

# ECLI:NL:GHARL:2020:2673

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	07-04-2020
Datum publicatie	10-04-2020
Zaaknummer	19/00644 tm 19/00647
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBNNE:2019:1486, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Belanghebbende heeft geen recht op de zelfstandigenaftrek, nu niet aannemelijk is dat aan het urencriterium is voldaan.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 10-04-2020 V-N Vandaag 2020/921 FutD 2020-1209

## Uitspraak

### GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Leeuwarden

nummers 19/00644 tot en met 19/00647

uitspraakdatum: 7 april 2020

### Uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland van 4 april 2019, nummers 18/2227 tot en met 18/2230, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/MKB/Kantoor Groningen** (hierna: de Inspecteur)

### 1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende zijn over de jaren 2012, 2013 en 2014 navorderingsaanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd. Daarnaast is voor het jaar 2015 een aanslag in de IB/PVV opgelegd. Gelijktijdig met deze belastingaanslagen is bij beschikkingen belastingrente berekend.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar de bezwaren ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen bij de rechtbank Noord-Nederland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft de beroepen ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft, gelijktijdig met de zaken van [A] met de procedurenummers 19/00648 tot en met 19/00651, plaatsgevonden op 3 maart 2020. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

## **2 Vaststaande feiten**

- 2.1. Belanghebbende is geboren [in] 1968 en ongehuwd samenwonend met [A] (zijn partner).
- 2.2. Belanghebbende was in de onderhavige jaren, samen met zijn partner, vennoot in V.O.F. [B] (hierna ook: de VOF of het assurantiekantoor). De vennootschap is opgericht op 1 april 1996 en is per 1 januari 2017 beëindigd.
- 2.3. Belanghebbende is sinds 29 september 2009 enig aandeelhouder van [C] B.V., die op haar beurt enig aandeelhouder is van [D] B.V. (hierna: het administratiekantoor). Belanghebbende is sinds 30 september 2009 in loondienst van het administratiekantoor. Uit tot het dossier behorende overzichten van inkomstenverhoudingen per jaar volgt dat belanghebbende uit het administratiekantoor in de jaren 2012 tot en met 2014 looninkomsten heeft genoten van respectievelijk € 12.000, € 12.000 en € 12.400 en dat hij in 2015 geen looninkomsten heeft genoten.
- 2.4. Belanghebbende is daarnaast sinds 3 februari 2010 enig aandeelhouder en bestuurder van [E] B.V. en sinds 6 februari 2013 enig aandeelhouder en bestuurder van [F] B.V.
- 2.5. Blijkens de overeenkomst 'Verkoop van een assurantieportefeuille in huurkoop' (hierna: de overeenkomst) heeft belanghebbende, handelend als vennoot van het assurantiekantoor, de assurantieportefeuille per 1 februari 2012 in huurkoop verkocht aan [G] (hierna: de huurkoper), handelend onder de naam [H] . Namens beide partijen is de overeenkomst getekend op 15 februari 2012. In de overeenkomst is onder meer bepaald dat het risico van de overgedragen assurantieportefeuille vanaf 1 februari 2012 bij de huurkoper berust en vanaf deze datum alle baten en lasten voor diens rekening zijn. Over de betaling van de koopsom is in artikel 2 van de overeenkomst onder meer het volgende bepaald:
  - “1. De koopsom voor de overgedragen onderneming bedraagt € 100.000,-- (...).
  2. De betaling van de koopsom geschiedt als volgt:
    - a. Bij aanvang van de huurkoop worden de maandtermijnen van het eerste jaar, tezamen groot € 20.000,-- (...) in eens aan de Huurverkoper betaald;
    - b. Het restant van de huurkoopsom wordt door de Huurkoper betaald in 48 maandelijkse

termijnen, groot € 1.667,-- (...). De betalingen vangen aan in februari 2013. Indien de overdracht van het beheer van de assurantieportefeuille niet op 1 januari 2012 kan plaatsvinden, zal de aanvang van de termijnbetaling evenredig verschuiven.”

In artikel 6 is een relatie- en non-concurrentiebeding opgenomen waarin onder meer is bepaald:

“1. Het is de Huurverkoper verboden om vanaf de aanvangsdatum van de huurovereenkomst voor eigen rekening of voor rekening van anderen of voor gezamenlijke rekening met anderen, althans anders dan voor rekening van de Huurkoper, te bemiddelen in assurantiën en financiële diensten bij relaties, die op de datum van overdracht van het beheer van de assurantieportefeuille behoren tot de kring van relaties van die assurantieportefeuille.

2. Het is de Huurverkoper voorts verboden om vanaf de aanvangsdatum van de huurovereenkomst voor eigen rekening of voor rekening van anderen of voor gezamenlijke rekening met anderen zich bezig te houden met de advisering omtrent assurantiën en hypotheekovereenkomsten in een cirkelvormig gebied met een straal van 25 kilometer rondom de vestigingsplaats van het kantoor van de Huurverkoper.”

2.6. Blijkens de 'Aanvullende overeenkomst behorende bij de overeenkomst van verkoop van een assurantieportefeuille in huurkoop tussen VOF [B] en de heer [G] ' (hierna: de aanvullende overeenkomst), namens de hiervoor genoemde partijen getekend op 6 september 2012, heeft de verkoop van de assurantieportefeuille in afwijking van het bepaalde in de overeenkomst plaatsgevonden per 1 augustus 2012 en berust het risico van de overgedragen assurantieportefeuille vanaf 1 augustus 2012 bij de huurkoper en zijn vanaf deze datum alle baten en lasten voor diens rekening. Deze aanvangsdatum is gewijzigd als gevolg van de tijd die het verkrijgen van een Wft-vergunning door de huurkoper heeft gevergd. Over de betaling van de koopsom is in artikel 3 van de aanvullende overeenkomst onder meer het volgende bepaald:

“1. In afwijking van het bepaalde in artikel 2 lid 2 van de overeenkomst van huurkoop geschiedt de betaling van de koopsom als volgt:

a. Bij aanvang van de huurkoop, mitsdien per 1 augustus 2012, worden de maandtermijnen van het eerste jaar, tezamen groot € 20.000,-- (...) in eens aan de Huurverkoper betaald;

b. Het restant van de huurkoopsom wordt door de Huurkoper betaald in 48 maandelijkse termijnen, groot € 1.667,-- (...). De betalingen vangen aan in augustus 2013.”

2.7. Het assurantiekantoor en het administratiekantoor waren, tot de beëindiging van de VOF, gevestigd op hetzelfde adres ( [a-straat] 1 te [Z] ).

2.8. Belanghebbende heeft in zijn aangiften in de IB/PVV voor de jaren 2012 tot en met 2015 opgave gedaan van een belastbare winst van nihil (in verband met het in aanmerking nemen van zelfstandigenaftrek en niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek van voorafgaande jaren). Hij heeft aangifte gedaan naar belastbare inkomens uit werk en woning van respectievelijk € 31.879 (2012), € 32.800 (2013), € 43.590 (2014) en € 31.773 (2015).

2.9. Belanghebbende heeft in (de specificatie bij) deze aangiften de volgende omzetten en winsten van de VOF alsmede zijn winstaandeel daarin vermeld (in €):

Jaar	Omzet	Winst	Aandeel in winst
2012	69.271	19.410	10.675
2013	13.709	11.551	6.353
2014	19.541	17.404	8.702
2015	30.412	21.955	10.977

2.10. Bij de VOF heeft een boekenonderzoek plaatsgevonden. Hiervan is een controlerapport opgesteld met de datum 6 maart 2018.

2.11. De Inspecteur heeft overeenkomstig de bevindingen van het boekenonderzoek bij het vaststellen van de (navorderings)aanslagen correcties aangebracht. Voor alle jaren zijn de zelfstandigenaftrek en de niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek van voorafgaande jaren niet in aanmerking genomen en is alsnog een MKB-winstvrijstelling verleend. Daarnaast is een bedrag van € 2.660 niet als kosten in aftrek toegestaan. De Inspecteur heeft de (navorderings)aanslagen aldus vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van respectievelijk € 40.956 (2012), € 38.185 (2013), € 51.073 (2014) en € 43.500 (2015).

### **3 Geschil**

- 3.1. In geschil is of belanghebbende in aanmerking komt voor de toepassing van de zelfstandigenaftrek – en in het verlengde daarvan voor de verrekening van niet gerealiseerde zelfstandigenaftrek van voorafgaande jaren. Voorts is in geschil of de Inspecteur bij belanghebbende het in rechte te honoreren vertrouwen heeft gewekt dat de aangiften voor de onderhavige jaren op het punt van de zelfstandigenaftrek niet zouden worden gecorrigeerd en of door de Inspecteur het gelijkheidsbeginsel is geschonden. Belanghebbende beantwoordt deze vragen bevestigend en de Inspecteur ontkennend. Desgevraagd heeft belanghebbende ter zitting zijn grieven tegen de voor het jaar 2015 toegepaste correcties in de kostenaftrek laten varen.
- 3.2. Belanghebbende stelt dat hij aan het uren criterium voldoet. Hij voert daartoe aan dat de winkel waarin zowel het assurantiekantoor als het administratiekantoor wordt gedreven van maandag tot en met vrijdag is geopend van 8.00 uur tot 17.00 uur, dat de Belastingdienst in het jaar 2002 ter zake van een in 2001 gekochte auto voor de btw bij een boekenonderzoek is uitgegaan van een gebruik van de auto van 50% voor het assurantiekantoor en 50% voor het administratiekantoor, dat hij ook 's avonds en in het weekend afspraken heeft met cliënten en dat in de assurantieportefeuille 1.500 cliënten zitten, waaraan 5 minuten per maand, dus 1.500 uren per jaar dienen te worden besteed. Ten aanzien van het vertrouwensbeginsel stelt belanghebbende dat de Inspecteur in de voorgaande jaren de zelfstandigenaftrek wel heeft toegestaan. Ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel stelt belanghebbende dat de Inspecteur de zelfstandigenaftrek wel heeft toegestaan bij andere winkeliers zonder dat deze een uren specificatie behoeft te houden, alsmede bij de huurkoper en bij [I], die als zelfstandige werkzaam was bij het assurantiekantoor, die evenmin een uren specificatie behoeft te overleggen.
- 3.3. De Inspecteur heeft de standpunten van belanghebbende gemotiveerd betwist. Daarbij stelt hij zich op het standpunt dat belanghebbende niet alleen niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij in de onderhavige jaren ten minste 1.225 uren heeft besteed aan werkzaamheden voor het assurantiekantoor, maar ook dat belanghebbende deze onderneming heeft gestaakt vanaf het moment van ingaan van de huurkoopovereenkomst – volgens de Inspecteur dient hierbij te worden uitgegaan van de ingangsdatum van de overeenkomst, te weten 1 februari 2012 – en derhalve reeds om deze reden geen recht heeft op toepassing van de zelfstandigenaftrek.

### **4 Beoordeling van het geschil**

- 4.1. Ingevolge artikel 3.76, eerste lid, van de Wet IB 2001 geldt de zelfstandigenaftrek voor de ondernemer die aan het uren criterium voldoet. In artikel 3.6, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat onder uren criterium wordt verstaan: het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1.225 uren aan werkzaamheden voor een of meer ondernemingen waaruit de

belastingplichtige als ondernemer winst geniet, indien de tijd die in totaal wordt besteed aan die ondernemingen en het verrichten van werkzaamheden in de zin van de afdelingen 3.3 en 3.4, grotendeels wordt besteed aan die ondernemingen of de ondernemer in een of meer van de vijf voorafgaande kalenderjaren geen ondernemer was.

- 4.2. Op belanghebbende rust – tegenover de gemotiveerde betwisting daarvan door de Inspecteur – de last om aannemelijk te maken dat hij in de onderhavige jaren ten minste 1.225 uren heeft besteed aan werkzaamheden voor zijn onderneming.
- 4.3. Belanghebbende heeft ter zitting desgevraagd verklaard dat hij, evenals de Inspecteur, van mening is dat voor de beoordeling van de vraag of hij in de onderhavige jaren recht heeft op toepassing van de zelfstandigenaftrek, gekeken moet worden naar de werkzaamheden van belanghebbende voor het assurantiekantoor. Verder is niet in geschil dat belanghebbende de werkzaamheden voor het assurantiekantoor en de – in dienstbetrekking verrichte – werkzaamheden voor het administratiekantoor verrichtte in het pand aan de [a-straat] 1 te [Z] , door belanghebbende 'de winkel' genoemd.
- 4.4. Vaststaat dat belanghebbende, handelend als vennoot van het assurantiekantoor, met de huurkoper de overeenkomst en de aanvullende overeenkomst heeft gesloten waarin de assurantieportefeuille per 1 februari 2012 of 1 augustus 2012 – de voor de zaak relevante datum houdt partijen verdeeld – in huurkoop is verkocht aan de huurkoper. In deze overeenkomsten is bepaald dat het risico van de overgedragen assurantieportefeuille vanaf deze respectieve data berust bij de huurkoper en dat vanaf de desbetreffende datum alle baten en lasten voor diens rekening zijn. Tevens is een relatie- en non-concurrentiebeding opgenomen. Verder staat vast dat de aangegeven omzet van het assurantiekantoor vanaf de ingangsdatum van de huurkoop sterk is gedaald en sindsdien, zo heeft belanghebbende ter zitting toegelicht, bestaat uit de – onder 2.6 genoemde – betaling van de koopsom en retourprovisies.
- 4.5. Daargelaten of het assurantiekantoor per evenvermelde data nog een onderneming vormde waaruit belanghebbende als ondernemer winst genoot, is belanghebbende, met hetgeen hij daartoe heeft aangevoerd en mede in het licht van het onder 4.4 overwogene, niet geslaagd in het leveren van het van hem verlangde bewijs. Belanghebbende heeft geen urenregistratie bijgehouden, terwijl hij in de winkel ook andere werkzaamheden verrichtte dan assurantiwerkzaamheden. De ter zitting gegeven verklaring van belanghebbende dat hij in de winkel het werk verdeelde, leiding gaf en met klanten gesprekken voerde over alle financiële aangelegenheden, waaronder jaarrekeningen en hypotheek, bevestigt dat het gaat om diverse soorten werkzaamheden, door belanghebbende uitgevoerd in verschillende hoedanigheden, die zonder registratie niet zijn toe te rekenen aan het assurantiekantoor of het administratiekantoor. De bij de pleitnota overgelegde verklaring van [I] , waarin deze verklaart dat belanghebbende diverse werkzaamheden heeft uitgevoerd voor minstens 1.225 uur per jaar, zegt niets over deze toerekening. Ook overigens heeft belanghebbende niets aangevoerd waaruit kan worden opgemaakt welke specifieke werkzaamheden belanghebbende zelf heeft verricht en voor hoeveel uren.
- 4.6. Met betrekking tot het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel heeft belanghebbende ter zitting verklaard dat dit beroep enkel stoelt op het feit dat de Inspecteur in de voorafgaande jaren door het volgen van belanghebbendes aangiften in de IB/PVV de zelfstandigenaftrek wel heeft toegestaan. Voor in rechte te beschermen vertrouwen is echter meer vereist dan de enkele omstandigheid dat de inspecteur gedurende een aantal jaren bij het regelen van de aanslag op een bepaald punt de aangifte heeft gevolgd (vgl. HR 13 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4179, BNB 1990/119). Belanghebbende heeft evenwel geen omstandigheden gesteld die bij hem de indruk hebben kunnen wekken dat het door de Inspecteur gedurende een aantal jaren toestaan van de zelfstandigenaftrek berust op een bewuste standpuntbepaling. Het Hof verwerpt het beroep op het vertrouwensbeginsel.

4.7. Belanghebbende heeft ter zitting zijn beroep op het gelijkheidsbeginsel nader gepreciseerd en verklaard dat hij zich erop beroept dat de Inspecteur een begunstigend beleid voert, waarvan ten nadele van hem is afgeweken; de zelfstandigenaftrek is door de Inspecteur wel toegestaan bij andere winkeliers zonder dat deze een urenspecificatie behoeften bij te houden, alsmede bij de huurkoper en bij [I] , die evenmin een urenspecificatie behoeften over te leggen. De Inspecteur heeft het standpunt van belanghebbende gemotiveerd betwist. Naar het oordeel van het Hof faalt het beroep van belanghebbende op het gelijkheidsbeginsel, reeds op de grond dat de door hem aangedragen gevallen feitelijk en rechtens niet gelijk zijn aan zijn geval. Ter zitting heeft belanghebbende desgevraagd immers verklaard dat de door hem bedoelde winkeliers, anders dan hijzelf, niet in verschillende hoedanigheden activiteiten verrichtten in dezelfde winkel en dat de huurkoper en [I] enkel assurantiewerkzaamheden verrichtten. Van gelijke gevallen is derhalve geen sprake. Het in belanghebbendes pleitnota onder punt 24. opgenomen bewijsaanbod is gelet op het voorgaande niet ter zake dienende en wordt dan ook verworpen.

4.8. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de belastingrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is ook in zoverre ongegrond.

*Slotsom*

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

## **5 Griffierecht en proceskosten**

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

## **6 Beslissing**

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. G.B.A. Brummer, voorzitter, mr. J.W. baron van Knobelsdorff en mr. A. van Dongen, in tegenwoordigheid van mr. H. de Jong als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 7 april 2020

*De griffier is verhinderd deze De voorzitter,  
uitspraak mede te ondertekenen*

(H. de Jong) (G.B.A. Brummer)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 8 april 2020

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen 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. de 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.