

ECLI:NL:RBBRE:2008:BC4508

Instantie	Rechtbank Breda
Datum uitspraak	25-01-2008
Datum publicatie	18-02-2008
Zaaknummer	AWB 06/4720
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Terbeschikkingstellingsregeling art. 3.92 Wet IB 1. Indien een aandeelhouder een pand koopt en dat nagenoeg gelijktijdig ter beschikking stelt aan de BV, moet het pand op de terbeschikkingstellingsbalans worden gewaardeerd op de aankoopprijs inclusief aankoopkosten. 2. In de situatie dat een aandeelhouder, die een pand verhuurde aan de BV, in het jaar 2000 een optie aan de BV heeft verleend om het pand te kopen, moet die optieverplichting per 1 januari 2003 (en niet per 1 januari 2001) op de terbeschikkingstellingsbalans worden gepassiveerd. Afkoop van die verplichting in 2003 leidt slechts tot winst of verlies voor zover de afkoopsom afwijkt van de gepassiveerde waarde van de verplichting.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

RECHTBANK BREDA

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Procedurenummer: AWB 06/4720

Uitspraakdatum: 25 januari 2008

Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen

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

en

de inspecteur van de Belastingdienst, verweerder.

Eiser en verweerder worden hierna aangeduid als respectievelijk belanghebbende en inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2003 een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 79.718 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 1.241.

1.2. De inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 13 september 2006 de aanslag gehandhaafd.

1.3. Belanghebbende heeft daartegen bij brief van 28 september 2006, ontvangen bij de rechtbank op 29 september 2006, beroep ingesteld. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een

griffierecht geheven van 38.

1.4. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 6 november 2007 te Breda.

Aldaar zijn verschenen en gehoord de gemachtigde, alsmede de inspecteur.

1.6. Belanghebbende heeft voor de zitting een pleitnota toegezonden aan de rechtbank en (door tussenkomst van de griffier) aan de wederpartij, welke pleitnota met instemming van partijen wordt geacht ter zitting te zijn voorgedragen.

1.7. Van het verder ter zitting verhandelde is een proces-verbaal opgemaakt, waarvan een afschrift aan deze uitspraak is gehecht.

2. Feiten

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

[pand]

2.1. Belanghebbende heeft op 28 november 2003 samen met [partner], ieder voor de onverdeelde helft, in privé het kantoorpand gelegen aan het [adres] te [woonplaats] verworven voor 1.044.336,63, inclusief aankoopkosten. De koopsom van het pand exclusief kosten bedraagt 985.000.

2.2. In [pand] vond direct na de aankoop de exploitatie plaats van de maatschap [notarissen]. Belanghebbende neemt deel in de maatschap door middel van [BV]. Belanghebbende is enig aandeelhouder van de BV.

2.3. Belanghebbende heeft zijn aandeel in [adres] in de aangifte 2003 gewaardeerd op de beginbalans terzake van het resultaat uit een werkzaamheid op 522.168. Dit bedrag is de helft van de aankoopsom inclusief de aankoopkosten (waaronder de overdrachtsbelasting). De afschrijving op het pand belooft 3% per jaar van de waarde van de opstal, welke 75% is van de totale waarde. Belanghebbende stelt de afschrijving op 3% van de opstalwaarde inclusief aankoopkosten of 979, de inspecteur op 3% van de opstalwaarde exclusief aankoopkosten of 923 [pand]

2.4. Belanghebbende heeft van 1 januari 1999 tot en met 31 december 2003 deelgenomen in de maatschap [notarissen] te [woonplaats].

2.5. Op 3 maart 1999 heeft belanghebbende voor éénderde deel de onverdeelde eigendom van het [pand] aan [adres] te [woonplaats] verkregen. In dit pand vond de exploitatie van [notarissen] plaats. Belanghebbende nam deel in de maatschap door middel van de BV.

2.6. Op 30 december 2000 heeft belanghebbende aan de BV een koopoptie verleend betreffende zijn aandeel in de eigendom van [pand]. De optie hield in dat de BV het recht had [pand] uiterlijk tot en met december 2024 voor een bedrag van 272.268 te verwerven en dat belanghebbende verplicht was het pand desgevraagd voor dat bedrag te leveren (de optieverplichting). Hiervoor heeft de BV aan belanghebbende een optiepremie van 67.159 betaald.

2.7. In verband met het beëindigen van de maatschap [notarissen] is belanghebbende overeengekomen zijn deel in [pand] over te dragen aan de voortzettende leden. Op 17 december 2003 heeft belanghebbende de optieverplichting afgekocht voor 77.732. Op 2 april 2004 heeft belanghebbende zijn onverdeeld aandeel [pand] geleverd. Na een arbitrageprocedure is de waarde van het pand per 1 januari

2004 vastgesteld op 1.050.000.

3. Geschil

3.1. In geschil zijn de antwoorden op de vragen:

1. Behoren de aankoopkosten van [pand] tot de op de werkzaamheidsbalans te waarden waarde en daarmee tot de grondslag van de jaarlijkse afschrijving?
2. Mag belanghebbende ten aanzien van de afkoop van de optieverplichting enig bedrag in aanmerking nemen?

3.2. Belanghebbende beantwoordt de vragen bevestigend en de inspecteur ontkennend.

3.3. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen daaraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het proces-verbaal van de zitting.

3.4. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vermindering van de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 12.503, en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 1.241. De inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. Belanghebbende heeft zijn onverdeelde helft verworven voor 492.500 exclusief kosten en voor 522.168 inclusief kosten. Hij heeft dat aandeel direct na de verwerving ter beschikking gesteld aan de BV zodat, conform het bepaalde in artikel 3.92 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (de Wet), sprake is van een werkzaamheid in de zin van afdeling 3.4. van de Wet.

4.2. De inspecteur stelt dat de ratio van de wettelijke regeling en in het bijzonder van de term ter beschikking stellen meebrengt dat belanghebbende zijn aandeel in het pand heeft verworven als privépersoon, zodat dat aandeel is gaan behoren tot de bezittingen die behoren tot de heffingsgrondslag van het inkomen uit sparen en beleggen van belanghebbende (box 3), en dat het vervolgens, doordat belanghebbende het ter beschikking stelde aan de BV, is overgegaan naar het werkzaamheidsvermogen (box 1). In deze visie moet het aandeel in het pand bij de overgang van box 3 naar box 1 worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer, welke waarde de inspecteur stelt op de koopsom exclusief kosten. Belanghebbende stelt dat uitgegaan moet worden van de werkelijk gemaakte kosten omdat zijn aandeel in het pand nimmer tot de grondslag van het inkomen uit sparen en beleggen heeft behoord.

4.3. Uit de wetsgeschiedenis van artikel 3.92 van de Wet blijkt dat de wetgever heeft beoogd met deze regeling de parallel in de behandeling tussen de ondernemer-natuurlijk persoon enerzijds en de aanmerkelijkbelanghouder anderzijds te versterken (NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26727, nr. 7, bl. 500, 501). Naar het oordeel van de rechtbank brengt een redelijke wetstoepassing, gelet op deze ratio, mee om in een situatie als de onderhavige, waarbij de verwerving van [pand] en de terbeschikkingstelling daarvan door belanghebbende aan de BV nagenoeg gelijktijdig hebben plaatsgevonden, het aandeel van belanghebbende in het pand direct aan te merken als werkzaamheidsvermogen. Immers, voor een ondernemer zou in een vergelijkbare situatie het aandeel in het pand ook direct bij de aankoop tot het

verplichte ondernemingsvermogen gaan behoren.

4.4. Het gelijk is op dit punt derhalve aan belanghebbende. Het belastbare inkomen uit werk en woning moet worden verminderd met 56.

[pand]

4.5. Belanghebbende stelde op 1 januari 2001 zijn onverdeeld aandeel in [pand] ter beschikking aan de BV en had op diezelfde datum de voorwaardelijke verplichting (de optieverplichting) om dit aandeel voor 272.268 te leveren aan de BV. Tussen partijen is niet in geschil dat ter zake van het onverdeeld aandeel in het pand sprake is van ter beschikking stelling aan de BV als bedoeld in artikel 3.92 van de Wet.

4.6. Vaststaat dat de optieverplichting volledig wordt gedekt door het bezit van het betreffende pand. Indien belanghebbende ondernemer zou zijn en zijn onverdeeld aandeel in het pand tot zijn ondernemingsvermogen zou (moeten) rekenen, zou de optieverplichting naar het oordeel van de rechtbank evenzeer tot het ondernemingsvermogen behoren gezien de samenhang tussen beide.

4.7. Blijkens de tekst van de Wet per 1 januari 2001 is echter - in tegenstelling tot de situaties waarin sprake is van winst uit onderneming - de toepassing van artikel 3.92 van de Wet beperkt tot het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen, daaronder begrepen de schulden die rechtstreeks samenhangen met die vermogensbestanddelen. Een optieverplichting als de onderhavige is naar het oordeel van de rechtbank noch een vermogensbestanddeel, noch een schuld in vorenbedoelde zin zodat te boek stelling daarvan als werkzaamheidsvermogen per 1 januari 2001 terecht achterwege is gebleven.

4.8. Met ingang van 1 januari 2003 is in artikel 3.92, tweede lid, onderdeel 6, van de Wet vastgelegd dat met het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen wordt gelijkgesteld het verkrijgen of het hebben van een recht of een verplichting een vermogensbestanddeel te vervreemden aan een verbonden vennootschap. De inspecteur stelt dat belanghebbende de optieverplichting per 1 januari 2003 als passiefpost op zijn balans diende op te nemen. De rechtbank volgt deze zienswijze van de inspecteur. Door de invoering van artikel 3.92, tweede lid, onderdeel 6, van de Wet per 1 januari 2003 is de optieverplichting van belanghebbende per die datum van rechtswege deel gaan uitmaken van zijn werkzaamheidsvermogen. Belanghebbende wordt daardoor in privé verlost van een verplichting. De inbreng in het werkzaamheidsvermogen is een vermogensmutatie - nu een verplichting wordt ingebracht, leidt dat tot een onttrekking aan het werkzaamheidsvermogen - en raakt het inkomen niet. De afkoop van de verplichting per 12 december 2003 raakt het inkomen slechts voor zover het bedrag van de afkoopsom afwijkt van de gepassiveerde waarde van de verplichting.

4.9. Vaststaat dat belanghebbende voor het aangaan van de optieverplichting op 30 december 2000 een bedrag heeft ontvangen van 67.159 en dat de optieverplichting door belanghebbende op 12 december 2003 is afgekocht voor een bedrag van 77.732. Niet in geschil is dat deze bedragen de reële waarde van de verplichting per genoemde data vertegenwoordigden. De waarde in het economische verkeer van de optieverplichting per 1 januari 2003, waarvoor de verplichting op de werkzaamheidsbalans gepassiveerd moest worden, zal dan ergens tussen deze twee bedragen in hebben gelegen. Nu partijen zich daarover niet expliciet hebben uitgelaten en er geen reden is om aan te nemen dat de waardeontwikkeling van december 2000 tot december 2003 anders dan gelijkmatig heeft plaatsgevonden, stelt de rechtbank de waarde van de verplichting per 1 januari 2003 in goede justitie vast op 67.159 plus $\frac{2}{3} \times (77.732 \text{ min } 67.159)$ of 74.207. De afkoop in december 2003 leidt dan tot een verlies uit werkzaamheid van 77.732 min 74.207 of 3.525.

4.10. De inspecteur is bij de aanslagregeling uitgegaan van een verlies uit werkzaamheid van 10.573. Het belastbare inkomen uit werk en woning is daardoor 10.573 min 3.525 of 7.048 te laag vastgesteld. Dit brengt dan met zich dat het onder 4.4. gegeven oordeel niet leidt tot een verlaging van de aanslag. Het beroep is ongegrond.

5. Proceskosten

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

6. Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan op 25 januari 2008 door mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, voorzitter, mr. C.A.F.M. Stassen en prof.mr. I.J.F.A. van Vijfeijken, rechters, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van mr. M.S.J. Pijnenburg-Braspenning, 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.

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.