

ECLI:NL:RBARN:2007:BA4433

Instantie	Rechtbank Arnhem
Datum uitspraak	06-04-2007
Datum publicatie	04-05-2007
Zaaknummer	AWB 06/2213
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Vermogensetikettering. Vertrouwensbeginsel. Gelijkheidsbeginsel. Eiser verwerft in het kader van zijn toetreding tot de maatschap aandelen in een B.V. De rechtbank is van oordeel dat eiser deze aandelen op grond van het gelijkheidsbeginsel tot zijn prive-vermogen mocht rekenen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2007/41.6 met annotatie van Redactie

Uitspraak

RECHTBANK ARNHEM

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Procedurenummer: AWB 06/2213

Uitspraakdatum: 6 april 2007

Uitspraak als bedoeld in artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

[X], wonende te [Z], eiser,

en

de inspecteur van de Belastingdienst [te P], verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2002 een aanslag (aanslagnummer [H.26]) inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 680.014. Daarnaast heeft verweerder een verzuimboete van 794 opgelegd wegens het niet tijdig doen van aangifte.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 17 februari 2006 de aanslag gehandhaafd.

Eiser heeft daartegen bij brief van 30 maart 2006, ontvangen bij de rechtbank op 31 maart 2006, beroep ingesteld.

Met dagtekening 19 mei 2006 heeft verweerder de aanslag ambtshalve verminderd. Het belastbaar inkomen uit werk en woning is daarbij vastgesteld op 112.617.

Verweerder heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 30 januari 2007 te Arnhem.

Eiser is daar in persoon verschenen. Namens verweerder is verschenen [gemachtigde].

Partijen hebben ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd.

2. Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast.

Eiser is in de periode van 1 september 1996 tot 1 januari 2000 in dienstbetrekking werkzaam geweest bij de maatschap [A] (hierna ook: de maatschap).

[A] oefent een accountants- en belastingadvieskantoor uit.

[A] heeft vestigingen in [Q], [R], [S] en [T], [U] en [V].

De kantoren in [U] en [V] worden in de vorm van besloten vennootschappen geëxploiteerd, onder de naam Holding [B] B.V. (hierna : [B] B.V.) en Holding [C] B.V. (hierna : [C] B.V.). De overige kantoren worden gedreven door de maatschap [A].

Alle aandelen in [C] B.V. zijn sinds 2001 volledig in het bezit van de besloten vennootschap [D] B.V.. In de jaren 1999 tot en met 2001 hield [D] B.V. 66,66% van de aandelen in [C] B.V..

Daarnaast bezit [D] B.V. sinds 1999 78,5 % van de aandelen in [B] B.V. Daarvoor hield [D] B.V. 20% van de aandelen in [B] B.V..

De aandelen in [D] B.V. zijn, al dan niet via hun persoonlijke houdstervenootschappen, in bezit van de vennoten van de maatschap. [D] B.V. exploiteerde tot 1994 het kantoor te [R]. Deze onderneming is door [D] B.V. per 1 januari 1994 ingebracht in de maatschap. In verband met deze inbreng participeert [D] B.V. sindsdien voor 28% in de maatschap.

Per 1 januari 2000 is eiser toegetreden tot de maatschap. Na eisers toetreding bestond het aantal vennoten van de maatschap uit 11 personen.

In het kader van zijn toetreding heeft eiser 1/11e deel van de totale goodwill aan de zittende vennoten van de maatschap betaald. Daarnaast heeft eiser bij die gelegenheid, via de door hem opgerichte vennootschap [E] B.V., 1/11e deel van de aandelen in [D] B.V. verworven. De koopprijs van de aandelen bedroeg f. 135.895 (61.666,47). Eiser is directeur en enig aandeelhouder van [E] B.V.. [E] B.V. had tot 1 januari 2003 geen andere activiteiten dan het houden van aandelen in [D] B.V..

Op 31 maart 2004, met terugwerkende kracht tot 1 januari 2003, heeft eiser zijn aandeel in de maatschap met toepassing van artikel 3.65 van de Wet inkomstenbelasting 2001 fiscaal geruisloos ingebracht in [E] B.V.. Op 31 maart 2004 is de naam van [E] B.V. gewijzigd in [F] B.V. (hierna: [E]). [E] heeft op 31 maart 2004 een nieuwe vennootschap opgericht met de naam [G]. Het belang van [E] in de maatschap is hierin ingebracht.

Eiser heeft ter zitting een brief van 30 oktober 1995 overgelegd waarin [H] voor zichzelf en voor [I], in verband met hun toetreding als vennoot tot de maatschap per 1 januari 1996 verweerder verzoeken goed te keuren dat zij de aandelen in hun persoonlijke houdstervenootschappen via welke zij bij de toetreding tot de maatschap een evenredig deel van de aandelen in [D] B.V. verwerven, tot hun privé-vermogen mogen rekenen. De toenmalige inspecteur van de Belastingdienst [te P], [J], heeft deze brief op 10 november 1995 voor akkoord getekend. De aanslagen IB/PVV van de vennoten [H en I] zijn

dienovereenkomstig geregeld.

Tussen 1 januari 1996 en 1 januari 2002 zijn vier anderen als vennoot tot de maatschap toegetreden. Ook zij hebben bij de gelegenheid van hun toetreding aandelen in [D] B.V. verworven via hun persoonlijke houdstermaatschappij. Verweerder heeft ten aanzien van hen niet het standpunt ingenomen dat de aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen behoorden.

Voor het jaar 2002 heeft eiser aangifte IB/PVV gedaan naar een winst uit onderneming van 39.941 en een belastbaar inkomen uit werk en woning van 19.955. In deze aangifte heeft eiser de aandelen in [E] aangemerkt als aandelen die tot een aanmerkelijk belang (box 2) behoren.

Bij de aanslagregeling IB/PVV 2002 heeft verweerder zich op het standpunt gesteld dat de aandelen in [E] tot 31 december 2002 tot het ondernemingsvermogen van eiser gerekend dienen te worden en op die datum, onmiddellijk voorafgaand aan de geruisloze inbreng, aan het ondernemingsvermogen zijn onttrokken.

Ter zake van deze onttrekking heeft verweerder de op 31 december 2002 aanwezige meerwaarde in de aandelen [E] als winst uit onderneming in de heffing betrokken voor de IB/PW. Hierbij heeft verweerder de meerwaarde daarvan, welke voornamelijk werd vertegenwoordigd door de meerwaarde van de deelneming in [D] B.V., berekend op 94.300. In verband met deze correctie is voor het jaar 2002 het belastbaar inkomen uit werk en woning van eiser, na ambtshalve vermindering, vastgesteld op 112.617.

In de beroepsfase heeft verweerder verklaard dat hij akkoord gaat met de door eiser berekende meerwaarde van de aandelen [E] per 31 december 2002 van 87.500.

3. Geschil

Tussen partijen is primair in geschil of de aandelen in [E] tot het ondernemingsvermogen van eiser dienen te worden gerekend, zoals verweerder voorstaat, dan wel tot het privé-vermogen, zoals eiser bepleit.

Subsidiair is in geschil of het vertrouwensbeginsel en het gelijkheidsbeginsel aan heffing over de meerwaarde van de aandelen in de weg staat.

De verzuimboete is tussen partijen niet in geschil.

4. Beoordeling van het geschil

Vermogensetikettering

Ten aanzien van ondernemers kunnen drie categorieën vermogensbestanddelen worden onderscheiden: het verplichte ondernemingsvermogen, het verplichte privé-vermogen en het keuzevermogen.

De vraag of een vermogensbestanddeel tot het privé-vermogen of tot het ondernemingsvermogen behoort, is in het algemeen afhankelijk van de wil van de belastingplichtige. Niet in alle gevallen bestaat er keuzevrijheid. Deze wordt beperkt door de grenzen van de redelijkheid (vgl. HR 7 oktober 1953, BNB 1953/272).

Eiser stelt zich op het standpunt dat de aandelen in [E] tot het keuzevermogen behoren en dat hij de grenzen van de redelijkheid niet heeft overschreden door die aandelen tot zijn privé-vermogen te rekenen. Verweerder stelt dat de aandelen tot het verplichte ondernemingsvermogen moeten worden gerekend.

Naar het oordeel van de rechtbank dient ter beantwoording van de vraag of de aandelen in [E] tot eisers verplichte ondernemingsvermogen behoren, te worden onderzocht of deze aandelen uitsluitend of

nagenoeg uitsluitend dienstbaar zijn aan de onderneming van eiser danwel of de met deze aandelen te behalen voordelen in feite afhankelijk zijn van de bedrijfsuitoefening van eiser (vgl. Hof Amsterdam 29 maart 2000, nr. 98/3983, VN 2000/26.7).

De rechtbank is van oordeel dat zich hier in ieder geval de laatstgenoemde situatie voordoet. De met de aandelen [E] te behalen voordelen zijn in feite afhankelijk van de bedrijfsuitoefening van eiser. Redengevend hiervoor acht de rechtbank dat de deelneming van [E], te weten [D] B.V., voor 28% gerechtigd is tot het resultaat van de maatschap en dat het resultaat van [D] B.V., en daarmee ook het resultaat van [E], zodoende mede bepaald wordt door de resultaten van de maatschap. Voorts neemt de rechtbank in aanmerking dat de toetreding tot de maatschap onlosmakelijk was verbonden met het verwerven van het evenredige deel van de aandelen in [D] B.V.. Eiser heeft dit in zijn beroepschrift bevestigd. Een en ander brengt mee dat de aandelen in [E] vanaf de toetreding van eiser tot de maatschap tot de inbreng van zijn maatschapsaandeel in [E] tot het verplichte ondernemingsvermogen van eiser moeten worden gerekend.

Nu de aandelen [E] tot het verplichte ondernemingsvermogen behoorden terwijl eiser deze tot zijn privé-vermogen heeft gerekend, dienen die aandelen met toepassing van de foutenleer alsnog in de beginbalans van het oudste openstaande jaar (2002) te worden opgenomen. Aangezien tussen partijen niet in geschil is dat de aandelen [E] alsdan op 31 december 2002 in verband met de geruisloze inbreng van eisers ondernemingsvermogen moeten worden overgebracht naar zijn privé-vermogen, dient de meerwaarde van die aandelen ad 87.500, in 2002 als winst uit onderneming in aanmerking te worden genomen.

Vertrouwensbeginsel

Eiser heeft het standpunt ingenomen dat door verweerder het vertrouwen is gewekt dat zijn keuze om de aandelen [E] als privé-vermogen aan te merken is aanvaard, omdat de verweerder de aangiften IB/PVV voor de jaren 2000 en 2001 heeft gevolgd.

De rechtbank overweegt dat het vaste jurisprudentie is dat voor in rechte te beschermen vertrouwen als hier bedoeld meer is vereist dan de enkele omstandigheid dat verweerder gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag de aangifte op een bepaald punt heeft gevolgd. De gerechtvaardigdheid van dit vertrouwen hangt af van de waardering van omstandigheden die bij eiser de indruk hebben kunnen wekken dat een door verweerder gedurende een aantal jaren betreffende dezelfde aangelegenheid gevolgde gedragslijn berust op een weloverwogen standpuntbepaling (vgl. HR 13 december 1989, nr. 25.077, BNB 1990/119). Dergelijke omstandigheden zijn hier noch gesteld noch aannemelijk geworden. Hieruit volgt dat eiser geen in rechte te beschermen vertrouwen kan ontlelen aan het feit dat verweerder de aangiften voor de jaren 2000 en 2001 heeft gevolgd.

Voorts meent eiser vertrouwen te kunnen ontlelen aan het feit dat verweerder voorheen voor andere vennoten van de maatschap heeft goedgekeurd dat de verworven aandelen in [D] B.V. tot hun privé-vermogen werden gerekend.

Dienaangaande heeft het volgende te gelden. Bij een beroep op het vertrouwensbeginsel zijn slechts van belang omstandigheden die zich voordoen in de verhouding tussen verweerder en de betrokken belastingplichtige en die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door verweerder gevolgde gedragslijn berust op een weloverwogen standpuntbepaling. Aan de omstandigheid dat verweerder voorheen ten aanzien van andere belastingplichtigen een bepaalde gedragslijn heeft gevolgd, kan derhalve geen in rechte te beschermen vertrouwen worden ontleend (vgl. HR 14 juli 2000, nr. 35.549, BNB 2000/343).

Gelet op het voorgaande moet eisers beroep op het vertrouwensbeginsel worden verworpen.

Gelijkheidsbeginsel

Eiser heeft voorts een beroep gedaan op het gelijkheidsbeginsel. Volgens eiser heeft verweerder ten aanzien van de vennoten die vóór hem zijn toegetreden ermee ingestemd dat zij de aandelen in hun persoonlijke houdstermaatschappijen via welke zij aandelen in [D] B.V. hielden, tot hun privévermogen rekenden. Volgens eiser heeft verweerder door dat ten aanzien van hem niet toe te staan, gehandeld in strijd met het gelijkheidsbeginsel. Ter zitting heeft eiser zich op het standpunt gesteld dat verweerder ten aanzien van de overige vennoten handelde met het oogmerk hen te begunstigen. Ter ondersteuning van zijn standpunt heeft eiser de onder 2 vermelde brief van 30 oktober 1995 van [H] overgelegd.

Voor een geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel is nodig dat sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen die veroorzaakt wordt door begunstigend beleid, een begunstigend oogmerk of door schending van de meerderheidsregel en bovendien voor deze ongelijke behandeling geen objectieve en redelijke rechtvaardiging is. Wanneer is gehandeld uit een oogmerk van begunstiging is eerst sprake van gelijke gevallen als deze tot dezelfde groep behoren.

Eiser verkeert rechtens en feitelijk in dezelfde situatie als de vennoten [H en I] en de onder 2 genoemde vier vennoten die na hen zijn toegetreden. Net als alle voornoemde vennoten heeft hij de aandelen [D] B.V. ter gelegenheid van zijn toetreding tot de maatschap via zijn persoonlijke houdstermaatschappij verworven. Voorts was [D] B.V. steeds gerechtigd tot de winst van de maatschap. Aan het voorgaande doet niet af dat [D] B.V. bij de toetreding van [H en I] slechts 20% van de aandelen in [B] B.V. hield en ten tijde van eisers toetreding 78,5%. Nu [H], [I], de nadien toegetreden vennoten en eiser allen vennoot zijn van dezelfde maatschap, kunnen zij als leden van één groep worden beschouwd.

Uit de inhoud van de hiervoor genoemde brief van 30 oktober 1995 van [H] in samenhang met de ondertekening daarvan door de toenmalige ambtsvoorganger van verweerder blijkt dat door deze ambtsvoorganger ten aanzien van de vennoten [H] en [I] in verband met hun toetreding tot de maatschap per 1 januari 1996 is goedgekeurd dat zij de aandelen in hun persoonlijke houdstermaatschappijen waarmee zij bij de toetreding een evenredig deel van de aandelen in [D] B.V. verwierven, van meet af aan tot hun privé-vermogen rekenden. In zoverre heeft verweerder gehandeld vanuit een oogmerk van begunstiging. Nadien zijn vier anderen als vennoot tot de maatschap toegetreden, die bij die gelegenheid eveneens via hun persoonlijke houdstermaatschappijen aandelen in [D] B.V. verwierven. Bij hen heeft verweerder niet het standpunt ingenomen dat zij de aandelen in die persoonlijke houdstermaatschappijen tot hun ondernemingsvermogen moesten rekenen. Nu verweerder eerder uitdrukkelijk ten aanzien hiervan zijn goedkeuring had verleend, ontleent de rechtbank hieraan het vermoeden dat verweerder ten aanzien van de later toegetreden vennoten bewust niet het standpunt heeft ingenomen dat de aandelen tot het ondernemingsvermogen dienden te worden gerekend. Verweerder heeft dit vermoeden niet ontzenuwd.

Uit het voorgaande volgt dat aangenomen moet worden dat sprake is van een bewuste gedragslijn van verweerder jegens vergelijkbare belastingplichtigen. Eiser is de eerste vennoot van de maatschap waarbij verweerder een andersluidend standpunt heeft ingenomen. Voor deze ongelijke behandeling heeft verweerder geen rechtvaardiging aangevoerd. Ook anderszins is niet aannemelijk geworden dat hiervoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging is. Het beroep van eiser op het gelijkheidsbeginsel slaagt daarom.

Uit het voorgaande volgt dat het eiser vrij stond om de aandelen in [E] tot zijn privé-vermogen te rekenen. De aanslag IB/PVV voor het jaar 2002 moet daarom in overeenstemming met de aangifte worden vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 19.955. Het beroep is derhalve gegrond.

5. Proceskosten

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling, omdat niet is gesteld en gebleken dat eiser kosten heeft gemaakt die op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor vergoeding in aanmerking komen.

6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 19.955 en bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- gelast dat de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën) het door eiser betaalde griffierecht van 38 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan op 6 april 2007 en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken door mr. E.C.G. Okhuizen, voorzitter, mr. A.J.H. van Suilen en mr. M.M. Bijker - Veen, rechters, in tegenwoordigheid van drs. R.P.M. Lemmen, griffier.

De griffier, De voorzitter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Arnhem (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem.

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.