

ECLI:NL:GHAMS:2022:1232

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	19-04-2022
Datum publicatie	02-05-2022
Zaaknummer	20/00548
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	art. 3.113 Wet IB 2001; zijn huuropbrengsten voor zover die betrekking hebben op de verhuur van een deel van woning belastbaar? Hof: het hoger beroep van de inspecteur is gelet op het arrest van 18 september 2020 (ECLI:NL:HR:2020:1448) gegrond
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 2-5-2022

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 20/00548

19 april 2022

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur,

tegen de uitspraak van 17 augustus 2020 in de zaak met kenmerk HAA 19/4084 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

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

gemachtigde: H.M. Sieders

en

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 29 januari 2019 aan belanghebbende voor het jaar 2017 een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 50.896 en tevens € 57 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. Na daarentegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak op bezwaar van 8 juli 2019 het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank heeft bij uitspraak van 17 augustus 2020 als volgt beslist:

“De rechtbank:

 - verklaart het beroep gegrond;
 - vernietigt de uitspraak op bezwaar;
 - vermindert de aanslag tot een, berekend naar een belastbaar inkomen uit werken en woning van € 43.365, met dienovereenkomstige vermindering van de belastingrente;
 - bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde bestreden besluit;
 - veroordeelt [de inspecteur] in de proceskosten van [belanghebbende] tot een bedrag van € 786;
 - draagt [de inspecteur] op het betaalde griffierecht van € 47 aan [belanghebbende] te vergoeden.”
- 1.4. Het tegen de uitspraak van de rechtbank door de inspecteur ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 28 september 2020. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 6 oktober 2021. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

De rechtbank heeft in haar uitspraak de navolgende feiten vastgesteld:

“Feiten

1. Belanghebbende] is eigenaar van de woning op [adres] in [woonplaats] (de woning). De woning is voor [belanghebbende] een eigen woning in de zin van artikel 3.111, eerste lid, van de Wet IB 2001.

2. In 2017 heeft [belanghebbende] de woning of een deel van de woning een paar keer verhuurd via [platform] . De opbrengst van deze verhuur bedroeg € 9.546 waarvan € 2.015 betrekking heeft op verhuur van de gehele woning en € 7.531 op verhuur van een deel van de woning.

3. Voor het jaar 2017 heeft [belanghebbende] een biww aangegeven van € 50.896, als volgt gespecificeerd:

Inkomsten uit arbeid			€	45.134
Inkomsten uit eigen woning				
Eigenwoningforfait	€	2.186		
Inkomsten uit tijdelijke verhuur van de eigen woning	[+]	9.546		
	€	11.732		
Eigenwoningrente en financieringskosten	-	5.970		
			[+]	5.762
			€	50.896

4. De aanslag is conform de aangifte opgelegd. [Belanghebbende] heeft tegen de aanslag bezwaar gemaakt en daarbij aangevoerd dat alleen het gedeelte van de huurinkomsten dat betrekking heeft op verhuur van de gehele woning behoort tot het biww (...), zodat de aanslag zou moeten worden verminderd tot een, berekend naar een biww van € 43.365 (€ 50.895 -/- € 9.546 + € 2.015).

5.

Bij de bestreden uitspraak op bezwaar heeft [de inspecteur] de aanslag en de daarbij gegeven rentebeschikking gehandhaafd."

Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden, zal ook het Hof daarvan uitgaan.

3 Geschil voor het Hof

In geschil is, evenals in beroep, of de huuropbrengsten voor zover die betrekking hebben op de verhuur van een deel van de woning belastbaar zijn op grond van artikel 3.113 van de Wet IB 2001.

4 Oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft omtrent het geschil als volgt overwogen en beslist:

"Beoordeling van het geschil

9. Op grond van artikel 3.110 van de Wet IB 2001 zijn belastbare inkomsten uit eigen woning de voordelen uit eigen woning verminderd met de op die voordelen drukkende aftrekbare kosten.

10. Op grond van artikel 3.111 van de Wet IB 2001 wordt onder eigen woning - onder andere - verstaan een gebouw of een gedeelte van een gebouw met de daartoe behorende aanhorigheden, voor zover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat op grond van eigendom.

11. De voordelen uit eigen woning worden op grond van artikel 3.112 van de Wet IB 2001 gesteld op een forfait.

12. In artikel 3.113 van de Wet IB 2001 is bepaald dat met betrekking tot de eigen woning die tijdelijk ter beschikking is gesteld aan derden het ingevolge artikel 3.112 als voordelen uit eigen woning in aanmerking te nemen bedrag wordt vermeerderd met 70 percent van de voordelen ter zake van het ter beschikking stellen.

13. De rechtbank stelt voorop dat de tekst van artikel 3.113 van de Wet IB 2001 uitgaat van de tijdelijke verhuur van de gehele woning en niet van een deel van de woning. In het zevende lid van artikel 3.111 is bepaald dat het tijdelijk ter beschikking stellen van een woning aan derden, daaraan het karakter van hoofdverblijf niet ontnemt, zodat de woning nog steeds kwalificeert als eigen woning. Ook deze bepaling ziet op het ter beschikking stellen aan derden van een woning in zijn geheel.

14. Ook uit de parlementaire toelichting volgt dat de wetgever ervan is uitgegaan dat het bepaalde in artikel 3.113 van de Wet IB 2001 slechts ziet op tijdelijke verhuur van de gehele eigen woning. In de parlementaire stukken is daarover het volgende te lezen:

"Dit artikel bevat de regeling voor tijdelijke verhuur van de eigen woning van artikel 42a, achtste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De regeling is van belang voor woningen die normaliter hoofdverblijf zijn maar bijvoorbeeld door verblijf in het buitenland dan wel tijdens de vakantie tijdelijk aan derden, zijn verhuurd. Tijdens de verhuurperiode worden de bruto-inkomsten voor 75% als voordelen uit eigen woning aangemerkt. De kosten andere dan rente en dergelijke zijn tijdens die periode van aftrek uitgesloten op grond van artikel 3.6.11, eerste lid. De belastingplichtige kan de rente ter zake van de eigen woning wel

blijven aftrekken" (Tweede Kamer, vergaderjaar 1998–1999, 26 727, nr. 3, p. 147).

15. Tot 1 januari 2010 werden voor de periode van terbeschikkingstelling de uit de woning genoten voordelen gesteld op driekwart van de voordelen ter zake van het ter beschikking stellen. Met ingang van 2010 is het bepaalde in artikel 3.113 vereenvoudigd met het oog op de invoering van de vooringevulde aangifte. Bij het bepalen van het voordeel wordt sindsdien aangesloten bij het eigenwoningforfait in artikel 3.112, door dat te vermeerderen met 70 percent van de voordelen ter zake van het ter beschikking stellen. Hierbij is geen regeling getroffen voor het geval een deel van de woning tijdelijk ter beschikking wordt gesteld aan derden. Het eigen woningforfait ziet ook op de eigen woning als geheel en niet op een gedeelte van de eigen woning nu ingevolge het tweede lid van artikel 3.112 het eigen woningforfait wordt bepaald op basis van de waarde ingevolge de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ). Ingevolge het bepaalde in artikel 16 van de Wet WOZ wordt voor de toepassing van die wet een in eigendom zijnde woning in beginsel als één onroerende zaak aangemerkt.

16. Ook uit de parlementaire toelichting bij bovenvermelde vereenvoudiging van het bepaalde in artikel 3.113 Wet IB 2001, volgt dat de wetgever ervan is uitgegaan dat het gaat om tijdelijk verhuur van de gehele woning en niet van een deel van de woning. In de parlementaire stukken is daarover het volgende vermeld:

"Op grond van artikel 3.113 van de Wet IB 2001 wordt in de periode dat een eigen woning tijdelijk wordt verhuurd, in plaats van het eigenwoningforfait in die periode driekwart van de voordelen uit tijdelijke verhuur (brutohuur

verminderd met de kosten van verhuur) in aanmerking genomen als voordelen uit eigen woning. De Belastingdienst weet bij het voorinvullen niet of er in het kalenderjaar sprake is geweest van tijdelijke verhuur en zo ja voor welke periode. Dit is een belemmering voor het voorinvullen van het eigenwoningforfait. Daarom wordt voorgesteld de regeling voor tijdelijke verhuur zo vorm te geven dat voorinvullen mogelijk wordt en tegelijkertijd de belastbaarheid van de eigen woning tijdens de periode van tijdelijke verhuur over het algemeen niet wijzigt. Dit wordt bereikt door voortaan voor de periode van tijdelijke verhuur ook het eigenwoningforfait in aanmerking te nemen (het bedrag van art. 3.112 van de Wet IB 2001) en als compensatie een lager bedrag aan voordelen uit de eigen woning in aanmerking te nemen ter zake van het ter beschikking stellen. Voorgesteld wordt in plaats van driekwart van de laatstgenoemde voordelen voortaan 70% van die voordelen in aanmerking te nemen. Het bedrag van art. 3.112 van de Wet IB 2001 plus 70% van de verhuurvoordelen komt bij een verhuurperiode van twee tot drie maanden gemiddeld overeen met 75% van de verhuurvoordelen" (Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 32 130, nr. 3, p. 42-43).

17. De wetsgeschiedenis leidt evenmin tot een andersluidende uitleg. In artikel 42a, achtste lid, van de Wet IB 1964 - de voorganger van artikel 3.113 van de Wet IB 2001 - was het volgende bepaald:

"Voor zover een woning ten gevolge van het tijdelijk ter beschikking stellen van derden niet als eigen woning kan worden aangemerkt, worden, in afwijking in zoverre van de derde afdeling van dit hoofdstuk, de inkomsten gesteld op drie kwart van de ter zake van dat ter beschikking stellen verkregen voordelen en andere voordelen uit de onroerende zaak niet in aanmerking genomen".

In de tekst van artikel 3.113 van de Wet IB 2001 komt de term "voor zover" niet meer voor. Onder vigeur van deze voorganger van artikel 3.113 - destijds opgenomen in het zesde lid van artikel 42a Wet IB 1964 - oordeelde de Hoge Raad bovendien dat "nu het onderhavige onroerend goed - ondanks het feit dat belanghebbende heeft toegestaan dat derden enkele caravans en dergelijke in de schuur stallen - in zijn geheel aan belanghebbende ter beschikking is blijven staan, te dezen geen sprake kan zijn van een tijdelijke terbeschikkingstelling in de zojuist bedoelde zin" (HR 6 juni 1984, nr. 22.427, ECLI:NL:HR:1984:BH4252), zodat ook in zoverre de door [de inspecteur] voorgestane uitleg niet geldt.

18. Gelet op het vorenstaande is het gelijk aan [belanghebbende]. Het beroep dient daarom gegrond te worden verklaard."

5 Beoordeling van het geschil

Standpunten van partijen

- 5.1. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat, naast de huuropbrengsten die betrekking hebben op verhuur van de gehele woning van belanghebbende, ook de huuropbrengsten die betrekking hebben op gedeeltelijke verhuur van de woning van belanghebbende belastbaar zijn op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001. De inspecteur verwijst in dit kader naar de arresten van de Hoge Raad van 18 september 2020 (ECLI:NL:HR:2020:1448) en 6 november 2020 (ECLI:NL:HR:2020:1741), welke zijn gewezen na de uitspraak van de rechtbank.
- 5.2. Belanghebbende stelt zich daarentegen op het standpunt dat artikel 3.113 Wet IB 2001 alleen betrekking heeft op verhuur van de gehele woning. Belanghebbende verwijst in dit verband naar de uitspraak van de rechtbank Noord-Holland van 30 mei 2018 (ECLI:NL:RBNHO:2018:4343) en de uitspraak van Hof Amsterdam van 11 juli

2019 (ECLI:NL:GHAMS:2019:2424).

- 5.3.1. Voorts betwist belanghebbende dat het arrest van de Hoge Raad van 18 september 2020 ziet op een situatie als de onderhavige. Volgens belanghebbende verschilt haar situatie van die in het arrest van 18 september 2020 doordat in laatstbedoelde situatie sprake was van de bewoning van een tuinhuis en de omstandigheid van het wel of niet thuis zijn van de belanghebbende daarin niet aan de orde was. In deze procedure speelt bedoeld onderscheid echter wel een rol: belanghebbende was aanwezig tijdens de verhuur van een gedeelte van haar woning.
- 5.3.2. In dit kader betoogt belanghebbende voorts dat de achtergrond van artikel 3.111, zevende lid, Wet IB 2001 waarop de Hoge Raad onder meer zijn arrest heeft gebaseerd (welk artikel bepaalt dat het tijdelijk ter beschikking stellen van een woning aan derden daaraan niet het karakter van hoofdverblijf ontnemt), dient te worden gezocht in het voorkomen van het heen en weer schuiven van de eigen woning tussen de boxen 1 en 3 van de Wet IB 2001 in geval van tijdelijke verhuur van de gehele woning. De wetgever heeft, aldus belanghebbende, willen voorzien in de situatie dat de belastingplichtige tijdelijk afwezig is vanwege verblijf in het buitenland voor werk of anderszins. In casu is dit echter niet aan de orde.
- 5.3.3. Belanghebbende concludeert dat artikel 3.113 Wet IB 2001 niet van toepassing is op de huuropbrengsten voor zover die betrekking hebben op verhuur van een deel van haar woning.

Oordeel Hof

5.4. Het Hof stelt voorop dat de Hoge Raad in zijn arrest van 18 september 2020 (ECLI:NL:HR:2020:1448) het volgende heeft geoordeeld:

“2.4.1 In artikel 3.111, lid 1, Wet IB 2001 is – voor zover van belang – bepaald dat onder eigen woning wordt verstaan een gebouw, met de daartoe behorende aanhorigheden, voorzover dat de belastingplichtige anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat.

(...)

2.4.2 Artikel 3.111, lid 7, Wet IB 2001 bepaalt dat het tijdelijk ter beschikking stellen van de woning aan derden daaraan niet het karakter van hoofdverblijf ontnemt. Omtrent die bepaling is in de parlementaire geschiedenis opgemerkt:

Het vierde lid regelt dat een woning die door de belastingplichtige tijdelijk aan derden ter beschikking is gesteld, bijvoorbeeld tijdens een vakantie, toch als eigen woning voor de belastingplichtige wordt aangemerkt door aan die woning het karakter van hoofdverblijf gedurende die periode niet te ontnemen [voetnoot: Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 146].

2.4.3 Aan die intentie van de wetgever om geen gevolgen voor de toepassing van de eigenwoningregeling te verbinden aan de tijdelijke terbeschikkingstelling van een eigen woning aan derden, zou onvoldoende recht worden gedaan indien zou worden aanvaard dat de tijdelijke terbeschikkingstelling van een gedeelte van of aanhorigheid bij een eigen woning aan derden tot een ander gevolg zou leiden dan de tijdelijke terbeschikkingstelling van de gehele woning. Daarom moet ervan worden uitgegaan dat tijdelijke terbeschikkingstelling van een eigen woning of een gedeelte van, dan wel aanhorigheid bij, een eigen woning aan die woning niet het karakter van eigen woning als bedoeld in artikel 3.111, lid 1, Wet IB 2001 ontnemt. Voor die gehele woning blijft in die perioden gelden dat zij geacht wordt anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking te staan aan de belastingplichtige of aan tot diens huishouding behorende personen. (...)

2.4.4 Artikel 3.113 Wet IB 2001 bepaalt dat met betrekking tot de eigen woning die tijdelijk ter beschikking is gesteld aan derden, het ingevolge artikel 3.112 Wet IB 2001 als voordelen uit eigen woning in aanmerking te nemen bedrag wordt vermeerderd met 70 procent van de voordelen ter zake van het ter beschikking stellen. Omtrent deze bepaling is in de parlementaire geschiedenis opgemerkt:

Dit artikel bevat de regeling voor tijdelijke verhuur van de eigen woning van artikel 42a, achtste lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De regeling is van belang voor woningen die normaliter hoofdverblijf zijn maar bijvoorbeeld door verblijf in het buitenland dan wel tijdens de vakantie tijdelijk aan derden, zijn verhuurd [voetnoot: Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 147].

- 2.4.5. Zowel artikel 3.113 Wet IB 2001 als artikel 3.111, lid 7 Wet IB 2001 betreft volgens de tekst expliciet en uitsluitend de gevolgen van tijdelijk ter beschikking stellen van de eigen woning aan derden. De bewoordingen van beide bepalingen en de toelichtingen daarop in de parlementaire geschiedenis komen grotendeels overeen. Op grond van een en ander moet worden aangenomen dat de wetgever heeft beoogd dat zij beide zoveel mogelijk in dezelfde gevallen van toepassing zijn. Hetgeen in rechtsoverweging 2.4.3. is geoordeeld omtrent de gevolgen van tijdelijke verhuur van het tuinhuis brengt dan mee dat ook artikel 3.113 Wet IB 2001 op die verhuur van toepassing is zodat terecht 70 procent van de huurinkomsten tot het inkomen uit werk en woning is gerekend.”
- 5.5. De rechtbank heeft bij het doen van haar uitspraak op 17 augustus 2020 nog geen rekening kunnen houden met het arrest van de Hoge Raad van 18 september 2020. Gelet op het voormelde arrest van de Hoge Raad, kan de uitspraak van de rechtbank niet in stand blijven. Uit rechtsoverweging 2.4.3. van het arrest volgt immers dat ook de verhuur door belanghebbende van een gedeelte van haar eigen woning onder de reikwijdte van artikel 3.113 van de Wet IB 2001 valt. Het standpunt van belanghebbende dat het arrest in haar geval niet van belang is omdat zij in de woning verbleef waarvan delen werden verhuurd, wordt verworpen aangezien het al dan niet verblijven van de verhuurder in de woning tijdens de verhuur blijktens het arrest in dit verband geen onderscheidend criterium is. Ook de door belanghebbende gegeven uitlegging aan de intentie van de wetgever volgt niet uit het arrest.
- 5.6. Vaststaat dat het verhuurde gedeelte van de woning van belanghebbende deel uitmaakt van het gebouw van de woning. Gevolglijk dient in lijn met het arrest van de Hoge Raad van 18 september 2020 zeventig procent van de opbrengst uit verhuur van (een gedeelte van) de woning van belanghebbende te worden gerekend tot belanghebbendes inkomen uit werk en woning. De inspecteur heeft de opbrengsten uit de verhuur van een deel van de woning terecht belast.
- Slotsom*
- 5.7. De slotsom van hetgeen hiervoor is overwogen, is dat het hoger beroep van de inspecteur gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd en het beroep van belanghebbende dient ongegrond te worden verklaard.

6 Kosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor een (proces)kostenveroordeling.

7 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, en
- verklaart het beroep ongegrond.

De uitspraak is gedaan door mrs. E.A.G. van der Ouderaa, voorzitter, R.C.H.M. Lips en N. Djebali, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. A.F.J.S. Molleman, als griffier. De beslissing is op 19 april 2022 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet 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.

Toelichting rechtsmiddelverwijzing

Per 15 april 2020 is digitaal procederen bij de Hoge Raad opengesteld. Niet-natuurlijke personen (daaronder begrepen publiekrechtelijke lichamen) en professionele gemachtigden zijn verplicht digitaal te procederen. Wie niet verplicht is om digitaal te procederen, kan op vrijwillige basis digitaal procederen. Hieronder leest u hoe een cassatieberoepschrift wordt ingediend.

Digitaal procederen

Het webportaal van de Hoge Raad is toegankelijk via "Login Mijn Zaak Hoge Raad" op www.hogeraad.nl. Informatie over de inlogmiddelen vindt u op www.hogeraad.nl.

Niet in Nederland wonende of gevestigde partijen of professionele gemachtigden hebben in beginsel geen geschikt inlogmiddel en kunnen daarom niet inloggen in het webportaal. Zij kunnen zo lang zij niet over een geschikt inlogmiddel kunnen beschikken, per post procederen.

Per post procederen

Alleen bepaalde personen mogen beroep in cassatie instellen per post in plaats van via het webportaal. Zij mogen dit bovendien alleen als zij zonder een professionele gemachtigde procederen. Het gaat om natuurlijke personen die geen ondernemer zijn en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte.

Een professionele gemachtigde moet altijd digitaal procederen, ongeacht voor wie de gemachtigde optreedt.

Degene die op papier mag procederen en dat ook wil, kan het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**.