

ECLI:NL:RBZWB:2017:2177

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	10-04-2017
Datum publicatie	26-04-2017
Zaaknummer	AWB - 16 _ 8437
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Inkomstenbelasting en Zorgverzekeringswet

De rechtbank oordeelt dat belanghebbendes inkomsten uit haar werkzaamheden als gastouder zijn aan te merken als winst uit onderneming en niet als resultaat uit overige werkzaamheden. Daaraan doet niet af dat het gastouderbureau een rol speelt bij de kinderopvang, nu deze rol is terug te voeren op het wettelijk stelsel van gereguleerde kinderopvang.

Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2017-1019 V-N Vandaag 2017/985 mr. J.P.A. Buitenhok annotatie in NTFR 2017/1489
--------------	--

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, enkelvoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummers: BRE 16/8437 en 16/8439

uitspraak van 10 april 2017

Proces-verbaal van de mondelinge uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 27d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen

[belanghebbende] , wonende te [woonplaats] ,
belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

de inspecteur.

De bestreden uitspraken op bezwaar

De uitspraken van de inspecteur van 15 september 2016 op de bezwaren van belanghebbende tegen de aan haar voor het jaar 2015 opgelegde aanslagen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB) naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 23.970 en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet (hierna: ZvW) naar een bijdrage-inkomen van € 23.898 (aanslagnummers [aanslagnummer] .H.56.01 en [aanslagnummer] .W.56.01.4).

Zitting

Het onderzoek ter zitting is, met toestemming van partijen, achterwege gebleven.

1 Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar;
- vermindert de aanslag IB tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 12.348 en de aanslag ZvW tot een berekend naar een bijdrage-inkomen van € 12.465;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 495;
- gelast dat de inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 46 aan haar vergoedt.

2 Gronden

2.1.1. Belanghebbende staat sinds [datum 1] 2014 als gastouder ingeschreven in het Landelijk Register Kinderopvang en Peuterspeelzalen. Zij heeft als gastouder plaats voor zes kinderen en de opvang vindt plaats bij belanghebbende thuis. Op [datum 2] 2014 heeft zij in het kader van gastouderschap een overeenkomst tot bemiddeling gesloten met het als zodanig erkende [gastouderbureau] (hierna ook: het gastouderbureau). In 2015 is zij vijf overeenkomsten inzake gastouderschap aangegaan, met vijf verschillende opdrachtgevers.

2.1.2. In de met het gastouderbureau gesloten bemiddelingsovereenkomst staat, voor zover hier van belang:

"(...)

Overwegende dat:

De gastouder bereid is te voldoen aan de kwaliteitseisen die de wet en [gastouderbureau] aan de opvang en verzorging van kinderen van andere ouders stellen;

De gastouder bereid is onder eigen verantwoordelijkheid het kind/de kinderen van de bij [gastouderbureau] ingeschreven ouder(s) op te vangen en te verzorgen;

[gastouderbureau] tussen gastouder en ouder(s) zal bemiddelen bij het tot stand brengen van gastouderopvang;

[gastouderbureau] de gastouderopvang zal begeleiden;

[gastouderbureau] en gastouder geen arbeidsverhouding tot stand willen brengen doch slechts in een zuivere bemiddelingsverhouding tot elkaar staan;

(...)

Artikel 1

[gastouderbureau] zal bemiddelen bij het tot stand brengen van kinderopvang door de gastouder.

Artikel 2

Onder bemiddeling in de zin van artikel 1 wordt verstaan de inspanningsverplichting gericht op in contact brengen van de gastouder met de bij [gastouderbureau] ingeschreven ouder(s), gericht op het sluiten van een overeenkomst tussen de gastouder en de ouder(s) (...).

(...)

Artikel 4

De gastouder is niet verplicht om tot een overeenkomst met ouder(s) inzake de opvang van kinderen te komen. De gastouder kan zonder opgaaf van reden afzien van het sluiten van een overeenkomst van opdracht of arbeidsovereenkomst met de ouder(s) en is op geen enkele wijze aan gehouden om opvangwerkzaamheden voor of namens [gastouderbureau] te verrichten.

Artikel 5

1. Indien de bemiddeling door [gastouderbureau] leidt tot overeenstemming tussen gastouder en ouder(s), dan sluiten gastouder en ouder(s) een overeenkomst van opdracht of arbeidsovereenkomst. Deze overeenkomst bindt uitsluitend de gastouder en de ouder(s). [gastouderbureau] is op geen enkele wijze partij in deze overeenkomst (...)

2. De gastouder en de ouder(s) nemen in overeenkomst van opdracht of arbeidsovereenkomst de vergoeding [rechtbank: op] voor de opvangdiensten en eventuele onkosten die zij zijn overeengekomen.

Artikel 6

De gastouder erkent dat [gastouderbureau] geen enkele verantwoordelijkheid en/of aansprakelijkheid heeft ten aanzien van het geen gastouder en ouder(s) onderling rechtstreeks overeenkomen.

(...)

Artikel 8

De gastouder voldoet aan de hieronder genoemde voorwaarden voor bemiddeling en begeleiding door [gastouderbureau] ;

(...)

De door de gastouder te verrichten opvang voldoet aan de door de overheid en [gastouderbureau] gestelde kwaliteitseisen, zoals deze thans zijn vastgesteld respectievelijk gedurende deze overeenkomst zullen wijzigen;

De gastouder heeft het pedagogisch beleidsplan ontvangen, onderschrijft het pedagogisch beleid van [gastouderbureau] en is verplicht de opvang te bieden conform dit pedagogisch beleid;

(...)

De gastouder verplicht zich mee te werken aan de door [gastouderbureau] uit te voeren risico-inventarisatie, de toetsing van de kwaliteitscriteria en de evaluatie van de opvang;

De gastouder is verplicht mee te werken aan het door de overheid opgelegde minimum aantal huisbezoeken per jaar door [gastouderbureau] .

(...)

Artikel 10

[gastouderbureau] aanvaardt geen enkele aansprakelijkheid voor de schade die is ontstaan tijdens- of verband houdende met - de opvang en verzorging van een kind/kinderen van de ouder(s) door de gastouder.

Artikel 11

De gastouder draagt de inning van de ouder(s) van de overeengekomen vergoeding over aan [gastouderbureau] . [gastouderbureau] vervult daarmee ten opzichte van zowel de gastouder als de ouder(s) de kassiersfunctie. Deze door de overheid verplichte kassiersfunctie heeft het karakter van een te verlenen dienst en leidt in geen geval tot het overnemen van de betalingsverplichting van de ouder(s) door [gastouderbureau] .

(...)"

2.1.3. Tot de gedingstukken behoort een afschrift van een overeenkomst van opdracht zoals belanghebbende deze met de ouder(s) sluit. Daarin staat, voor zover hier van belang:

"(...)

Overwegende dat:

(...)

De gastouder deze opvang en verzorging uitvoert met inachtneming van de daartoe door de overheid en [gastouderbureau] opgestelde eisen;

(...)

De gastouder en de ouder(s) door bemiddeling van [gastouderbureau] aan elkaar zijn gekoppeld;

Gastouder en [gastouderbureau] een (bemiddelings)overeenkomst hebben gesloten die mede omvat de eisen die [gastouderbureau] stelt aan de gastouder en de uitvoering van haar kinderopvangactiviteiten.

(...)

Artikel 1

(...)

De afspraken ten aanzien van de opvang en verzorging, zoals bijvoorbeeld tijdstippen van voeding, verschoning en slaapschema's, maken gastouder en de ouder in onderling overleg.

Artikel 2

De ouder en de gastouder maken in overleg afspraken over de dagen en de tijden waarop opvang en verzorging plaatsvindt. Veranderingen in de gewenste of mogelijke tijden van opvang, delen de ouder en de gastouder elkaar ten minste 1 maand van tevoren schriftelijk mee.

Artikel 3

De gastouder brengt voor zijn/haar opvangactiviteiten een vergoeding aan de ouder in rekening van € 5,00 per kind per uur. (...) Per 1 januari van elk volgend jaar komen gastouder en ouder opnieuw de vergoeding overeen en leggen deze schriftelijk vast. Daarnaast heeft de gastouder de mogelijkheid om op declaratiebasis de kosten in rekening te brengen die zij in het kader van de opvang heeft moeten maken.

(...)

Artikel 8

Gedurende ziekte, vakantie en absentie anderszins van de gastouder, heeft de gastouder geen recht op de overeengekomen vergoeding voor de uren dat hij/zij niet in staat wat [rechtbank leest: was] om opvang te verzorgen.

(...)

Artikel 12

Bij een (bijna) ongeval dient de gastouder het Ongevallen registratieformulier in te vullen. De gastouder verstrekt binnen een week na het ongeval een kopie van dit formulier aan de ouder en [gastouderbureau]. [gastouderbureau] zal - afhankelijk van de aard van het ongeval- onderzoek doen. Naar aanleiding van dit onderzoek zal [gastouderbureau] haar bevindingen terugkoppelen aan de gastouder en ouder.

(...)

Artikel 16

Bij meningsverschillen tussen gastouder en ouder over de uitleg en/of uitvoering van deze overeenkomst treden zij eerst in onderling overleg. Indien geen overeenstemming wordt bereikt, kunnen zij zich tot [gastouderbureau] wenden voor bemiddeling en advies.

(...)"

- 2.1.4. Belanghebbende heeft onweersproken gesteld dat zij zelf de gehele actieve acquisitie voor haar rekening neemt, dat zij haar opdrachtgevers zelf heeft aangeworven en dat zij in 2016 met nog drie andere gastouderbureaus bemiddelingsovereenkomsten heeft gesloten.
- 2.1.5. Volgens de jaaropgaaf van [gastouderbureau] heeft belanghebbende in 2015, met tussenkomst van dit gastouderbureau, in totaal € 24.621,25 ontvangen. Het uurtarief bedroeg € 5 per kind. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende in 2015 meer dan 1.225 uur als gastouder heeft gewerkt.
- 2.1.6. Tussen partijen is in geschil of de inkomsten van belanghebbende uit de werkzaamheden als gastouder zijn aan te merken als winst uit onderneming (en dus of zij recht heeft op zelfstandigenaftrek, startersaftrek en de MKB-winstvrijstelling) of als resultaat uit overige werkzaamheden. Voorts is in geschil of belanghebbende recht heeft op aftrek van € 2.593 aan kosten. Tot slot is in geschil of de inspecteur bij het doen van de uitspraken op bezwaar de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het motiverings- en het zorgvuldigheidsbeginsel en het handelen zonder vooringenomenheid, heeft geschonden.

Is sprake van winst uit onderneming of inkomsten uit andere arbeid?

- 2.2.1. Op grond van artikel 3.8 van de Wet IB 2001 is winst uit onderneming het bedrag van de gezamenlijke voordelen, die onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Uit artikel 3.5 van de Wet IB 2001 volgt dat onder onderneming mede moet worden verstaan het zelfstandig uitgeoefende beroep.
- 2.2.2. Bij de vraag of sprake is van een onderneming dienen volgens het arrest van de Hoge Raad van 21 april 1993, nr. 28189, ECLI:NL:HR:1993:ZC5328, onder meer de volgende factoren in onderlinge samenhang te worden beoordeeld:
- a. de duurzaamheid en omvang van de werkzaamheden;
 - b. de grootte van de brutobaten;
 - c. de winstverwachting;
 - d. het lopen van (ondernemers)risico;
 - e. de beschikbare tijd;
 - f. de bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheid wordt gegeven;
 - g. het aantal opdrachtgevers, en
 - h. het spraakgebruik.

- 2.3.1. Naar het oordeel van de rechtbank zijn de inkomsten van belanghebbende in 2015 uit de werkzaamheden als gastouder aan te merken als winst uit onderneming. De rechtbank heeft

hierbij het volgende in aanmerking genomen.

Belanghebbende werkt voor vijf opdrachtgevers. Met elk van haar opdrachtgevers sluit belanghebbende een overeenkomst ter zake van de opvang en de verzorging van kinderen. Belanghebbende bepaalt zelf - onafhankelijk van het gastouderbureau - hoeveel uren zij werkt, wanneer zij werkt en hoe hoog haar tarieven zijn.

De omvang van het brutoresultaat in 2015 bedroeg € 24.621,25 en volgens belanghebbendes onweersproken verklaring vertoont de omzet een stijgende lijn. Gelet op het aantal gedeclareerde opvanguren bedroeg de bestede tijd minimaal 1.721 uren.

Verder loopt belanghebbende (ondernemers)risico, te weten:

- debiteurenrisico, als de ouder(s) de gefactureerde bedragen niet betalen, dan krijgt belanghebbende niet betaald terwijl zij wel arbeid heeft verricht en als het gastouderbureau failliet gaat dan krijgt belanghebbende evenmin betaald voor wel verrichtte arbeid;
- het risico dat belanghebbende ziek wordt en alsdan geen inkomsten heeft;
- belanghebbende loopt risico op omzetverlies door opzeggingen door de ouder(s);
- belanghebbende is aansprakelijk als het kind tijdens de door haar verzorgde opvang iets overkomt.

Tot slot acht de rechtbank van belang dat belanghebbende de gehele actieve acquisitie verricht en haar klanten zelf heeft geworven, zonder tussenkomst van het gastouderbureau.

2.3.2. Aan het vorenstaande doet niet af dat het gastouderbureau een rol speelt bij de door belanghebbende verzorgde kinderopvang. Gelet op het wettelijk stelsel van gereguleerde kinderopvang is belanghebbende nu eenmaal verplicht om haar werkzaamheden als gastouder door tussenkomst van een gastouderbureau te verrichten. De in het onderhavige geval door het gastouderbureau uitgeoefende taken (facturering, toezicht, bemiddeling, begeleiding, opstellen pedagogisch beleidsplan, inventariseren veiligheids- en gezondheidsrisico's en het afleggen van huisbezoeken) zijn alle op bedoeld wettelijk stelsel terug te voeren en brengen, naar het oordeel van de rechtbank, niet mee dat belanghebbende onvoldoende zelfstandig is. Het staat haar ook vrij om een bemiddelingsovereenkomst met andere gastouderbureaus te sluiten (hetgeen zij in 2016 ook heeft gedaan) en om de overeenkomst met [gastouderbureau] op te zeggen. Naar het oordeel van de rechtbank is de met [gastouderbureau] gesloten overeenkomst aan te merken als een bemiddelingsovereenkomst. Dat [gastouderbureau] in werkelijkheid – en daarmee in afwijking van de overeenkomst – op andere wijze invulling zouden hebben geven aan die overeenkomst, is voorts niet gesteld. Aan het vorenstaande doet evenmin af dat de door belanghebbende gedane investeringen en kosten gering zijn geweest, nu die omstandigheid inherent is aan de aard van de activiteiten, zijnde kinderopvang in de woning van belanghebbende. Tot slot doet aan het vorenstaande niet af dat belanghebbende in haar aangifte over het onderhavige jaar heeft opgenomen dat haar inkomsten uit de werkzaamheden als gastouder moeten worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden. De kwalificatie van de inkomsten wordt bepaald door de feiten en omstandigheden waaronder deze behaald zijn en niet door de wijze waarop deze (achteraf) zijn verantwoord.

Recht op aftrek van kosten?

2.4.1. Belanghebbende verzoekt om aftrek van ondernemingskosten tot een bedrag van € 2.593. Zij zou niet hebben geweten dat zij schriftelijk bewijs van de gemaakte kosten moest bewaren.

2.4.2. De rechtbank overweegt dat belanghebbende, op wie in dit opzicht de bewijslast rust, tegenover de betwisting door de inspecteur, niet aannemelijk heeft gemaakt dat zij in het onderhavige jaar kosten heeft gemaakt die voor aftrek in aanmerking komen. Weliswaar acht de rechtbank aannemelijk dat belanghebbende voor de opvang van de kinderen kosten moet hebben gemaakt, maar dat maakt nog niet dat zonder meer aannemelijk is dat de winst uit onderneming op een lager bedrag moet worden vastgesteld. Immers, uit artikel 3 van de overeenkomst met de ouders volgt dat belanghebbende de mogelijkheid heeft om op declaratiebasis door haar

gemaakte kosten aan de ouders in rekening te brengen. Onbekend is of en in hoeverre de door belanghebbende gemaakte kosten aan de ouders zijn doorbelast. Dat belanghebbende geen schriftelijk bewijs van de beweerdelijk gemaakte kosten heeft bewaard is een omstandigheid die voor haar rekening moet blijven.

Schending algemene beginselen van behoorlijk bestuur

2.5.1. Tot slot stelt belanghebbende dat de inspecteur bij het doen van uitspraken op bezwaar de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, meer in het bijzonder het motiverings- en het zorgvuldigheidsbeginsel en het handelen zonder vooringenomenheid, heeft geschonden.

2.5.2. Nu de rechtbank van oordeel is dat de beroepen gegrond zijn en een eventuele schending van de door belanghebbende genoemde beginselen in de onderhavige procedure niet tot een voor haar gunstiger resultaat kan leiden, behoeven die stellingen geen behandeling meer.

Conclusie

2.6.1. Gelet op het vorenstaande, met name het overwogene in 2.3.1 en 2.3.2, zijn de beroepen gegrond verklaard en dient belanghebbende voor haar activiteiten in de kinderopvang te worden aangemerkt als ondernemer.

2.6.2. Voor dat geval is tussen partijen niet in geschil dat belanghebbende recht heeft op toepassing van de zelfstandigenaftrek, de startersaftrek en de MKB-winstvrijstelling.

2.6.3. Het belastbaar inkomen uit werk en woning bedraagt aldus:

Inkomsten uit vroegere dienstbetrekking	110
Winst uit onderneming	23.898
Zelfstandigenaftrek	-7.280
Startersaftrek	-2.123
MKB-winstvrijstelling	-2.030
Aftrek specifieke zorgkosten	-227
Belastbaar inkomen uit werk en woning	12.348

2.6.4. Het bijdrage-inkomen bedraagt aldus:

Winst uit onderneming	23.898
Zelfstandigenaftrek	-7.280
Startersaftrek	-2.123
MKB-winstvrijstelling	-2.030
Bijdrage-inkomen	12.465

Ten aanzien van de proceskosten

2.7. De rechtbank vindt aanleiding de inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van de beroepen redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 495 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, met een waarde per punt van € 495 maal 1 voor het aantal samenhangende zaken en een wegingsfactor 1). De rechtbank heeft geen kostenvergoeding voor de bezwaarfase toegekend, omdat is gesteld noch gebleken dat hierom, voordat op het bezwaar is beslist, is verzocht (artikel 7:15, derde lid van de Awb).

Deze uitspraak is gedaan op 10 april 2017 door mr. drs. M.H. van Schaik, rechter, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van mr. I. van Wijk, griffier.

De griffier, De rechter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Aan deze uitspraak hoeft eerst uitvoering te worden gegeven als de uitspraak onherroepelijk is geworden. De uitspraak is onherroepelijk als niet binnen zes weken na verzending van de uitspraak een rechtsmiddel is aangewend of onherroepelijk op het aangewende rechtsmiddel is beslist (artikel 27h, derde lid en artikel 28, zevende lid AWR).

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

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

Voor burgers is het mogelijk hoger beroep digitaal in te stellen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de formulieren op Rechtspraak.nl / Digitaal loket bestuursrecht.