omdat de prestatiebeurs is omgezet in een gift.
- b. Als a. Alleen staat nu in de definitieve beschikking (2010) dat de prestatiebeurs niet wordt omgezet in een gift.
In 2007 kan de student € 623,91 aftrekken (zie bij a). In 2010 kan de student alsnog de ontvangen prestatiebeurs ad € 635,39 aftrekken. Op dit bedrag moet nog wel artikel 6.30 van de Wet IB 2001 worden toegepast. In totaal heeft deze student dan een aftrek genoten van de normbedragen.
- c. Als a. Alleen bedragen nu de werkelijke studiekosten € 10.000.
De werkelijke studiekosten bedragen meer dan het tweevoud van de bedragen in de WSF 2000. Op

grond van de tweede volzin van het eerste lid van artikel 6.29 van de Wet IB 2001 komen de studiekosten tot een bedrag van € 1.259,30 ($7 \times € 179,90$) niet als scholingsuitgaven in aanmerking. Op grond van het tweede lid van dit artikel komen de scholingsuitgaven bovendien tot het bedrag van de prestatiebeurs ($7 \times € 90,77 = € 635,39$) niet voor aftrek in aanmerking. In 2007 kan de student de werkelijke studiekosten minus 1 x de normbedragen minus de ontvangen prestatiebeurs ($€ 10.000$ minus $€ 1.259,30$ minus $€ 635,39$) is $€ 8.105,31$ aftrekken. Op dit bedrag moet nog wel artikel 6.30 van de Wet IB 2001 worden toegepast. In 2010 kan de student niets meer aftrekken omdat de prestatiebeurs is omgezet in een gift.

- d. *Alleen bedragen nu de werkelijke studiekosten € 10.000 en staat er in de definitieve beschikking (2010) dat de prestatiebeurs niet wordt omgezet in een gift.*
In 2007 kan de student $€ 8.105,31$ aftrekken (zie bij c). In 2010 kan de student alsnog de ontvangen prestatiebeurs ad $€ 635,39$ aftrekken. Op dit bedrag moet nog wel artikel 6.30 van de Wet IB 2001 worden toegepast. In totaal heeft deze student dan een aftrek genoten van de werkelijke studiekosten minus 1x de normbedragen.
- e. *Een uitwonende WO/HBO-student heeft tot 1 augustus 2007 recht op WSF 2000 in de vorm van een prestatiebeurs. Zijn basisbeurs bedraagt € 252,73 per maand. Hij betaalt zijn studiekosten gelijkmatig verdeeld over het kalenderjaar. Deze werkelijke studiekosten over de periode van 1 januari tot 1 augustus 2007 bedragen € 1.300. Deze zijn in 2007 betaald. Hij krijgt in 2010 de definitieve beschikking dat de prestatiebeurs geheel wordt omgezet in een gift. Kan hij wat aftrekken en zo ja, hoeveel en wanneer?*
De werkelijke studiekosten ($€ 1.300$) bedragen minder dan het tweevoud van de bedragen van de WSF 2000 ($2 \times (7 \times € 179,90) = € 2.518,60$). De scholingsuitgaven zijn dan $€ 1.259,30$ (artikel 6.29, eerste lid, van de Wet IB 2001). Op grond van het tweede lid van dit artikel komen de scholingsuitgaven tot het bedrag van de prestatiebeurs ($7 \times € 252,73 = € 1.769,11$) niet voor aftrek in aanmerking. Er kan in 2007 niets worden afgetrokken omdat de ontvangen prestatiebeurs hoger is dan de normbedragen. In 2010 is er ook geen aftrek mogelijk omdat de prestatiebeurs is omgezet in een gift.
- f. *Als e. Alleen staat nu in de definitieve beschikking (2010) dat de prestatiebeurs niet wordt omgezet in een gift.*
In 2007 kan niets worden afgetrokken omdat de ontvangen prestatiebeurs hoger is dan de normbedragen (zie bij e). Omdat de prestatiebeurs definitief niet is omgezet in een gift kan de student in 2010 alsnog de normbedragen ($€ 1.259,30$) aftrekken. Op dit bedrag moet nog wel artikel 6.30 van de Wet IB 2001 worden toegepast. In totaal heeft deze student dan een aftrek genoten van de normbedragen.
- g. *Als e. Alleen bedragen nu de werkelijke studiekosten € 10.000.*
De werkelijke studiekosten bedragen meer dan het tweevoud van de bedragen in de WSF 2000. Op grond van de tweede volzin van het eerste lid van artikel 6.29 van de Wet IB 2001 komen de studiekosten tot het bedrag van de normbedragen $€ 1.259,30$ ($7 \times € 179,90$) niet als scholingsuitgaven in aanmerking. Op grond van het tweede lid van dit artikel komen de scholingsuitgaven tot het bedrag van de ontvangen prestatiebeurs $€ 1.769,11$ ($7 \times € 252,73$) niet voor aftrek in aanmerking. In 2007 kan de student de werkelijke studiekosten minus 1 x de normbedragen minus de ontvangen prestatiebeurs ($€ 10.000$ minus $€ 1.259,30$ minus $€ 1.769,11$) is $€ 6.971,59$ aftrekken. Op dit bedrag moet nog wel artikel 6.30 van de Wet IB 2001 worden toegepast. In 2010 kan de student niets meer aftrekken omdat de prestatiebeurs is omgezet in een gift.
- h. *Als e. Alleen bedragen nu de werkelijke studiekosten € 10.000 en staat er in de definitieve beschikking (2010) dat de prestatiebeurs niet wordt omgezet in een gift.*
In 2007 kan de student $€ 6.971,59$ aftrekken (zie bij g). Omdat de prestatiebeurs definitief niet is omgezet in een gift kan de student in 2010 alsnog de ontvangen prestatiebeurs ($€ 1.769,11$) aftrekken. Op dit bedrag moet nog wel artikel 6.30 van de Wet IB 2001 worden toegepast. In totaal heeft deze student dan een aftrek genoten van de werkelijke studiekosten minus 1x de normbedragen.

4.2 Scholingsuitgaven/WSF

Belastingplichtige ontvangt voor het studiejaar 2006/2007 studiefinanciering op grond van de WSF 2000. Omdat hij zijn studie in de avonduren voortzet, heeft hij voor het studiejaar 2007/2008 geen recht meer op WSF 2000. De studiekosten over dat jaar claimt hij als scholingsuitgaven. Moet rekening worden gehouden met de beurs die hij in het (eerste deel van) het belastingjaar 2007 heeft ontvangen?

De studiekosten over de periode januari tot en met augustus 2007 kunnen conform het bepaalde in artikel 6.29 van de Wet IB 2001 in aftrek worden gebracht. De studiekosten over de periode september tot en met december 2007 zijn volledig aftrekbaar, voorzover zij voldoen aan de voorwaarden. De prestatiebeurs heeft immers alleen betrekking op de periode januari tot en met augustus 2007.



4.3 Scholingsuitgaven. Nullening

Indien een student een zogenaamde nullening heeft (dit wil zeggen hij leent na het verstrijken van de voor zijn studie reguliere studiekeperiode € 0 maar krijgt wel een OV-jaarkaart) zijn dan zijn werkelijke studiekosten of de bedragen van artikel 3.2, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c, van de WSF 2000 aftrekbaar? En in welk jaar?

De bedragen van artikel 3.2, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c, van de WSF 2000 zijn aftrekbaar. Ook het recht op een lening maakt immers deel uit van het 'recht op studiefinanciering'. Het jaar van aftrek is het jaar waarin de uitgaven zijn gedaan. Zie Hoge Raad 9 juli 2004, 38 795 (LJN: AP9646).

4.4 Scholingsuitgaven. Lening eerste studiejaar wordt alsnog gift

Een student heeft in zijn eerste studiejaar studiekosten die lager zijn dan tweemaal de normbedragen. Hij heeft in dat jaar onvoldoende studiepunten behaald. De prestatiebeurs over dat studiejaar wordt dan van rechtswege een lening. Omdat de student binnen de diplomatermijn (10 jaar) met goed gevolg het afsluitend examen heeft afgelegd, vraagt hij (op grond van artikel 5.9 WSF 2000) de IBG de prestatiebeurs over het eerste studiejaar alsnog om te zetten in een gift. De IBG willigt dit verzoek in. Kan de student scholingsuitgaven aftrekken en zo ja, in welk jaar?

De student heeft in het jaar dat hij de uitgaven doet recht op een aftrek van de normbedragen minus de ontvangen prestatiebeurs. Omdat de prestatiebeurs (per maand) van een uitwonende student hoger is dan het normbedrag (per maand) heeft deze student geen aftrekmogelijkheid in het jaar dat hij de uitgaven doet. De thuiswonende student heeft deze aftrekmogelijkheid wel. Dat de lening van rechtswege een lening blijft, leidt er niet toe dat in het jaar van de desbetreffende beschikking van de IBG (in het kalenderjaar volgend op het eerste studiejaar) een aftrekmogelijkheid bestaat. Deze beschikking kan namelijk niet worden aangemerkt als een definitieve beschikking. Ook in het jaar van de definitieve beschikking van de IBG na het behalen van het diploma is geen aftrek mogelijk omdat de lening alsnog is omgezet in een gift. In de meeste gevallen zal de student niet om een dergelijke omzetting met betrekking tot het eerste studiejaar behoeven te verzoeken. De zogenoemde bekostigde opleidingen, de meeste universiteiten en hogescholen, informeren de IBG over het behalen van het diploma. Is er sprake van een instelling die particulier onderwijs verzorgt, dan moet de student de IBG zelf informeren over het behaalde diploma. De IBG zet vervolgens alsnog de lening om in een gift en deelt dit mee aan de student.

4.5 Keuze standaardstudieperiode

Kan de belastingplichtige ten aanzien van een dure opleiding zelf kiezen wat zijn standaardstudieperiode van artikel 6.30, derde lid, van de Wet IB 2001 is?

Ja, deze periode van 16 kalenderkwartalen kan hij zelf kiezen. Uiteraard dient hij bij zijn keuze binnen de kaders van artikel 6.30 van de Wet IB 2001 te blijven.

4.6 Scholingsuitgaven door ouders voorgeschoten

Belastingplichtige volgt een opleiding en wil de kosten daarvan zelf betalen. De kosten van de opleiding worden door de ouders betaald terwijl hij het bedrag schuldig blijft. Bij wie zijn de uitgaven aftrekbaar en in welk jaar?

De scholingsuitgaven zijn aftrekbaar bij belastingplichtige in het jaar waarin de ouders de uitgaven doen. Op het moment van betaling door zijn ouders ontstaat immers een vordering op hem. Zie in dit verband het arrest van de Hoge Raad van 2 juni 2006, nr. 40 297, LJN: AX6372.

4.7 Scholingsuitgaven. Kosten deelname aan congressen

Kunnen de kosten van deelname aan nationale en internationale congressen waarvan deelname uit wetenschappelijk oogpunt gewenst is, als scholingsuitgaven bedoeld in artikel 6.27 van de Wet IB 2001 in aftrek gebracht worden?

Scholingsuitgaven zijn uitgaven van de belastingplichtige voor een door hem zelf gevolgde opleiding of studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning. De uitgaven moeten direct verband houden met het leertraject. Waar er geen sprake is van een opleiding of studie, geen 'leertraject', zijn uitgaven niet aftrekbaar. In de geschetste situatie zal er doorgaans geen sprake zijn van congresbezoek in het kader van het volgen van een opleiding of studie. Aftrek is dan ook niet mogelijk. Vindt, bij uitzondering, het congresbezoek wel plaats in verband met het volgen van een opleiding of studie, dan zijn de kosten van deelname aan het congres zelf – uiteraard exclusief kosten



van partnerprogramma, nevenactiviteiten en dergelijke – wel aftrekbaar. Ook in dat geval zijn de kosten van de met het congres samenhangende reis- en verblijfkosten niet aftrekbaar op grond van artikel 6.28, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001.

4.8 Scholingsuitgaven. Lidmaatschapskosten van beroeps- of wetenschappelijke verenigingen

Kunnen de lidmaatschapskosten van beroeps- of wetenschappelijke verenigingen die noodzakelijk dan wel gewenst zijn voor de beroepsuitoefening als scholingsuitgaven in aftrek worden gebracht indien en voorzover de werkgever deze kosten niet vergoed?

Lidmaatschapskosten van beroeps- en wetenschappelijke verenigingen kunnen niet worden aangemerkt als scholingsuitgaven. Zij zijn derhalve niet aftrekbaar, zelfs als de desbetreffende uitgaven noodzakelijk of gewenst zouden zijn voor de beroepsbeoefening. Het kan uiteraard anders komen te liggen indien de lidmaatschapskosten nodig zijn voor het volgen van de studie of het schrijven van een proefschrift.

4.9 Personal computer (pc)

Belastingplichtige volgt een studie met het oog op het verwerven van inkomen uit werk en woning. Hij heeft geen recht op studiefinanciering op grond van de WSF 2000. Voor zijn studie is een pc onontbeerlijk. Zijn deze kosten aan te merken als scholingsuitgaven en hoe worden deze kosten berekend?

De Hoge Raad heeft in het arrest van 31 maart 1993, nr. 29 038 (BNB 1993/170), aangegeven dat de als studiekosten aan te merken afschrijvingskosten van een pc voor het volle bedrag kunnen worden gerekend tot de uitgaven in de zin van het toenmalige artikel 46, lid 1, onderdeel c, van de Wet IB 1964, voorzover zij in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs plegen te worden gemaakt en niet louter op persoonlijke voorkeur berusten. In navolging van dit arrest kan op grond van de artikel 6.27 en volgende van de Wet IB 2001 het afschrijvingsbedrag van de pc, inclusief toebehoren en randapparatuur, dat betrekking heeft op het desbetreffende jaar als scholingsuitgaven worden aangemerkt. Dit afschrijvingsbedrag kan als volgt worden berekend:

- de afschrijvingstermijn wordt gesteld op 3 jaar (lineair);
- voor de berekening van de afschrijving dient rekening te worden gehouden met een restwaarde van 10%.

Bij aanschaf van een tweedehands pc kan deze berekeningswijze ook worden toegepast. Is de pc bij aanschaf tenminste een jaar oud, dan kan evenwel van een afschrijvingstermijn van twee jaar worden uitgegaan. Met betrekking tot de toetsing aan het redelijkheids criterium geldt dat bij pc's met een aanschafprijs onder de € 3.176 het aannemelijk kan worden geacht dat hieraan reeds invulling is gegeven. Daarboven moet het redelijkheids criterium individueel worden getoetst. Uiteraard kan aftrek, met inachtneming van de in artikel 6.30 van de Wet IB 2001 genoemde bedragen, alleen worden verleend indien en voorzover de pc voor opleidings- en/of studiedoeleinden (in de zin van artikel 6.27 van de Wet IB 2001) wordt gebruikt en tevens wordt voldaan aan de voorwaarden die de Hoge Raad in bovenvermeld arrest heeft geformuleerd.

4.10 Promotiekosten

Een belastingplichtige is gepromoveerd. Hij heeft hierdoor zijn financieel-economische positie verbeterd. Hij heeft voor de promotieplechtigheid gelegenheidskleding voor hemzelf en voor de paranimfen gehuurd. De kosten hiervan heeft hij betaald. Aansluitend op deze plechtigheid heeft hij een receptie gehouden. Ook deze kosten hebben op hem gedrukt. Zijn de kosten van de huur van de gelegenheidskleding en van de receptie aftrekbaar als scholingsuitgaven?

Ja. De kosten van de huur van gelegenheidskleding voor hemzelf en voor de paranimfen en van de aan de promotieplechtigheid aansluitende receptie zijn kosten die zijn verbonden aan de promotie als academische plechtigheid. Zij vloeien direct voort uit het afsluiten van het leertraject. Het gaat hier niet om uitgaven die verband houden met het levensonderhoud van belastingplichtige, zoals genoemd in artikel 6.28, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001. Die uitgaven zijn uitgezonderd omdat zij veelal een gemengd karakter hebben.

4.11 Toetsing dure studie bij vooruitbetaalde kosten

Een belastingplichtige begint in september 2007 een HBO opleiding waarvoor hij recht heeft op studiefinanciering op grond van de WSF 2000. In principe mag hij voor de scholingsuitgaven het bedrag van de normbedragen voor boeken en leermiddelen en voor de onderwijsbijdrage aftrekken verminderd met de onbelaste prestatiebeurs. Als de scholingsuitgaven hoger zijn dan tweemaal de



normbedragen is sprake van een 'dure studie'. In dat geval mag belastingplichtige het bedrag aftrekken van de werkelijke scholingsuitgaven minus éénmaal de normbedragen (artikel 6.29, tweede lid, tweede volzin, Wet IB 2001). De belastingplichtige betaalt bij aanvang van de opleiding de kosten van collegegeld en boeken van het gehele komende studiejaar 2007/2008 vooruit. Het vooruitbetaalde bedrag is hoger dan tweemaal de normbedragen van september tot en met december 2007. Kan de belastingplichtige op grond van deze berekening in aanmerking komen voor de regeling voor dure studies?

Nee, belastingplichtige kan op grond van deze berekening niet in aanmerking komen voor de regeling voor dure studies. Om te beoordelen of de regeling voor dure studies van toepassing is, moet belastingplichtige rekening houden met tweemaal de normbedragen over de gehele studieperiode waarop de totale (vooruitbetaalde) scholingsuitgaven betrekking hebben. De regeling van artikel 6.29, tweede lid, tweede volzin, van de Wet IB 2001 is in het leven geroepen om een fiscale tegemoetkoming te verstrekken aan studenten die een dure studie volgen. Het maakt niet uit of de kosten gespreid over het studiejaar danwel ineens bij wijze van vooruitbetaling zijn voldaan. Dit sluit aan bij het antwoord op vraag 1.8 (over een vooraf betaalde bijdrage in het levensonderhoud). Verder sluit dit aan bij de bepaling van de normbedragen voor de WSF 2000. De normbedragen van de WSF 2000 zijn gerelateerd aan de kosten van de studieperiode en zijn opgebouwd uit zowel maandelijke kosten als uit kosten die op de hele studieperiode betrekking hebben, zoals collegegeld.

5. Zorgverzekering en buitengewone uitgaven

5.1 Feitelijk ontvangen zorgtoeslag

Belastingplichtige betaalt in 2007 premie voor zijn zorgverzekering. In 2007 ontvangt hij een voorschot voor de zorgtoeslag 2007 van € 300. Daarnaast ontvangt hij in 2007 een bedrag van € 403 voor de zorgtoeslag over 2006. Voor de berekening van de buitengewone uitgaven 2007 moet belastingplichtige de standaardpremie 2007 (€ 1.059) verminderen met de zorgtoeslag. Hoeft hij dan alleen rekening te houden met de € 300 zorgtoeslag over 2007?

Nee, het gaat om de feitelijk in 2007 ontvangen zorgtoeslag en niet alleen om de zorgtoeslag over 2007. Belastingplichtige heeft in 2007 een bedrag van € 703 aan zorgtoeslag ontvangen. Dit bedrag komt in mindering op de standaardpremie 2007.

5.2 Zorgtoeslag werd betaald aan ander

De zorgtoeslag 2007 van belastingplichtige wordt op zijn verzoek uitbetaald op het rekeningnummer van zijn zorgverzekeraar. Moet belastingplichtige bij de berekening van zijn buitengewone uitgaven over 2007 met het in 2007 aan de zorgverzekeraar uitbetaalde bedrag rekening houden?

Ja, belastingplichtige moet bij de berekening van zijn buitengewone uitgaven over 2007 rekening houden met het in 2007 aan de zorgverzekeraar uitbetaalde bedrag van de zorgtoeslag. Ontvangen en terugbetaalde zorgtoeslag moet in aanmerking worden genomen door degene ten gunste van wie de zorgtoeslag is uitbetaald.

5.3 Ontvangen zorgtoeslag hoger dan in aanmerking te nemen standaardpremie

Belastingplichtige en zijn echtgenote hebben abusievelijk beiden zorgtoeslag aangevraagd en zij hebben in 2007 samen € 2.446 ontvangen. Tweemaal de standaardpremie voor 2007 is € 2.118. De in 2007 ontvangen zorgtoeslag is € 328 hoger dan het bedrag dat de partners in aanmerking mogen nemen voor de standaardpremie. Moet dit bedrag in mindering worden gebracht op de overige buitengewone uitgaven?

Nee, het verschil tussen de beide bedragen vermindert de overige buitengewone uitgaven niet. Op grond van artikel 6.18, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet IB 2001 wordt alleen het bedrag van de standaardpremie verminderd met de zorgtoeslag. Het past dan niet om een hogere zorgtoeslag in mindering te brengen op andere buitengewone uitgaven. Dit past evenmin in de toepassing van het criterium dat buitengewone uitgaven moeten drukken (artikel 6.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet IB 2001). De zorgtoeslag is een tegemoetkoming in de uitgaven voor de premie voor een zorgverzekering. De zorgtoeslag is niet bedoeld als tegemoetkoming voor andere buitengewone uitgaven. Om die reden hoeft het resterende deel van de zorgtoeslag van € 328 niet in mindering te komen op de overige uitgaven.

Het resterende deel van de zorgtoeslag is evenmin aan te merken als negatieve buitengewone uitgave in de zin van artikel 3.139 van de Wet IB 2001.



5.4 Terugbetaalde zorgtoeslag

Belastingplichtige moet in 2007 een bedrag van € 300 terugbetalen voor de zorgtoeslag 2006. Hij betaalt dit bedrag ook daadwerkelijk terug in 2007. In 2007 ontvangt belastingplichtige geen zorgtoeslag meer. Mag belastingplichtige het terugbetaalde bedrag in aanmerking nemen als buitengewone uitgaven?

Ja, belastingplichtige mag het terugbetaalde bedrag van € 300 in aanmerking nemen bij het berekenen van de buitengewone uitgaven in 2007.

5.5 Toeslagpartners niet fiscaal partner

Belastingplichtige woont heel 2007 ongehuwd samen. Belastingplichtige en zijn huisgenoot betalen beide hun eigen premie zorgverzekering. Voor de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen zijn belastingplichtige en zijn huisgenoot elkaars toeslagpartner. Belastingplichtige vraagt de zorgtoeslag aan. Zijn huisgenoot heeft hierdoor geen recht meer op zorgtoeslag. Belastingplichtige ontvangt in 2007 een (voorschot op de) zorgtoeslag van € 150. Hoe moeten de samenwoners deze toeslag in hun aangifte inkomstenbelasting verwerken?

Er zijn twee situaties mogelijk.

- Belastingplichtige en zijn huisgenoot, kiezen voor fiscaal partnerschap. De buitengewone uitgaven, waaronder standaardpremie en zorgtoeslag, worden dan samengeteld en de partners mogen het resultaat vrij toerekenen.
- Belastingplichtige en degene met wie hij samenwoont, kiezen niet voor fiscaal partnerschap. Belastingplichtige moet op zijn standaardpremie het bedrag van de totale door hem ontvangen zorgtoeslag (€ 150) in mindering brengen. De ontvangen zorgtoeslag wordt dus niet verdeeld over de toeslagpartners. De huisgenoot hoeft met betrekking tot die zorgtoeslag niets in mindering te brengen op zijn standaardpremie.

5.6 Zorgverzekeringswet en aftrek buitengewone uitgaven

Belastingplichtige is gehuwd en alleenverdiener. Hij heeft in 2007 alleen inkomsten uit dienstbetrekking van € 60.000. Belastingplichtige en zijn echtgenote hebben geen recht op zorgtoeslag. Belastingplichtige heeft een studerende dochter die jonger is dan 27 jaar. Deze dochter heeft een prestatiebeurs, geen inkomen en krijgt in 2007 zorgtoeslag (€ 432). Belastingplichtige betaalt de premie voor de zorgverzekering (basis en aanvullende) voor hemzelf, zijn echtgenote en deze dochter. Wat mag hij voor de zorgverzekering als buitengewone uitgaven in aanmerking nemen?

Hij mag de volgende posten als buitengewone uitgaven in aanmerking nemen:

- de standaardpremie (€ 1.059) voor hemzelf en zijn echtgenote;
- de standaardpremie voor zijn dochter (€ 1.059) minus de door die dochter ontvangen zorgtoeslag (€ 432);
- de premies (maximaal 12 maanden) voor de aanvullende verzekering voor hemzelf, zijn echtgenote en zijn dochter;
- de inkomensafhankelijke bijdrage van € 1.990 (6,5% van € 60.000; maximaal € 1.990) die op zijn loon is ingehouden.

5.7 Ingehouden inkomensafhankelijke bijdrage kind

Kan een ouder de inkomensafhankelijke bijdrage, die op het loon van zijn 24-jarige kind wordt ingehouden, in aanmerking nemen als buitengewone uitgave?

Nee, de ouder kan de inkomensafhankelijke bijdrage die op het loon van zijn kind wordt ingehouden niet in aanmerking nemen als buitengewone uitgaven. De uitgaven voor de inkomensafhankelijke bijdrage van het kind drukken niet op de ouder.

5.8 Aftrek drukkende inkomensafhankelijke bijdrage

Belastingplichtige, 60 jaar, is heel 2007 in dienstbetrekking werkzaam. Hij verdient in 2007 € 28.000. Verder heeft hij in dat jaar een nabestaandenpensioen van € 8.000. Zijn bijdrage-inkomen voor de zorgverzekeringswet is € 28.000 (loon) + € 8.000 (Anw). Het totale bijdrage-inkomen is hoger dan € 30.623. De inkomensafhankelijke bijdrage die in 2007 is ingehouden, bedraagt respectievelijk € 1.820 en € 352. Totaal € 2.172. Welk bedrag mag hij in 2007 ter zake van de inkomensafhankelijke bijdrage als buitengewone uitgaven in aanmerking nemen?

Om te bepalen welk bedrag belastingplichtige in aanmerking mag nemen, moet eerst worden gekeken



wat belastingplichtige in 2007 daadwerkelijk heeft betaald. Belastingplichtige heeft in 2007 een bedrag van € 2.172 betaald. Om het maximumbedrag te berekenen, wordt eerst bepaald over welk bijdrage-inkomen 6,5% inkomensafhankelijke bijdrage moet worden betaald. Dat is over € 28.000. De inkomensafhankelijke bijdrage is dan € 1.820. Over maximaal € 30.623 min € 28.000 is 4,4% inkomensafhankelijke bijdrage verschuldigd. Dat is over € 2.623. Die inkomensafhankelijke bijdrage is dan € 115. De totale inkomensafhankelijke bijdrage is dan € 1.935. Dit is het bedrag dat belastingplichtige als buitengewone uitgaven in aanmerking mag nemen. Er is namelijk nimmer meer verschuldigd. Het verschil tussen € 2.172 en € 1.935 drukt daarom niet. Voor de teveel ingehouden inkomensafhankelijke bijdrage bestaat een teruggaafregeling. Indien belastingplichtige (of zijn werkgever) deze teruggaaf in een later jaar ontvangt, beïnvloedt dit de buitengewone uitgaven over dat jaar niet. Ook hoeft belastingplichtige geen bedrag in aanmerking te nemen als negatieve buitengewone uitgaven in de zin van artikel 3.139 van de Wet IB 2001.

5.9 Zorgverzekeringswet en aftrek buitengewone uitgaven verdragsgerechtigden

Belastingplichtige en zijn echtgenote wonen in Frankrijk. Belastingplichtige heeft een pensioen uit Nederland. Belastingplichtige heeft geen pensioen uit Frankrijk. Belastingplichtige en zijn echtgenote zijn niet verzekerd voor de AWBZ en dus niet verzekeringsplichtig voor de Zorgverzekeringswet. Op grond van de internationale regelingen hebben belastingplichtige en zijn echtgenote in Frankrijk recht op medische zorg ten laste van Nederland. Tegenover dit recht op medische zorg staat dat zij een bijdrage verschuldigd zijn. Zij hebben eventueel recht op zorgtoeslag (afhankelijk van het inkomen). Belastingplichtige en zijn echtgenote hebben zich gemeld bij het CVZ en betalen aan het CVZ een bijdrage op grond van artikel 69 van de Zorgverzekeringswet. Voor belastingplichtige zelf bestaat de bijdrage Zorgverzekeringswet uit drie componenten:

- de vaste bijdrage (voor 2007: € 88,25 per maand);
- de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet;
- de inkomensafhankelijke bijdrage AWBZ.

Voor zijn echtgenote moet de vaste bijdrage worden betaald. De uiteindelijke hoogte van de totale bijdrage is afhankelijk van de zogenoemde woonlandfactor (voor Frankrijk is die factor in 2007: 0,6935; Staatscourant, 6 december 2006, nr. 238). Na afloop van het jaar stuurt het CVZ belastingplichtige een eindafrekening. De eindafrekening kan ertoe leiden dat belastingplichtige nog een bedrag moet betalen of een bedrag terugkrijgt.

Belastingplichtige en zijn echtgenote kiezen voor behandeling als binnenlands belastingplichtige in de zin van artikel 2.5 van de Wet IB 2001. Wat zijn de consequenties van de betaalde bijdragen en de ontvangen zorgtoeslag voor de aftrek buitengewone uitgaven?

De door de belastingplichtige betaalde bijdragen zijn aftrekbaar als buitengewone uitgaven. Het gaat dan om alle drie de componenten: de vaste bijdrage, de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet en de inkomensafhankelijke bijdrage AWBZ. Daarbij is nog wel van belang wat in het betreffende jaar daadwerkelijk is betaald en in hoeverre deze betaling 'drukt' op belastingplichtige. Als namelijk recht op teruggaaf bestaat omdat de ingehouden bijdrage te hoog is, drukt de bijdrage in zoverre niet en bestaat ook geen recht op aftrek.

Bij de berekening van de buitengewone uitgaven moet in principe rekening worden gehouden met de zorgtoeslag waarop de belastingplichtige over het betreffende jaar recht heeft. Om praktische redenen kan echter worden volstaan met de zorgtoeslag die de belastingplichtige in het betreffende jaar heeft ontvangen. De zorgtoeslag komt in mindering op het bedrag van de vaste bijdrage.

6. Ingetrokken regeling(en)

Het besluit van 14 februari 2008, nr. CPP2007/3175M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding (en vervaldatum)

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 28 oktober 2009

*De staatssecretaris van Financiën,
J.C. de Jager.*