

ECLI:NL:RBNHO:2025:6894

Instantie	Rechtbank Noord-Holland
Datum uitspraak	07-01-2025
Datum publicatie	26-08-2025
Zaaknummer	HAA - 23 _ 3645
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Navorderingsaanslag inkomstenbelasting. Vereiste aangifte niet gedaan. Omkering en verzwaring van de bewijslast. Hoogte van de stakingswinst in geschil. Aftrek koopsom lijfrenteverzekering. Geen recht op een integrale proceskostenvergoeding.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD) 2025082701 V-N Vandaag 2025/1688 FutD 2025-1721

Uitspraak

Rechtbank noord-holland

Zittingsplaats Haarlem

Bestuursrecht

zaaknummer: HAA 23/3645

uitspraak van de meervoudige kamer van 7 januari 2025 in de zaak tussen

[eiseres] , wonende te [woonplaats] , eiser

(gemachtigde: P.G. Hoogeveen),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2017 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 619.028 en daarbij bij beschikking 51.137 belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar de navorderingsaanslag en de beschikking belastingrente gehandhaafd.

Eiser heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 26 november 2024 te Haarlem. Namens eiser is zijn gemachtigde verschenen. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door mr. [naam 1] , mr. [naam 2] en mr. [naam 3] .

Eiser heeft na sluiting van het onderzoek nog een nader stuk ingediend. De rechtbank heeft hierin geen aanleiding gezien tot heropening van het onderzoek.

Overwegingen

Feiten

1. Eiser is geboren op [geboortedatum] en exploiteerde vanaf [datum 1] tot [datum 3] een garagebedrijf met zijn vader in een vennootschap onder firma. Bij het aangaan van de vennootschap onder firma heeft de vader het volgende ingebracht:

- het bedrijfspand waarin garage, werkplaats, stalling, autoboxen, kantoor, magazijn met erf en grond alsmede een woonhuis, staande en gelegen aan de [straat 1] [# 1] en [# 2] en [straat 2] [# 3] te [gemeente 1] , gemeente [gemeente 2] , kadastraal bekend gemeente [gemeente 1] , sectie A, nummers [# 4] , groot acht are vijfennegentig centiare en [# 5] , groot drie are dertig centiare (hierna tezamen te noemen: de onroerende zaken).

2. Met ingang van [datum 3] is de vader van eiser uitgetreden en heeft eiser het garagebedrijf voortgezet in de vorm van een eenmanszaak onder de naam [garagebedrijf] (hierna: het garagebedrijf). De vader heeft bij uittreding bij notariële akte van [datum 4] de juridische eigendom van de onroerende zaken aan eiser geleverd. In de notariële akte is onder meer het volgende opgenomen:

"De comparanten verklaren met elkaar sedert september negentienhonderd negenenzeventig als vennoten van de vennootschap onder firma: " [garagebedrijf] " het garagebedrijf uit te oefenen, waarin door de comparant sub 1 onder meer het feitelijk bezit en genot is ingebracht:

"het bedrijfspand waarin garage, werkplaats,

"stalling, autoboxen, kantoor, magazijn met erf en

"grond alsmede een woonhuis, staande en gelegen aan

"de [straat 1] [# 1] en [# 2] en [straat 2] [# 3] te Wijk aan

"Zee, gemeente [gemeente 2] , kadastraal bekend

"gemeente [gemeente 1] , sectie A, nummers

" [# 4] , groot acht are vijfennegentig centiare en

" [# 5] , groot drie are dertig centiare".

3. Het perceel aan de [straat 2] [# 3] ligt achter het bedrijfspand aan de [straat 1] [# 2] .

4. Op [datum 5] heeft eiser in verband met zijn echtscheiding bij verdeling van de huwelijksgemeenschap volgens de notariële akte onder meer toebedeeld gekregen:

- het bedrijfspand waarin garage, werkplaats, stalling, autoboxen, kantoor, magazijn met erf en grond, alsmede een woonhuis, staande en gelegen aan de [straat 1] [# 6] , [# 1] en [# 2] , [postcode 1] [gemeente 1] en [straat 2] [# 3] [postcode 2] [gemeente 1] , gemeente [gemeente 2] , kadastraal bekend gemeente [gemeente 1] , sectie A nummers [# 4] , groot acht are vijfennegentig centiare (8 a 95 ca) en [# 5] , groot drie are dertig centiare (3 a 30 ca).

5. Op [datum 6] heeft eiser [garagebedrijf] B.V. (hierna: de BV) opgericht. Bij oprichting heeft eiser de aandelen volgestort door inbreng van het garagebedrijf per [datum 11] 2017 . Daarbij is bepaald dat de inbreng alle activa van de onderneming omvat onder de verplichting voor de BV alle passiva van de onderneming voor haar rekening te nemen en als eigen schulden te voldoen, volgens de inbrengbalans. In de bijbehorende inbrengakte is, voor zover relevant, het volgende opgenomen:

“II Inbreng

()

1. De inbreng omvat alle activa van de vorenbedoelde onderneming, hierna te noemen: onderneming, onder de verplichting voor de vennootschap alle passiva van de onderneming voor haar rekening te nemen en als haar eigen schuld te voldoen, één en ander zoals nader aangeduid in de aan deze akte te hechten en door de inbrenger gewaarmerkte inbrengbalans per éénendertig augustus tweeduizend zeventien (31-08-2017); deze balans hierna te noemen: inbrengbalans, als inbrengdatum geldt één september tweeduizend zeventien (01-09-2017), deze datum hierna te noemen: inbrengdatum.

2. De inbreng omvat eveneens:

a. de administratie, het exclusieve recht op het gebruik van de handelsnaam, alsmede andere immateriële activa;

b. de tussen de inbrenger en derden bestaande duurovereenkomsten betrekking hebbende op de onderneming, zoals huur- en optierechten en verzekering- en arbeidsovereenkomsten;

c. de voor de ongestoorde uitoefening van de onderneming vereiste en voor overdracht vatbare vergunningen;

d. alle goederen welke sedert de inbrengdatum ten behoeve de onderneming door de inbrenger zijn verkregen.

()

III Levering

Overgaande tot de inbreng verklaarde de comparant als inbrenger bij deze aan de vennootschap te leveren en verklaarde hij voor en namens de vennootschap te aanvaarden alle hiervoor onder II omschreven goederen, zowel voor als na de inbrengdatum verkregen.

()

Onder de inbreng is nadrukkelijk begrepen de eigendom van de navolgende registergoederen:

- het bedrijfspand, waarin garage, werkplaats, stalling, autoboxen, kantoor, magazijn met erf en grond en mogelijk verder aan- en toebehoren, plaatselijk bekend **[straat 1] [# 1] en [# 2] , [postcode 1] [gemeente 1]**, kadastraal bekend gemeente [gemeente 1] , sectie A, nummer [# 7], (voorlopig) groot zeven are negenentwintig centiare (7 a 29 ca);

het hiervoor omschreven registergoed, hierna ook te noemen: het registergoed.

()..”

6. Op [datum 7] 2018 heeft eiser een lijfrenteovereenkomst gesloten bij de BV in verband met de stakingswinst (704.296) en afname van de fiscale oudedagsreserve (46.434), ontstaan bij de ruisende inbreng van het garagebedrijf in de BV. De koopsom bedraagt 374.004. De lijfrentetermijnen gaan in uiterlijk zes maanden na oprichting van de BV en eindigen bij het overlijden van eiser.

7. Op [datum 8] 2018 heeft eiser een koopovereenkomst gesloten waarbij hij de onroerende zaak aan de [straat 1] [# 2] en een deel van de grond aan [straat 2] [# 3] te [gemeente 1] verkoopt aan een derde. De levering vond plaats op [datum 9] 2018 .

8. Op [datum 10] 2018 heeft de BV een koopovereenkomst gesloten met [bedrijf] B.V. in verband met de verkoop van het bedrijfspand aan de [straat 1] 50 en [# 1] . Op [datum 9] 2018 vond de levering plaats. De BV en de koper kwamen overeen dat de koper de bedrijfsruimte aan de [straat 1] [# 1] inclusief de installaties en voorzieningen, met ingang van [datum 9] 2018 tot [datum 9] 2021 aan de BV verhuurt. De

huurovereenkomst kon worden beëindigd door opzegging tegen het einde van de lopende huurperiode met inachtneming van de opzegtermijn van één maand.

9. De omzetten van het garagebedrijf in de jaren 2012 tot en met 2017 waren als volgt (bedragen in euros):

	2012	2013	2014	2015	2016	2017 (tot 1-9-17)
Omzet	127.143	142.877	112.692	98.917	101.317	109.897

10. De omzet van de BV was in 2018 115.402 en in 2019 49.991. In de jaren 2020 en 2021 was de omzet van de BV nihil.

11. Gemachtigde heeft namens eiser op 2 september 2019 aangifte IB/PVV 2017 gedaan naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 484 en een belastbaar inkomen uit werk en woning van 39.432, bestaande uit belastbare winst uit onderneming van datzelfde bedrag. Bij die aangifte heeft eiser als bijlage een winstopstelling van het garagebedrijf (de eenmanszaak) gevoegd over het boekjaar, lopende van 1 januari 2017 tot en met 31 december 2017. Daarin zijn de gebouwen en terreinen gesteld op een waarde van 67.138. In de aangifte is geen melding gemaakt van de staking van de onderneming.

12. Op 22 oktober 2019 heeft verweerder aan eiser een primitieve aanslag IB/PVV 2017 opgelegd conform de op 2 september 2019 ingediende aangifte.

13. Op 17 november 2020 heeft gemachtigde namens eiser een herziene aangifte IB/PVV 2017 ingediend en daarin de staking van het garagebedrijf per [datum 11] 2017 verantwoord. De aangegeven stakingswinst bedraagt 704.296. De aangegeven belastbare winst uit onderneming bedraagt 253.323. Daarbij heeft eiser premie-aftrek geclaimd in verband met het bedingen van een lijfrente vanwege afname van de fiscale oudedagsreserve (46.434) en de stakingswinst (327.570) van in totaal 374.004. Voor de bedrijfsgebouwen is uitgegaan van een waarde per stakingsdatum van 725.000.

14. Naar aanleiding van de herziene aangifte 17 november 2020 heeft verweerder een eerste verzoek om informatie gestuurd op 7 januari 2021.

15. Na de reactie op de vragenbrief namens eiser heeft verweerder op 27 januari 2021 een tweede verzoek om informatie gestuurd, waarop eiser op 10 maart 2021 een reactie heeft gegeven.

16. Op 7 april 2021, 19 april 2021 en 25 mei 2021 heeft verweerder vragenbrieven aan eiser gestuurd, die door eiser bij brief van 4 juni 2021 zijn beantwoord.

17. Op 2 juni 2021 heeft gemachtigde namens eiser nogmaals een herziene aangifte ingediend. De stakingswinst bedraagt 704.296. De aangegeven belastbare winst uit onderneming bedraagt 89.923. Daarbij heeft eiser premie-aftrek geclaimd in verband met het bedingen van een lijfrente vanwege afname van de fiscale oudedagsreserve (46.434) en de stakingswinst (327.570) van in totaal 374.004. Voor de bedrijfsgebouwen is uitgegaan van een waarde per stakingsdatum van 535.000.

18. Verweerder heeft eiser bij brief van 19 augustus 2021 om nadere informatie gevraagd, waarop eiser heeft gereageerd bij brief van 3 september 2021.

19. Op 29 maart 2022 heeft verweerder een kennisgeving tot navordering gestuurd aan eiser. Op 24 november 2022 heeft verweerder de navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 619.028.

Geschil

20. Tussen partijen is het volgende in geschil:

Moet de bewijslast worden omgekeerd en verzwaard vanwege het niet doen van de vereiste aangifte?

Behoorde het perceel aan de [straat 2] [# 3] te [gemeente 1] (hierna: perceel [straat 2] [# 3]) tot aan de staking van het garagebedrijf tot het ondernemingsvermogen en is de stakingswinst op het juiste bedrag vastgesteld?

Komt de koopsom voor de lijfrenteverzekerings die is afgesloten bij de BV in aftrek?

21. Ter zitting is vast komen te staan dat niet (meer) in geschil is dat verweerder de navorderingsaanslag mocht opleggen omdat sprake was van een nieuw feit en de navordering binnen de reguliere navorderingstermijn heeft plaatsgevonden.

Beoordeling van het geschil

Vereiste aangifte en omkering en verzwaring bewijslast

22. Voordat de rechtbank toekomt aan de beoordeling van de inhoudelijke geschilpunten, moet de rechtbank de vraag beantwoorden of eiser de vereiste aangifte in de zin van artikel 8 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) heeft gedaan. Als de vereiste aangifte namelijk niet is gedaan, dient de bewijslast te worden omgekeerd en verzwaard (artikel 27e, eerste lid, van de AWR). Dit betekent dat de rechtbank het beroep ongegrond verklaart, tenzij eiser heeft doen blijken dat en in hoeverre de uitspraak op bezwaar onjuist is.

23. Volgens vaste jurisprudentie kan bij inhoudelijke gebreken in de aangifte slechts dan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan als sprake is van één of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting zowel absoluut als relatief gezien aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Bij de beoordeling of hieraan is voldaan moeten alle feiten en omstandigheden in aanmerking worden genomen. Bij de beoordeling of de vereiste aangifte is gedaan, dient de aangifte als geheel in aanmerking te worden genomen. Dat de vereiste aangifte niet is gedaan, dient de inspecteur volgens de regels van normale bewijslastverdeling aannemelijk te maken (zie Hoge Raad 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083, Hoge Raad 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1083 en Hoge Raad 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1312).

24. Inhoudelijke gebreken in de aangifte leiden alleen tot de conclusie dat de vereiste aangifte niet is gedaan als de belastingplichtige ten tijde van het doen van de aangifte wist of zich ervan bewust moest zijn dat daardoor een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting niet zou worden geheven. Ook dit moet worden vastgesteld aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast (zie Hoge Raad 30 oktober 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH1083). Ten aanzien van de bewustheid geldt dat kennis en inzicht van personen aan wie een belastingplichtige het doen van aangifte overlaat of die de belastingplichtige anderszins behulpzaam zijn geweest bij de nakoming van zijn verplichting tot het doen van aangifte, in dit verband aan die belastingplichtige moeten worden toegerekend (zie Hoge Raad 22 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV0663).

25. Eiser stelt zich op het standpunt dat de vereiste aangifte is gedaan. Zowel eiser als gemachtigde waren bij het indienen van de eerste aangifte zich niet ervan bewust dat die aangifte in absolute zin en verhoudingsgewijs aanzienlijk te laag was. Naderhand kwam het besef dat die aangifte onjuist was en die is dan ook op eigen initiatief gecorrigeerd; dit ziet eiser als een "verzoek tot ambtshalve verbetering". Op een dergelijk verzoek is volgens eiser de omkering en verzwaring van de bewijslast niet van toepassing. Bovendien heeft eiser in die herziene aangifte een pleitbaar standpunt ingenomen, aldus eiser. Ter zitting heeft eiser aangevuld dat de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast bovendien niet aan de orde kan komen omdat niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken zouden zijn overgelegd door verweerder. Eiser stelt namelijk dat er derdenonderzoeken hebben plaatsgevonden en dat de verslagen van die onderzoeken niet in het dossier zijn opgenomen.

26. Verweerder stelt zich op het standpunt dat de vereiste aangifte niet is gedaan. Verweerder voert hiertoe aan dat de staking van het garagebedrijf niet is verantwoord in de aangifte. Met de indiening van de herziene aangiften waarin de stakingswinst van 704.296 is opgenomen, geeft eiser al te kennen dat de eerst ingediende aangifte onjuist was, aldus verweerder. Volgens verweerder wist eiser, of had hij zich ervan bewust moeten zijn dat een aanzienlijk bedrag aan belasting niet zou worden geheven. Op het moment van indiening van de eerste aangifte wisten eiser en gemachtigde namelijk al dat het garagebedrijf in de vorm van de eenmanszaak gestaakt was in 2017. Die bewustheid volgt ook uit het feit dat op 21 juni 2017 het taxatieverslag was uitgebracht waaruit de meerwaarden blijken van de onroerende zaken behorende tot het ondernemingsvermogen, aldus verweerder. Ter zitting heeft verweerder gereageerd op eisers standpunt over de derdenonderzoeken. Verweerder betwist dat er derdenonderzoeken hebben plaatsgevonden, anders dan die bij de heer [naam 4]. Van dat onderzoek is het verslag opgenomen in het dossier. Bovendien stelt verweerder dat deze stelling van eiser tardief is.

27. De rechtbank oordeelt dat eiser de vereiste aangifte niet heeft gedaan en dat als gevolg daarvan de bewijslast moet worden omgekeerd en verzwaaard. De rechtbank overweegt daartoe als volgt.

28. In de door eiser op 2 september 2019 ingediende aangifte was de staking van het garagebedrijf niet opgenomen, terwijl de onderneming toen al gestaakt was. De rechtbank stelt dan ook vast dat de aangifte onjuist is. Vervolgens moet de rechtbank beoordelen of de onjuiste aangifte ertoe leidt dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting, absoluut en relatief, aanzienlijk lager is dan de belasting die werkelijk verschuldigd is. De rechtbank oordeelt dat dit het geval is, gelet op de stakingswinst van 704.296. Op grond van de aangifte van 2 september 2019 bedroeg de verschuldigde IB/PVV 11.580, terwijl volgens de herziene aangifte van 2 juni 2021 de verschuldigde IB/PVV 36.461 bedroeg. Reeds daaruit volgt dat, ook vergeleken met de volgens eiser verschuldigde belasting die aanzienlijk lager is dan de volgens verweerder verschuldigde belasting, de volgens de aangifte verschuldigde belasting absoluut en relatief aanzienlijk lager is dan de daadwerkelijk verschuldigde belasting.

29. De rechtbank is van oordeel dat eiser zich ervan bewust was of had moeten zijn dat hij met de indiening van de aangifte op 2 september 2019 niet de vereiste aangifte deed. Immers, op het moment van indiening van de aangifte was de onderneming al gestaakt, was de lijfrenteovereenkomst met de BV al gesloten en had de inbreng van de onderneming in de BV al plaatsgevonden. Bovendien heeft gemachtigde ter zitting verklaard dat de aangifte is ingediend door een onoplettende medewerker, waarmee ook gemachtigde erkent dat de indiener van de aangifte zich ervan bewust had moeten zijn dat de aangifte onjuist was. In dit kader wijst de rechtbank erop dat de kennis en het inzicht van gemachtigde en diens medewerkers moeten worden toegerekend aan eiser.

30. De stelling van eiser dat hij zelf herziene aangiften heeft ingediend en dus wel de vereiste aangifte heeft gedaan, kan hem niet baten. Het toetsingskader voor het al dan niet hebben gedaan van de vereiste aangifte, is de eerst ingediende aangifte. Dit is namelijk de aangifte geweest die verweerder tot uitgangspunt heeft genomen bij het vaststellen van de primitieve aanslag. Dat eiser daarna de aangifte heeft verbeterd en in die aangifte een volgens hem pleitbaar standpunt heeft ingenomen, is daarom dus niet relevant. Wat betreft het standpunt van eiser dat de sanctie van omkering en verzwaring van de bewijslast niet kan worden toegepast in verband met een incompleet dossier overweegt de rechtbank als volgt. Deze stelling heeft eiser pas ter zitting naar voren gebracht. Bovendien betwist verweerder dat sprake is van een incompleet dossier. Reeds hierom ziet de rechtbank geen aanleiding om de omkering en verzwaring van de bewijslast achterwege te laten.

Vermogensetikettering perceel [straat 2] [# 3]

31. Eiser stelt dat de stakingswinst onjuist is vastgesteld omdat het perceel [straat 2] ten onrechte tot het ondernemingsvermogen is gerekend. Volgens eiser is het perceel [straat 2] al sinds de verkrijging verplicht privévermogen. Het is immers niet in gebruik bij en/of dienstbaar aan de woning aan de [straat 1] [# 2] of aan het garagebedrijf. Het perceel betreft slechts een braakliggend stuk grasland. Dat dit stuk land werd gebruikt als tuin bij de woning van [straat 1] [# 2] betwist eiser. Dat het

perceel [straat 2] tot het verplichte privévermogen behoort, volgt volgens eiser bovendien uit de uitspraak van gerechtshof Amsterdam van 17 november 2004, nr. 04/03298 over de aanslag IB/PVV voor het belastingjaar 1998. In de aangifte over dat jaar is het perceel [straat 2] met toepassing van de foutenleer op het ondernemingsvermogen gecorrigeerd en het gerechtshof Amsterdam heeft in die uitspraak daarover niets overwogen en dus is die correctie in stand gelaten, aldus eiser. Met die uitspraak is de aanslag IB/PVV 1998 onherroepelijk vast komen te staan en daarop kan niet meer worden teruggekomen. Tot slot stelt eiser dat het perceel [straat 2] ook geen aanhorigheid is omdat niet is voldaan aan de criteria genoemd in het arrest van de Hoge Raad van 16 juli 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5412. Ter zitting heeft eiser aangevuld dat het perceel [straat 2] niet expliciet staat vermeld op de balans van het garagebedrijf en dat daaruit kan worden afgeleid dat het niet tot het ondernemingsvermogen behoort.

32. Subsidiair stelt eiser zich op het standpunt dat als het perceel [straat 2] [# 3] wel tot het ondernemingsvermogen behoort, de door verweerder gehanteerde waarde van het perceel van 185.000 onjuist is. Blijkens het taxatieverslag van verweerder wordt uitgegaan van een prijs per m² van 703, waar volgens eiser een prijs per m² van 200 redelijk is, gelet op de gemiddelde uitgifteprijs voor gronden binnen de gemeente [gemeente 2]. Bovendien is verweerder ervan uitgegaan dat het perceel een afmeting van 330 m² heeft, terwijl dat 263 m² moet zijn. Eiser concludeert dus (subsidiair) tot een waarde van het perceel [straat 2] [# 3] van [# 1] .600.

[# 3]. Volgens verweerder behoort het perceel [straat 2] [# 3] tot het ondernemingsvermogen. Het perceel behoorde indertijd tot het ondernemingsvermogen van de vennootschap onder firma die eiser met zijn vader dreef. Bij uittreding van de vader is het perceel aan eiser geleverd en is overeengekomen dat eiser de onderneming in zijn geheel zou voortzetten. Het perceel [straat 2] [# 3] is steeds door eiser tot het ondernemingsvermogen gerekend, aldus verweerder. Dat het perceel als tuin in gebruik is bij en dienstbaar is aan de bedrijfswoning aan de [straat 1] [# 2] leidt verweerder af uit beelden van Google maps en het feit dat de panden aan de [straat 1] [# 1] en [# 2] via een poort gelegen op [straat 2] [# 3] bereikbaar waren. Bovendien blijkt dit volgens verweerder uit het feit dat eiser een gedeelte van het perceel [straat 2] [# 3] heeft mee verkocht bij de verkoop van [straat 1] [# 2]. Verweerder beroept zich op het arrest van de Hoge Raad van 16 juli 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5412 ter ondersteuning van zijn standpunt. Ook verwijst verweerder nog naar de akte van kwalitatieve verplichtingen tussen eiser en Stichting Uitvoering Bodemsanering Amovering Tankstations, waarin is opgenomen dat op de registergoederen [straat 1] [# 1], [# 2] en [straat 2] [# 3] geen nieuw verkooppunt voor motorbrandstoffen zal worden opgericht. Ten aanzien van de uitspraak van gerechtshof Amsterdam over belastingjaar 1998 betoogt verweerder dat in die procedure de etikettering van het perceel [straat 2] [# 3] geen onderwerp van geschil was en die uitspraak dus niets zegt over de vermogensetikettering van het perceel [straat 2] [# 3]. Tot slot heeft verweerder opgemerkt dat eiser in 2015 heeft verzocht om het woonhuis en de kavel tuingrond (het perceel [straat 2] [# 3]) te (mogen) rekenen tot het privévermogen, welk verzoek door de inspecteur is afgewezen. Verweerder concludeert dus dat het perceel [straat 2] [# 3] ondernemingsvermogen is en dat hem niet is gebleken dat op een eerder moment een terechte heretikettering tot privévermogen heeft plaatsgevonden.

34. De rechtbank stelt voorop dat op eiser de verzwaarde bewijslast rust en hij daarom overtuigend moet aantonen dat het perceel [straat 2] [# 3] niet tot het ondernemingsvermogen behoort en daarom niet in de stakingswinst kan worden betrokken. De rechtbank oordeelt dat eiser niet in zijn bewijslast is geslaagd en overweegt daartoe als volgt.

35. De rechtbank stelt vast dat het perceel [straat 2] [# 3] onderdeel was van de onderneming die eiser dreef met zijn vader en dat eiser die onderneming in een eenmanszaak heeft voortgezet (zie ook overweging 2). Ook stelt de rechtbank vast dat eiser in 2015 nog een verzoek heeft gedaan om het perceel [straat 2] [# 3] te (mogen) rekenen tot het privévermogen. Tot slot stelt de rechtbank vast dat eiser het perceel [straat 2] [# 3] in zijn aangifte nimmer in box 3 heeft aangegeven, maar juist nog in de herziene aangifte van 17 november 2020 tot het ondernemingsvermogen heeft gerekend.

Daaruit concludeert de rechtbank dat het perceel [straat 2] [# 3] tot de staking tot het ondernemingsvermogen behoorde. Met de stelling dat het perceel niet expliciet op de balans van het garagebedrijf staat vermeld, heeft eiser niet doen blijken dat het tot het privévermogen behoorde. Hetzelfde geldt voor eisers stelling ten aanzien van de procedure die in 1998 is gevoerd. Dat het perceel [straat 2] [# 3] sinds die uitspraak als privévermogen is aangemerkt, heeft eiser niet onderbouwd met stukken, zoals een aangifte waaruit blijkt dat het perceel is aangegeven als box 3-bezitting.

36. Bij de omkering en verzwaring van de bewijslast rust op verweerder de verplichting om een redelijke schatting te maken van de stakingswinst ten aanzien van het perceel [straat 2] [# 3] . Verweerder heeft een taxatieverslag opgesteld die de waarde van 185.000 onderbouwt. De rechtbank acht deze wijze van benaderen van de waarde van het perceel niet onredelijk of willekeurig.

37. Eiser heeft niet doen blijken dat deze schatting onjuist is. Eiser stelt dat voor de waarde moet worden uitgegaan van een lagere prijs per m², maar heeft die stelling niet met stukken onderbouwd. Wat betreft de omvang van het perceel van 330 m² waarvan in het taxatieverslag van verweerder wordt uitgegaan, stelt eiser dat dit 263 m² moet zijn. Eiser onderbouwt dit met een kadastraal bericht van 6 december 2022. Met dit kadastrale bericht heeft eiser niet onderbouwd dat op de stakingsdatum ook sprake was van een omvang van het perceel [straat 2] [# 3] van 263 m². Bovendien volgt uit de akte van verdeling van [datum 5] (overweging 4) dat eiser een perceel van 330 m² toegedeeld heeft gekregen, wat erop duidt dat op het moment van de staking nog een perceel van 330 m² in het bezit van eiser was.

37. De slotsom ten aanzien van het perceel [straat 2] [# 3] is dat verweerder dit perceel terecht heeft meegenomen bij de bepaling van de stakingswinst en dat de gehanteerde waarde van het perceel berust op een redelijke schatting. Eiser heeft het tegendeel niet doen blijken.

Premie-aftrek lijfrenteverzekering

39. Een ondernemer die in het kalenderjaar een onderneming staakt waaruit hij als ondernemer winst geniet kan, vanwege de omzetting van stakingswinst in een lijfrente, premies voor lijfrenten in aanmerking nemen tot een gezamenlijk bedrag van ten hoogste het bedrag van de stakingswinst (artikel 3.129, eerste lid, van de Wet IB 2001). Voorts kan een ondernemer met een oudedagsreserve, vanwege de omzetting van die oudedagsreserve in een lijfrente, de door hem betaalde premies in aanmerking nemen tot ten hoogste het bedrag van de afnemende in het kalenderjaar van die reserve (artikel 3.128, van de Wet IB 2001 (tekst 2017)). Premies voor lijfrenten worden alleen in aanmerking genomen als zij zijn verschuldigd aan een in Nederland gevestigd lichaam, mits de lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van de onderneming aan dat lichaam (artikel 3.126, eerste lid, aanhef en onder a, ten tweede, van de Wet IB 2001).

40. De Hoge Raad heeft in het arrest van 8 november 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7113, geoordeeld dat geen lijfrente kan worden bedongen als de overdracht van een onderneming onmiddellijk wordt gevolgd door een tevoren overeengekomen overdracht aan een derde omdat dan niet kan worden gezegd dat de persoon of het lichaam waaraan de premies worden betaald, de onderneming heeft overgenomen. Volgens het arrest van de Hoge Raad van 12 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3285 moet hiermee op één lijn worden gesteld het geval dat bij de overdracht van (een gedeelte van) een onderneming reeds vaststaat dat die onderneming binnenkort zal worden geliquideerd of de verkoop daarvan aan een derde nagenoeg is afgerond.

41. Tussen partijen is in geschil of ten tijde van de inbreng van de onderneming in de BV voorzienbaar was dat de ondernemingsactiviteiten ter zake van het garagebedrijf zouden worden gestaakt. Eiser stelt dat tijdens de inbreng van de onderneming niet voorzienbaar was dat het garagebedrijf zou sluiten. Eiser betoogt dat het de bedoeling was het garagebedrijf via de BV voort te zetten en dat dit ook blijkt uit de huurovereenkomst die is gesloten ten aanzien van de [straat 1] [# 1] die liep van [datum 9] 2018 tot [datum 9] 2021 . Ook uit de koopovereenkomst van de [straat 1] [# 1] bleek die intentie al, aangezien werd opgenomen dat eiser de verkochte en bij hem in gebruik zijnde

bedrijfsruimte nog drie jaar zou huren. Het kiezen voor een sale-and-lease-backconstructie doet aan die intentie niets af. Dat die intentie is gewijzigd, is gelegen in de gezondheidstoestand van eiser en het feit dat hij geen geschikte koper kon vinden om het garagebedrijf verder voort te zetten. Tussen [datum 11] 2017 en het staken van de bedrijfsactiviteiten is dan twee jaar verstreken en dat is niet te kwalificeren als een staking "binnen afzienbare tijd", aldus nog steeds eiser. Bovendien is volgens eiser van belang dat de BV niet is vervreemd of geliquideerd maar nog altijd bestaat en de lijfrenteovereenkomst uitvoert. Ten aanzien van de gemeentelijke (bestemmings)plannen voert eiser aan dat dit slechts plannen of adviezen waren en dat niets ten uitvoer is gebracht. Zo is geen bouwaanvraag gedaan voor het realiseren van de vier grondgebonden woningen. Bovendien zijn de door verweerder aangehaalde passages vermoedelijk opgenomen om de bestemmingswijziging te bewerkstelligen en zeggen deze niets over de voortzetting van de onderneming. Eiser benadrukt dat intenties geen reden kunnen zijn om iets in de belastingheffing te betrekken. De verklaringen van derden waaruit de intentie om het garagebedrijf te beëindigen volgens verweerder zou blijken, zijn volgens eiser niet bruikbaar omdat deze eenzijdig tot stand zijn gekomen en het aan hoor en wederhoor heeft ontbroken.

42. Volgens verweerder was ten tijde van de inbreng van de onderneming in de BV wel voorzienbaar dat de ondernemingsactiviteiten ter zake van het garagebedrijf zouden worden gestaakt. Verweerder brengt ter onderbouwing van dit standpunt de volgende omstandigheden naar voren:

- In het collegevoorstel van 1 december 2014 voor B&W van gemeente [gemeente 2] is de volgende alinea opgenomen: "Over vijf jaar houdt de garage aan de [straat 1] op te bestaan. De eigenaar verzoekt een wijzigingsbevoegdheid op te nemen, om de realisatie van vier grondgebonden woningen mogelijk te maken binnen de bestemmingsplanperiode. De locatie leent zich voor de functie Wonen en het voorstel past in het straatbeeld. Advies: [garagebedrijf] aan de [straat 1] [# 2] direct bestemmen en een wijzigingsbevoegdheid opnemen voor de functie Wonen." Dit advies is overgenomen bij collegebesluit van 9 december 2014.
- In een rapport uit 2017 van RHO Adviseurs voor de Leefruimte van de Gemeente [gemeente 2] ([gemeente 1]) ten aanzien van het nieuwe bestemmingsplan is de volgende alinea opgenomen: "[garagebedrijf] (W5): Over vijf jaar houdt de garage aan de [straat 1] op te bestaan. Op dit moment bestaan er ideeën om ter plaatse vier grondgebonden woningen mogelijk te maken. Hiermee wordt in dit bestemmingsplan rekening gehouden. De woningen dienen te worden ingepast in de ter plaatse aanwezige ruimtelijke context.". Het bestemmingsplan is op 30 oktober 2018 aangenomen.
- Gemachtigde heeft namens eiser op 1 juni 2017 bij verweerder een verzoek om geruisloze omzetting in de zin van artikel 3.65 van de Wet IB 2001 gedaan. Verweerder heeft daarop bij eiser geïnformeerd of hij plannen had tot liquidatie of verkoop van de onderneming. Deze vraag heeft eiser onbeantwoord gelaten en hij heeft het verzoek ingetrokken.
- Volgens een verklaring van de heer [naam 4] had eiser in de zomer/het najaar van 2017 al aan hem laten weten het garagebedrijf te willen stoppen en verkopen.
- Op [datum 11] 2017 heeft eiser [straat 1] [# 1] en [# 2] (kadastraal nummer [# 8]) te koop aangeboden aan de heer [naam 4] en op [datum 12] 2017 heeft de heer [naam 4] een bod gedaan om deze percelen aan te kopen. Op [datum 13] 2017 heeft de makelaar van eiser vervolgens aan de heer [naam 4] bevestigd dat het bod wordt geaccepteerd.
- Op [datum 8] 2018 heeft eiser het object aan de [straat 1] [# 2] en een deel van het perceel [straat 2] [# 3] verkocht aan een derde. De levering vond plaats op [datum 9] 2018 .
- Op [datum 10] 2018 heeft de BV de objecten aan de [straat 1] [# 9] en [# 1] verkocht aan [bedrijf] B.V. De levering vond plaats op [datum 9] 2018 .
- Uit de aangiften vennootschapsbelasting van de BV blijkt dat de omzet over belastingjaar 2019 meer dan gehalveerd is ten opzichte van 2018 en ook vergeleken met de omzet van de eenmanszaak tot en met 2017. In de jaren na 2019 is de omzet van de BV nihil en zijn geen huisvestingskosten en loonkosten aangegeven. De liquide middelen van de BV zijn vanaf de jaren 2018 gebruikt voor privéaangelegenheden van eiser zoals blijkt uit de toename van de rekening-courant en de financiering verstrekt door de BV ter verbouwing van de woning van eiser.
- Per 1 oktober 2019 is de huur van de garage aan de [straat 1] [# 1] opgezegd.
- Het garagebedrijf is in het najaar van 2019 gesloten; eiser was toen [leeftijd] .

43. De rechtbank oordeelt dat de koopsom voor de lijfrenteverzekering bij de BV in aftrek kan worden gebracht en overweegt daartoe als volgt.

44. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiser overtuigend aangetoond dat bij de overdracht van de onderneming, zijnde de inbreng van de onderneming in de BV, niet al vaststond dat die onderneming binnenkort zou worden geliquideerd. Eiser heeft verklaard na de inbreng het garagebedrijf nog twee jaar te hebben voortgezet en dat blijkt ook uit de omzet van de BV in de jaren 2018 en 2019. Een voortzetting van de onderneming gedurende een periode van twee jaar is volgens de rechtbank in dit geval te lang om te concluderen dat al vaststond dat de onderneming binnenkort zou worden gestaakt. Weliswaar was de omzet in 2019 gehalveerd ten opzichte van de jaren 2018 en 2017, maar in 2018 werd nog een omzet gemaakt die vergelijkbaar was met de omzet die werd gemaakt over de jaren toen het garagebedrijf nog in de eenmanszaak werd gedreven. Hieruit volgt dat eiser in ieder geval in 2018 het garagebedrijf nog in volle omvang heeft voortgezet. Uit het feit dat in 2018 liquiditeiten door de BV zijn uitgeleend aan eiser voor de bouw van zijn woning kan niet worden afgeleid dat al vaststond dat het garagebedrijf zou worden gestaakt. Dat eiser de onroerende zaken waarin hij het bedrijf exploiteerde, heeft verkocht en terug gehuurd, maakt dit oordeel niet anders. Al hetgeen verweerder aanvoert ten aanzien van de gemeentelijke bestemmingsplannen, het verzoek van eiser tot geruisloze omzetting en de verklaring van de heer [naam 4] dat eiser in het najaar van 2017 de intentie had om het garagebedrijf te beëindigen, leidt de rechtbank ook niet tot een ander oordeel. Wat deze omstandigheden betreft, is het gebeven bij voornemens en intenties en dat is onvoldoende om te concluderen dat op [datum 11] 2017 al vaststond dat de onderneming binnenkort zou worden geliquideerd.

45. De slotsom ten aanzien van de premie-aftrek voor de lijfrenteverzekering is dat de koopsom in aftrek komt. In zoverre is het beroep dus gegrond. Dit betekent dat het belastbaar inkomen uit werk en woning na persoonsgebonden aftrek (van 4.000) moet worden vastgesteld op 245.024.

Proceskosten en griffierecht

46. Omdat het beroep gegrond is, ziet de rechtbank aanleiding voor een proceskostenveroordeling. Eiser heeft voor zowel de bezwaar- als beroepsfase verzocht om een integrale (proces)kostenvergoeding. Eiser voert daartoe aan dat verweerder zich tegen beter weten in heeft vastgehouden aan het onhoudbare standpunt van weigering van de premie-aftrek voor de lijfrenteverzekering. Bovendien is het volgens eiser zo dat verweerder zowel in de navorderingsaanslagfase als in de bezwaarfase in vergaande mate onzorgvuldig heeft gehandeld. Eiser stelt in dit kader dat verweerder via een fishing expedition bij eiser de informatie heeft vergaard, het opleggen van de navorderingsaanslag te lang heeft geduurd en verweerder meer dan zes maanden onverklaarbaar heeft stilgezeten, verweerder de bewijslast op onjuiste gronden heeft omgekeerd en verzaamd, verweerder geen hoor en wederhoor heeft toegepast op verklaringen van derden, verweerder de verplichting van artikel 48, tweede lid, van de AWR heeft genegeerd en verweerder bewust niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken heeft overgelegd. Dit alles heeft er volgens eiser toe geleid dat een volstrekt onjuiste beslissing op bezwaar is genomen.

47. Op grond van artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) kan op grond van bijzondere omstandigheden van de forfaitaire wijze van berekening van de te vergoeden proceskosten worden afgeweken. Voor een zodanige toekenning van een proceskostenvergoeding is grond indien het bestuursorgaan het verwijt treft dat het een beschikking of uitspraak geeft respectievelijk doet of in rechte handhaaft, terwijl op dat moment duidelijk is dat die beschikking of uitspraak in een (de) daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden (zie Hoge Raad 13 april 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA2802). Ook in andere gevallen kan aanleiding bestaan om, alle (bijzondere) omstandigheden van het geval in aanmerking nemend, af te wijken van de forfaitaire bedragen van het Besluit, bijvoorbeeld omdat de inspecteur bij het opleggen van een navorderingsaanslag in vergaande mate onzorgvuldig heeft gehandeld (vgl. Hoge Raad 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2975).

48. Naar het oordeel van de rechtbank is van een handelen door verweerder zoals uiteengezet in overweging 47 geen sprake. Dat verweerder een ander standpunt heeft dan eiser ten aanzien van de premie-aftrek maakt nog niet dat dit een standpunt is waarvan op het moment van het doen van de uitspraak op bezwaar al duidelijk is dat dit geen stand zal houden in een procedure. Ook in vergaande mate onzorgvuldig handelen is naar het oordeel van de rechtbank niet aannemelijk geworden. De herziene aangifte van eiser gaf aanleiding tot het opvragen van informatie en verweerder heeft de voor het opleggen van de navorderingsaanslag relevante informatie opgevraagd. Bovendien heeft verweerder die aanslag opgelegd binnen de reguliere navorderingstermijn. De verwijzing die eiser maakt naar het zes maanden onverklaarbaar stilzitten van verweerder maakt het oordeel niet anders en kan eiser bovendien niet baten omdat de voortvarendheidseis enkel van toepassing is bij de verlengde navorderingstermijn (zie Hoge Raad 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2163). Bovendien brengt het al dan niet voldoen aan de voortvarendheidseis niet per definitie mee dat sprake is van in verre mate onzorgvuldig handelen in het kader van een integrale proceskostenvergoeding. In al hetgeen eiser verder nog naar voren brengt, ziet de rechtbank geen aanleiding om een vergaande mate van onzorgvuldigheid te constateren. Daarbij overweegt de rechtbank in het bijzonder dat verweerder betwist dat niet alle op de zaak betrekking hebbende stukken zijn overgelegd.

49. Omdat van een bijzondere omstandigheid in de zin van artikel 2, derde lid, van het Besluit geen sprake is, zal de rechtbank de proceskostenvergoeding voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vaststellen op een forfaitaire kostenvergoeding op basis van het Besluit. Deze kosten stelt de rechtbank op grond van het Besluit vast op 3.108 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift, 1 punt voor het verschijnen ter hoorzitting met een waarde per punt van 647, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van 907 en een wegingsfactor 1). Daarnaast veroordeelt de rechtbank verweerder tot vergoeding van het door eiser betaalde griffierecht van 50.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar en bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- vermindert de navorderingsaanslag tot een navorderingsaanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 245.024 en vermindert de belastingrentebesikking dienovereenkomstig;
- veroordeelt verweerder in de door eiser gemaakte proceskosten tot een bedrag van in totaal 3.108; en
- draagt verweerder op het door eiser betaalde griffierecht van 50 aan hem te vergoeden.

Deze uitspraak is gedaan door mr. S.A. van Hoorn, voorzitter, en mr. S.K.A. Efstratiades, en mr. M.E. Kiers, leden, in aanwezigheid van mr. J.M. Kempers, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 7 januari 2025.

griffier voorzitter

Een afschrift van deze uitspraak is in Mijn Rechtspraak geplaatst. Indien u niet digitaal procedeert, is een afschrift per post verzonden op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Amsterdam (belastingkamer).

U kunt digitaal beroep instellen via www.rechtspraak.nl. Daar klikt u op "Formulieren en inloggen". Hoger beroep instellen kan eventueel ook nog steeds door verzending van een brief aan het gerechtshof Amsterdam (belastingkamer), Postbus 1312, 1000 BH Amsterdam.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het hogerberoepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het hogerberoepschrift moet, indien het op papier wordt ingediend, ondertekend zijn. Verder moet het ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de datum van verzending;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
 - d. de redenen waarom u het niet eens bent met de uitspraak (de gronden van het hoger beroep).