

ECLI:NL:GHDHA:2021:660

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	01-04-2021
Datum publicatie	28-04-2021
Zaaknummer	BK-20/00551
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Artikel 3.6 Wet IB 2001, urencriterium. Belanghebbende maakt niet aannemelijk dat hij aan het urencriterium heeft voldaan.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2021/1010

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BK-20/00551

Uitspraak van 1 april 2021

in het geding tussen:

[X] te [Z] , belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de Inspecteur,

(vertegenwoordigers: [...] en [...])

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 5 juni 2020, nr. SGR 20/1769.

Procesverloop

- 1.1. Aan belanghebbende is een aanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) voor het jaar 2017 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 108.327 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 4.832. Bij gelijktijdig gegeven beschikking is aan belanghebbende een bedrag van € 219 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur belanghebbendes bezwaar afgewezen.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. De griffier van de Rechtbank heeft een griffierecht geheven van € 48. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Er is een griffierecht geheven van € 131. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft een pleitnota ingediend.
- 1.5. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van 18 februari 2021. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.
- 1.6. Nadat het onderzoek is gesloten heeft het Hof op 1 maart 2021 een brief met bijlage ontvangen van belanghebbende. Het Hof heeft in die stukken geen aanleiding gezien het onderzoek te heropenen.

Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende was tot 21 november 2017 in dienstbetrekking als financial auditor. Belanghebbende heeft buiten zijn dienstbetrekking om in 2017 werkzaamheden verricht als boekhouder voor [A] .
- 2.2. De omzet afkomstig uit de werkzaamheden voor [A] bedroeg € 700 in 2017 en € 2.200 in 2018. De werkzaamheden voor [A] zijn per 1 maart 2019 beëindigd. Op 14 februari 2019 heeft [A] een bedrag van € 2.400 met omschrijving "achterstallige betalingen" overgemaakt naar het rekeningnummer van belanghebbende.
- 2.3. Belanghebbende heeft zich per 1 januari 2018 ingeschreven bij de Kamer van Koophandel.
- 2.4. Belanghebbende heeft zich ingeschreven bij [B] , een bemiddelingsplatform op internet waar consumenten en bedrijven offertes kunnen aanvragen voor allerlei soorten diensten. Belanghebbendes inschrijving als aanbieder van boekhoudkundige diensten bij [B] heeft niet geleid tot opdrachten.
- 2.5. In zijn aangifte IB/PVV voor het jaar 2017 heeft belanghebbende de omzet afkomstig uit de werkzaamheden voor [A] opgenomen als winst uit onderneming. Belanghebbende heeft geen kosten in aftrek gebracht. De aangifte vermeldt een bedrag van € 7.485 als verlies uit onderneming. Het verlies is als volgt berekend:

Saldo fiscale winstberekening	€ 700	
Zelfstandigenaftrek	€ 7.280	-/-
Startersaftrek	€ 2.123	-/-
Subtotaal	€ 8.703	negatief
MKB-winstvrijstelling (14%)	€ 1.218	

Belastbare winst	€ 7.485	negatief
-------------------------	----------------	-----------------

- 2.6. Op verzoek van de Inspecteur heeft belanghebbende per e-mail van 5 augustus 2019 meer informatie verstrekt ten aanzien van de in de aangifte opgenomen winst uit onderneming. De reactie van belanghebbende vermeldt onder meer:

“Een opgave van het aantal uren dat u per week in uw onderneming steekt;

Gemiddeld had ik 26 uren per week voor de onderneming gewerkt in 2017, uitgaande van 48 weken.

(...)

Een omschrijving van de omvang (in tijd en geld) van uw werkzaamheden;

Mijn werkzaamheden en de omvang daarvan in 2017 waren als volgt:

Eigen administratie	120
Opzet boekhouding klant	40
Bijhouden boekhouding klant	180
Opstellen jaarrekening klant	90
Verzorgen aangiften inkomstenbelasting klant	50
Contacten officiële instanties tbv klant	120
Bezwaarschriften tbv klant	20
Adviezen klant	205
Renovatie woning in buitenland	400”

- 2.7. De Inspecteur is bij de vaststelling van de aanslag van de aangifte afgeweken door de omzet van € 700 niet in aanmerking te nemen als winst uit onderneming maar als resultaat uit overige werkzaamheden.

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft het volgende overwogen:

“7. Gelet op de arresten van de Hoge Raad van 21 april 1993 en van 4 mei 2012, ECLI:NL:HR:1993:ZC5328 en ECLI:NL:HR:2012:BV0662 is het antwoord op de vraag of sprake is van een onderneming in fiscale zin, afhankelijk van een weging van verschillende factoren. Het gaat daarbij onder meer om de duurzaamheid en de omvang van de verrichte werkzaamheden, de beschikbare tijd, de winstverwachting, het ondernemersrisico (debiteuren- en ondernemersrisico), de omvang van de bruto-inkomsten, de omvang van de investeringen, het aantal opdrachtgevers en de bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheden wordt gegeven.

8. Omdat het voor de fiscale kwalificatie van het geheel van belang kan zijn zal de rechtbank eerst beoordelen of alle werkzaamheden van [belanghebbende] tezamen als één activiteit (één objectieve onderneming) moeten worden beschouwd, ondanks dat [belanghebbende] in 2017 nog geen

resultaat in box I heeft vermeld met betrekking tot de verhuuractiviteiten. Naar het oordeel van de rechtbank heeft [belanghebbende] niet aannemelijk gemaakt dat er tussen de door hem verrichtte werkzaamheden als boekhouder en de werkzaamheden als verhuurder van één en later twee onroerende zaken voldoende samenhang c.q. een nauw verband bestaat om deze activiteiten als één onderneming te beschouwen. Er bestaat, gezien de aard van de activiteiten, de afwezigheid van economische/commerciële verbondenheid en het verschil in (beoogde) klantenkring, onvoldoende samenhang tussen enerzijds de werkzaamheden als boekhouder en anderzijds de verhuurwerkzaamheden om deze activiteiten als mogelijk behorende tot één onderneming aan te merken (vgl. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 15 maart 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:2137).

9. De hierboven onder 7 vermelde toetscriteria leiden de rechtbank vervolgens tot het oordeel dat [belanghebbende] weliswaar werkzaamheden heeft verricht in het economisch verkeer als boekhouder, maar dat [belanghebbende] voor 2017 niet als ondernemer kan worden aangemerkt en hij daarom ook geen winst uit onderneming geniet. Er was feitelijk geen sprake van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Er was, mede gelet op de zeer geringe omzet in 2017 en de uiteindelijk korte duur van de werkzaamheden als boekhouder, sprake van een relatief kortstondige activiteit van geringe omvang ten behoeve van één betalende opdrachtgever. [Belanghebbende] liep een beperkt (debiteuren)risico en gesteld noch gebleken is dat investeringen van enige omvang zijn gedaan. Voorts heeft [belanghebbende] niet aannemelijk gemaakt dat hij tijd en energie heeft gestoken in verdere uitbreiding van de werkzaamheden. Aan het voorgaande kan niet afdoen dat [belanghebbende] sinds 2018 staat ingeschreven bij de Kamer van Koophandel en aan zijn werkzaamheden naar buiten toe enige bekendheid heeft gegeven door zich bij [B], een bemiddelingsdienst op internet, aan te melden. Tot opdrachten heeft dat ook niet geleid. [De Inspecteur] heeft aldus de werkzaamheden terecht als resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking genomen.

10. Voor de voorgenomen verhuur van de onroerende zaak in Suriname dient de vraag te worden beantwoord of de met de verhuuractiviteiten behaalde of in de toekomst te behalen inkomsten hetzij als inkomsten uit werk en woning hetzij als inkomsten uit sparen en beleggen (ingeval van normaal actief vermogensbeheer) dienen te worden aangemerkt. Volgens vaste jurisprudentie is geen sprake van normaal actief vermogensbeheer indien het rendabel maken van onroerende zaken mede geschiedt door middel van arbeid welke de eigenaar van de onroerende zaken verricht en deze arbeid naar haar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaken, welke het bij normaal actief vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan. [Belanghebbende] heeft zulks niet aannemelijk gemaakt. De omstandigheid dat er in 2018 een woning in Spanje is aangeschaft die eveneens voor de verhuur bestemd is en wordt verhuurd via Booking.com doet daar niet aan af. Feitelijk behelst de in het kader van de toekomstige verhuur en de voorafgaande renovatie verrichte arbeid veel voorkomende reguliere werkzaamheden die het normaal actief vermogensbeheer niet overschrijden, zodat het daarmee behaalde voordeel geen belastbaar inkomen uit werk en woning - laat staan winst uit onderneming - vormt, maar belastbaar inkomen uit sparen en beleggen.

11. Op grond van het voorgaande kan [belanghebbende] voor het onderhavige jaar niet worden aangemerkt als ondernemer in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001, zodat [de Inspecteur] terecht de ondernemersfaciliteiten niet heeft toegepast. Gelet hierop behoeft de vraag of [belanghebbende] voldoet aan het uren criterium niet meer te worden beantwoord.

12. [Belanghebbende] heeft nog aangevoerd dat hij van mening is dat de uitspraak op bezwaar onvoldoende is gemotiveerd. Die stelling kan de rechtbank niet volgen, mede gelet op de uitgebreide en aan de uitspraak voorafgaande bespreking van de geschilpunten tijdens het hoorgesprek.

13. Gelet op wat hiervoor is overwogen zal het beroep ongegrond worden verklaard.”

Omschrijving geschil in hoger beroep en conclusies van partijen

- 4.1. Tussen partijen is in geschil of de inkomsten uit belanghebbendes activiteiten moeten worden aangemerkt als winst uit onderneming (belanghebbende) of als resultaat uit overige werkzaamheden (de Inspecteur). Het belang van het antwoord op die vraag is gelegen in de toepassing van de ondernemingsfaciliteiten.
- 4.2. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraak op bezwaar en tot vermindering van de aanslag.
- 4.3. De Inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het hoger beroep en tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

- 5.1. Het Hof zal om proceseconomische redenen eerst beoordelen of belanghebbende heeft voldaan aan het urencriterium voor toepassing van de zelfstandigenaftrek en de startersaftrek. Artikel 3.76, lid 1, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) bepaalt dat de zelfstandigenaftrek geldt voor de ondernemer die aan het urencriterium voldoet. Ingevolge lid 3 van voormeld artikel wordt de zelfstandigenaftrek verhoogd met € 2.123 indien de ondernemer in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was en bij hem in die periode niet meer dan tweemaal zelfstandigenaftrek is toegepast (startersaftrek).
- 5.2. Onder het urencriterium wordt verstaan het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1.225 uren aan werkzaamheden voor een of meer ondernemingen waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet, indien de tijd die in totaal wordt besteed aan die ondernemingen en het verrichten van werkzaamheden in de zin van de afdelingen 3.3 en 3.4 Wet IB 2001, grotendeels wordt besteed aan die ondernemingen. Indien dit zo is, komt aan de orde of de ondernemer in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was en hij in aanmerking komt voor startersaftrek.
- 5.3. Op belanghebbende rust de bewijslast aannemelijk te maken dat hij aan het urencriterium heeft voldaan. Dit betekent dat hij aannemelijk dient te maken dat hij ten minste 1.225 uren aan zijn onderneming(en) heeft besteed.
- 5.4. Het urenoverzicht dat belanghebbende in dit verband heeft overgelegd, is te globaal van opzet en niet controleerbaar omdat belanghebbende geen bewijsstukken, zoals een agenda, heeft overgelegd waaruit de besteding van de vermelde uren en de door belanghebbende verrichte werkzaamheden kunnen worden afgeleid. Het is daardoor niet of onvoldoende duidelijk wat voor werkzaamheden wanneer verricht zijn en hoeveel uren aan de werkzaamheden zijn besteed. Daarbij geldt dat, zoals de Inspecteur terecht heeft betoogd, niet realistisch is dat 705 uren zijn besteed aan één klant voor een opbrengst van € 700. Dat de achterstallige betalingen ten bedrage van € 2.400 van [A] in 2019 betrekking hebben gehad op werkzaamheden in 2017, heeft belanghebbende, tegenover de gemotiveerde betwisting daarvan door de Inspecteur, niet

aannemelijk gemaakt.

- 5.5. Het voorgaande brengt mee dat voor zover al geconcludeerd moet worden dat ten aanzien van belanghebbendes activiteiten sprake zou zijn geweest van ondernemerschap, hij niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij in het onderhavige jaar ten minste 1.225 uren heeft besteed aan werkzaamheden voor een of meer ondernemingen (artikel 3.6 Wet IB 2001) zodat belanghebbende reeds om die reden geen recht heeft op de onder 5.1 genoemde ondernemersfaciliteiten. Het Hof kan in de onderhavige procedure in het midden laten of belanghebbende winst uit onderneming heeft genoten.
- 5.6. Belanghebbende heeft geen klachten aangevoerd tegen de in rekening gebrachte belastingrente. Gesteld noch gebleken is dat de belastingrente voor het onderhavige jaar tot een te hoog bedrag is berekend.

Slotsom

- 5.7. Het hoger beroep is ongegrond.

Proceskosten

6. Het Hof ziet geen aanleiding een partij in de proceskosten te veroordelen.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door W.M.G. Visser, A. van Dongen en P.G.H. Albert, in tegenwoordigheid van de griffier R. Wijkstra. De beslissing is op 1 april 2021 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

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

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

Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

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

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;*
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;*
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:*
 - a. - de naam en het adres van de indiener;*
 - b. - de dagtekening;*
 - c. - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - d. - de gronden van het beroep in cassatie.*

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