

ECLI:NL:RBBRE:2006:AV1457

Instantie	Rechtbank Breda
Datum uitspraak	26-01-2006
Datum publicatie	10-02-2006
Zaaknummer	AWB 05/0792
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Navordering inkomstenbelasting. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben in 1996 drie kavels grond gekocht waarop zij in 1997 en 1998 drie vakantiebungalows hebben gebouwd. Zij zijn tevens de enige vennoten in een VOF die het bouwbedrijf uitoefent. De Inspecteur heeft ter zake van het gereedkomen van de bungalows (één in 1997 en de andere twee in 1998) een bedrag als winst uit onderneming in aanmerking genomen. Subsidiar stelt de Inspecteur dat sprake is van andere inkomsten uit arbeid. De rechtbank overweegt dat de aankoop van de grond en de bouw van de bungalows hebben plaatsgevonden als belegging in privé, zodat grond en bungalows niet tot het verplicht ondernemingsvermogen van de VOF behoren. De bouw van de bungalows heeft niet in de ondernemings sfeer plaatsgevonden, zodat de waardevermeerdering niet tot de winstsfeer behoort. Er is geen winst aan de onderneming van de VOF onttrokken doordat er omzetsderving heeft plaatsgevonden. Voor het gebruik van bedrijfsmiddelen van de VOF en ook voor de korting genoten door inkoop van materialen bij dezelfde leveranciers als van de VOF dient wel een bedrag tot de winst uit onderneming te worden gerekend. Er is geen sprake van andere inkomsten uit arbeid nu in 1997 een realisatiemoment ontbreekt.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2006/41.2.8

Uitspraak

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Registratienummer: AWB 05/0792

Uitspraakdatum: 26 januari 2006

Uitspraak als bedoeld in artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) juncto artikel 26 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen

X, Wonende te Z, eiser

en

de inspecteur van de Belastingdienst P, verweerder

Eiser en verweerder worden hierna ook aangeduid als belanghebbende en de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende, met dagtekening 1 februari 2002, voor het jaar 1997 een navorderingsaanslag opgelegd in de inkomstenbelasting / premie volksverzekeringen berekend naar een belastbaar inkomen van f 67.765,=. Door verrekening van een verlies uit 1999 ad f 3.154,= is het

belastbaar inkomen verminderd tot f 64.611,=.

1.2. Na daartegen op 26 maart 2002 gemaakt bezwaar heeft de inspecteur, bij uitspraak op bezwaar van 4 maart 2005, de navorderingsaanslag verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen van, na verrekening van verlies, f 63.351,=.

Belanghebbende heeft daartegen beroep ingesteld. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van 37,=.

De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.3. De inspecteur heeft vóór de zitting nadere stukken als bedoeld in artikel 8:58 van de Awb ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij en behoren tot de stukken van het geding.

1.4. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 5 september 2005 te Breda.

Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende, vergezeld van A, en B en C, beiden verbonden aan D te Q, alsmede, namens de inspecteur, E en F.

1.5. Belanghebbende heeft te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan de wederpartij. De rechtbank rekent deze pleitnota tot de stukken van het geding.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft gezamenlijk plaatsgevonden met de zaken 05/0789, 05/0790, 05/0791, 05/0793 en 05/0802.

1.7. De rechtbank heeft vervolgens het onderzoek ter zitting gesloten.

2. De feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of niet voldoende weersproken, het volgende vast:

2.1. Belanghebbende en zijn echtgenote zijn de enige vennoten in de vennootschap onder firma (VOF) G, te R. De VOF heeft als doel het uitoefenen van het bouwbedrijf. Belanghebbende is gerechtigd tot 60% van het resultaat van de VOF en zijn echtgenote tot 40% daarvan. Belanghebbende verricht toezicht en werkt mee in het bouwproces. Zijn echtgenote doet de administratie, de voorcalculatie en de showroomverkoop en daarnaast verleent zij hand- en spandiensten tijdens de bouw.

2.2. Juli 1996 hebben belanghebbende en zijn echtgenote, in privé, een drietal kavels grond gekocht in recreatiepark H te S, voor een bedrag van in totaal f 135.997,=. Op deze grond hebben zij, tezamen met de broer van belanghebbende, een drietal vakantiebungalows gebouwd. De eerste bungalow kwam gereed in augustus 1997, de tweede en de derde in juni respectievelijk juli 1998.

2.3. De aankoop van de grond is gefinancierd met een hypothecaire geldlening, in privé, tot een bedrag van f 350.000,=. Hetgeen na aankoop van de grond van de lening resteerde, is in een depot gestort ter financiering van de bouwmaterialen. De aankopen van materialen, tot een bedrag van in totaal f 140.457,=, zijn rechtstreeks vanaf een privé rekening van belanghebbende en zijn echtgenote voldaan. Bij de inkoop van materialen is veelal gebruik gemaakt van dezelfde leveranciers als van de VOF.

2.4. Op verzoek van de belastingdienst zijn de bungalows na gereedkomen getaxeerd. De totale waarde in het economische verkeer in vrij opleverbare staat is daarbij vastgesteld op f 456.000,=. Vanaf mei 1998

vindt incidentele verhuur van de bungalows plaats. Met ingang van 1 januari 1999 zijn de bungalows, voorlopig voor de duur van vijf jaren, middels de beheerder van het recreatiepark voor verhuur aangeboden.

2.5. Belanghebbende heeft in november 1998 zijn aangifte inkomstenbelasting / premie volksverzekeringen 1997 ingediend. Het aangegeven belastbaar inkomen bedraagt f 30.247,=. De primitieve aanslag 1997, met dagtekening 24 februari 1999, is, na verlaging van de toevoeging aan de fiscale oudedagsreserve (FOR) met een bedrag van f 703,=, opgelegd naar een belastbaar inkomen van f 30.950,=.

2.6. In 2001 heeft een boekenonderzoek over het jaar 1999 plaatsgevonden bij de VOF. Dit onderzoek is later uitgebreid tot de bouw van de vakantiebungalows in 1997 en 1998. Het rapport van het boekenonderzoek is uitgebracht op 18 januari 2002. In dit rapport wordt gesteld dat de winst van de VOF dient te worden verhoogd met het resultaat uit de bouw van de bungalows. Dit resultaat wordt berekend op f 179.546,= (de onder 2.4 genoemde waarde van de bungalows ad f 456.000,= minus de onder 2.2 genoemde kosten van de grond ad f 135.997,= en de onder 2.3 genoemde kosten van bouwmaterialen ad f 140.457,=). Vervolgens wordt eenderde deel van dit resultaat, te weten f 59.848,=, toegerekend aan 1997 (gereedkomen van één van de drie bungalows) en tweederde deel, te weten f 119.698,=, aan 1998 (gereedkomen van de beide andere bungalows). Rekening houdend met de winstverdeling binnen de VOF, wordt voor het jaar 1997 een bedrag van f 35.908,= (60% van f 59.848,=) toegerekend aan belanghebbende.

2.7. Naar aanleiding van het boekenonderzoek is de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd. Het belastbaar inkomen ad f 67.765,= is als volgt berekend:

Belastbaar inkomen volgens primitieve aanslag: f 30.950,=

Bij: winstcorrectie: f 35.908,=

Bij: gevolgcorrectie giftenaftrek: f 279,=

Bij: gevolgcorrectie zelfstandigenaftrek: f 4.120,=

Af: hogere dotatie FOR (incl. een niet in geschil zijnde correctie op de aangifte en beperkt door hoogte binnenlands ondernemingsvermogen):

f -3.492,=

Belastbaar inkomen volgens navorderingsaanslag: f 67.765,=

2.8. De navorderingsaanslag is, middels een carry back beschikking van 15 februari 2002, verminderd tot een naar een belastbaar inkomen van f 64.611,=.

2.9. In de bezwaarfase is de aanslag verminderd met de volgens de inspecteur aan 1997 toe te rekenen waardeinstijging van de kavels grond, ad f 1.260,=, hetgeen resulteert in het onder 1.2 genoemde belastbaar inkomen van f 63.351,=.

3. Het geschil

3.1. Tussen partijen is in geschil het antwoord op de volgende vragen:

I. dient ter zake van de realisatie van de bungalow c.q. in verband met door de leveranciers verleende kortingen een bedrag als winst uit onderneming in aanmerking te worden genomen, en zo ja, hoeveel?

II. dient ter zake van de realisatie van de bungalow een bedrag in aanmerking te worden genomen als andere inkomsten uit arbeid, en zo ja, hoeveel?

Belanghebbende is van oordeel dat de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord in die zin dat in verband met door de leveranciers van de VOF verleende kortingen in het onderhavige jaar een bedrag van f 13.742,=, maal 1/3, maal 60% = f 2.748,= als winst in aanmerking genomen moet worden, en de tweede vraag ontkennend.

De inspecteur is ten aanzien van de eerste vraag van oordeel dat de aangegeven winst moet worden vermeerderd primair met het verschil tussen de waarde van de gerealiseerde opstallen en kosten die voor de bouw daarvan zijn gemaakt, subsidiair met het evenbedoelde verschil gecorrigeerd met waardegroei van de grond tijdens de bouwfase (het standpunt in bezwaar) en meer subsidiair met een correctie van de winst voor de gemiste omzet, de gemiste marge op de inkoop, het gebruik van materiaal en het gebruik van bedrijfsmiddelen. Ten aanzien van de tweede vraag is hij van oordeel dat, indien geen sprake is van winst uit onderneming, de waardevermeerdering bij gereedkomen van de bungalow van de grond en die bungalow verdeeld naar het aantal gewerkte uren bij belanghebbende en zijn echtgenote als andere inkomsten uit arbeid aangemerkt moet worden.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt. Ter zitting hebben zij hieraan nog het volgende, zakelijk weergegeven, toegevoegd:

Belanghebbende

Het is nooit de bedoeling geweest de in privé aangekochte grond in de VOF in te brengen. Ik heb verder nooit grond gekocht om daar op te bouwen. Buiten de kavels grond zijn geen andere zekerheden verstrekt ten aanzien van de hypothecaire geldlening. De bungalows zijn gebouwd als privé belegging, bedoeld als oudedagsvoorziening. De bungalows zijn tot op heden niet verkocht maar worden middels de beheerder van het recreatiepark verhuurd. Bij de bouw van de bungalows is geen gebruik gemaakt van personeel van de VOF. Een broer van belanghebbende, die met de bouw heeft geholpen, heeft in 1997 en 1998 geen salaris van de VOF ontvangen. De bouw heeft volledig plaatsgevonden in de vrije uren van belanghebbende en zijn echtgenote. Bij de bouw van de bungalows zijn geen materialen van de VOF gebruikt en is slechts sporadisch gebruik gemaakt van bedrijfsmiddelen van de VOF. Indien rekening moet worden gehouden met kosten voor het gebruik van de bedrijfsmiddelen, welke niet aan de VOF zijn vergoed, kunnen die kosten worden berekend op f 3.500,=. Bij inkoop van de materialen, bij dezelfde leveranciers als van de VOF, is een korting bedongen van 10%. Deze korting, van in totaal f 13.742,=, dient bij de winst uit onderneming te worden opgeteld. Ter zake van de bouw van de bungalows is geen omzetbelasting teruggevraagd door de VOF. De bungalows worden verhuurd met omzetbelasting. Daarvoor hebben wij, in privé, een afzonderlijk BTW-nummer.

De inspecteur

De bungalows waren bedoeld voor de verkoop. De bouw van de bungalows ligt volledig in de lijn van het doel en de feitelijke werkzaamheden van de VOF, zijnde de bouw van onroerende zaken. De bouw van de bungalows heeft grotendeels, voor meer dan 70%, plaatsgevonden in de reguliere uren van de VOF, welke normaal aan derden zouden worden gedeclareerd. De kosten voor het gebruik van bedrijfsmiddelen van de VOF kunnen worden gecijferd op f 15.000,=. De totale korting bij inkoop van materialen kan inderdaad worden berekend op f 13.742,=. Daarnaast dient echter een winstopslag op de materialen te worden berekend van 5%. Alle voornoemde elementen tezamen en in onderling verband bezien, leiden tot de conclusie dat er sprake is van winst uit onderneming dan wel, subsidiair, van andere inkomsten uit arbeid. Voor wat betreft het realisatiemoment ingeval van andere inkomsten uit arbeid, heb ik mij gebaseerd op de regeling volgens de Wet inkomstenbelasting 2001.

3.3. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vermindering van de navorderingsaanslag tot een, naar de rechtbank begrijpt, naar een belastbaar inkomen van f 33.409,= (belastbaar inkomen na niet in geschil zijnde correctie bij het opleggen van de primitieve aanslag ad f 30.950,= plus kortingen leveranciers ad f 2.748,= plus gevolgcorrectie giftenaftrek ad f 27,= minus gevolgcorrectie dotatie FOR ad f 316,=) vóór verrekening van verliezen.

De inspecteur concludeert primair en subsidiair tot ongegrondverklaring van het beroep en meer subsidiair tot gegrondverklaring van het beroep en een vermindering van de navorderingsaanslag tot een, naar de rechtbank begrijpt, naar een belastbaar inkomen van f 63.351,= na verrekening van verliezen.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. De rechtbank hecht, mede gezien het feit dat de grond en de vakantiebungalows volledig in privé zijn aangeschaft en gefinancierd, geloof aan de verklaring van belanghebbende dat de aankoop van de grond en de bouw van een drietal bungalows daarop, hebben plaatsgevonden als belegging in privé met het doel de huuropbrengsten een onderdeel te laten zijn van de totale oudedagsvoorziening. De bungalows en de daarbij horende grond behoren derhalve niet tot het verplicht ondernemingsvermogen van de VOF zodat de stelling van de inspecteur dienaangaande wordt verworpen.

4.2. Vervolgens dient de vraag te worden beantwoord of de bouw van de vakantiebungalows in de ondernemings sfeer heeft plaatsgevonden. De rechtbank is van oordeel dat deze vraag ontkennend dient te worden beantwoord omdat belanghebbende samen met familieleden en zonder gebruik te maken van personeelsleden en materialen van de VOF en met het sporadisch gebruikmaken van bedrijfsmiddelen van de VOF de bungalows heeft gebouwd. Ook de omstandigheden dat de administratie van de VOF en van de bouw van de bungalows gescheiden is gebleven, de grond en de materialen voor de bouw volledig via een privé rekening zijn betaald en de omzetbelasting die in verband met de bouw in rekening is gebracht niet door de VOF maar door belanghebbende op een apart BTW-nummer is teruggevraagd dragen aan dit oordeel bij. De bouw van de bungalows heeft derhalve niet in de ondernemerssfeer plaatsgevonden zodat de waardestijging die als gevolg van de bouw is gerealiseerd, niet tot de winstsfeer behoort.

4.3. Uitgaande van het onder 4.2 overwogene, kan naar het oordeel van de rechtbank de omstandigheid dat belanghebbende in 1997 minder declarabele uren heeft gemaakt via de VOF, niet leiden tot de conclusie dat winst aan de onderneming is onttrokken doordat er omzeterdrijving heeft plaatsgevonden door de bouwwerkzaamheden.

4.4. Vaststaat dat belanghebbende en zijn echtgenote bij de bouw van de vakantiebungalows in enige mate gebruik hebben gemaakt van bedrijfsmiddelen van de VOF. Ter zake van dit gebruik is geen vergoeding aan de VOF betaald noch een bedrag als onttrekking in aanmerking genomen. De VOF heeft belanghebbende en zijn echtgenote, door het om niet ter beschikking stellen van bedrijfsmiddelen, een voordeel doen toekomen. Belanghebbende stelt dat voordeel op maximaal f 3.500,=, de inspecteur meent dat dit voordeel op f 15.000,= dient te worden gecijferd. Partijen geven echter beide onvoldoende onderbouwing van de door hen genoemde bedragen. De rechtbank stelt het voordeel dat is behaald door gebruikmaking van bedrijfsmiddelen van de VOF in goede justitie vast op f 5.000,=.

Voor dat geval is tussen partijen niet in geschil dat van genoemd voordeel eenderde deel (f 1.667,=) dient te worden toegerekend aan het jaar 1997 waarvan 60% aan belanghebbende dient te worden toegerekend. Dit komt neer op een winstcorrectie van f 1.000,=.

4.5. Voorts is niet in geschil dat de winst uit onderneming van de VOF over de jaren 1997 en 1998 dient te worden verhoogd met een bedrag van f 13.742,= terzake van de korting die, bij dezelfde leveranciers als van de VOF, is bedongen bij de inkoop van materialen. De inspecteur gaat akkoord met de berekening van de korting, maar meent dat daarnaast een winstopslag van 5% in aanmerking moet worden genomen. De

rechtbank is van oordeel dat een winstopslag niet op zijn plaats is nu eerder is geoordeeld dat de bungalows niet zijn gerealiseerd binnen de ondernemerssfeer en de materialen niet door de VOF zijn gekocht maar door belanghebbende zelf. De onderneming heeft belanghebbende enkel in staat gesteld de korting te bedingen zodat het genoten voordeel daartoe beperkt moet worden. De winstcorrectie voor 1997 bedraagt in dat geval 60% van eenderde van het genoemd bedrag, ofwel f 2.748,= zodat de totale winstcorrectie uitkomt op f 3.748,=.

4.6. Met betrekking tot de tweede in geschil zijnde vraag overweegt de rechtbank het volgende. Vaststaat dat belanghebbende ter zake van de bouw van de vakantiebungalows in 1997 geen inkomsten heeft ontvangen, dat ter zake daarvan geen inkomsten zijn verrekend, ter beschikking van belanghebbende zijn gesteld, rentedragend zijn geworden of vorderbaar en tevens inbaar zijn geworden. De bungalows zijn immers tot op heden niet verkocht. Daargelaten of er in het onderhavige geval sprake is van andere inkomsten uit arbeid, kunnen deze in 1997 niet worden belast nu een realisatiemoment ontbreekt.

4.7. Zoals overwogen onder 4.5, dient belanghebbende in onderhavig jaar een bedrag van f 3.748,= tot zijn winst uit onderneming te rekenen in verband met de bouw van de vakantiebungalows. Nu dit bedrag lager is dan de door de inspecteur bij het opleggen van de navorderingsaanslag berekende correctie, dient de navorderingsaanslag te worden verlaagd. De rechtbank becijfert het belastbaar inkomen 1997 van belanghebbende als volgt:

Belastbaar inkomen volgens primitieve aanslag: f 30.950,=

Bij: winstcorrectie: f 3.748,=

Bij: gevolgcorrectie giftenaftrek: f 37,=

Af: hogere dotatie FOR (incl. een niet in geschil zijnde correctie op de aangifte en niet beperkt door hoogte binnenlands ondernemingsvermogen):

f -1.078,=

Af: carry back verlies 1999 f -3.154,=

Belastbaar inkomen na correcties: f 30.503,=

Op grond van het vorenstaande dient de navorderingsaanslag 1997 ten name van belanghebbende te worden verminderd tot een naar een belastbaar inkomen, na verrekening van het verlies van 1999, van f 30.503,= (13.842,=).

5. Proceskosten

In de omstandigheden van het geval vindt de rechtbank aan-lei-ding op grond van artikel 8:75 van de Awb de inspecteur te veroordelen in de kos-ten die belanghebbende in verband met de behande-ling van het beroep redelij-kerwijs heeft moeten maken. Daarbij wordt uitgegaan van zes samenhangende zaken waarin belanghebbende en zijn echtgenote geheel of gedeeltelijk in het gelijk zijn gesteld. Dit betreft drie zaken ten name van belanghebbende, kenmerknummers 05/0792, 05/0793 en 05/0802, en drie zaken ten name van zijn echtgenote, kenmerknummers 05/0789, 05/0790 en 05/0791.

Deze kosten zijn op voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht vastgesteld op 1.449,= (1 punt voor het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van 322,= maal 1,5 wegens het aantal samenhangende zaken en een wegingsfactor 1,5).

De rechtbank zal in deze zaak en in elk van de overige hiervóór genoemde zaken een proceskostenvergoeding toekennen van 241,50 (1.449,= gedeeld door zes zaken).

De rechtbank wijst de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën) aan als de rechtspersoon die deze kosten moet vergoeden.

6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de onderhavige navorderingsaanslag tot een naar een belastbaar inkomen (na verkening van verlies 1999) van f 30.503,= (13.842,=);
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten ten bedrage van 241,50, onder aanwijzing van de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën) die deze kosten aan belanghebbende dient te vergoeden;
- gelast dat de Staat der Nederlanden (Ministerie van Financiën) het door belanghebbende betaalde griffierecht van 37,= vergoedt.

Deze uitspraak is vastgesteld door mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, voorzitter, mr. C.A.F.M. Stassen en mr. A.J. Kromhout. De beslissing is op 26 januari 2006 in het openbaar uitgesproken, in tegenwoordigheid van mr. I. van Wijk, griffier.

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 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch; dan wel
- beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag, mits de wederpartij daarmee schriftelijk instemt.

N.B. Bij het bestuursorgaan berust de bevoegdheid tot het instellen van beroep in cassatie niet bij de ambtenaar die de procedure voor de rechtbank heeft gevoerd.

Bij het instellen van hoger beroep dan wel beroep in cassatie 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 dan wel het beroep in cassatie is ingesteld;

d. de gronden van het hoger beroep dan wel het beroep in cassatie.

Bij het instellen van beroep in cassatie dient daarnaast in acht te worden genomen dat bij het beroepschrift een schriftelijke verklaring van de wederpartij wordt gevoegd, inhoudende dat wordt ingestemd met het instellen van beroep in cassatie tegen de uitspraak van de rechtbank.