

# ECLI:NL:GHAMS:2011:BQ2799

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	14-04-2011
Datum publicatie	04-05-2011
Zaaknummer	09/00214 t/m 09/00218
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	In geschil is of belanghebbendes activiteiten een bron van inkomen vormen. Er is wel deelname aan het economisch verkeer en er wordt wel voordeel beoogd, maar er is geen sprake van een redelijke verwachting winst te behalen. De activiteiten zijn naar hun aard voorzienbaar blijvend verliesgevend. Dus geen zelfstandigenaftrek, geen investeringsaftrek en geen persoonsgebonden aftrek.
Wetsverwijzingen	Wet inkomstenbelasting 2001 3.74 Wet inkomstenbelasting 2001 3.76 Wet inkomstenbelasting 2001 3.40 Wet inkomstenbelasting 2001 6.1
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2011/36.23.6 NTFR 2011/1128 met annotatie van Drs. N.M. Ligthart

## Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk P09/00214 t/m 09/00218

14 april 2011

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht Gerbrandystraat, de inspecteur,

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 07/8724 van de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

X, wonende te P, belanghebbende

en

de inspecteur.

### 1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende de navolgende aanslagen in de inkomsten-belasting/premie volksverzekeringen opgelegd: voor het jaar 1999 een met dagtekening 12 november 2002, berekend naar een belastbaar inkomen van 27.885; voor het jaar 2000 een met dagtekening 6 juni 2003, berekend naar een belastbaar inkomen van 29.429; voor het jaar 2001 een met dagtekening 6 juni 2003, berekend naar een belastbaar inkomen van 13.357; voor het jaar 2002 een met dagtekening 30 augustus 2006,

berekend naar een belastbaar inkomen van 14.961, en voor het jaar 2003 een met dagtekening 6 oktober 2006, berekend naar een belastbaar inkomen van 13.970.

1.2. Na tegen deze aanslagen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraken, gedagtekend 6 november 2007, de aanslagen opgelegd voor de jaren 1999, 2000 en 2001 gehandhaafd en bij uitspraken, gedagtekend 7 december 2007, de aanslagen voor de jaren 2002 en 2003 gehandhaafd.

1.3. Bij uitspraak van 2 maart 2009, heeft de rechtbank de door belanghebbende ingestelde beroepen gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de aanslag voor het jaar 1999 verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 10.397, de aanslag voor het jaar 2000 verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 15.746, de aanslag voor het jaar 2001 verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 3.569, de aanslag voor het jaar 2002 verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 2.978 en de aanslag voor het jaar 2003 verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 9.161.

Voorts heeft de rechtbank de inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van 666,40 en de inspecteur gelast het door belanghebbende betaalde griffierecht te vergoeden.

1.4. Het door de inspecteur tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 25 maart 2009. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Op 1 juni 2010 is een nader stuk ontvangen van belanghebbende, dat in afschrift aan de inspecteur is verstrekt.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 december 2010. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

## 2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft in de onderdelen 2.1. tot en met 2.6. van haar uitspraak de navolgende feiten vastgesteld. Belanghebbende wordt daarin aangeduid als eiser, de inspecteur als verweerder.

"2.1. Eiser verricht sedert 1993 werkzaamheden op het gebied van metaal en houtbewerking ten behoeve van de scheepvaart. Daarnaast geniet eiser in de onderhavige jaren een uitkering krachtens de Wet op de arbeidsongeschiktheids-verzekering (WAO). Deze uitkering is beëindigd met ingang van 1 november 2007. Met ingang van 15 november 2007 is eiser van zijn woonark te Z, waarop hij een werkplaats had, verhuisd naar een woon- en bedrijfspand te P.

2.2. In de jaren 1993 tot en met 1998 heeft eiser met zijn activiteiten geen (positieve) winsten behaald, noch in de jaren daarna. Volgens de aangiften van eiser bedroegen de verliezen uit onderneming in de in geding zijnde jaren (1999 tot en met 2003) en in 2004, 2005 en 2006 respectievelijk fl 5.643, fl 573, 3.704, 3.595, 4.325, 2.965, 3.212 en 1.585. De in de jaren 1993 tot en met 2002 behaalde omzetten zijn respectievelijk fl 0, fl 1.757, fl 7.554, fl 7.037, fl 4.379, fl 6.880, fl 6.143, fl 19.713, fl 11.446 en 8.872.

2.3. Eiser heeft in de onderhavige jaren producten geleverd aan ongeveer vijf vaste professionele klanten en daarnaast aan enkele particuliere klanten.

2.4. In 2005 heeft eiser een website voor zijn eenmanszaak gelanceerd. Tevens adverteert hij in een blad voor de scheepvaart.

2.5. Bij de in geding zijnde aanslagen heeft verweerder de aangiften gecorrigeerd voor wat betreft de aangegeven verliezen uit onderneming (1999 tot en met 2003), de zelfstandigenaftrek (1999 tot en met 2002), de investeringsaftrek (2002) en de persoonsgebonden aftrek (2002 en 2003) omdat eisers activiteiten niet als een bron van inkomen kunnen worden aangemerkt.

2.6. In de jaren 1993 tot en met 1998 is de zelfstandigenaftrek door verweerder geaccepteerd.”

2.2. Nu tegen deze feitenvaststelling door de rechtbank door partijen geen bezwaren zijn ingebracht, gaat ook het Hof van die feiten uit.

### 3. Geschil in hoger beroep

Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of belanghebbendes activiteiten in de hout- en metaalbewerking kunnen worden aangemerkt als een bron van inkomen. Indien deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, is in geschil of die activiteiten zijn verricht in het kader van een onderneming, en of belanghebbende voldoet aan het urencriterium teneinde aanspraak te kunnen maken op de zelfstandigenaftrek.

### 4. Beoordeling van het geschil

4.1. De rechtbank heeft over de geschilpunten het volgende overwogen (belanghebbende is weer aangeduid als eiser en de inspecteur als verweerder):

4.1. De rechtbank acht aannemelijk dat in het onderhavige geval sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, die deelneemt aan het economische verkeer. Eiser verricht werkzaamheden op het gebied van metaal- en houtbewerking ten behoeve van de scheepvaart. In dat kader vervaardigt hij al dan niet op bestelling onderdelen van metaal en hout. Om de afzet van die onderdelen te stimuleren adverteerde eiser in een blad voor de scheepvaart. Hij verkoopt zijn producten aan meerdere klanten. De rechtbank acht bovendien aannemelijk dat eiser met zijn werkzaamheden in het economische verkeer winst beoogt te behalen.

4.2. Verweerder stelt zich echter op het standpunt dat de activiteiten van eiser duurzaam verliesgevend zijn en dat er om die reden geen bron van inkomen is. De rechtbank is van oordeel dat de vraag of sprake is van duurzaam verliesgevende activiteiten niet zonder meer kan worden beantwoord door retrospectief te wijzen op negatieve resultaten die gedurende een aantal jaren door de belastingplichtige zijn behaald. Het gaat erom of er bij de aanvang van de activiteiten gronden waren om aan te nemen dat de belastingplichtige met die activiteiten geen winst zou (kunnen) behalen. Dit criterium wordt onder meer gebruikt om verliezen uit hobby-activiteiten, welke activiteiten zich in de sfeer van de inkomensbesteding afspelen, buiten het inkomen te houden. De rechtbank acht het niet aannemelijk dat activiteiten als de onderhavige waarbij onderdelen voor de scheepvaart worden geproduceerd zich in de hobby-sfeer afspelen. De duurzame verliesgevendheid van activiteiten kan het gevolg zijn van bijvoorbeeld de aard van die activiteiten (vgl. de piramidespelen uit HR 1 februari 2002, nr. 35 848, BNB 2002/217) of worden veroorzaakt door de wijze waarop die activiteiten door de belastingplichtige worden verricht (bijvoorbeeld door onprofessionaliteit van de belastingplichtige). De rechtbank is van oordeel dat zich hier geen situatie voordoet waarbij de activiteiten naar hun aard duurzaam verliesgevend zijn; er is immers geen reden te veronderstellen dat met de voortbrenging en verkoop van onderdelen ten behoeve van de scheepvaart slechts negatieve resultaten te behalen zijn. Bij de toetsing of sprake is van duurzaam verliesgevende activiteiten als gevolg van onprofessionaliteit aan de zijde van de belastingplichtige past terughoudendheid

aan de zijde van inspecteur en belastingrechter.

Op dit punt heeft verweerder geen feiten en omstandigheden gesteld. De rechtbank acht het derhalve niet aannemelijk dat er bij de aanvang van de activiteiten gronden waren om aan te nemen dat eiser met zijn activiteiten redelijkerwijs nimmer winst zou (kunnen) behalen. Dat er in de loop van de tijd geen winsten zijn behaald hoewel er wel omzet is behaald, zelfs in toenemende mate gedurende de jaren laat zich deels verklaren doordat eiser onafhankelijk van de vraag producten op voorraad is blijven produceren en hij kennelijk het kasstelsel toepaste voor zijn fiscale jaarwinstbepaling. Uit het voorgaande volgt dat sprake is van een onderneming. Niet in geschil is dat deze voor rekening en risico van eiser wordt gedreven. Dit brengt mee dat de verliezen uit de activiteiten van eiser in de onderhavige jaren ten onrechte niet in aftrek zijn toegelaten.

4.3. Vervolgens moet de vraag beantwoord worden of eiser in de jaren 1999 tot en met 2002 recht heeft op de zelfstandigenaftrek. Eiser heeft gesteld dat hij in de betreffende jaren - anders dan in het jaar 2003, voor welk jaar hij geen zelfstandigenaftrek heeft geclaimd - ten minste 1225 uren aan de werkzaamheden voor zijn onderneming heeft besteed. Verweerder heeft dit niet of niet voldoende weersproken. De rechtbank acht daarom aannemelijk dat eiser in de jaren 1999 tot en met 2002 ten minste 1225 uren aan zijn onderneming heeft besteed.

4.4. Gelet op het vorenoverwogene zijn de beroepen gegrond.

4.2. Het Hof komt op de volgende gronden tot een ander oordeel dan de rechtbank.

4.3.1. Het Hof stelt voorop dat sprake is van een bron van inkomen indien er deelname is aan het economische verkeer, voordeel wordt beoogd en voordeel redelijkerwijs kan worden verwacht.

Gelet op de activiteiten die belanghebbende in de loop der jaren heeft ontplooid, te weten het verkopen en leveren van door hemzelf van metaal of hout gemaakte producten aan verschil-lende vaste klanten/bedrijven en enkele particulieren, en gezien hetgeen hij ter zitting heeft verklaard betreffende de door hem berekende prijzen voor deze producten, is er naar s Hofs oordeel sprake van deelname aan het economische verkeer alsook van het beogen van voor-deel. De stelling van de inspecteur dat belanghebbende geen oogmerk had tot het behalen van voordeel wordt derhalve verworpen.

4.3.2. Met betrekking tot de vraag of er redelijkerwijs voordeel valt te verwachten, heeft belanghebbende aangevoerd dat hij sinds 2009 ook een importeur in Duitsland als afnemer heeft, dat hij met het oog op betere verkoopbaarheid van zijn producten met ingang van 2005 over een eigen website beschikt, dat hij - door de aanschaf van enkele automatische machines in 2007 - zijn werkzaamheden sindsdien sneller kan verrichten en dat hij thans bezig is een importeur in Engeland te vinden ter vergroting van zijn afzetgebied.

De inspecteur heeft daarentegen gepersisteerd bij zijn stelling dat er in de in geschil zijnde jaren redelijkerwijs geen voordeel valt te verwachten en dat er geen bron van inkomen is. Volgens de inspecteur heeft de rechtbank onder meer miskend dat, zo al bij de aanvang van de desbetreffende activiteiten van belanghebbende (in 1993) sprake is geweest van een (latente) bron van inkomen, in elk geval vóór het jaar 1999 sprake is geweest van een om-slagpunt, waardoor vanaf dat tijdstip geen sprake (meer) is geweest van een redelijkerwijs te verwachten voordeel.

4.3.3. Vaststaat dat belanghebbende met de door hem verrichte werkzaamheden in de periode 1993 tot en met 1998 geen positief resultaat heeft behaald. Bovendien heeft belanghebbende ook in de jaren 1999 tot en met 2003 geen positief resultaat behaald. In alle aan de orde zijnde jaren, alsmede in de drie jaren ervoor (1996 t/m 1998), is sprake geweest van min of meer constante, relatief geringe omzetten

(variërend van f 1.987 (1997) tot maximaal 8.945 (2000) en tot 4.471 (2003)), terwijl in al deze jaren de bedrijfskosten (nog afgezien van de inkoopwaarde van de omzet) de omzet hebben overtroffen. Aldus hebben, naar ook de inspecteur ter zitting onweersproken heeft gesteld, in alle genoemde jaren stortingen vanuit privé plaatsgevonden om het bedrijf "op de been te houden". Op grond van deze feiten kan niet worden geoordeeld dat in één van de in geschil zijnde jaren sprake is geweest van een redelijke verwachting winst te behalen.

Het Hof ziet zijn oordeel bevestigd in de resultaten (en omzetten) die belanghebbende na 2003 heeft gerealiseerd; ook de stortingen vanuit privé zijn in ieder geval tot en met 2008 voortgezet. Voorzover sprake is van een kentering in, en mogelijk een in dit kader relevant te achten wijziging van, de activiteiten casu quo bedrijfsvoering, heeft deze zich eerst jaren na de in geschil zijnde jaren voorgedaan, te weten in 2005 voor wat betreft het beschikken over een eigen website en in 2008, voor wat betreft het opknappen van de woning van belanghebbende, het daarin aanbrengen van een werkplaats en de aanschaf van machines. Gelet hierop, alsmede gezien de wijze waarop belanghebbende zijn werkzaamheden in de onderhavige jaren heeft uitgeoefend (onder meer het bij een dalende vraag blijven doorproduceren, zodat sprake was van een toenemende voorraad) is het Hof van oordeel dat belanghebbendes activiteiten in de onderhavige jaren naar hun aard voorzienbaar blijvend verliesgevend waren en dat zij zijn verricht in de sfeer van de inkomensbesteding. Feiten op grond waarvan tot een ander oordeel zou kunnen worden gekomen zijn door belanghebbende niet gesteld of aannemelijk gemaakt.

4.3.4. Het vorenstaande impliceert dat de inspecteur met juistheid heeft gesteld dat de vraag of de verrichte activiteiten naar hun aard voorzienbaar verliesgevend zijn, niet in alle gevallen uitsluitend dient te worden getoetst bij de aanvang van de desbetreffende activiteiten, maar dat onder omstandigheden ook sprake kan zijn van een wijziging van omstandigheden, waardoor vanaf het tijdstip van deze wijziging de genoemde toets anders kan uitvallen dan voorheen. Naar hiervoor is overwogen, is in het onderhavige geval daarvan in elk geval in de periode 1999 tot en met 2003 (nog) geen sprake.

De omstandigheid dat belanghebbende het kasstelsel heeft gehanteerd (zoals de rechtbank heeft overwogen), is bij de beoordeling van de cijfers van ondergeschikt belang, nu daardoor hoogstens sprake is van toerekening van de jaarwinst aan een ander jaar en dit potentiële effect is ondervangen met de ruime beoordelingsperiode die is gehanteerd.

Belanghebbendes standpunt tot slot, dat hij in de in geschil zijnde jaren met verlies heeft gedraaid om een in de toekomst rendabele onderneming te kunnen opbouwen, en mede om die reden ook de voorraad producten heeft laten oplopen (tot een boekwaarde van 13.298 in 2006) met het oogmerk om direct te kunnen leveren indien de noodzaak daartoe zich zou voordoen, doet aan hetgeen hiervoor is overwogen niet althans onvoldoende af.

Ook de overige standpunten van belanghebbende brengen het Hof niet tot een ander oordeel.

4.3.5. Het bovenstaande leidt tot de conclusie dat er in de onderhavige jaren 1999 tot en met 2003 geen sprake was van een bron van inkomen. Dit heeft tot gevolg dat de inspecteur de door belanghebbende in aftrek gebrachte verliezen uit onderneming (1999 tot en met 2003) terecht heeft gecorrigeerd en dat belanghebbende evenmin aanspraak kan maken op de door hem gevraagde zelfstandigenaftrek (1999 tot en met 2002), investeringsaftrek (2002) en persoonsgebonden aftrek (2002 en 2003).

Het gelijk is op deze punten aan de inspecteur.

Slotsom

4.4. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd. Doende wat de rechtbank had behoren te doen, zal het Hof de beroepen ongegrond verklaren.

## 5. Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de kosten op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

## 6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart de beroepen ongegrond.

De uitspraak is gedaan door mrs. E.F. Faase, voorzitter, E.A.G. van der Ouderaa en H.E. Kostense, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. M.H.A. Brands griffier. De beslissing is op 14 april 2011 in het openbaar uitgesproken. Bij afwezigheid van de voorzitter is deze uitspraak door de oudste raadsheer ondertekend.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht 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 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.