

ECLI:NL:GHSHE:2017:5282

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	30-11-2017
Datum publicatie	12-01-2018
Zaaknummer	16/00292
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2016:1279 , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Berekening van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (KIA). Belanghebbende heeft voor een bedrag van € 56.515 aan buitenvennootschappelijke investeringen gedaan waarvoor recht op KIA bestaat. De maatschap waarin belanghebbende deelneemt heeft voor een bedrag van € 40.517 geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen waarvoor recht op KIA bestaat. In geschil is of de KIA € 15.470 (stelling belanghebbende) of € 10.085 bedraagt (stelling Inspecteur). Door de wijziging van artikel 3.41, van de Wet IB in het Belastingplan 2010 is, in geval van buitenvennootschappelijke investeringen door een lid van een samenwerkingsverband in combinatie met investeringen door het samenwerkingsverband zelf, het systeem voor de berekening van de KIA niet meer in elke situatie sluitend. De wetgever heeft verzuimd om een separate rekenregel te geven in het geval de KIA geen percentage van het totaalbedrag aan investeringen is, maar een absoluut bedrag. De door de Inspecteur gehanteerde rekenmethode strookt niet met de sinds 2010 gewijzigde KIA-tabel.
Wetsverwijzingen	Wet inkomstenbelasting 2001 3.41, geldigheid: 2017-01-01
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 12-01-2018 FutD 2018-0162 met annotatie van Fiscaal up to Date

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 16/00292

Uitspraak op het hoger beroep van

de heer [belanghebbende] ,
wonende te [woonplaats] ,
hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) van 23 maart 2016, nummer BRE 15/7309, in het geding tussen

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,
hierna: de Inspecteur,

betreffende de hierna vermelde navorderingsaanslag en beschikking.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is onder aanslagnummer [aanslagnummer] voor het jaar 2013 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: de navorderingsaanslag) opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 59.768 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 13.151. Gelijktijdig is bij beschikking een bedrag van € 153 aan belastingrente in rekening gebracht. Bij uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur de navorderingsaanslag en belastingrentebeschikking gehandhaafd.
- 1.2. Belanghebbende is van deze uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van € 45. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 57.759 en een inkomen uit sparen en beleggen van € 13.151, de belastingrentebeschikking dienovereenkomstig verminderd, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 992 en gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht van € 45 vergoedt.
- 1.3. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof.
Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 124. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.4. Partijen hebben vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 23 oktober 2017 te 's-Hertogenbosch.
Aldaar zijn toen verschenen en gehoord de heren [A] en [B] , als gemachtigden van belanghebbende, alsmede, namens de Inspecteur, de heer [C] .

- 1.6. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.7. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan:

- 2.1. Belanghebbende werkt in het onderhavige jaar als dierenarts. Hij participeert met vijf andere maten in de maatschap " [D] " (hierna: de maatschap). Belanghebbende verantwoordt de resultaten van zijn aandeel in de maatschap als eenmanszaak onder de naam " [E] ". Tot het ondernemingsvermogen van de eenmanszaak behoort naast het maatschapsaandeel ook een personenauto. Belanghebbende verantwoordt de personenauto als buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen.
- 2.2. De maatschap heeft in 2013 een bedrag van € 40.517 geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen waarvoor recht bestaat op de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek (hierna: KIA). Belanghebbende heeft daarnaast zelf een bedrag van € 56.515 geïnvesteerd in de personenauto die tot het buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen behoort. Ook voor deze investering bestaat recht op de KIA.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

- 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de navorderingsaanslag, na vermindering door de Rechtbank, terecht en tot de juiste hoogte is vastgesteld. Meer in bijzonder is in geschil op welk bedrag de KIA dient te worden vastgesteld.

Belanghebbende is van mening dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord en berekent de KIA op een bedrag van € 15.470. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan en berekent de KIA op een bedrag van € 10.085.

- 3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt. Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.
- 3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, van de uitspraken op bezwaar en van de navorderingsaanslag en de belastingrentebesikking. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

4.1. Artikel 3.41, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (tekst 2013; hierna: Wet IB) luidt als volgt:

“1. Indien in een kalenderjaar wordt geïnvesteerd in bedrijfsmiddelen, en de belastingplichtige daarvoor bij de aangifte kiest, wordt een op de voet van het tweede lid berekende kleinschaligheidsinvesteringsaftrek ten laste gebracht van de winst over dat jaar.

2. Bij een investeringsbedrag in een kalenderjaar van:

meer dan	maar niet meer dan	bedraagt de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek
-	€ 2.300	€ 0
€ 2.300	€ 55.248	28% van het investeringsbedrag
€ 55.248	€ 102.311	€ 15.470
€ 102.311	€ 306.931	€ 15.470 verminderd met 7,56% van het gedeelte van het investeringsbedrag dat de € 102.311 te boven gaat
€ 306.931	-	€ 0

3. Indien de onderneming van de belastingplichtige deel uitmaakt van een samenwerkingsverband met een of meer andere belastingplichtigen die daarbij winst uit onderneming genieten of belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting, worden voor de toepassing van het tweede lid hun investeringen voor het samenwerkingsverband samengeteld.”.

Stellingen van partijen

4.2. Belanghebbende stelt dat de KIA € 15.470 bedraagt. Het totaalbedrag van de investeringen door de maatschap (€ 40.517) en belanghebbende zelf (€ 56.515) blijft immers tussen de in artikel 3.41, lid 2, van de Wet IB genoemde grensbedragen van € 55.248 en € 102.311. Ook de investering door belanghebbende van € 56.515 plus zijn aandeel in de investering door de maatschap van € 6.753 (1/6 van € 40.517) = € 63.268 leidt tot een KIA van € 15.470.

4.3. De Inspecteur berekent de KIA op een bedrag van € 10.085. Het totaal van de investeringen door de maatschap en belanghebbende bedraagt € 97.032. Daarvoor geldt ingevolge artikel 3.41, lid 2, van de Wet IB een KIA van € 15.470. De KIA bedraagt aldus 15,94% van de totale investeringen. Van de totale investeringen valt € 63.268, zijnde € 56.515 en 1/6 van € 40.517, aan belanghebbende toe te rekenen. De KIA voor belanghebbende bedraagt dan 15,94% van € 63.268 is € 10.085.

Parlementaire geschiedenis

4.4. In de Memorie van Toelichting bij de totstandkoming van artikel 3.41, van de Wet IB wordt het doel van lid 3 van artikel 3.41, van de Wet IB als volgt toegelicht:

“Bij verschillende stimuleringsregelingen is sprake van een toespitsing op het midden- en kleinbedrijf. Dit geldt voor de investeringsaftrek, de energie-investeringsaftrek en de scholingsaftrek. Deze regelingen kennen aflopende percentages en een maximumplafond. Doordat deze worden toegepast op een grondslag per ondernemer leidt dit tot een bevoordeling van samenwerkingsverbanden in vergelijking tot eenmanszaken en BV's. Dit wordt geïllustreerd in het volgende voorbeeld. Indien een samenwerkingsverband van vijf ondernemers in een jaar voor f 300 000 investeert, hebben de ondernemers elk (uitgaande van een gelijke gerechtigdheid) een bedrag van f 60 000 geïnvesteerd waardoor zij elk recht hebben op een investeringsaftrek van 24% van f 60 000. Indien de onderneming in BV-vorm wordt gedreven, heeft de BV recht op een

investeringsaftrek van 13% van f 300 000. Om dit ongewenste effect weg te nemen wordt voor de hoogte van de investeringsaftrek, de energieinvesteringsaftrek en de scholingsaftrek voortaan uitgegaan van het investeringsbedrag respectievelijk scholingsbedrag per samenwerkingsverband.”.

Kamerstukken II 1998/1999, 26.727, nr. 3, p. 28.

“Artikel 3.2.2.30 Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek

De bepaling is mede gebaseerd op artikel 11, eerste en tweede lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Ten opzichte van de laatstgenoemde bepaling is de term investeringsaftrek vervangen door de term kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. Deze naam sluit beter aan bij doel en strekking van het instrument, het bevorderen van investeringen van een relatief geringe omvang, die in het algemeen gedaan zullen worden door het midden- en kleinbedrijf.

(...)

Het voorgestelde derde lid bewerkstelligt dat indien de onderneming deel uit maakt van een samenwerkingsverband, voor de bepaling van het percentage van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek wordt uitgegaan van het investeringsbedrag van het samenwerkingsverband, voorzover de deelnemers aan dat samenwerkingsverband investeringsaftrek zouden kunnen genieten. Enerzijds sluit dit beter aan bij doel en strekking van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek als instrument om investeringen van relatief geringe omvang te stimuleren. Anderzijds voorkomt dit het enkel om fiscale redenen «opknippen» van een grote investering over vele vennoten, teneinde het hoogste percentage van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek deelachtig te worden.

Voorbeeld

In een vennootschap onder firma wordt in een kalenderjaar voor een bedrag van € 200 000 geïnvesteerd. Er zijn 8 vennoten met elk een gelijk aandeel in de winst en het vermogen. Onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 wordt de investeringsaftrek als volgt bepaald. Het investeringsbedrag per vennoot bedraagt € 25 000. Het corresponderende percentage investeringsaftrek bedraagt 24%. De investeringsaftrek die elke vennoot in aanmerking kan nemen bedraagt 24% van € 25 000 is € 6000. In het voorstel wordt de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek als volgt bepaald. Volgens het derde lid wordt het percentage kleinschaligheidsinvesteringsaftrek bepaald alsof de vennootschap onder firma voor rekening van één belastingplichtige wordt gedreven, waardoor het investeringsbedrag wordt gesteld op € 200 000. Het corresponderende percentage investeringsaftrek bedraagt 5%. De investeringsaftrek die elke vennoot als belastingplichtige in aanmerking kan nemen bedraagt 5% van € 25 000 is € 1250. Dit geldt overigens zowel indien de vennoten

belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting, als wanneer deze voor de vennootschapsbelasting belastingplichtig zijn.”.

Kamerstukken II 1998/1999, 26.727, nr. 3, p. 109 en 110.

4.5. Over investeringen in buitenvennootschappelijk ondernemingsvermogen is in de Nota naar aanleiding van het verslag het volgende opgemerkt:

“Indien een ondernemer in een samenwerkingsverband zit en daarnaast investeringen e.d. 'buitenvennootschappelijk' doet, wat is dan het regime voor deze investeringen, zo vragen de leden van de fractie van het CDA. Deze leden willen weten of deze investeringen apart moeten worden beoordeeld of moeten worden opgeteld bij het samenwerkingsverband. Onze reactie hierop is dat het percentage van de investeringsaftrek wordt bepaald op basis van het totale investeringsbedrag in een kalenderjaar binnen dezelfde onderneming van de ondernemer. Daarbij worden de investeringen van een samenwerkingsverband met andere ondernemers samengeteld.

Het voorgaande leidt ertoe dat indien binnen één onderneming zowel 'buitenvennootschappelijke' investeringen als investeringen van het samenwerkingsverband plaatsvinden, de investeringsbedragen van de 'buitenvennootschappelijke' investeringen moeten worden opgeteld bij de investeringsbedragen van het samenwerkingsverband teneinde de hoogte van de investeringsaftrek te bepalen.”.

Kamerstukken II 1999/2000, 26.727, nr. 7, p. 133–135.

De hoogte van de KIA

- 4.6. Uit de wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever met de invoering van artikel 3.41, lid 3, van de Wet IB heeft willen voorkomen dat leden van een samenwerkingsverband samen een hogere KIA ontvangen dan een individuele ondernemer of een besloten vennootschap die ter hoogte van hetzelfde totaalbedrag investeringen heeft gedaan. Om dit te bewerkstelligen dient voor het berekenen van de KIA per lid van het samenwerkingsverband te worden uitgegaan van het totaal aan investeringen door het desbetreffende samenwerkingsverband. Indien een lid van een samenwerkingsverband nog buitenvennootschappelijke investeringen heeft gedaan waarvoor recht bestaat op de KIA, moet dit bedrag bij dat desbetreffende lid in aanmerking worden genomen voor de berekening van de KIA. Tot 1 januari 2010 bevatte de derde kolom van artikel 3.41, van de Wet IB uitsluitend percentages voor de berekening van de hoogte van de KIA. Die percentages werden lager naarmate het bedrag aan investeringen toenam. Deze berekeningswijze wordt in de onder 4.5 vermelde parlementaire geschiedenis aangehaald.
- 4.7. Met ingang van 1 januari 2010 is artikel 3.41, van de Wet IB gewijzigd. Sindsdien wordt de hoogte van de KIA niet meer uitsluitend bepaald aan de hand van een percentage van het totaalbedrag aan investeringen. Zo bedraagt de KIA een vast bedrag in de derde schijf (voor het jaar 2013) van € 15.470 voor investeringen van meer dan € 55.248 en niet meer dan € 102.311. De wet, noch de parlementaire geschiedenis vermeldt een aangepaste rekenregel voor een geval als het onderhavige waarbij het totaalbedrag van de investeringen door het samenwerkingsverband en de buitenvennootschappelijke investeringen van een lid van dat samenwerkingsverband binnen de hiervoor genoemde bandbreedte valt.
- 4.8. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat de onder 4.3 vermelde berekeningswijze juist is gelet op doel en strekking van artikel 3.41, van de Wet IB. Het Hof deelt deze opvatting van de Inspecteur niet. Uitgaande van de veronderstelling dat de andere leden van het samenwerkingsverband geen andere investeringen hebben gedaan waarvoor recht op KIA bestaat, bedraagt de KIA voor elk van hen € 1.891 (1/6 maal € 40.517 maal 28%). Het totaalbedrag aan KIA voor de overige vijf maten bedraagt dan € 9.455. Aan belanghebbende komt in de visie van de Inspecteur een KIA toe van € 10.085. Daarmee is het totaal door alle maten genoten bedrag aan KIA nog steeds hoger dan € 15.470. De redenering van de Inspecteur - over het totaal door maatschap en belanghebbende geïnvesteerde bedrag van € 97.032 kan niet meer KIA worden geclaimd dan € 15.470 - gaat dan ook mank. De door de Inspecteur gehanteerde rekenregel leidt ertoe dat belanghebbende minder KIA geniet dan uit de tabel van artikel 3.41, lid 2, van de Wet IB volgt. Indien de maatschap niets zou hebben geïnvesteerd en belanghebbende alleen voor een bedrag van € 56.515 aan buitenvennootschappelijke investeringen zou hebben gedaan zou hij een KIA van € 15.470 hebben genoten. Vanwege de investeringen door de maatschap wordt belanghebbende, hoewel daarmee binnen dezelfde bandbreedte wordt gebleven, gekort op de aan hem toekomende KIA. De door de Inspecteur gehanteerde rekenregel vindt geen steun in de wettekst en is, zoals hiervoor opgemerkt, evenmin in overeenstemming met doel en strekking van artikel 3.41, lid 3, van de Wet IB. De door belanghebbende gehanteerde rekenregel sluit wél aan bij de tekst van artikel 3.41 van de Wet IB. Het Hof volgt belanghebbende dan ook in zijn stelling dat hem een bedrag van € 15.470 aan KIA toekomt. Doordat de wetgever niet heeft voorzien in een aangepaste rekenregel voor de onder 4.7 vermelde wijziging per 1 januari 2010 is het systeem niet meer in alle gevallen sluitend, maar dit kan er niet toe leiden dat belanghebbende een lagere KIA ontvangt dan hem op grond van de wettekst toekomt.

Belastingrentebesikking

- 4.9. Belanghebbendes hoger beroep wordt geacht tevens te zijn gericht tegen de belastingrentebesikking. Gelet op het hiervoor overwogene ten aanzien van de navorderingsaanslag, dient de opgelegde besikking belastingrente te worden vernietigd.

Slotsom

- 4.10. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is en dat de uitspraak van de Rechtbank dient te worden vernietigd.

Ten aanzien van het griffierecht

- 4.11. Nu de uitspraak van de Rechtbank wordt vernietigd, dient de Inspecteur aan belanghebbende het door hem ter zake van de behandeling van het hoger beroep bij het Hof betaalde griffierecht ten bedrage van € 124 te vergoeden.

Ten aanzien van de kosten van bezwaar en de proceskosten

- 4.12. Belanghebbende heeft niet, zoals is bepaald in artikel 7:15, lid 3, van de Algemene wet bestuursrecht, voordat de Inspecteur op het bezwaar heeft beslist verzocht om vergoeding van de kosten van het bezwaar. De Rechtbank heeft daarom terecht overwogen dat reeds om die reden het verzoek van belanghebbende om vergoeding van de kosten van het bezwaar dient te worden afgewezen.
- 4.13. Nu het door belanghebbende ingestelde hoger beroep gegrond is, acht het Hof termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen tot betaling van een tegemoetkoming in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep bij het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken.
- 4.14. Het Hof stelt deze tegemoetkoming, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: Besluit), op 2 (punten) x € 495 x 1 (factor gewicht van de zaak) is € 990.
- 4.15. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten als bedoeld in artikel 1 van het Besluit heeft gemaakt.

5 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten;
- verklaart het tegen de uitspraken van de Inspecteur bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraken van de Inspecteur;
- vernietigt de navorderingsaanslag;
- vernietigt de besikking belastingrente;
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het door hem ter zake van de behandeling van het hoger beroep bij het Hof betaalde griffierecht ten bedrage van € 124 vergoedt en
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding bij het Hof aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op in totaal € 990.

Aldus gedaan op 30 november 2017 door V.M. van Daalen-Mannaerts, voorzitter, P. Fortuin en W.A. Sijberden, in tegenwoordigheid van E.J.M. Bohnen, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

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 's-Gravenhage. 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. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e 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.