

ECLI:NL:RBARN:2008:BC5615

Instantie	Rechtbank Arnhem
Datum uitspraak	03-03-2008
Datum publicatie	04-03-2008
Zaaknummer	AWB 07/924
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Prostituee/relaxdame is beoefenaar van een zelfstandig beroep. Ingevolge artikel 3.5, tweede lid, van de Wet IB 2001 is zij ondernemer. Toetsing aan het verbondenheidscriterium van artikel 3.4 van de Wet IB 2001 is bij de beoefenaar van een zelfstandig beroep niet aan de orde.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NTFR 2008/526

Uitspraak

RECHTBANK ARNHEM

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Procedurenummer: AWB 07/924

Uitspraakdatum: 3 maart 2008

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

[X], wonende te [Z], eiseres,

en

de inspecteur van de Belastingdienst/[Q], verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

Verweerder heeft met dagtekening 3 november 2004 aan eiseres voor het jaar 2002 de volgende aanslagen opgelegd:

- ? een aanslag (aanslagnummer [00]H.26) inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV), berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 21.728;
- ? een aanslag (aanslagnummer [00]W.26) premie Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen, naar een premie-inkomen van 21.728;
- ? een aanslag premie ziekenfondswet zelfstandigen (aanslagnummer [00]S.26) naar een grondslag van 19.650.

Verweerder heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar van 15 juli 2005 de aanslagen gehandhaafd.

Eiseres heeft daartegen bij brief van 18 augustus 2005 bij de rechtbank Haarlem beroep ingesteld, alwaar het beroep op diezelfde dag is ontvangen. De rechtbank Haarlem heeft het beroep doorgestuurd naar de rechtbank Arnhem waar het op 12 februari 2007 is ontvangen.

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

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 31 januari 2008 te Arnhem.

Namens eiseres is verschenen haar gemachtigde, [gemachtigde]. Namens verweerder is verschenen [gemachtigde].

2. Feiten

De rechtbank stelt op grond van de stukken en het verhandelde ter zitting, als tussen partijen niet in geschil dan wel door een der partijen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, de volgende feiten vast.

Algemeen

Eiseres is werkzaam als prostituee/escortdame bij het relaxbe[Q] (verder: de club).

Tot 2001 werd de club geëxploiteerd door [B] B.V. (hierna: de BV). Begin 2001 is de exploitatie gewijzigd. Daartoe zijn opgericht de Maatschap [C] (hierna: de maatschap), en de Stichting [D] (hierna: de stichting).

Eiseres was in het onderhavige jaar maat van de maatschap. Ter zake van haar toetreding tot de maatschap heeft zij een bedrag van f 1.000 in het kapitaal van de maatschap gestort.

Eiseres heeft voor het onderhavige jaar aangifte gedaan van een inkomen uit werk en woning van 13.347. Verweerder heeft dit bedrag gecorrigeerd met de volgende posten:

geen zelfstandigenaftrek van 4906;

geen aftrek representatiekosten van 1250;

geen aftrek cosmetica/verzorgingsproducten van 900 en

geen aftrek overige kosten van 875.

Ten aanzien van de maatschap

De maatschap is een zogenoemde stille maatschap. Voor deze vorm is gekozen om de privacy van de maten gelet op de aard van de werkzaamheden zoveel mogelijk te waarborgen.

In de Algemene bepalingen maatschapscontract van de maatschap is onder meer het volgende opgenomen:

Artikel 1 - Definities

(1) Maatschap : een onder de naam [C] bestaande niet openbare maatschap voor de gezamenlijke exploitatie van een relaxbedrijf in samenwerking met een professionele partij, hierna te noemen [B] BV op het adres [a-straat 1], [0000 AA] onder de[Q]. De maatschap heeft een samenwerkingsovereenkomst gesloten met [B] BV op grond waarvan deze onder bepaalde voorwaarden en tegen een bepaalde vergoeding zich bereid heeft verklaard haar bedrijfsfaciliteiten op de [a-straat 1], [0000 AA] [Q] aan de

maatschap ter beschikking te stellen alsmede zijn specifieke know how en managementervaring.

(2) Nieuwe Maat : een ieder, die tot de maatschap toetreedt (...)

Artikel 2 - Inbreng

De Nieuwe Maat brengt ter realisatie van de doelstelling van de maatschap, het in samenwerken met gezamenlijk exploiteren van bovenbedoeld relaxbedrijf haar volledige arbeidskracht in. (...) Daarnaast brengt de Nieuwe Maat een verplicht kapitaal in (...)

Artikel 9 - Dagelijks Bestuur

9.1. De maatschap zal minimaal één extern persoon aanwijzen, die voor onbepaalde tijd wordt belast met het dagelijks bestuur van de zaken der Maatschap dan wel met bepaalde specifieke onderdelen daarvan, teneinde binnen het kader van de opdracht en krachtens besluiten van de Maatschap (...) daartoe zelfstandig te kunnen handelen. Voor de eerste maal is door de Maatschap benoemd mevrouw [E] tot bestuurder en tot plaatsvervangend bestuurder mevrouw [F].

9.2. De Maatschap wordt in en buiten rechte vertegenwoordigd door de persoon c.q. de personen genoemd in artikel 9.1, die belast is/zijn met het dagelijks bestuur. (...).

Artikel 15 Orderegels

De Maten verbinden zich de door de Maatschap opgestelde (huishoudelijke) regels en/of reglementen, zoals onder andere neergelegd in het Huisreglement, welke als bijlage bij deze overeenkomst is gevoegd, na te leven. (.)

De in artikel 9.1 genoemde mevrouw [E] (hierna: [E]) was in het onderhavige jaar bestuurder van de maatschap. [E] is geen maat in de maatschap.

De winstverdeling per maat wordt blijkens bijlage 1 behorende bij de algemene bepalingen maatschapscontract als volgt berekend: de werkvergoeding (zijnde de eigen gerealiseerde omzet berekend op kasbasis) minus de kosten per hoofd (toegerekend naar rato van de eigen omzet van de maat) minus de persoonlijke kosten plus de rente op de verplichte kapitaalstorting van f 1.000.

Als werkvergoeding wordt aangemerkt een vast aandeel in de omzet kamerhuur die wordt toegerekend aan de maat die de werkzaamheden heeft verricht alsmede een vast aandeel in de champagneomzet.

De overige omzet, zoals de entreegelden en baromzet wordt naar rato van de omzet kamerhuur van de maten tot de werkvergoeding per maat gerekend. De BV zorgt voor de portier en het barpersoneel. De kosten van deze personeelsleden zijn verdisconteerd in de pachtsom. Bij liquidatie van de maatschap zijn de maten gerechtigd tot de stille reserves van de maatschap. Iedere maat gaat zelf een overeenkomst met de klant aan.

Ten aanzien van de stichting

Bij notariële akte van 11 april 2001 is door de maatschap vertegenwoordigd door [E] de stichting opgericht. In de oprichtingsakte van de stichting is, voorzover van belang, het volgende opgenomen:

Definities (...)

Maatschap : de maatschap [C] (...)

Maten : de natuurlijke personen toegetreden tot de maatschap;(…)

Artikel 2

1. De Stichting heeft ten doel:

- het ten titel van beheer en bewaring verwerven van juridische en/of economische eigendom van goederen ten behoeve van de Maatschap;
- het ontvangen en beheren van de participaties van de Maten;
- het voor rekening en risico van de Maatschap ontvangen van opbrengsten en andere baten en het voor rekening en risico van de Maatschap doen van uitgaven in het kader van de verwerving van deze inkomsten alsmede het voor rekening en risico van de Maatschap beheren en administreren daarvan;
- het vertegenwoordigen van de Maatschap naar buiten;
- het doen van uitkeringen aan de Maten in de Maatschap; (…)

Artikel 3

1. Het bestuur van de Stichting bestaat uit tenminste één en maximaal vijf personen. Maten van de Maatschap kunnen geen lid van het bestuur zijn; (…)

Artikel 5

1. De Stichting wordt vertegenwoordigd door het bestuur waarbij, indien het bestuur bestaat uit twee of meer leden, het bestuur vertegenwoordigd wordt door twee gezamenlijk handelende bestuursleden; (…)

Slotbepaling

Ten slotte heeft de comparante verklaard dat:

Voor de eerste keer wordt tot bestuurslid benoemd: mevrouw [E] voornoemd. (…)

Op grond van artikel 2 van de oprichtingsakte sluit de stichting namens en voor rekening van de maatschap onder meer overeenkomsten met leveranciers etc.

De stichting is ingeschreven in het handelsregister van de Kamer van Koophandel.

Ten aanzien van de exploitatie

De maatschap, de stichting en de BV hebben op 31 maart 2001 een overeenkomst van beheer en bewaring gesloten. In deze overeenkomst is onder meer het volgende bepaald:

Ondergetekenden

1. de stichting Stichting [D] (…)
2. de maatschap Maatschap [C] (…)
3. de besloten vennootschap [B] B.V. (…)

in aanmerking nemende dat:

- de Maatschap ten doel heeft het met behulp van de BV exploiteren van een relaxbedrijf op het adres van de BV, [a-straat 1], [000[Q], hierna te noemen het Project;
- de Maatschap wordt gevormd door de maten van de maatschap [C];
- de maten door middel van één of meer participaties deelnemen in het vermogen van de Maatschap;
- het de Maatschap ontbreekt aan de faciliteiten voor de uitoefening van een relaxbedrijf, de specifieke knowhow en de managementervaring welke vereist is voor het beheer van het Project
- de BV over de faciliteiten, expertise, knowhow en organisatie voor de uitoefening van een relaxbedrijf beschikt en zich bereid heeft verklaard deze voor het project op bepaalde voorwaarden en condities ter beschikking te stellen;
- het de BV ontbreekt aan gastvrouwen terwijl de maatschap het hieraan niet ontbreekt;
- de maatschap en de BV op de ontbrekende gebieden elkaar van dienst kunnen zijn en zich bereid hebben verklaard een samenwerking aan te gaan per 2 april 2001. (...)

Artikel 1 (...)

2. De Stichting en de Maatschap enerzijds en de BV anderzijds sluiten bij deze een samenwerkingsovereenkomst op grond waarvan BV haar faciliteiten aan de [a-straat 1], [000[Q] ten behoeve van het Project tegen vergoeding ter beschikking stelt alsmede haar expertise, knowhow en organisatie;
3. De BV zal zich ten behoeve van de Maatschap steeds, met inachtneming van het bepaalde in de overeenkomst, onder meer belasten met het beheer over het Project;
4. De BV zal de Maten van de Maatschap en de Stichting steeds informeren over alle belangrijke zaken welke het Project betreffen; (...)

Artikel 2

1. Als vergoeding voor de ter beschikkingstelling van de faciliteiten van de op de [a-straat 1], [000[Q] aanwezige relaxruimte, de promotie van het relaxbedrijf en het gebruik krachtens deze overeenkomst van de naam [G] alsmede het beheer als bedoeld onder Artikel 1 lid 3 zal de Maatschap via de Stichting aan de BV voldoen de vergoeding, zoals genoemd in de bijlage bij deze overeenkomst. (...)

Artikel 3

1. De Maatschap kan via en dus ten name van de Stichting meerdere bankrekeningen openen voor het ontvangen van de verschillende opbrengsten van het Project alsmede voor het doen van betalingen ten behoeve van de operationele uitgaven. Bij liquiditeitsoverschotten zullen depositos worden aangehouden bij een Nederlandse bankinstelling (...);
2. De Stichting draagt zorg voor tijdige periodieke betaling van de vergoeding als bedoeld onder artikel 2 aan de BV. Indien de Stichting voornoemde periodieke betalingen niet geheel dan wel niet tijdig verricht is de BV bij deze uitdrukkelijk en onherroepelijk gemachtigd om de hiervoor vermelde rekeningen ten name van de Stichting naar haar eigen rekeningen die bedragen over te maken, welke haar uit hoofde van de vergoeding als bedoeld onder Artikel 2 periodiek toekomen.

De hoogte van vergoeding die de maatschap en de stichting op grond van artikel 2 van de overeenkomst van beheer en bewaring aan de BV verschuldigd zijn, wordt op de eerste dag van het boekjaar, derhalve 1 januari, bepaald. De vergoeding wordt vervolgens gedurende het boekjaar in wekelijkse termijnen door de

stichting aan de BV voldaan.

3. Geschil

Tussen partijen is primair in geschil het antwoord op de vraag of eiseres dient te worden aangemerkt als beoefenaar van een zelfstandig beroep in de zin van artikel 3.5, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB) en mitsdien als ondernemer kwalificeert. Subsidiair houdt partijen verdeeld of eiseres rechtstreeks verbonden wordt voor verbintenissen betreffende de onderneming en zodoende als ondernemer in de zin van artikel 3.4 van de Wet IB dient te worden aangemerkt.

Daarnaast is in geschil het antwoord op de vraag of de door eiseres in haar aangifte opgevoerde representatiekosten, kosten van persoonlijke verzorging en overige kosten voor aftrek in aanmerking komen.

Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken.

4. Beoordeling van het geschil

Ingevolge artikel 3.5, tweede lid, van de Wet IB wordt de beoefenaar van een zelfstandig beroep mede aangemerkt als ondernemer.

De vraag, of al dan niet sprake is van een zelfstandig uitgeoefend beroep moet naar de objectieve omstandigheden worden beoordeeld. In alle gevallen betreft het vormen van dienstverlening die niet in dienstbetrekking worden verricht, waarbij de persoonlijke arbeid voorop staat en waarvoor niet of nauwelijks kapitaal en/of investeringen in materiële activa noodzakelijk zijn. Van de zelfstandige uitoefening van een beroep, door een belastingplichtige die werkzaamheden verricht als prostitute, is sprake indien deze de werkzaamheden zelfstandig en voor eigen rekening verricht en daarbij ondernemersrisico loopt (vergelijk Hoge Raad 16 september 1992, BNB 1992/370).

De rechtbank overweegt als volgt.

Uit de onder de feiten genoemde overeenkomst van beheer en bewaring blijkt dat de exploitatie van het relaxbedrijf door de maatschap en de BV gezamenlijk plaatsvindt. De maatschap stelt hiertoe arbeid ter beschikking. Eiseres heeft daartoe haar arbeid naast een beperkt bedrag aan kapitaal in de maatschap ingebracht. De maatschap wordt naar buiten toe vertegenwoordigd door de stichting die voor rekening en risico van de maten handelt. Eiseres sluit overeenkomsten met haar cliënten en geniet hieruit een directe opbrengst, te weten een vooraf overeengekomen vast deel van de opbrengst uit de kamerverhuur en, indien van toepassing, de champagneomzet.

Uit het vorenstaande volgt dat eiseres ten aanzien van de door haar verleende diensten haar eigen vaardigheden exploiteert en dat derhalve haar persoonlijke arbeid voorop staat. Uit de omstandigheid dat de stichting in bepaalde gevallen de maatschap vertegenwoordigt en voor rekening en risico van de maten handelt kan niet worden afgeleid dat eiseres, als maat van de maatschap, namens de stichting een overeenkomst sluit met haar cliënten. De stichting speelt derhalve geen enkele rol in de dienstverlening door eiseres jegens haar cliënten. Hieruit volgt dat eiseres haar werkzaamheden zelfstandig en voor eigen rekening verricht.

De vraag of eiseres ondernemersrisico loopt dient naar het oordeel van de rechtbank eveneens bevestigend te worden beantwoord. Eiseres is voor de verwerving van opbrengsten immers direct afhankelijk van het zelfstandig aantrekken van cliënten. Hieruit vloeien immers direct haar inkomsten voort (zijnde een gedeelte van de inkomsten uit de kamerverhuur en champagneomzet). Ten slotte deelt eiseres naar rato van de door haar gerealiseerde omzet in de overige omzet van de club.

Uit het vorenstaande volgt dat eiseres winst uit onderneming geniet als beoefenaar van een zelfstandig beroep.

Verweerder heeft zich in dit verband op het standpunt gesteld dat de prostituee/relaxdame onvoldoende zelfstandigheid bezit ten opzichte van het relaxbedrijf als geheel en dat daarmee haar werkzaamheden niet aangemerkt kunnen worden als zijnde verricht in het kader van een zelfstandig uitgeoefend beroep. Deze stelling treft naar het oordeel van de rechtbank geen doel, nu de doelstelling van de maatschap is het in samenwerking met de BV gezamenlijk exploiteren van de club waarbij de maatschap de arbeidskracht levert en de BV - onder meer - de bedrijfsfaciliteiten. Niet gebleken is dat eiseres binnen de maatschap onvoldoende zelfstandigheid zou bezitten.

Vervolgens dient de vraag te worden beantwoord of toetsing aan het zogenoemde verbondenheidscriterium zoals opgenomen in artikel 3.4 van de Wet IB bij de beoefenaar van een zelfstandig beroep aan de orde is.

Artikel 3.4 van de Wet IB bepaalt dat onder ondernemer wordt verstaan de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.

Gelet op het feit dat de beoefenaar van een zelfstandig uitgeoefend beroep door artikel 3.5 van de Wet IB zonder enig voorbehoud wordt aangemerkt als ondernemer, is de rechtbank van oordeel dat uit de tekst van de wet volgt dat de afzonderlijke voorwaarde, dat de belastingplichtige moet worden verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming, voor de beoefenaar van een zelfstandig beroep niet geldt. Dit oordeel wordt gesteund door de wetsgeschiedenis waaruit immers blijkt dat het verbondenheidscriterium met name is opgenomen om kapitaalverschaffers met beperkte aansprakelijkheid van het ondernemerschap en de daaraan verbonden faciliteiten uit te sluiten.

Het voorgaande brengt de rechtbank tot de conclusie dat, nu verder niet in geschil is dat eiseres voldoet aan de overige voorwaarden van artikel 3.6, eerste lid, juncto artikel 3.76 van de Wet IB, verweerder ten onrechte de zelfstandigenaftrek heeft geweigerd.

Ten aanzien van de vraag of eiseres in aanmerking komt voor aftrek van representatiekosten, kosten van persoonlijke verzorging en overige kosten, overweegt de rechtbank als volgt.

Nog afgezien van het feit dat genoemde kosten op geen enkele wijze aannemelijk zijn gemaakt, oordeelt de rechtbank onder verwijzing naar de uitspraak van het Hof Amsterdam van 4 april 2005, nr. 04/00565 (rechtsoverwegingen 5.14 e.v.), dat verweerder terecht aftrek van genoemde kosten heeft geweigerd. Voor een andersluidend oordeel ziet de rechtbank geen aanknopingspunten.

Het voorgaande voert de rechtbank tot de slotsom dat het beroep gegrond is, de bestreden uitspraak moet worden vernietigd en het belastbaar inkomen uit werk en woning moet worden vastgesteld op een bedrag van 16.822 (21.728 minus de zelfstandigenaftrek van 4906).

De aanslagen premie Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen en premie ziekenfondswet zelfstandigen zullen dienovereenkomstig moeten worden vastgesteld.

5. Proceskosten

De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiseres in verband met de behandeling van het bezwaar en beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Met toepassing van het Besluit proceskosten bestuursrecht stelt de rechtbank de kosten van door een derde beroepsmatig

verleende rechtsbijstand vast op 805 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift met een waarde per punt van 161, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van 322 en een wegingsfactor 1). Van overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten is niet gebleken.

6. Beslissing

De rechtbank,

? verklaart het beroep gegrond;

? vernietigt de uitspraak op bezwaar;

? vermindert de aanslag IB/PVV over 2002 tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning

van 16.822 en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;

? bepaalt dat verweerder met inachtneming van deze uitspraak opnieuw beslist op het bezwaar tegen de aanslagen premie Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen en premie ziekenfondswet zelfstandigen;

? veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres ten bedrage van 805, en wijst de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën) aan dit bedrag aan eiseres te voldoen;

? gelast dat de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën) het door eiseres betaalde griffierecht van 38 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan op 3 maart 2008 en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken door mr. V.M. van Daalen - Mannaerts, voorzitter, mr. A.M.F. Geerling en mr. D.J. Vecht, rechters, in tegenwoordigheid van mr. L.A. Aalbersberg, griffier.

De griffier is verhinderd

deze uitspraak mede te ondertekenen. 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.