

Aftrekbaarheid van over overlijdensjaar vooruitbetaalde rente eigenwoningschuld voor periode na overlijden bewoner

HR 29-01-2021, ECLI:NL:HR:2021:126, m.nt. J.P. Boer

Instantie

Hoge Raad

Datum

29 januari 2021

Magistraten

Mrs. Koopman, Fierstra, Wortel, Beukers-van Dooren, Cools

Zaaknummer

19/04782

Conclusie

A-G Niessen

Noot

J.P. Boer

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS262912:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Eigen woning

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2021:126, Uitspraak, Hoge Raad, 29-01-2021

Beroepschrift, Hoge Raad, 09-06-2020

ECLI:NL:PHR:2020:582, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 09-06-2020

Wetgeving

Art. 3.120 lid 1, 3 en 4 Wet IB 2001

Essentie

Aftrekbaarheid van over overlijdensjaar vooruitbetaalde rente eigenwoningschuld voor periode na overlijden bewoner

Samenvatting

Erflaatster was een eigenwoningschuld aangegaan waarover een rente was verschuldigd van 5% per jaar, te voldoen in maandelijkse termijnen bij achterafbetaling. Zij is op 4 januari 2014 overleden. Op die dag heeft zij de over 2014 verschuldigde rente geheel vooruitbetaald. Volgens het Hof is de rente voor zover deze was vooruitbetaald voor de periode vanaf 5 januari 2014 niet aftrekbaar als eigenwoningrente omdat de schuld toen geen eigenwoningschuld meer was.

HR: Vooruitbetaalde rente die in economische zin moet worden toegerekend aan de periode vanaf het moment van overlijden van de belastingplichtige kan niet worden aangemerkt als eigenwoningrente. Vanaf dat moment is de woning immers niet meer de eigen woning van de belastingplichtige. In zoverre zou volgens het systeem van de wet de aftrek van de vooruitbetaalde rente daarom beperkt moeten worden.

Uit de wettekst volgt dat buiten aanmerking gebleven vooruitbetaalde rente die betrekking heeft op tijdvakken die eindigen later dan zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin zij zijn voldaan, in het jaar van overlijden van de belastingplichtige in één bedrag bij hem in aanmerking wordt genomen ingeval de desbetreffende woning en schuld tot het moment van overlijden voor hem een eigen woning en een eigenwoningschuld vormden, en dat daarbij niet van belang is dat dan in economische zin geen sprake meer is van eigenwoningrente. Er is geen aanknopingspunt om aan te nemen dat de wetgever heeft beoogd deze regel buiten toepassing te laten om de enkele reden dat de overledene rente heeft vooruitbetaald voor een kortere termijn dan de termijn waarop die regeling betrekking heeft. Een redelijke wetstoepassing brengt daarom mee dat de door erflaatster vooruitbetaalde rente in één bedrag bij haar in aanmerking wordt genomen,

aangezien de desbetreffende woning en schuld tot het moment van haar overlijden voor haar een eigen woning en een eigenwoningschuld vormden.

De Hoge Raad doet zelf de zaak af door de uitspraak van de Rechtbank te bevestigen.

Uitspraak

ARREST

in de zaak van

[X], gewoond hebbende te [Z], (hierna: belanghebbenden)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 26 september 2019, nr. 18/00564,

op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 17/1242),

betreffende de aan [A] voor het jaar 2014 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De

uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbenden hebben tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld.

Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbenden hebben een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 9 juni 2020 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2020:582).

Belanghebbenden hebben schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Beoordeling van de middelen

2.1

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1

[A] (hierna: erflaatster) was in verband met de verwerving van een eigen woning in 2012 een geldlening aangegaan (hierna: de schuld), waarover een rente was verschuldigd van vijf procent per jaar, te voldoen in maandelijkse termijnen bij achterafbetaling. Erflaatster is op 4 januari 2014 overleden. Op die dag heeft zij de over het jaar 2014 verschuldigde rente geheel vooruitbetaald.

2.1.2

In de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2014 van erflaatster (hierna: de aangifte) is een bedrag van € 8.750 als aftrekbare kosten eigen woning aangegeven en is het belastbare inkomen uit werk en woning, tevens verzamelinkomen, berekend op negatief € 6.227. De Inspecteur is van de aangifte afgeweken omdat naar zijn oordeel het 361/365-ste deel van de vooruitbetaalde rente niet aftrekbaar is. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard.

2.1.3

Voor het Hof was in geschil of de betaalde rente, voor zover deze betrekking heeft op de periode na 4 januari 2014, bij erflaatster aftrekbaar is als eigenwoningrente.

2.1.4

Het Hof heeft, onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 11 december 1996, ECLI:NL:HR:1996:BI5753, vooropgesteld dat het moment van betaling van rente niet beslissend is voor de kwalificatie van die rente als eigenwoningrente. Volgens het Hof is de rente voor zover deze was vooruitbetaald voor de periode vanaf 5 januari 2014, niet aftrekbaar als eigenwoningrente omdat de schuld toen geen eigenwoningschuld meer was in de zin van artikel 3.120, lid 1, aanhef en letter a, Wet IB 2001. Het Hof heeft in artikel 3.120, lid 3 en lid 4, Wet IB 2001 geen wijziging van de algemene wettelijke systematiek gezien. De beide bepalingen zijn temporiseringsregels waaraan pas wordt toegekomen nadat is bepaald of mag worden verondersteld dat rente (en/of kosten) aftrekbaar zijn. Zij mitigeren de werking van het kasstelsel, zonder het recht op aftrek als zodanig, dus los van het moment van die aftrek, te regardereren, aldus het Hof.

2.2

Het tweede middel betoogt dat het Hof ten onrechte geen betekenis heeft toegekend aan de systematiek die volgt uit artikel 3.120, lid 3 en lid 4, Wet IB 2001.

2.3.1

Artikel 3.120, lid 1, aanhef en letter a, Wet IB 2001 bepaalt dat tot de aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning onder meer behoort de rente van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld (hierna: eigenwoningrente). Het tijdstip waarop eigenwoningrente in aftrek kan worden gebracht is – voor zover niet anders is bepaald – het tijdstip waarop die rente is betaald, verrekend, ter beschikking gesteld of rentedragend geworden (artikel 3.147 Wet IB 2001). Aan de vraag naar het tijdstip van aftrek gaat echter vooraf de vraag of en in hoeverre het gaat om voor aftrek in aanmerking komende eigenwoningrente.^[1] Of van eigenwoningrente sprake is, moet worden beoordeeld aan de hand van de regels van Afdeling 3.6 Wet IB 2001.

2.3.2

Vooruitbetaalde rente is rente die gerekend vanaf het moment van betaling als een vooruitbetaling van rente in economische zin is te beschouwen, dat wil zeggen die is betaald op een tijdstip dat ligt vóór de periode waaraan deze in economische zin dient te worden toegerekend.^[2] Hetgeen hiervoor is overwogen in 2.3.1 brengt mee dat vooruitbetaalde rente die in economische zin moet worden toegerekend aan de periode vanaf het moment van overlijden van de belastingplichtige niet kan worden aangemerkt als rente van schulden die behoren tot een eigenwoningschuld. Vanaf dat moment is de woning immers niet meer de eigen woning van de belastingplichtige. In zoverre zou volgens het systeem van de wet de aftrek van de vooruitbetaalde rente daarom beperkt moeten worden. Of op het moment van betaling van de vooruitbetaalde rente verondersteld kon worden dat die rente geheel betrekking zou hebben op een eigenwoningschuld doet daaraan niet af.

2.3.3

In artikel 3.120, lid 3, Wet IB 2001, is, voor zover van belang, bepaald dat de in een kalenderjaar bij wijze van vooruitbetaling voldane renten van schulden niet in aanmerking worden genomen indien zij betrekking hebben op tijdvakken die eindigen later dan zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin zij zijn voldaan doch slechts voor zover zij betrekking hebben op de periode die aanvangt na afloop van het kalenderjaar, waarbij die renten naar evenredigheid worden toegerekend aan kalendermaanden en gedeelten van kalendermaanden als kalendermaand worden aangemerkt. Artikel 3.120, lid 4, Wet IB 2001 bepaalt vervolgens, voor zover van belang, dat vooruitbetaalde renten die op grond van het derde lid niet in aanmerking zijn genomen geacht worden in gelijke delen te zijn voldaan in elk van de op het in het derde lid bedoelde kalenderjaar volgende kalenderjaren waarop de renten betrekking hebben, waarbij gedeelten van kalenderjaren als kalenderjaren worden aangemerkt en dat in het jaar van overlijden van een belastingplichtige de nog buiten aanmerking gebleven renten geheel in dat jaar in aanmerking worden genomen.

2.3.4

De bepalingen van artikel 3.120, lid 3 en lid 4, Wet IB 2001 zijn ontleend aan artikel 38, lid 6, Wet op de inkomstenbelasting 1964, met welke bepaling werd beoogd oneigenlijk gebruik te voorkomen door aftrek van over een lange periode vooruitbetaalde rente te temporiseren. Een nadere toelichting op deze bepaling ontbreekt, behoudens dat de toerekening van rente aan de jaren die volgen op het jaar van betaling op een ruwe manier geschiedt maar dat dat aanvaardbaar is.^[3] Over de gevolgen die de overgang van een eigen woning en de daarbij behorende eigenwoningschuld naar de rendementsgrondslag van artikel 5.3 Wet IB 2001 heeft voor de toepassing van artikel 3.120, lid 3 en lid 4, Wet IB 2001, bevat de wetsgeschiedenis geen aanknopingspunten. Uit de tekst van artikel 3.120, lid 3 en lid 4, Wet IB 2001 volgt dat buiten aanmerking gebleven rente in de zin van het derde lid in het jaar van overlijden van de belastingplichtige in één bedrag bij hem in aanmerking wordt genomen ingeval de desbetreffende woning en schuld tot het moment van overlijden voor hem een eigen woning en een eigenwoningschuld vormden, en dat daarbij niet van belang is dat dan in economische zin geen sprake meer is van eigenwoningrente.

2.3.5

Aangezien de hiervoor in 2.3.4 genoemde bepalingen inzake de beperking van aftrek van vooruitbetaalde rente zijn ingevoerd teneinde oneigenlijk gebruik te bestrijden is er geen aanknopingspunt om aan te nemen dat de wetgever heeft beoogd ingeval van overlijden artikel 3.120, lid 4, laatste volzin, Wet IB 2001 buiten toepassing te laten om de enkele reden dat de overledene rente heeft vooruitbetaald voor een kortere termijn dan de termijn die is vermeld in artikel 3.120, lid 3, Wet IB 2001. Niet voorstelbaar is dat de wetgever over een langere periode vooruitbetaalde rente bij overlijden wel alsnog in aftrek zou willen toelaten, en over een kortere periode betaalde rente niet. Een redelijke wetstoepassing brengt daarom mee dat de door erflaatster vooruitbetaalde rente in één bedrag bij erflaatster in aanmerking wordt genomen aangezien de desbetreffende woning en schuld tot het moment van haar overlijden voor haar een eigen woning en een eigenwoningschuld vormden.

2.3.6

Uit hetgeen hiervoor is overwogen, volgt dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven, dat het eerste middel geen behandeling behoeft en dat de uitspraak van de Rechtbank moet worden bevestigd. Het tweede middel slaagt.

3. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof,
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank,
- draagt de Staatssecretaris van Financiën op aan belanghebbenden te vergoeden het griffierecht dat belanghebbenden voor de behandeling van het beroep in cassatie hebben betaald van € 128,
- draagt de Inspecteur op aan het Hof het griffierecht te betalen voor de behandeling van het hoger beroep van € 518,
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbenden voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 3.605 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, en
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van belanghebbenden voor het geding voor het Hof, vastgesteld op € 1.068 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Voorgaande uitspraak

HOF 's-Hertogenbosch, Meerv. belastingk., 26 september 2019 (Nr. 18/0564)

Uitspraak

op het hoger beroep enz.;
tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 17 augustus 2018, nummer BRE 17/1242, in het geding enz.;

1. (...)

4. Gronden

Ten aanzien van het geschil

4.1.

4.3.

Het Hof stelt voorop dat het moment van betaling van rente niet beslissend is voor de kwalificatie van die rente (als eigenwoningrente of anderszins). Het andersluidende uitgangspunt van de Rechtbank acht het Hof niet juist. Rente die betrekking heeft op schulden die vanaf een bepaald moment in een jaar geen eigenwoningsschulden zijn - een en ander in de zin van artikel 3.120, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet IB 2001 - kan niet als eigenwoningrente in aftrek worden gebracht. In het arrest *BNB* 1997/49 (ECLI:NL:HR:1996:BI5753) overwoog de Hoge Raad als volgt:

“3.6.

Het middel slaagt in zoverre dat de tijdsevenredige verdeling van de onderhoudskosten niet als juist kan worden aanvaard. De periode waarin sprake was van een eigen woning en de periode waarin sprake was van een - tegen te lage prijs - verhuurde woning moeten wat betreft de aftrekbaarheid van de onderhoudskosten elk naar hun eigen regels worden beoordeeld. Anders dan in het middel wordt bepleit kan de vraag naar de aftrekbaarheid van de onderhoudskosten in elk van die perioden echter niet worden beantwoord aan de hand van artikel 38 van de Wet. Aan de vraag naar het tijdstip van aftrek gaat immers vooraf de vraag in hoeverre het gaat om voor aftrek in aanmerking komende kosten. Voor werkzaamheden verricht in de periode waarin - voor het geheel - sprake was van een eigen woning verhindert artikel 42a, lid 1, van de Wet aftrek van onderhoudskosten; voor werkzaamheden verricht in de verhuurperiode volgt aftrekbaarheid - voor het door het Hof vastgestelde evenredige deel - uit artikel 35 van de Wet (HR 19 mei 1976, nr. 17 957, *BNB* 1976/154). Verwijzing moet volgen opdat zal worden onderzocht welk deel van de in dit jaar betaalde kosten kan worden toegerekend

aan de werkzaamheden die zijn verricht na het door het Hof op omstreeks 30 juni 1991 gestelde tijdstip waarop de bestemming tot verhuur kwam vast te staan."

De onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gewezen jurisprudentie, in het bijzonder de arresten *BNB* 1976/154 en *BNB* 1997/49, heeft ook onder de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn betekenis behouden, aangezien de wettelijke systematiek in zoverre geen wijziging heeft ondergaan.

4.4.

De vraag is of in het bepaalde in artikel 3.120, lid 3 en/of 4, van de Wet IB 2001 reden moet worden gezien om af te wijken van die algemene systematiek.

Het Hof stelt voorop dat die bepalingen in het onderhavige geval toepassing missen, omdat de in het onderhavige geval betaalde rente uitsluitend betrekking heeft op het jaar waarin die rente is betaald en ook overigens niet wordt voldaan aan de toepassingsvoorwaarden van het derde lid. Omdat het derde lid in het onderhavige geval niet van toepassing is, wordt aan toepassing van het vierde lid niet toegekomen.

Of in die artikelen desalniettemin aanleiding moet worden gezien voor een afwijking of andere uitleg van de wettelijke systematiek, is een vraag die in beginsel ontkennend moet worden beantwoord, omdat de daarin opgenomen regels, op een enkele uitzondering na, onder de Wet IB 1964 ook al golden, ingevolge het toenmalige artikel 38, lid 6, van de Wet IB 1964. Het arrest *BNB* 1997/49 betreft een jaar (1991) waarin die regels ook golden en de Hoge Raad heeft daarin kennelijk geen aanleiding gezien voor een ander oordeel dan het gegeven oordeel.

4.5.

Het Hof overweegt dat de temporiseringsregels van artikel 3.120, lid 3, van de Wet IB 2001 ook betekenis hebben voor gevallen waarin, anders dan in het onderhavige geval, schulden na het tijdstip waarop rente wordt vooruitbetaald onverkort als eigenwoningschulden worden gekwalificeerd. In dergelijke gevallen zouden belastingplichtigen door vooruitbetaling van rente ter zake van die schulden de bedragen aan van jaar tot jaar verschuldigde IB/PVV kunnen beïnvloeden, hetgeen de wetgever met (de voorloper van) die bepaling heeft willen keren. Het derde lid van artikel 3.120 van de Wet IB 2001 is, gelet op de bedoeling die daaraan ten grondslag ligt zoals die blijkt uit de Kamerstukken met dossiernummer 15 516, een anti-misbruikbepaling. De bij amendement ingevoerde slotregel voor overlijdensgevallen (de huidige slotzin van artikel 3.120, lid 4, van de Wet IB 2001) is op zichzelf beschouwd niet van een toelichting voorzien. Kennelijk heeft de wetgever de temporisering van de aftrek zoals die overigens door dat vierde lid is voorgeschreven, willen laten eindigen in het jaar van overlijden van de belastingplichtige. Het Hof ziet daarin echter geen wijziging van de algemene systematiek zoals onder 4.3 hiervóór geschetst. De beide bepalingen – artikel 3.120, lid 3 en lid 4, van de Wet IB 2001 – zijn temporiseringsregels waaraan pas wordt toegekomen nadat is bepaald of mag worden verondersteld dat rente (en/of kosten) aftrekbaar zijn. Zij mitigeren de werking van het kasstelsel, zonder het recht op aftrek als zodanig, dus los van het moment van die aftrek, te regaderen. Dat betekent dat de slotzin van het vierde lid van artikel 3.120 van de Wet IB 2001 niet zo kan worden uitgelegd dat de wetgever daarmee in overlijdensgevallen het recht op renteaftrek heeft aanvaard, ongeacht de vraag of na het overlijdensmoment nog aan de wettelijke voorwaarden voor dat recht is voldaan. Aan toepassing van die bepaling kan bijvoorbeeld worden toegekomen indien het overlijden van de belastingplichtige de kwalificatie van de woning als eigen woning onverlet laat, hetgeen bij partnersituaties aan de orde kan zijn.

4.6.

In het onderhavige geval heeft de Inspecteur gesteld dat de woning na het overlijden van erflaatster niet langer als eigen woning in de zin van de wettelijke regeling kan worden aangemerkt. Belanghebbenden hebben die stelling niet bestreden, zodat van de juistheid daarvan moet worden uitgegaan. Dat betekent dat de rente die betrekking heeft op de periode na het overlijden van erflaatster niet als rente van een eigenwoningschuld kan worden aangemerkt. Het gelijk is aan de Inspecteur.

Slotsom

4.7.

De slotsom is dat de uitspraak van de Rechtbank moet worden vernietigd. Het tegen de uitspraak op bezwaar ingestelde beroep moet ongegrond worden verklaard.

Ten aanzien van het griffierecht

4.8.

Het Hof acht geen termen aanwezig voor het heffen van griffierecht ter zake van het hoger beroep van de Inspecteur.

Ten aanzien van de proceskosten

4.9.

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

5. Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
- verklaart het beroep ongegrond.

Voorgaande uitspraak

Uit het beroepsschrift in cassatie van belanghebbenden:

1. Motivering beroep

Eerste schending van het recht Het Gerechtshof heeft in haar uitspraak het recht onjuist toegepast. Onder 4.3 stelt het Hof: *'het moment van betaling van rente niet beslissend is voor de kwalificatie van die rente (als eigenwoningrente of anderszins)'*.

Het Hof geeft aan dat rente die betrekking heeft op schulden die vanaf een bepaald moment in het jaar geen eigenwoningschulden zijn, niet als eigenwoningrente in aftrek kan worden gebracht. De wettekst kwalificeert rente van een eigenwoningschuld als aftrekbaar (artikel 3.120 lid 1 letter A Wet IB 2001. Het tijdstip van aftrek wordt bepaald door artikel 3.147 Wet IB 2001. Kosten zijn aftrekbaar op het moment van betaling.

Er zal derhalve getoetst moeten worden of op het moment van betaling er sprake was van een eigen woningschuld. Er is betaald op 4 januari 2014. Het is evident dat er op dat moment sprake was van een eigenwoningschuld en dat de vooruitbetaalde rente betrekking heeft op deze eigenwoningschuld.

Het Hof baseert haar zienswijze op een uitspraak van de Hoge Raad bekend onder: [BNB 1997/49 en ECLI:NL:HR:1996:BI5753]. Naar ons oordeel wordt dit arrest ten onrechte aangehaald en toegepast op de in casu vooruitbetaalde rente. Wij willen allereerst opmerkingen dat aangehaalde arrest betrekking heeft op onderhoudskosten. Onderhoudskosten hebben een geheel ander karakter dan rentekosten. Deze kosten verschijnen door feitelijk handelen. Rente verschijnt door het aangaan van een leningsovereenkomst en heeft van zichzelf automatisch een repeterend karakter. Het ging de casus in BNB 1997/49 over het toebedelen van gemaakte onderhoudskosten aan een bepaalde periode en niet om het vooruitbetalen van onderhoudskosten. Het is overigens ook niet makkelijk denkbaar dat onderhoudskosten vooruit worden betaald. Vooruitbetaling van rente is echter wel goed denkbaar.

BNB 1997/49 mist bovendien nog om een heel andere reden haar toepassing. In dat geval verschoof kennelijk de eigen woning van belanghebbende van de eigenwoning regeling (thans Box 1) naar de inkomsten uit vermogen (thans Box 3). In casu is van een dergelijke verschuiving (fiscale herkwalificatie van de inkomstensbron) totaal geen sprake. De belastingplicht van belanghebbende eindigt door haar overlijden. Daardoor wordt er niet toegekomen aan de vraag of er na 4 januari 2014 nog sprake is van een eigen woning of een andere inkomensbron.

Wij willen daarbij overigens ook nog opmerken dat het staande jurisprudentie is dat boeterente (rente betaald bij het niet op reguliere wijze uitdienen van de renteverbintenis binnen een hypothecaire geldlening) aftrekbaar is. Economisch is dit echter een vooruitbetaling van een deel verschuldigde hypotheekrente. Zelf indien de woning, na de boeterentebetaling, de status van eigen woning verliest, dan nog blijft de aftrekbaarheid van de boeterente overeind. Kennelijk geldt alsdan niet de door het Hof voorgestane economische benadering.

Naar ons oordeel is er op het moment van vooruitbetaling sprake van een eigen woning en daarmee van eigenwoningrente. Op basis van artikel 3.120 lid 1 Wet IB 2001 is deze rente aftrekbaar. In beginsel is en blijft vooruitbetaalde rente gewoon aftrekbaar, zij het dat aan deze aftrekbaarheid in artikel 3.120 Wet IB 2001 voorwaarden zijn verbonden.

Het staat vast dat er op 4 januari 2014 is betaald. Tevens staat vast dat er tot en met 4 januari 2014 sprake was van een eigen woning in de zin van artikel 3.110 Wet IB ev. Voorts staat artikel 3.120 Wet IB 2001 deze aftrek van deze vooruitbetaalde rente niet in de weg.

2. Tweede schending van het recht

Naar ons oordeel miskent het Hof verder in rechtsoverweging 4.4 het recht. Aldaar wordt overwogen: *'Het hof stelt voorop dat die bepalingen in het onderhavige geval toepassing missen, omdat de in het onderhavige geval betaalde rente uitsluitend betrekking heeft op het jaar waarin die rente is betaald.'* Op zichzelf is dit juist. Op 4 januari 2014 is de rente voor geheel 2014 vooruitbetaald. Dit is derhalve het tijdvak eindigende op 31 december 2014.

Het Hof geeft hiermee impliciet aan dat er alleen sprake kan zijn van vooruitbetaalde rente, indien de periode waarop de vooruitbetaalde rente betrekking heeft, de kalenderjaargrens overschrijdt. Deze kennelijke opvatting vindt geen steun in de wettekst. Ook binnen een kalenderjaar kan er sprake zijn van vooruitbetaalde rente, zulks door wijziging van de omstandigheden. In casu is daarvan sprake nu belanghebbende op 4 januari 2014 is overleden. Hierdoor eindigt haar belastingplicht.

Het Hof hanteert de misvatting dat, nu er in haar optiek geen sprake is van vooruitbetaalde kosten, er niet wordt toegekomen aan de beperkingen van de aftrek van de vooruitbetaalde rente (artikel 3.120 Wet IB 2001, leden 3 en 4). Er is sprake van vooruitbetaalde rente, zulks binnen het kalenderjaar. Dit betekent dat de leden 3 en 4 van artikel 3.120 Wet IB 2001 wel degelijk van toepassing zijn.

Op basis van artikel 3.120 lid 3 Wet IB 2001 is naar ons oordeel in casu de vooruitbetaalde rente al aftrekbaar. Hoofregel (artikel 3.147 Wet IB 2001) is dat de vooruitbetaalde rente aftrekbaar is op het moment van betaling. Immers op basis van letter a is de aftrek van vooruitbetaalde rente beperkt tot een periode van 6 maanden na afloop van het kalenderjaar van betaling. Het kalenderjaar van betaling is 2014, dus het zou derhalve gaan om de rentedragende periode van 31-12-2014 tot en met 1 juli 2015. In casu is in januari 2014 de rente vooruit voldaan tot 31 december 2014. Artikel 3.120 lid 3 letter b is helder. In casu eindigt de binnenlandse belastingplicht voor overlijden op 4 januari 2014.

De systematiek is helder. In beginsel is vooruitbetaalde rente gewoon aftrekbaar. Artikel 3.120 lid 3 beperkt echter deze aftrek in twee situaties:

1. De rentevoortuitbetaling betrekking heeft op een tijdvak dat eindigt 6 maanden na het kalenderjaar van (voortuit)betaling),
2. De rentevoortuitbetaling heeft betrekking op de periode na einde van de binnenlandse belastingplicht (einde belastingplicht door overlijden uitgezonderd)

In casu kan artikel 3.120 Wet IB 2001 lid 3 letter A niet aan de orde komen. Er is immers in 2014 voor geheel 2014 betaald. Het bepaalde in dit lid zou de directe aftrek van vooruitbetaalde rente beperken tot 1 juli 2015. Er is echter maar vooruitbetaald tot 31 december 2014. Voor het geval u van mening mocht zijn dat onder kalenderjaar met worden verstaan het subjectieve belastingjaar (in casu van 1-1-2014 tot 4-1-2014) dan is de vooruitbetaalde rente, op basis van artikel 3.120 lid 4 Wet IB 2001 laatste volzin, alsnog aftrekbaar.

Conclusie

Er is sprake van een rentevoortuitbetaling op een eigenwoningschuld. Op het moment van betaling was er sprake van een eigen woning. Het betalingsmoment is mede bepalend voor de fiscale kwalificering, zeker nu het geen kwestie is of de eigen woning nog steeds een eigen woning is. De fiscale herkwalficatie is niet aan de orde. Er is op 4 januari 2014 een einde gekomen aan de binnenlandse belastingplicht.

Primair

Het oordeel van het Hof spoort niet met de vigerende regelgeving. In casu geldt de hoofdregel: voortuitbetaalde rente is aftrekbaar op het moment van betaling. De beperking van de aftrek van voortuitbetaalde rente wordt niet toegekomen omdat deze beperking alleen geldt in twee expliciete situaties, die zich in casu niet voordoen.

Subsidiair

Zo u van mening bent dat er toch sprake is van voortuitbetaalde rente, dan is deze aftrekbaar op grond van artikel 3.147 jo artikel 3.120 lid 3 letter a Wet IB 2001 jo artikel 3.120 lid 4 Wet IB 2001 (laatste volzin).

Door anders te beslissen heeft het Gerechtshof gehandeld in strijd met het recht. Haar beslissing van 26 september 2019 kan derhalve niet in stand blijven.

Wij verzoeken deze beslissing te vernietigen en geven u daarbij in overweging om deze casus zelfstandig af te doen. De uitkomst van de oorspronkelijke uitspraak van der Rechtbank Zeeland-West-Brabant [ECLI:NL:RBZWB:2018:4992] zou alsnog moeten worden hersteld, in die zin, dat u tot een vergelijkbare uitspraak zou moeten komen dan in eerste aanleg voorlag.

Tot slot verzoeken wij om een tegemoetkoming in de gemaakte kosten en betaalde griffierechten, in eerste en tweede aanleg alsmede in cassatie, zulks op basis van het Besluit Bestuursrecht.

Conclusie

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Niessen:

In geschil is de vraag of betaalde rente in verband met een eigenwoningschuld in aftrek kan worden gebracht voor zover deze rente ziet op een periode waarin na overlijden geen sprake meer is van een eigen woning.

1. Procesverloop

1.1

Aan [A], gewoond hebbende te Den Bosch (hierna: erflaatster), is over het jaar 2014 een aanslag IB/PVV^[1] opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning, tevens verzamelinkomen, van € 2.427.

1.2

Na daartegen gemaakt bezwaar is de aanslag bij uitspraak van de Inspecteur gehandhaafd.

1.3

De erfgenamen van erflaatster (hierna: belanghebbenden) hebben tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de Rechtbank^[2]. Ter zake daarvan heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbenden een griffierecht geheven van € 46.

1.4

De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, het verzamelinkomen vastgesteld op een negatief bedrag van € 6.227, het verlies uit werk en woning vastgesteld op € 6.227, de aanslag gehandhaafd, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbenden ten bedrage van € 1.500 en gelast dat de Inspecteur het door belanghebbenden betaalde griffierecht van € 46 aan hen vergoedt.^[3]

1.5

De Inspecteur heeft hoger beroep ingesteld bij het Hof^[4] tegen de uitspraak van de Rechtbank. Belanghebbenden hebben een verweerschrift ingediend.

1.6

Het Hof heeft het hoger beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en het beroep ongegrond verklaard.^[5]

1.7

Belanghebbenden hebben tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris^[6] heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbenden hebben een conclusie van repliek ingediend. De Staatssecretaris heeft afgezien van het indienen van een conclusie van dupliek.

2. De feiten en het geschil

De feiten

2.1

Door het Hof wordt uitgegaan van de volgende, door de Rechtbank vastgestelde, feiten:

"2.1.

Aan erflaatster is op 9 maart 2012 een woning geleverd waarop een recht van eerste hypotheek en eerste pand is verleend ten behoeve van [B] (hierna: [B]) in verband met een door hem verstrekte geldlening. De bijbehorende hypotheekakte van diezelfde datum vermeldt met betrekking tot de geldlening het volgende over de rente: *"Vanaf heden is over de hoofdsom respectievelijk het restant daarvan een rente verschuldigd van vijf procent (5%) per jaar, te voldoen in maandelijkse termijnen bij achterafbetaling (...)"*.

2.2.

Erflaatster is overleden op 4 januari 2014.

2.3.

In de aangifte IB/PVV 2014 (hierna: de aangifte) is in de rubriek 'Eigen woning' als aftrekbare rente onder meer een bedrag van € 8.750 ter zake van de geldlening van [B] (zie 2.1) aangegeven. Het aangegeven verlies uit werk en woning bedraagt € 6.227.

2.4.

Bij brief van 18 augustus 2016 heeft de inspecteur vragen gesteld met betrekking tot het in de aangifte vermelde bedrag aan aftrekbare rente van € 8.750. De gemachtigde van belanghebbenden heeft daarop gereageerd bij brief van 29 augustus

2016. In de bijlagen bij laatstgenoemde brief zijn onder meer een kopie van de in 2.1 genoemde hypotheekakte en een print van een overzicht van de bankrekening van erflaatster bij de ABN AMRO opgenomen. Op het overzicht van de bankrekening staat aan de linkerkant "4 jan ' 14" vermeld. Daarnaast staat onder meer een overboeking van € 8.750,04 aan [B] vermeld, met als omschrijving "RENTE hypotheek voor 2014". Onder deze post staat vermeld: "Rentdatum 4 jan 2014".

2.5.

Bij brief van 18 oktober 2016 heeft de inspecteur zijn voornemen tot correctie van de aangifte aangekondigd. Hij heeft daarin verklaard dat het bedrag van € 8.750 vooruitbetaalde rente betreft en dat deze vooruitbetaalde rente niet aftrekbaar is als eigenwoningrente. De aangegeven aftrekbare eigenwoningrente dient daarom naar zijn mening te worden gecorrigeerd met een bedrag van € 8.654 (361/365 dagen x € 8.750), waardoor het belastbare inkomen uit werk en woning op (positief) € 2.427 zal worden vastgesteld.

2.6.

Bij het opleggen van de aanslag is uitgegaan van het in 2.5 berekende belastbare inkomen uit werk en woning. Het bedrag aan IB/PVV, na toepassing van de heffingskortingen, is vastgesteld op nihil. Het aanslagbiljet vermeldt een bedrag aan voorheffing van € 1.011. In verband met eerder verleende voorlopige teruggave(n) en voorlopige aanslag(en) komt het te betalen bedrag op nihil uit.

2.7.

In de bezwaarfase heeft de gemachtigde van belanghebbenden bij brief van 23 januari 2017 een e-mail van [B] van 20 januari 2017 overgelegd. [B] verklaart desgevraagd in die e-mail aan de gemachtigde het volgende:

"[erflaatster] heeft mij gevraagd of ik het goed vond dat ze een jaar vooruit betaalde. Logies [naar de rechtbank begrijpt, is bedoeld: Logisch] dat ik daar geen bezwaar tegen had."

Rechtbank Zeeland-West-Brabant

2.2

Naar het oordeel van de Rechtbank is het gelijk aan belanghebbenden. Het bedrag van € 8.750 ter zake van de geldlening van [B] is aftrekbaar bij de erflaatster als eigenwoningrente, aldus de Rechtbank.

2.3

Onder meer heeft de Rechtbank het volgende overwogen.^[7] Uit de systematiek van artikel 3.120 van de Wet IB 2001^[8] volgt het uitgangspunt dat vooruitbetaalde rente van een eigenwoningschuld in beginsel aftrekbaar is in het jaar van betaling. Dit wordt tevens ondersteund door de tekst van het derde lid en de totstandkomingsgeschiedenis van de voorganger van lid 3 en 4 van artikel 3.120^[9].

2.4

Volgens de Rechtbank is noch in artikel 3.120 van de Wet IB 2001 noch in andere artikelen met betrekking tot de eigenwoningrente een bepaling opgenomen waaruit expliciet volgt dat de kwalificatie als aftrekbare vooruitbetaalde eigenwoningrente alsnog gedeeltelijk komt te vervallen bij overlijden, in het geval de schuld na overlijden niet meer als eigenwoningschuld kwalificeert. Dat de wetgever dit wel beoogd zou hebben, ligt gelet op het derde lid en vierde lid van artikel 3.120 van de Wet IB 2001 niet voor de hand. Er zijn onvoldoende aanknopingspunten voor de door de Inspecteur bepleite economische benadering.

2.5

Tot slot heeft de Rechtbank opgemerkt dat uit de parlementaire geschiedenis bij de invoering van de verwante regeling van artikel 38, vijfde lid, Wet IB 1964, volgt dat bij de invoering van die regeling de wetgever geen aanleiding zag om te verhinderen dat belastingplichtigen in het zicht van overlijden zouden kunnen proberen een belastingvoordeel te behalen.

2.6

De Rechtbank heeft aannemelijk geacht dat de erflaatster en [B] vooruitbetaling van rente voor het jaar 2014 zijn overeengekomen. Van een onverschuldigde betaling of depotstorting is geen sprake.^[10]

Gerechtshof 's-Hertogenbosch

2.7

Naar het oordeel van het Hof is de rente die betrekking heeft op de periode na overlijden, niet aftrekbaar, nu in die periode geen sprake is van een eigen woning in de zin van de wettelijke regeling.^[11] Het gelijk is aan de Inspecteur, aldus het Hof.

2.8

Het Hof heeft vooropgesteld dat het moment van betaling van rente niet beslissend is voor de kwalificatie van die rente. Rente die betrekking heeft op schulden die vanaf een bepaald moment geen eigenwoningschuld meer zijn, kan niet als eigenwoningrente in aftrek worden gebracht.^[12]

2.9

Het Hof heeft overwogen dat de bepalingen van artikel 3.120 lid 3 en/of 4 Wet IB 2001 in het onderhavige geval toepassing missen. De betaalde rente heeft namelijk uitsluitend betrekking op het jaar waarin die rente is betaald, en er wordt niet voldaan aan de toepassingsvoorwaarden van het derde lid. Omdat het derde lid niet van toepassing is, wordt aan toepassing van het vierde lid niet toegekomen. Het Hof beantwoordt de vraag of in die artikelleden desalniettemin aanleiding moet worden gezien voor een afwijking of andere uitleg van de wettelijke systematiek, in beginsel ontkennend.^[13]

2.10

Het Hof heeft overwogen dat artikel 3.120, lid 3 en lid 4, van de Wet IB 2001 temporiseringsregels zijn waaraan pas wordt toegekomen nadat is bepaald of mag worden verondersteld dat rente (en/of kosten) aftrekbaar zijn. De slotzin van het vierde lid van artikel 3.120 van de Wet IB 2001 kan volgens het Hof niet zo worden uitgelegd dat de wetgever daarmee in overlijdensgevallen het recht op renteaftrek heeft aanvaard, ongeacht de vraag of na het overlijdensmoment nog aan de wettelijke voorwaarden voor dat recht is voldaan.^[14]

3. Het geding in cassatie

3.1

Het geschil in cassatie betreft de vraag of betaalde rente in verband met een eigenwoningschuld in aftrek kan worden gebracht voor zover de rente ziet op een periode waarin na overlijden geen sprake meer is van een eigen woning.

3.2

Primair betogen belanghebbenden dat, nu op het moment van de vooruitbetaling van rente sprake was van een eigenwoningschuld, de rente aftrekbaar is op grond van artikel 3.120, lid 1, Wet IB 2001. Belanghebbenden betogen dat uit artikel 3.147 Wet IB 2001 volgt dat het tijdstip van aftrekbaarheid het moment van betaling is.

3.3

Subsidiair betogen belanghebbenden dat, indien de Hoge Raad oordeelt dat er sprake is van vooruitbetaalde rente, deze aftrekbaar is op grond van artikel 3.147 jo. artikel 3.120, lid 3, onderdeel a, jo. artikel 3.120, lid 4, laatste volzin Wet IB 2001.

3.4

In hoger beroep en in cassatie is het in de beroepsfase ingenomen standpunt van de Inspecteur dat de vooruitbetaalde rente als onverschuldigde betaling c.q. depotstorting moet worden aangemerkt, niet meer in geschil.

3.5

Hierna zet ik het wettelijk kader van de eigenwoningregeling uiteen, waarna ik de middelen aangedragen door belanghebbenden behandel. Voor de duidelijkheid maar ten overvloede ga ik verder nog kort in op een kwestie die in cassatie niet meer in geschil is.

Wettelijk kader van de regeling

3.6

Artikel 3.120, lid 1, sub a, Wet IB 2001 regelt dat renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld, aftrekbaar zijn. Dat betekent dat de rente verschuldigd moet zijn ingevolge de overeenkomst waarbij ter financiering van de eigen woning van de belanghebbende een lening is aangegaan die tevens voldoet aan de overige in dat artikel genoemde voorwaarden.

3.7

Artikel 3.147 Wet IB 2001 regelt het tijdstip van aftrek. Artikel 3.147 Wet IB 2001 sluit aan bij de systematiek van het kasstelsel. Rente komt ingevolge de wettekst onder andere voor aftrek in aanmerking op het tijdstip waarop zij is betaald.

3.8

Ook vooruitbetaalde rente komt in beginsel voor aftrek in aanmerking indien aan de zojuist genoemde bepalingen is voldaan. Ook kan dit *impliciet* worden gelezen in de aanhef van artikel 3.120, lid 3, Wet IB 2001 en van diens voorganger artikel 38, lid 6, Wet IB 1964. Daarin wordt de aftrekbaarheid van de vooruitbetaalde rente immers als uitgangspunt genomen. Het enkele feit dat is vooruitbetaald, verhindert de aftrek niet. Het doel van beide artikelleden is juist om die hoofdregel voor een tweetal gevallen terug te nemen.

3.9

De wetsgeschiedenis inzake vooruitbetaling van rente begint met hetgeen sedert 1980 was bepaald in artikel 38, lid 6, Wet IB 2001, en is gecompliceerd.^[15] Wat onder 'vooruitbetalen' is te verstaan, is echter nergens uitdrukkelijk geformuleerd, terwijl toch bijvoorbeeld kan worden gedacht aan zowel een voldoening voorafgaande aan de periode waarop de rente betrekking heeft, als aan een voldoening vóór het moment waarop de rente volgens contract moet zijn betaald.^[16]

3.10

De Hoge Raad besliste het debat naar aanleiding van een geding over artikel 38, lid 6, Wet IB 1964 aldus '...dat de wetgever bij het begrip voldoening bij wijze van vooruitbetaling heeft gedacht aan betalingen welke gerekend vanaf het moment van betaling (...) als een vooruitbetaling – in economische zin – zijn te beschouwen.'^[17] Van vooruitbetaalde rente is dus sprake wanneer rente wordt betaald op een tijdstip dat ligt vóór de periode waaraan deze in economische zin^[18] dient te worden toegerekend.^[19] De introductie van het zesde lid van artikel 38 Wet IB 1964^[20] was dan ook bedoeld om belastingontwijking te verhinderen door middel van constructies waarbij rente in omvangrijke bedragen weliswaar op het contractueel overeengekomen moment werd voldaan, maar materieel gesproken voor soms lange perioden werd vooruitbetaald.^[21]

3.11

Dat verschuldigde en kwalificerende rente wordt vooruitbetaald voor de rest van het belastingjaar, staat blijkens de tekst van artikel 3.120, lid 3, Wet IB 2001 aan de aftrek naar gelang van het moment van de betaling niet in de weg. Rente die voor een volgend jaar wordt vooruitbetaald, is echter niet op dat moment aftrekbaar, behalve indien en voor zover deze betrekking heeft op perioden die eindigen uiterlijk zes maanden na afloop van het kalenderjaar van betaling, aldus lid 3, onderdeel a.^[22]

Ten overvloede: onverschuldigde betaling c.q. depotstorting?

3.12

De Inspecteur nam aanvankelijk het standpunt in dat de voldoening van de onderhavige rente een onverschuldigde betaling vormde. De Rechtbank wees dit af (zie onderdeel 2.6).

3.13

Volgens vaste rechtspraak wordt (vooruit)betaalde rente alleen voor aftrek in aanmerking genomen wanneer deze dient ter voldoening van een bestaande schuld. Een onverschuldigde betaling ten aanzien van een prestatie die nog niet is verricht, wordt niet in aanmerking genomen. Een dergelijke betaling heeft het karakter van een depotstorting.

3.14

Dit volgt onder andere uit *BNB 1959/374*^[23], waarin de behandeling van een vooruitbetaling van onderhoudskosten op basis van een mondelinge overeenkomst centraal stond. In 1955 betaalde belanghebbende de vergoeding aan de tuinman over zowel 1955 en 1956. Belanghebbende wilde het gehele bedrag in 1955 aftrekken. De aftrekpost moest, voor zover deze zag op het onderhoud in 1956, worden geweigerd nu de prestatie (het onderhoud) nog niet was geleverd en geen kosten waren gemaakt welke belanghebbende verschuldigd zou zijn, aldus de Hoge Raad.

3.15

Een vergelijkbare uitspraak heeft de Hoge Raad gedaan in *BNB 1998/416*^[24]. Belanghebbende had in die procedure niet aannemelijk gemaakt dat hij de vooruitbetaalde vergoeding voor kinderopvang rechtens verschuldigd was.

3.16

De staatssecretaris heeft een gelijk standpunt ingenomen ten aanzien van vooruitbetaalde hypotheekrente in de schriftelijke beantwoording van vragen in de parlementaire behandeling van de *Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001*.^[25] Een onverplichte vooruitbetaling van hypotheekrente moet naar hij betoogde als depotstorting worden aangemerkt en kan nog niet tot aftrek leiden.

3.17

Blijkens het proces-verbaal van de zitting van het Hof is de vraag of sprake is van een rentebetaling of onverschuldigde betaling c.q. depotstorting, niet meer tussen partijen in geschil.

3.18

In cassatie is daarmee het uitgangspunt dat de betaling van rente op 4 januari 2014 een verschuldigde vooruitbetaalde rentebetaling is: de rente is betaald ter zake van een bestaande lening vóór het moment waarop deze contractueel verschuldigd was.

In hoeverre is de rentebetaling aftrekbaar?

3.19

Tussen partijen is in geschil in hoeverre de rentebetaling van € 8.750 aftrekbaar is. Primair betogen belanghebbenden dat, nu op het moment van de vooruitbetaling van rente sprake was van een eigenwoningschuld, de rente geheel aftrekbaar is op grond van artikel 3.120, lid 1, Wet IB 2001. Belanghebbenden betogen dat uit artikel 3.147 Wet IB 2001 volgt dat het tijdstip van aftrekbaarheid het moment van betaling is.

3.20

Het in aftrek brengen van in enig jaar vooruitbetaalde rente ter zake van de eigen woning is in beginsel beperkt tot de rente die betrekking heeft op dat jaar, de uitzondering van artikel 3.120, derde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 daargelaten. Uit het wettelijk kader en de uiteengezette jurisprudentie volgt dat om voor aftrek in aanmerking te komen sprake moet zijn van een verschuldigde betaling (niet in geschil). Daarnaast moet de rentebetaling betrekking hebben op een eigen woningschuld (artikel 3.120, lid 1, Wet IB 2001).

3.21

De wet regelt niet op welk moment moet worden getoetst of sprake is van een betaling van eigenwoningrente. Het ligt voor de hand op basis van de wetssystematiek dat de toetsing gebeurt op het moment waarop de aangifte wordt gedaan, althans uiterlijk voordat de aanslag definitief komt vast te staan. Dit betekent dat ook in het geval rente vooruit is betaald voor een jaar, wat in beginsel aftrek niet in de weg staat, in dat gehele jaar sprake moet zijn van een eigen woning in de zin van de eigenwoningregeling om volledige aftrek te kunnen genieten.

3.22

De reden voor de keuze van dit moment van beoordeling is dat het hier gaat om een kwalificatie die niet ziet op een momentopname maar op een omstandigheid die een duurkarakter heeft. Wanneer een pand op een zeker moment een eigen woning in de zin der wet is, zegt dat niets over de vraag of dat pand die kwaliteit op een volgend moment of gedurende een bepaalde periode in de toekomst nog steeds bezit. Maar vanaf het moment waarop het pand die kwaliteit niet meer bezit, is de aftrek van hypotheekrente niet meer toegestaan.

3.23

Een voorbeeld van een kwaliteit die, nadat zij eenmaal is vastgesteld, wel behouden blijft, is te vinden in de kwalificatie als specifieke zorgkosten in de zin van afd. 6.5 Wet IB 2001.^[26]

3.24

In de procedure staat vast dat de rente bij betaling strekte ter voldoening aan de verplichtingen uit een eigenwoningschuld. Niet tussen partijen in geschil is dat de woning na 4 januari 2014 niet meer kwalificeert als een eigen woning.

3.25

Nu niet wordt bestreden dat de woning na 4 januari 2014 niet langer kwalificeert als een eigen woning, kan mijns inziens vanaf die datum geen aftrek worden genoten. Dit heeft tot gevolg dat, in overeenstemming met de uitspraak van het Hof, 361/365e deel van de betaalde rente niet aftrekbaar is. Dat de betaling van rente wel verschuldigd is, doet daar niet aan af.

3.26

Steun voor compartimentering kan worden gevonden in HR *BNB* 1997/49^[27]. In die procedure heeft de Hoge Raad inzake de aftrek van onderhoudskosten geoordeeld dat aan de vraag naar het tijdstip van aftrek voorafgaat de vraag in hoeverre het gaat om voor aftrek in aanmerking komende kosten. De staatssecretaris heeft een vergelijkbare visie geuit in het Besluit eigenwoningrente ten aanzien van een woning die overgaat van box 1 naar box 3. De aftrekbaarheid van rente moet in een dergelijk geval beoordeeld worden naar de periode waarop de rente betrekking heeft, aldus de staatssecretaris.^[28]

3.27

Het primaire middel faalt.

3.28

Subsidiair betogen belanghebbenden dat indien de Hoge Raad oordeelt dat er sprake is van vooruitbetaalde rente, deze rente aftrekbaar is op grond van artikel 3.147 jo. artikel 3.120, lid 3, onderdeel a, jo. artikel 3.120, lid 4, laatste volzin Wet IB 2001.

3.29

Dit betoog kan niet slagen nu voornoemde bepalingen toepassing missen. De erflaatster heeft binnen het kalenderjaar rente

vooruitbetaald. De beperking van artikel 3.120 lid 3, onderdeel a Wet IB 2001 ziet op rentebetalingen over de kalenderjaargrens heen. Het vierde lid laatste volzin van artikel 3.120 Wet IB 2001 vindt dan eveneens geen toepassing, nu de vooruitbetaalde rente niet in aftrek wordt beperkt op grond van artikel 3.120, lid 3, onderdeel a.

3.30

Het subsidiaire middel faalt eveneens.

4. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbenden ongegrond dient te worden verklaard.

Noot

Auteur: J.P. Boer

1.

Deze zaak heeft betrekking op de rechtsvraag of de in het overlijdensjaar door een belastingplichtige/erflater vooruitbetaalde eigenwoningrente – met betrekking tot (het restant van) dat overlijdensjaar – geheel of slechts gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht. De erfgenamen van de op 4 januari 2014 overleden erflater nemen het standpunt in dat de gehele rentebetaling in aftrek kan worden gebracht. De Inspecteur heeft de aftrek beperkt tot 4/365^e deel van de betaling.

2.

Deze rechtsvraag legt een conflict bloot tussen de tijdstipbenadering die volgt uit het voor particulieren geldende kasstelsel enerzijds en de continue toets die geldt ten aanzien van de toepassingsvoorwaarden voor de aftrek van eigenwoningrente anderzijds. Onverkorte toepassing van het kasstelsel brengt mee dat kosten – beoordeeld naar het voor aftrek relevante tijdstip – in aanmerking worden genomen, indien ten aanzien van die kosten op dat moment aan de voorwaarden voor aftrek is voldaan. Indien het kosten betreft die – op het moment dat deze zijn betaald, verrekend, ter beschikking gesteld of rentedragend zijn geworden (art. 3.147 Wet IB 2001)^[1] – betrekking hebben op een reeds verstreken periode (achteraf betaalde kosten), kan op het aftrektijdstip *ex post* worden vastgesteld of op dat tijdstip aan de materiële voorwaarden voor aftrek is voldaan.

3.

Indien betaalde, verrekende et cetera^[2] kosten betrekking hebben op een toekomstige periode (vooruitbetaalde kosten), brengt het kasstelsel mee dat een beoordeling *ex ante* moet worden gemaakt of aan de materiële voorwaarden voor aftrek kosten is voldaan. Vanuit een praktische optiek kan hierbij worden aangetekend dat ten aanzien van vooruitbetaalde kosten evengoed sprake is van een *ex post* beoordeling, indien de periode waarop de vooruitbetaling betrekking heeft niet verder is gelegen dan het moment waarop de aangifte inkomstenbelasting over het desbetreffende jaar wordt gedaan. Anders gezegd, indien de periode waarop de vooruitbetaling betrekking heeft reeds is verstreken op het tijdstip waarop de aftrek in de aangifte wordt verwerkt, is op het aftrektijdstip reeds bekend of aan de materiële voorwaarden voor kostenaftrek is voldaan.

4.

Heeft de vooruitbetaling van kosten betrekking op een langere periode, dan zou manipulatie van het kasstelsel mogelijk zijn, waarbij tevens de mogelijkheid bestaat dat achteraf gezien niet aan de voorwaarden voor kostenaftrek is voldaan. Om die reden heeft de wetgever temporiseringsmaatregelen opgenomen die de ruwe werking en het mogelijke misbruik van het kasstelsel mitigeren. Voor de eigenwoningregeling gaat het om art. 3.120 lid 3 en 4 Wet IB 2001.^[3] Kort gezegd, is daarin bepaald dat vooruitbetaalde eigenwoningkosten slechts aftrekbaar zijn, indien deze betrekking hebben op een periode van zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin voldoening heeft plaatsgevonden. Deze bepalingen bespreek ik hierna uitvoeriger.

Hoofregel vooruitbetaalde kosten

5.

De Hoge Raad formuleert als hoofregel dat ingevolge het kasstelsel kosten in aftrek komen op het moment waarop de kosten – in casu eigenwoningrente – zijn betaald. Hieraan gaat evenwel de vraag vooraf *of en in hoeverre* deze kosten aftrekbaar zijn op basis van de materiële voorwaarden (r.o. 2.3.1, slot). Hiervoor verwijst de Hoge Raad naar zijn arrest HR

11 december 1996, nr. 31 458, *BNB* 1997/49, waarin werd beslist dat de aftrek van de in een kalenderjaar gemaakte kosten ten aanzien van een onroerende zaak die het ene halfjaar als eigen woning diende en het andere halfjaar voor de verhuur werd aangewend niet tijdsevenredig kan worden bepaald (half-half). De kostenaftrek dient te worden beoordeeld op basis van de eigen regels die gelden per tijdvak waarop de kosten betrekking hebben (aftrekbare kosten in verband met de eigen woning respectievelijk in verband met inkomsten uit vermogen). Aan de vraag naar het tijdstip van aftrek gaat – zo besliste de Hoge Raad in *BNB* 1997/49 – immers de vraag vooraf in hoeverre de gemaakte kosten voor aftrek in aanmerking komen (zie r.o. 3.6 van *BNB* 1997/49).

6.

De rechtsregel die hieruit volgt, is dat ten aanzien van kosten die ingevolge het kasstelsel op het moment van betaling aftrekbaar (kunnen) zijn eerst dient te worden vastgesteld óf is voldaan aan de wettelijke vereisten voor aftrek ten aanzien van de periode waarop de kosten betrekking hebben.

7.

Alvorens deze rechtsregel toe te passen op de onderhavige casus zet de Hoge Raad het karakter van vooruitbetaalde rente uiteen (r.o. 2.3.2). Onder verwijzing naar onderdelen 3.9 en 3.10 van de conclusie van A-G Niessen,^[4] wordt vooruitbetaalde rente gedefinieerd als:

“rente die gerekend vanaf het moment van betaling als een vooruitbetaling van rente in economische zin is te beschouwen, dat wil zeggen die is betaald op een tijdstip dat ligt vóór de periode waaraan deze in economische zin dient te worden toegerekend.”

Het gaat bij vooruitbetaalde rente derhalve om rente die in economische zin moet worden toegerekend aan een toekomstige periode.^[5]

8.

Hieruit volgt dat de door erflater vooruitbetaalde rente na de dag van overlijden niet meer kan worden aangemerkt als eigenwoningrente, eenvoudigweg omdat de woning haar vanaf dat moment niet langer als eigen woning ter beschikking staat. De Hoge Raad concludeert dat ‘in zoverre’ uit het systeem van de wet volgt dat de aftrek van eigenwoningrente niet aan de orde kan zijn. Manipulatie van het kasstelsel doet zich in dit geval dan ook niet voor.

9.

Hieraan voegt de Hoge Raad nog toe dat daaraan niet afdoet of op het moment van vooruitbetaling kon worden verondersteld dat de rente geheel betrekking zou hebben op een eigenwoningschuld. Het tijdstip van vooruitbetaling is bepalend en op een (mogelijk) toekomstige verandering van omstandigheden wordt niet geanticipeerd. Voor het onderhavige geval – waarin de vooruitbetaling van de erflater beperkt is gebleven tot het overlijdensjaar – lijkt mij dat inderdaad niet zo relevant. Indien de vooruitbetaler evenwel nog in leven zou zijn, is dit – indien wordt geabstraheerd van de temporiseringsbepalingen van art. 3.120 lid 3 en 4 Wet IB 2001 – nog niet vanzelfsprekend indien rente voor een aanzienlijk langere periode vooruit zou zijn betaald en die periode (grotendeels) is gelegen na het moment waarop de aangifte wordt gedaan.

De temporiseringsbepalingen van art. 3.120 lid 3 en 4 Wet IB 2001

10.

Anders dan het Hof en de A-G, laat de Hoge Raad het niet bij deze uitkomst op basis van het systeem van de wet. Het gebruik van de woorden ‘in zoverre’ in r.o. 2.3.2 suggereerden dat al. Het systeem van de wet wordt volgens de Hoge Raad namelijk mede gevormd door het bepaalde in art. 3.120 lid 3 en 4 Wet IB 2001. Ik citeer beide artikelleden voor het gemak van de lezer:^[6]

“3. De in een kalenderjaar bij wijze van vooruitbetaling voldane renten van schulden en kosten van geldleningen worden niet in aanmerking genomen:

a.

indien zij betrekking hebben op tijdvakken die eindigen later dan zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarin zij zijn voldaan doch slechts voor zover zij betrekking hebben op de periode die aanvangt na afloop van het kalenderjaar, waarbij die renten naar evenredigheid worden toegerekend aan kalendermaanden en gedeelten van kalendermaanden als kalendermaand worden aangemerkt;

b.

voor zover zij betrekking hebben op tijdvakken of delen daarvan die vallen na het tijdstip waarop de

binnenlandse belastingplicht anders dan door overlijden eindigt.

4. Vooruitbetaalde renten en kosten van geldleningen die op grond van het derde lid, onderdeel a, niet in aanmerking zijn genomen, worden, behoudens indien de binnenlandse belastingplicht anders dan door overlijden is geëindigd, geacht in gelijke delen te zijn voldaan in elk van de op het in het derde lid bedoelde kalenderjaar volgende kalenderjaren waarop de renten of kosten van geldleningen betrekking hebben, waarbij gedeelten van kalenderjaren als kalenderjaren worden aangemerkt. In het jaar waarin de belastingplichtige overlijdt, worden de renten of kosten van geldleningen die nog buiten aanmerking zijn gebleven, geheel in aanmerking genomen.”

11.

Deze bepalingen beogen de aftrek die samenhangt met vooruitbetaling van rente te temporiseren en houden – eenvoudig gezegd – in dat rente slechts aftrekbaar is, indien deze betrekking heeft op een vooruitbetaling van een halfjaar na afloop van het kalenderjaar. Indien voor een langere periode vooruit wordt betaald, is de rente pas aftrekbaar in het jaar waarop de rentebetaling betrekking heeft.

12.

Voor het geval van overlijden is – net als voor het geval van emigratie – een bijzondere regeling getroffen. De overlijdensregeling van lid 4 brengt mee dat vooruitbetaalde rente die ingevolge lid 3 nog niet in aftrek is gebracht alsnog volledig aftrekbaar is in het overlijdensjaar. Hoewel deze regeling strikt genomen niet op erflaatster van toepassing is, zij betaalt namelijk niet over de jaargrens heen vooruit, ziet de Hoge Raad hierin toch voldoende aanknopingspunten om ook de ‘binnenjaarlijkse vooruitbetaling’ aftrekbaar te achten op grond van een redelijke wetstoepassing. Nu een nadere toelichting op deze antimisbruikbepaling ontbreekt, en de aftrek van vooruitbetaalde rente op ruwe wijze door de wetgever is aanvaard, brengt dat mee dat het volgens de Hoge Raad niet voorstelbaar is dat rente die betrekking heeft op een kortere termijn (het overlijdensjaar) niet aftrekbaar zou zijn, terwijl rente die ziet op een langere termijn (tot na het overlijdensjaar) wel aftrekbaar zou zijn.

13.

Deze uitspraak van de Hoge Raad heeft kritiek ontmoet,^[7] maar ook bijval gekregen.^[8] Ik voeg mij in het kamp van de voorstanders. Alhoewel mijns inziens niet direct gezegd kan worden dat een andere uitkomst in het onderhavige geval evident onredelijk zou zijn uitgevallen,^[9] hecht ik grote waarde aan een uitleg die is gebaseerd op een logische en innerlijke consistente toepassing van de wettelijke systematiek. Hiertoe behoort onder meer het door de Hoge Raad toegepaste principe dat hetgeen geldt voor een verder liggend geval, ook moet gelden voor het naderbij gelegen geval. Het betreft een uitwerking van het adagium “het meerdere omvat het mindere”. Zonder nadere toelichting van de zijde van de wetgever, die ontbreekt, ligt het niet voor de hand dat door een erflater vooruitbetaalde rente over de grens van het kalenderjaar heen wél volledig aftrekbaar zou zijn en rente die uitsluitend betrekking heeft op het overlijdensjaar niet. Ik kan ook geen goede (parlementaire) toelichting bedenken die dat onderscheid zou verklaren. In die gevallen moet mijns inziens voorrang worden gegeven aan een uitleg die in overeenstemming is met een logische en consistente systematiek van de belastingwet.

14.

Belastingwetgeving is notoïr ingewikkeld geworden. In het bijzonder geldt dit voor fiscale wetgeving die te lijden heeft onder de invloed van antimisbruikbepalingen. Bij het ontbreken van een duidelijke toelichting die de belastingrechter in twijfelgevallen tot steun kan zijn bij zijn rechtsvinding, en niet zelden is de informatieve waarde van parlementaire toelichtingen op antimisbruikwetgeving uiterst beperkt, juich ik een uitleg in overeenstemming met een innerlijk consistente toepassing van het wettelijke systeem van harte toe. Het biedt de belastingplichtige rechtsbescherming in twijfelgevallen en spoort de wetgever aan tot kwalitatief goede wetgeving (inclusief informatieve toelichtingen).

Voetnoten "Uitspraak"

[1.]

Vgl. HR 11 december 1996, ECLI:NL:HR:1996:BI5753.

[2.]

Zie de onderdelen 3.9 en 3.10 van de conclusie van de Advocaat-Generaal, ECLI:NL:PHR:2020:582.

[3.]

Handelingen II 1979-1980, 6 december 1979, blz. 1827-1828.

Voetnoten "Conclusie"

[1.]

Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

[2.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

[3.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 augustus 2018, nr. BRE 17/1242, ECLI:NL:RBZWB:2018:4992, *NTFR* 2019/884 met annotatie van H.A. Elbert, *Vp-bulletin* 2019/22 met annotatie van S.G.M.J. Rebbens en J.M.P. Tobben en *FUTD* 2019-0563 met annotatie van redactie.

[4.]

Hof 's-Hertogenbosch.

[5.]

Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2019, nr. 18/00564, ECLI:NL:GHSHE:2019:3540, *NTFR* 2020/216 met annotatie van D. Westerman, *Vp-bulletin* 2020/11 met annotatie van S.G.M.J. Rebbens en J.M.P. Tobben en *FUTD* 2019-3026 met annotatie van redactie.

[6.]

De Staatssecretaris van Financiën.

[7.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 augustus 2018, nr. BRE 17/1242, ECLI:NL:RBZWB:2018:4992, r.o. 4.9.

[8.]

Wet inkomstenbelasting 2001.

[9.]

Artikel 38, derde lid, Wet IB 1964 - Wet op de inkomstenbelasting 1964.

[10.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 17 augustus 2018, nr. BRE 17/1242, ECLI:NL:RBZWB:2018:4992, r.o. 4.11.

[11.]

Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2019, nr. 18/00564, ECLI:NL:GHSHE:2019:3540, r.o. 4.6.

[12.]

Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2019, nr. 18/00564, ECLI:NL:GHSHE:2019:3540, r.o. 4.3.

[13.]

Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2019, nr. 18/00564, ECLI:NL:GHSHE:2019:3540, r.o. 4.4.

[14.]

Hof 's-Hertogenbosch 26 september 2019, nr. 18/00564, ECLI:NL:GHSHE:2019:3540, r.o. 4.5.

[15.]

Zie conclusie A-G Groeneveld bij HR 6 december 2002, nr. 37 515, ECLI:NL:PHR:2002:AE6403.

[16.]

Verg. J.E.A.M. van Dijck en I.J.F.A. van Vijfeijken, *Het kasstelsel in de Wet IB 2001*, derde druk, Deventer 2006, blz. 84-87 en 185.

[17.]

HR 6 december 2002, nr. 37 515, na concl. A-G Groeneveld, ECLI:NL:HR:2002:AE6403, met annotatie van A.C. Rijkers. De huidige tekst van artikel 3.120, lid 3, onderdeel a, Wet IB 2001 is in hoofdzaak gelijk aan die van artikel 38, lid 6, onderdeel a, Wet IB 1964 maar wijkt daarvan in zoverre af dat de slotsom van het arrest niet meer actueel is en daarom hier niet is vermeld.

[18.]

Zie MvA, Wet van 21 juni 1980, *Stb.* 334, blz. 9-10.

[19.]

A.J. van Soest, bewerkt door J.C.K.W. Bartel, R.P.C. Cornelisse en S. van Weeghel, *Belastingen*, 23e druk, Kluwer, Deventer 2007, p. 243.

[20.]

Wet van 21 juni 1980, *Stb.* 1980/334, zie uitgebreid de genoemde conclusie van A-G Groeneveld.

[21.]

Zie de citaten uit de parlementaire geschiedenis opgenomen in Vakstudie IB 1964, punt 132.

[22.]

In afwijking van het bepaalde in artikel 3.147 Wet IB 2001 wordt de aftrek van het volgens artikel 3.120, lid 3, onderdeel a, niet in het jaar van betaling aftrekbare deel doorgeschoven naar volgende jaren op de voet van de regels van het vierde lid.

[23.]

HR 28 oktober 1959, nr. 14 047, ECLI:NL:HR:1959:AY0948, *BNB* 1959/374.

[24.]

HR 7 oktober 1998, nr. 33 514, ECLI:NL:HR:1998:AA2306, *BNB 1998/416*.

[25.]

Schriftelijke vragen en antwoorden Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001, Handelingen II, 22 november 2000, TK 25, 25-2162, p. 5-6 en *Vakstudie Inkomstenbelasting 1964*, art. 38 Wet IB 1964, aant. 132.

[26.]

Zie dienaangaande HR 6 december 2019, nr. 19/00788, ECLI:NL:HR:2019:1905, *BNB 2020/28* met annotatie van G.T.K. Meussen en *NTFR 2019/3030* met annotatie van J. de Haan.

[27.]

HR 11 december 1996, nr. 31458, ECLI:NL:HR:1996:BI5753, *BNB 1997/49*.

[28.]

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 10 juni 2010, nr. DGB2010/921, Stct. 2010, 8462, *BNB 2010/268*, onderdeel 4.3.

Voetnoten "Noot"

[1.]

Voor kostenaf trek binnen box 2 (art. 4.44 Wet IB 2001) en voor de persoonsgebonden aftrekposten (art. 6.40 Wet IB 2001) geldt eveneens het kasstelsel. Ook voor de aftrek van premies voor lijfrenten binnen box 1 is aangesloten bij het kasstelsel (art. 3.130 Wet IB 2001).

[2.]

Omwille van de leesbaarheid noem ik hierna telkens uitsluitend 'betaling' als kasstelselmoment.

[3.]

In art. 4.45 Wet IB 2001 is een vergelijkbare regeling opgenomen ten aanzien van box 2. Een iets andere regeling is getroffen voor de lijfrentepremieaftrek in art. 3.130 lid 2 en 3 Wet IB 2001.

[4.]

Daarin wordt onder meer de economische benadering ten aanzien van vooruitbetaalde rente uit het arrest HR 6 december 2002 nr. 37 515, *BNB 2003/330** aangehaald.

[5.]

Bij een vooruitbetaling van rente dient evenwel acht te worden geslagen op het feit dat de rente niet mag worden aangemerkt als een depotstorting. Zie onderdeel 3.12-3.18 (concl. A-G Niessen). Indien de rente buiten de beschikkingsmacht van de debiteur is gekomen, is mijns inziens geen sprake van een depotstorting. Zie J.E.A.M. van Dijk, *Het genieten van inkomen (art. 33 en 38 Wet IB)*, Deventer: Kluwer 1998, p. 176.

[6.]

Ik bedoel daarmee het gemak dat deze bepalingen niet behoeven te worden opgezocht en niet – dat wordt aanstonds duidelijk – dat beide artikelleden gemakkelijk leesbaar zouden zijn.

[7.]

Zie het interview met J.E. van den Berg op TaxLive (<https://www.taxlive.nl/documenten/nieuws/hoge-raad-velt-onbegrijpelijk-oordeel-over-vooruitbetaalde-hypotheekrente-bij-overlijden/>).

[8.]

Zie de aantekening van de redactie van *V-N* in *V-N* 2021/7.5.

[9.]

In het onderhavige geval had de Hoge Raad naar mijn mening dan ook kunnen volstaan met de opmerking dat zijn uitleg is gebaseerd op de systematiek van het wettelijke stelsel ten aanzien van de aftrek van eigenwoningrente in plaats van een beroep te doen op de 'redelijke wetstoepassing'.

Beleid en uitvoering familieleningen openbaar gemaakt

Datum 21-04-2021

Datum

21-04-2021

Bronauteur

Staatssecretaris van Financiën

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS269907:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Eigen woning

Wetgeving

art. 3.119a Wet IB 2001

De Staatssecretaris van Financiën heeft het beleid over de eigenwoningleningen in de familiesfeer gedeeltelijk openbaar gemaakt. Het gaat om de 'Handreiking familieleningen' en e-mailcorrespondentie tussen de Belastingdienst en BDO. In de handreiking wordt de term familielening gebruikt, maar aangegeven is dat deze handreiking ook kan worden gebruikt voor bijvoorbeeld eigenwoningleningen tussen de dga en zijn bv.

De handreiking is voorzien van een toetsschema dat antwoord moet geven op de vraag hoe bij een familielening moet worden beoordeeld of, en tot welk percentage, de rente die is betaald op een eigenwoningschuld, aftrekbaar is. Bij familieleningen moet aan de hand van alle feiten en omstandigheden van elke individuele situatie worden beoordeeld in hoeverre de overeengekomen rente de reële vergoeding is voor het ter beschikking stellen van de hoofdsom.

Hierna hebben wij de 'Handreiking familieleningen' integraal opgenomen. De volledige tekst van de begeleidende brief van de staatssecretaris bij het besluit en de e-mailcorrespondentie vindt u [hier](#).

Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 april 2021, nr. 2021-0000078681

Handreiking familieleningen

Probleemstelling

In artikel 3.119a, tweede lid, Wet IB 2001, is opgenomen dat schulden ter verwerving, onderhoud en verbetering van een eigen woning en ter betaling van de kosten ter verkrijging van voornoemde schulden als eigenwoningschuld kunnen worden aangemerkt. Die schulden (leningen) worden veelal aangegaan bij financiële instellingen, zoals banken of verzekeraars. Dit zijn onafhankelijke partijen die zakelijke voorwaarden hanteren. De rente is als vergoeding voor de terbeschikkingstelling van de hoofdsom aftrekbaar, uiteraard als aan alle overige voorwaarden is voldaan.

Naast financiële instellingen kunnen bijvoorbeeld ouders of andere familieleden een geldlening verstrekken ter financiering van de eigen woning en kan bijvoorbeeld een vennootschap (bv) aan zijn directeur-groootaandeelhouder (dga) een dergelijke lening verstrekken. Ook in die gevallen is er in beginsel sprake van een eigenwoningschuld, met uitzondering van leningen tussen fiscale partners (artikel 3.119a, zesde lid, onderdeel c, Wet IB 2001). Bij de aangiftebehandeling, de behandeling van een bezwaarschrift, of in het kader van vooroverleg, komt regelmatig de vraag op of en, zo ja, in hoeverre de rente op een dergelijke lening aftrekbaar is. In deze handreiking gaan we uit van de term familielening, maar de handreiking kan ook gebruikt worden voor bijvoorbeeld eigenwoningleningen tussen de dga en zijn bv.

Inleiding toetsschema

In deze handreiking worden de toetsen in beeld gebracht die moeten worden doorlopen ter beantwoording van de vraag of de rente op familieleningen aftrekbaar is. Dit doen we aan de hand van een aantal vragen. Wij geven antwoord op die vragen en lichten toe wat de fiscale gevolgen zijn. Hierbij geven we aan hoe het rentepercentage dat bij het afsluiten van de familielening is overeengekomen, moet worden beoordeeld. We gaan steeds uit van de vergelijking met een lening die onder zakelijke, onafhankelijke, omstandigheden tot stand zou zijn gekomen. Aan het einde van deze handreiking is een aantal aandachtspunten opgenomen.

Hoofdvraag

Hoe moet bij een familielening worden beoordeeld of en tot welk percentage de rente die is betaald op een eigenwoningschuld aftrekbaar is?

Samenvatting

Bij een familielening moet worden vastgesteld of de verschuldigde rente de reële vergoeding is voor het ter beschikking stellen van de hoofdsom (de lening).

Wil sprake zijn van rente, dan moet op de eerste plaats sprake zijn van een geldlening. De vervolgvraag is dan of de rente ook aftrekbare eigenwoningrente vormt. Als een deel van de rente ziet op andere rechten of verplichtingen dan de vergoeding voor de terbeschikkingstelling van de hoofdsom, vormt dat deel geen eigenwoningrente als de daarvoor in rekening gebrachte rente (opslag) meer is dan 0,2%. Als de rente niet mede ziet op andere rechten of verplichtingen moet worden getoetst of de rente reëel is. Een reële rente is wat onder vergelijkbare omstandigheden met een onafhankelijke derde als rente wordt overeengekomen, zoals het gangbare rentepercentage voor een lening bij een bank.

Bij een hoger rentepercentage dan de geldende marktrente, moet worden gekeken wat de reden is van die hogere rente. Afhankelijk van die beoordeling kan een hoger rentepercentage zijn gerechtvaardigd of niet. Als de hogere rente wordt veroorzaakt door de persoonlijke band tussen de geldverstrekker en de geldnemer, is de kennisgroep van oordeel dat het aan die 'niet zakelijke' omstandigheden toe te rekenen deel van de rente, buiten aanmerking moet blijven. Voor de bepaling of een hoger rentepercentage is gerechtvaardigd, spelen met name twee elementen in onderlinge samenhang een rol, namelijk de zekerheden die zijn gesteld en het risicoprofiel van de geldnemer. Daarbij wordt niet alleen gekeken naar formele zekerheden maar ook naar materiële zekerheden. Bij familieleningen moet dus aan de hand van alle feiten en omstandigheden van iedere individuele situatie worden beoordeeld in hoeverre de overeengekomen rente de reële vergoeding is voor het ter beschikking stellen van de hoofdsom.

Toetsschema

Toets 1: Is er sprake van een geldlening?

Wil sprake kunnen zijn van een eigenwoningschuld, dan moet er op de eerste plaats sprake zijn van een reële schuld, en dus een geldlening.

Wanneer is sprake van een geldlening (fiscaal)?

In artikel 7:129, eerste lid, BW is opgenomen dat de overeenkomst van geldlening een kredietovereenkomst is waarbij de ene partij, de uitlener, zich verbindt aan de andere partij, de lener, een som geld te verstrekken en de lener zich verbindt aan de uitlener een overeenkomstige som geld terug te betalen.

Er moet dus sprake zijn van een terugbetalingsverplichting.^[1] Ontbreekt deze in het geheel, dan is civielrechtelijk (en ook fiscaal) geen sprake van een geldlening.^[2] Bij de beantwoording van de vraag of een geldverstrekking ook fiscaal als geldlening heeft te gelden is in beginsel de civielrechtelijke vorm beslissend. Als civielrechtelijk sprake is van een geldlening, dan geldt als hoofdregel dat deze kwalificatie ook fiscaal wordt gevolgd.

Fiscale herkwalficatie

Slechts onder zeer specifieke voorwaarden kan een fiscaalrechtelijke herkwalficatie aan de orde zijn. Een civielrechtelijke geldlening (hetgeen als lening is vormgegeven) vormt in dat geval fiscaal gezien géén geldlening. Voor een dergelijke herkwalficatie kan plaats zijn indien aan de gekozen rechtsvorm ('lening') fiscale gevolgen verbonden zijn die niet aanvaardbaar zijn vanwege het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet. De bewijslast voor een fiscale herkwalficatie rust op de inspecteur. De inspecteur zal, anders gesteld, aannemelijk moeten maken dat de fiscale gevolgen van de civielrechtelijke situatie niet aanvaardbaar zijn door het economische resultaat ervan en gelet op de strekking van de belastingwet.

Uit de jurisprudentie blijkt dat een fiscale herkwalficatie van een geldlening niet snel wordt aangenomen.

Een fiscale herkwalficatie van de geldlening is mogelijk van toepassing bij een 'leen/schenkconstructie', waarbij bij voorbaat vaststaat dat bijvoorbeeld het kind telkens aanspraak kan maken op een schenking van de aflossing(en) van zijn/haar ouder(s). Omdat een fiscale herkwalficatie bij familieleningen niet of in zeer beperkte gevallen aan de orde is, gaan wij daar in deze handreiking niet verder op in. Neem contact op met jouw VTA en/of VACO als zich een situatie voordoet waarbij volgens jou mogelijk een fiscaalrechtelijke herkwalficatie aan de orde is.

Fiscale consequenties

- Als sprake is van een (fiscale) geldlening, ga dan door naar toets 2.

- Als geen sprake is van een (fiscale) geldlening (deze conclusie is vaak moeilijk te trekken), dan kan geen sprake zijn van een eigenwoningschuld en dus zijn de daarmee verband houdende 'renten' niet aftrekbaar. Er is mogelijk een schenking aan de orde. Neem – via je VTA en/of VACO – contact op met de inspecteur erf- en schenkbelasting als je hierover vragen hebt.

Toets 2: Wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 3.119a Wet IB 2001?

In artikel 3.119a Wet IB 2001 is opgenomen dat de lening moet zijn aangegaan in verband met de woning om als eigenwoningschuld te kunnen worden aangemerkt.

De schuld moet in causaal verband staan met de eigen woning. Hiervan is onder meer sprake als de schuld is aangegaan ter verwerving, onderhoud of verbetering van de woning. Daarnaast moet bij het bepalen van de hoogte van de eigenwoningschuld rekening worden gehouden met de eigenwoningreserve. Verder geldt vanaf 1 januari 2013 de eis dat er een contractuele verplichting moet bestaan om de schuld gedurende de looptijd ten minste annuïtair en in ten hoogste 360 maanden volledig af te lossen. De zogenaamde aflossingsverplichting vanaf 1 januari 2013 geldt overigens niet voor schulden die vallen onder het overgangsrecht. Voor de overige voorwaarden (en schuldbeperkende bepalingen) kan de wettekst worden geraadpleegd.

Fiscale consequenties

- Als de lening voldoet aan de voorwaarden van artikel 3.119a Wet IB 2001, ga dan door naar toets 3.
- Als de lening niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 3.119a Wet IB 2001, dan is geen aftrek van rente mogelijk (eventueel uitgezonderd rente van restschulden als bedoeld in artikel 3.120a Wet IB 2001).

Toets 3: Ziet een deel van de betaalde rente op andere rechten of verplichtingen?

Rente is de vergoeding die iemand moet betalen in ruil voor de terbeschikkingstelling van de hoofdsom. In het besluit van 10 juni 2010, nr. DGB2010/921 (*Start*. 2010, 8462), wordt in de onderdelen 9.5 en 9.6 ingegaan op situaties waarbij de rentevergoeding niet alleen betrekking heeft op de terbeschikkingstelling van de hoofdsom.

Een betaling die door partijen ten titel van rente is overeengekomen, hoeft niet altijd te worden aangemerkt als rente. Door het geheel van rechten en verplichtingen van de overeenkomst van geldlening kan de betaling deels zien op andere rechten of verplichtingen en wordt dat deel van de rentevergoeding aan de geldgever niet aangemerkt als eigenwoningrente.

Bij de beoordeling van familieleningen is in deze toets dus de vraag of een deel van de rente ziet op andere rechten of verplichtingen. Als daarvan geen sprake is kun je verder naar toets 4. Indien de rente deels wel ziet op andere rechten of verplichtingen moet een splitsing worden gemaakt tussen het deel dat ziet op de vergoeding voor het ter beschikking stellen van de hoofdsom (in beginsel aftrekbaar, tenzij het niet reëel is, zie toets 4) en het deel dat ziet op andere rechten of verplichtingen en niet als eigenwoningrente kan worden aangemerkt (niet aftrekbaar).

Kortom, hetgeen ten titel van rente wordt betaald, wordt voor de inkomstenbelasting niet per definitie volledig als een vergoeding voor de hoofdsom aangemerkt.

In deze toets moet worden bepaald of de renteopslag onderdeel uitmaakt van de overeenkomst van geldlening en of er dus sprake is van een renteopslag in verband met een gebruikelijke variabele. Raadpleeg hiervoor altijd de overeenkomst van geldlening tussen (bijvoorbeeld) de familieleden. Hieronder is een voorbeeld ter illustratie opgenomen^[3].

- Kind, de geldnemer, en vader, de geldgever, spreken af dat het kind het recht heeft om de lening te allen tijde volledig boetevrij af te lossen. Hiervoor komen ze een hoger rentepercentage overeen. Het recht om op die manier te kunnen aflossen is geen gebruikelijke variabele die onderdeel uitmaakt van de overeenkomst van geldlening. Dit is een extra recht, waarvoor extra betaald moet worden, terwijl daar mogelijk helemaal geen gebruik van wordt gemaakt. Indien de renteopslag hoger is dan 0,2% (zie hieronder), kan de renteopslag niet worden gezien als eigenwoningrente. Wellicht ten overvloede: de renteopslag kan ook niet aangemerkt worden als kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld. Tot die kosten van geldleningen behoren de kosten die rechtstreeks aan het opnemen, verlengen of aflossen van een geldlening zijn verbonden. De renteopslag wordt dan wel in rekening gebracht vanwege de mogelijkheid van aflossing van de geldlening, maar is niet rechtstreeks verbonden met de feitelijke aflossing van de geldlening (de opslag moet immers ook worden betaald als niet wordt afgelost).

Let op: splitsing van de betaalde rentevergoeding tussen een deel dat ziet op de terbeschikkingstelling van de hoofdsom en een deel dat ziet op een ander recht, kan achterwege blijven, als de omvang van deze rechten of plichten verwaarloosbaar zijn. Verwaarloosbaar is een renteopslag van 0,2% of minder^[4].

Fiscale consequenties

- Als de rente niet ziet op andere rechten of verplichtingen, ga dan door naar toets 4.
- Als de rente wel ziet op andere rechten of verplichtingen moet een splitsing worden gemaakt tussen de rente die ziet op de vergoeding voor het ter beschikking stellen van de hoofdsom en de rente die ziet op andere rechten of

verplichtingen (de laatste is niet aftrekbaar). Ga vervolgens door naar toets 4.

Toets 4: In hoeverre is sprake van reële rente?

Als de rente hoger is dan de geldende marktrente, is het de vraag hoe het hogere deel van de rente moet worden geduid. In de toets hiervoor hebben we het gehad over rente die ziet op andere rechten of verplichtingen. In toets 4 wordt onderzocht of de rente verder volledig als een reële vergoeding voor de terbeschikkingstelling van de hoofdsom kan worden aangemerkt.

Bij leningen verstrekt door financiële instellingen zijn de omstandigheden op de (kapitaal)markt bepalend voor de hoogte van de rente. De geldlener streeft naar een zo gunstig mogelijke rente en wil een lening die past bij zijn situatie. De financiële instellingen hebben te maken met concurrentie op de kapitaalmarkt, vallen onder het financiële toezicht van de overheid en hebben tegenover de geldlener een zorgplicht. De geldlening komt onder normale, objectieve omstandigheden tot stand, omdat partijen van elkaar onafhankelijke partijen zijn en zij onderling zakelijk handelen.

Bij geldleningen verstrekt door (bijvoorbeeld) familieleden kunnen (ook) andere omstandigheden een rol spelen bij het bepalen van de hoogte van de rente. Ouders willen hun kinderen helpen bij de verwerving van een woning, hoeven wellicht geen hypothecaire zekerheid voor de lening, hebben een laag rendement op hun spaarrekening, doen aan vermogensoverheveling naar hun kinderen, hebben geen behoefte aan een uitgebreide overeenkomst met bepalingen over aflossing, boeterente, rentevastperiode, etc. Op zichzelf maakt het niet uit met welke achtergrond een geldlening wordt verstrekt, maar deze bijzondere omstandigheden kunnen tot gevolg hebben dat wordt afgeweken van hetgeen in marktconforme omstandigheden wordt overeengekomen.

Zoals vermeld in onderdeel 9.2 van het besluit van 10 juni 2010, nr. DGB 2010/921 (*Stcrt.* 2010, 8462), valt uit de jurisprudentie op te maken dat hetgeen ten titel van rente wordt uitgekeerd, voor de inkomstenbelasting niet per definitie volledig als een vergoeding voor de hoofdsom aangemerkt. De Hoge Raad volgt namelijk een meer op de economische realiteit gestoelde benadering. Zie bijvoorbeeld HR 16 februari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4479, *BNB* 2001/173. Deze economische benadering geldt volgens de kennisgroep ook voor de vraag of de hoogte van de rente reëel is. Dit volgt bijvoorbeeld uit Hof Arnhem 3 maart 1998, ECLI:NL:GHARN:1998:AA1157, Rechtbank Den Haag 4 september 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:10443 en Hof Den Haag 6 augustus 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2213. De beslissingen in de laatste twee procedures zijn door de Hoge Raad in stand gelaten (HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1111).

Meestal zal de te onderzoeken situatie vergelijkbaar zijn met de volgende situatie. Er is ten aanzien van de familielening een rente afgesproken van bijvoorbeeld 6%. Dit bedrag ligt boven de geldende marktrente en lijkt daardoor aanzienlijk te hoog. Anderzijds is het zo dat, bijvoorbeeld wanneer in de familielening bepaalde zekerheden ontbreken die wel van toepassing zijn op een lening bij een bank, een deel van de hoge(re) rente economisch bezien gerechtvaardigd kan zijn. Het is dan de vraag welk deel van de hogere rente voortkomt uit elementen in de lening die bij een onafhankelijke derde, onder gelijke omstandigheden, niet zouden zijn overeengekomen. Om dit (bij benadering) te bepalen, kunnen de volgende stappen gezet worden:

4.1: Wat is het gangbare rentepercentage bij de meest vergelijkbare lening die onder marktomstandigheden (bij een bank) wordt afgesloten?

Op de eerste plaats moet de overeenkomst van de familielening geanalyseerd worden. Van belang is op welk moment de lening is aangegaan, wat voor soort lening het betreft (aflossingsvorm), wat de looptijd is, of er zekerheden zijn gesteld, of er een rentevastperiode is (of een variabele rente) en of er eventuele andere specifieke voorwaarden gelden. Een specifieke voorwaarde kan bijvoorbeeld zijn dat geldnemer te allen tijde boetevrij kan aflossen, in dat geval kun je stellen dat feitelijk sprake is van een variabele rente terwijl formeel mogelijk een rentevastperiode is overeengekomen.

Vervolgens moet bepaald worden wat het gangbare rentepercentage bij de meest vergelijkbare lening is, die bij een onafhankelijke derde, zoals bijvoorbeeld bij een bank, kan worden afgesloten.⁵ Stel dat de familielening een annuïteitenlening is, waarbij geen zekerheden zijn gesteld en waarvan de rentevastperiode 15 jaar is. In dat geval zou men deze familielening kunnen vergelijken met een lening bij een bank (afgesloten op hetzelfde moment, met dezelfde looptijd en dezelfde rentevastperiode), maar dan met zekerheidstelling.

Het aldus gevonden rentepercentage wordt het uitgangspunt van de beoordeling. Laten we voor het vervolg (fictief) aannemen dat dit percentage 3% is.

4.2: Wat zijn de verschillen met de familielening en in hoeverre is het hogere rentepercentage reëel?

Nu bekend is wat het uitgangspuntpercentage is (bijvoorbeeld 3%), dan is de vervolgvraag in hoeverre het hogere rentepercentage ten aanzien van de familielening voortkomt uit verschillen tussen de familielening en de vergelijkbare lening.

Kortom, in hoeverre wordt een deel van het hogere rentepercentage gerechtvaardigd door zakelijke overwegingen? Hierbij spelen met name de volgende twee elementen, in onderlinge samenhang, een rol:

- a. Welke zekerheden (meest voorkomend: recht van hypotheek) zijn er gesteld in de familielening? Als die er niet of onvoldoende zijn, wat is daar de reden van? In hoeverre wijkt dit af van de meest vergelijkbare lening bij een

bank? Kan de zekerheidstelling alsnog worden gevestigd zodra geldverstrekker daarom verzoekt of zodra de eerste betalingsonmacht zich voordoet?

- b. Wat is het risicoprofiel van de geldnemer? In hoeverre loopt de geldverstrekker, gelet op het inkomen en/of de vermogenspositie van de geldnemer, een hoog risico op het niet terugontvangen van het uitgeleende bedrag? Is de geldnemer in staat om de lening terug te betalen? Zou een onafhankelijke derde de lening ook hebben verstrekt? Indien er geen substantieel risico is dat het kind zijn betaalverplichtingen niet na zou kunnen komen, is er geen rechtvaardiging voor een (extreem) hoge rente.

Dit alles moet primair worden bekeken naar het moment van aangaan van de lening; er kan wel aanleiding bestaan om tevens tussentijds te toetsen, bijvoorbeeld door de mogelijkheid om aflossingen te doen, bij tussentijdse wijziging van het rentepercentage, etc.

Ad a: de zekerheidstelling

In beginsel rechtvaardigt het ontbreken van zekerheidstelling in algemene zin een verhoging van het rentepercentage. Dit verhoogt namelijk het risico op het niet terugontvangen van het uitgeleende bedrag. Dat blijkt uit bijvoorbeeld Rechtbank Noord-Nederland 19 februari 2013, ECLI:NL:RBNNE:2013:BZ2727, r.o. 3.11 en Rechtbank Den Haag 4 september 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:10443, r.o. 13⁶.

Het verstrekken van een eigenwoninglening zonder zekerheidstelling is onder zakelijke omstandigheden echter niet gebruikelijk. Onderzocht zal moeten worden wat de achtergrond is van het ontbreken van zekerheid. Op het moment dat er materieel voldoende zekerheid is (als er, bijvoorbeeld op ieder gewenst moment alsnog zekerheidstelling kan worden verkregen, geen twijfel over bestaat dat er voor de geldverstrekker voldoende zekerheid bestaat), dan moet aan het feit dat er formeel geen zekerheid is gesteld weinig waarde worden toegekend bij de bepaling in hoeverre een hogere rentepercentage reëel is. De vergelijking met het rentepercentage voor een persoonlijke lening, die in dit verband wel eens wordt gemaakt, is niet terecht. De aanwending van een lening voor de verwerving van een woning biedt de mogelijkheid van verhaal op dat vermogensbestanddeel, terwijl een persoonlijke lening aan consumptieve uitgaven kan worden besteed.

Ad b: de terugbetalingscapaciteit

Naar de mate waarin het risico dat de geldnemer het geleende bedrag niet zal kunnen terugbetalen groter wordt, zal dit ook een verhoging van het rentepercentage kunnen rechtvaardigen. Het debiteurenrisico maakt onderdeel uit van de rente(variabelen). Of dit risico aanwezig is en in hoeverre dit een hoger rentepercentage rechtvaardigt, is echter zeer afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Dit risico-element moet samen met het eventuele ontbreken van zekerheidstelling worden gezien. De elementen samen (het al dan niet aanwezig zijn van één of beiden) zullen bepalen welk percentage boven het rentepercentage bij een bank toch als reëel kan worden gezien. Een concreet percentage kunnen wij op deze plaats niet noemen.

Twee voorbeelden:

1. In Rechtbank Den Haag 4 september 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:10443, is geoordeeld dat er weinig tot geen risico was dat de rentebetalingen ten aanzien van de betreffende familielening niet zouden worden terugbetaald. Wel ontbrak er een zekerheidstelling. De meest vergelijkbare marktrente was 3% (ten aanzien van een lening met zekerheidstelling), terwijl de rente op de familielening 9% was. De rechtbank achtte die rente niet reëel. De inspecteur was van mening dat slechts 4,5% van de rente aftrekbaar was. De rechtbank achtte dat aannemelijk. In hoger beroep bleef de aftrekbaarheid van 4,5% van de rente in stand. Hof Den Haag 6 augustus 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2213, achtte van belang dat op ieder gewenst moment alsnog zekerheidstelling kon worden verkregen. In HR 26 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1111, is het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het hof ongegrond verklaard.
2. In Rechtbank Noord-Nederland 19 februari 2013, ECLI:NL:RBNNE:2013:BZ2727, werd een rentepercentage van 8% ten aanzien van een familielening, afgesloten in 2008, in het geheel als reëel bestempeld. In deze zaak was er geen dwingende aflossingsverplichting, geen zekerheidstelling ten behoeve van de geldverstrekker (het familielid) en er was al een eerste recht van hypotheek gevestigd ten behoeve van een bank. Het hogere percentage lijkt hier te worden toegestaan, omdat er beduidend meer risicofactoren zijn dan in de zaak bij Rechtbank Den Haag. De vergelijking met niet door zekerheid gedekte persoonlijke leningen achten wij overigens niet terecht (zie onder ad a).

4.3: Bepaal het verschil (het niet reële en dus niet-aftrekbare deel van de rente)

1.

Op basis van stap 4.1 is bepaald wat een reëel rentepercentage bij een bank zou zijn (stel: 3%).

2.

In stap 4.2 is bepaald in hoeverre een hoger rentepercentage ten aanzien van de familielening voortkomt uit (verhoogde)

risico's die de geldverstrekker (ten opzichte van de bank) loopt (stel: een verhoging van 1% is reëel omdat er al een eerste hypotheekrecht is bij een andere geldgever).

3.

De uitkomsten uit stap 4.1 en 4.2 vormen opgeteld het deel van de rente dat reëel is, in ons voorbeeld: 4%. Het resterende gedeelte is het niet reële en daarmee niet aftrekbare gedeelte van de rente; stel dat in ons voorbeeld het rentepercentage ten aanzien van de familielening 9% is, dan is 5% daarvan niet reëel en niet aftrekbaar.

Het bovenmatige deel is mogelijk een schenking, de exacte gevolgen voor de schenkbelasting kunnen complex zijn. Neem voor eventuele vragen – via je VTA en/of VACO – contact op met de inspecteur erf- en schenkbelasting.^[7]

Enkele andere aandachtspunten/vraagpunten

– Heeft een gecorrigeerd fiscaal rentepercentage invloed op de aflossingseis van artikel 3.119c Wet IB 2001?

(Art. 11.1 Wob)

– In de praktijk wordt vaak verwezen naar de 6% van de Successiewet als reëel rentepercentage. Is dat terecht?

Nee. Het percentage van 6 staat opgenomen in artikel 10 van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 en geldt voor de waardering van (van het leven afhankelijke) genotsrechten en periodieke uitkeringen. Dit percentage is een forfait en is niet relevant voor de inkomstenbelasting, en dus ook niet relevant voor het bepalen van de hoogte van de rente voor een geldlening tussen familieleden.

– Zijn afsluitkosten in het kader van familieleningen aftrekbaar?

Alleen de kosten die rechtstreeks toerekenbaar zijn aan het afsluiten van de geldlening zijn aftrekbaar. De kosten moeten feitelijk zijn gemaakt en moeten op belastingplichtige drukken. Een (fictieve) afsluitprovisie is niet aftrekbaar, vanaf 2013 geldt hiervoor sowieso een provisieverbod.

– Is er sprake van drukkende rente als de ouders daarvoor een bedrag hebben geschonken?

Zie onderdeel 7.4 van het besluit van 10 juni 2010, DGB2010/921 (*Stcrt.* 2010, 8462). Renteaftrek bij het kind is mogelijk als de renteschuld aan de ouders wordt voldaan uit een schenking van de ouders (HR 6 maart 1991, nr. 26.956, *BNB* 1991/146). Kosten verliezen niet hun karakter als aftrekbare kosten indien zij kunnen worden bestreden uit in de persoonlijke sfeer ontvangen bedragen.

De verwijzingsprocedure ging voor de belanghebbende alsnog verloren (Hof Arnhem 24 september 1991, nr. 569/1991, *V-N* 1992/376). Uit de akte bleek namelijk dat het van het begin af aan de bedoeling van partijen is geweest dat de verschuldigde rente zou worden voldaan uit de ontvangen schenkingen. Uit de formulering in de akte volgde dat de betrokkenen gelijktijdig en in directe samenhang met het aangaan van de geldlening waren overeengekomen, dat de weliswaar formeel verschuldigde rente in werkelijkheid niet door diegene gedragen zou worden. Betrokkenen waren in feite een renteloze lening overeengekomen. Renteaftrek bij het kind is verder niet mogelijk als die schenking een kwijtschelding inhoudt (HR 8 juni 1994, nr. 28.569, *BNB* 1994/238). Het komt regelmatig voor dat een belastingplichtige claimt dat een te ontvangen schenking en te betalen rente zijn verrekend. Het feit dat een bedrag is geschonken zonder dat het geld is overgemaakt kan niet zomaar als verrekening worden aangemerkt. Zie o.a. Hof Arnhem-Leeuwarden van 27 augustus 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:7009. Volgens het Hof was sprake van kwijtschelden, hierbij werd in aanmerking genomen dat de aflossingen en verschuldigde rente niet waren geadmistreerd, de berekeningswijze onduidelijk was, en er geen bewijs was dat de rente was betaald (bijv. een bevestiging). De renteaftrek werd dus niet toegekend.

– Hoe moet worden omgegaan met boeterente die in verband met de aanpassing van het rentepercentage in rekening wordt gebracht?

Boeterente voor het extra aflossen op een eigenwoningschuld of voor het oversluiten van de eigenwoningschuld vormt in beginsel aftrekbare kosten. Alleen de reële boeterente is aftrekbaar. Van reële boeterente kan alleen sprake zijn voor zover de oorspronkelijk overeengekomen rente reëel is of alsnog op een reëel percentage is vastgesteld. Vanaf 14 juli 2016 moet de berekening van boeterente tevens worden getoetst aan de Europese Mortgage Directive en de Nederlandse wettelijke bepalingen waarin deze vereisten zijn opgenomen (onder andere Wet financieel toezicht). Voor familieleningen kan een vergelijkbare toets worden verricht om te bepalen of de boeterente reëel is. De overeenkomst van geldlening moet worden geanalyseerd om na te gaan of de verplichting tot betaling van boeterente uit die overeenkomst voortvloeit: wat is er geregeld over de rentevastperiode, over de mogelijkheid van (extra) aflossingen, zijn er bepalingen over de verschuldigdheid van boeterente, etc. Als er bijvoorbeeld geen restricties zijn opgenomen over de grootte van aflossingen, dan is de verschuldigdheid van boeterente niet reëel. Verder moet worden nagegaan of de boeterente daadwerkelijk is

verschuldigd. Onderzocht zou verder kunnen worden of de boeterente feitelijk via schenkingen wordt teruggegeven, zodat eventueel de stelling ingenomen zou kunnen worden dat aan de in rekening gebrachte boeterente voornamelijk fiscale motieven ten grondslag liggen. Dit laatste kan echter naar onze mening niet meer dan een aanvullend argument zijn in je redenering.

– Gelden de doorlopen toetsen in deze handreiking ook voor andere dan familiesituaties zoals een lening van een bv aan de directeur-grotaandeelhouder?

Ja. Deze handreiking is weliswaar gemaakt naar aanleiding van vele vragen over familieleningen, maar de handreiking is (in grote lijnen) ook toepasbaar op andere soortgelijke situaties.

– In de handreiking wordt gesproken over zekerheden en het risico van terugbetalen als zogenoemde elementen voor het al dan niet rechtvaardigen van een hoger rentepercentage. Zijn er nog andere elementen?

Ja, dit is erg afhankelijk van de feitelijke situatie. In de handreiking hebben wij de twee meest voorkomende elementen genoemd. Dat neemt niet weg dat er mogelijk andere elementen zijn die een bepaald rentepercentage rechtvaardigen.

– Kan de hoogte van de rente worden gecorrigeerd als dit al eerder is beoordeeld (vertrouwensbeginsel)?

Of het vertrouwensbeginsel meebrengt dat op een eerdere beoordeling niet kan worden terug gekomen op welke termijn een eventueel opgewekt vertrouwen kan worden beëindigd, is afhankelijk van de situatie. Neem hierover contact op met een specialist formeel belastingrecht.

– Hoe moeten wij in de praktijk omgaan met al deze informatie?

Zorg bij de beoordeling van een lening dat aan de hand van de relevante bewijsstukken alle feiten en omstandigheden duidelijk zijn. De belastingplichtige heeft de bewijslast ten aanzien van de aftrekbare kosten en moet bijvoorbeeld aannemelijk maken dat de overeengekomen rente reëel is. Op basis van de aanwezige informatie, eigen onderzoek en eventuele verklaringen van belastingplichtige kun jij, met deze handreiking als hulpmiddel, een standpunt innemen. Eigenlijk geldt voor de aanslagregeling (en in bezwaarfase) hetzelfde, zorg dat jij als inspecteur zoveel mogelijk informatie krijgt van belastingplichtige, controleer dit en vul dit indien nodig aan.

Slotwoord

Met deze handreiking hebben wij getracht jou handvatten te geven voor de beoordeling van de fiscaal aftrekbare eigenwoningrente bij familieleningen. Na het doorlopen van alle stappen kun jij nog vragen hebben over een specifiek geval; neem dan altijd contact op met jouw VTA. Mocht daar vervolgens aanleiding toe zijn dan kan via de VTA of VACO contact opgenomen worden met de Kennisgroep Onroerende Zaken.

Als de handreiking moet worden aangepast naar aanleiding van nieuwe jurisprudentie of nieuwe inzichten, dan zullen wij een update van deze handreiking plaatsen op de open community van de Kennisgroep Onroerende Zaken en op Intranet.

Aantekening



De Toeslagenaffaire heeft wel duidelijk gemaakt dat het heel moeilijk kan zijn de juiste informatie boven tafel te krijgen. Zo zijn er meer dan vijftig sets Kamervragen nodig geweest om in deze kwestie (wat meer) duidelijkheid te krijgen en het eind lijkt nog niet in zicht. Het punt is dat een Kamerlid heel gericht moet vragen naar de juiste documenten en als hij niet weet hoe een document heet, krijgt hij het niet. Dat geldt ook voor Wob-verzoeken. Bij dit Wob-verzoek, blijkens de inhoudsopgave afkomstig van de Consumentenbond, is gevraagd naar het beleid rondom de 'familiebank'. Het heeft twee documenten opgeleverd. Gezien de populariteit van lenen in de familiesfeer en lenen bij de eigen bv, is het bijzonder onwaarschijnlijk dat er binnen de Belastingdienst thans maar twee documenten zijn te vinden over dit belangrijke onderwerp. Een Wob-verzoek uit 2019 over eigenwoningleningen bij particulieren heeft geleid tot de openbaarmaking van tien documenten: e-mails, memo's en een handhavingsplan (V-N 2019/40.4). En dan is er ook nog het Wob-verzoek over leningen tussen dga's en hun bv's uit 2018. Dat verzoek heeft de openbaarmaking van zes documenten opgeleverd (V-N 2018/24.11). Nu hoeven reeds openbaar gemaakte documenten natuurlijk niet nogmaals openbaar te worden gemaakt. Maar hoe waarschijnlijk is het dat deze twee documenten de enige aanvullingen zijn op de reeds openbaar gemaakte – en in de tussentijd niet gewijzigde? – stukken? De op handen zijnde Wet excessief lenen bij eigen vennootschap doet anders vermoeden.

Handreiking familieleningen

In het hiervóór genoemde Wob-verzoek uit 2019 was het bestaan van een concepthandreiking familieleningen, gedateerd 10 mei 2019, al duidelijk geworden. Die handreiking is in 2019 echter niet openbaar gemaakt. De reden die hiervoor indertijd is gegeven, is dat concepten zijn te beschouwen als persoonlijke beleidsopvattingen die zijn geuit in het kader van intern beraad. Opmerkelijk genoeg staat bovenaan de nu wel openbaar gemaakte handreiking dat dit document ook nog niet officieel is vastgesteld. Het gaat hier dus ook nog (steeds) om een concept. Naar wij aannemen, gaat het bij het thans openbaar gemaakte document om dezelfde concepthandreiking, zij het een geactualiseerde versie van die uit 2019. De nu openbaar gemaakte handreiking is gedateerd 26 juni 2020. Dat is – vast niet heel toevallig – ook de datum waarop de Hoge Raad uitspraak deed in een zaak waarbij een familielening met een onzakelijk hoge rente door de inspecteur was gecorrigeerd en waarnaar in deze concepthandreiking wordt verwezen (HR 26 juni 2020, 19/04204, *BNB* 2020/126, *V-N* 2020/33.8).

Toetsschema

Het in de handreiking opgenomen toetsschema levert weinig verrassingen op. De hoofdvraag is hoe moet worden beoordeeld of en tot welk percentage de rente die is betaald op een eigenwoningschuld, aftrekbaar is. Die hoofdvraag valt vervolgens uiteen in een aantal deelvragen, achtereenvolgens:

1.

Is sprake van een geldlening?

2.

Wordt voldaan aan de voorwaarden van art. 3.119a Wet IB 2001?

3.

Ziet een deel van de betaalde rente op andere rechten of verplichtingen?

4.

In hoeverre is sprake van een reële rente?

Deze laatste vraag valt dan weer uiteen in een aantal deelvragen. Dit is naar onze mening het meest interessante onderdeel van de handreiking. Aangegeven is dat bij afwezigheid van zekerheidsstellingen moet worden onderzocht wat de achtergrond is van het ontbreken van zekerheid. De handreiking zegt hierover het volgende: "Op het moment dat er materieel voldoende zekerheid is (als er, bijvoorbeeld op ieder gewenst moment alsnog zekerheidsstelling kan worden verkregen, geen twijfel over bestaat dat er voor de geldverstrekker voldoende zekerheid bestaat), dan moet aan het feit dat er formeel geen zekerheid is gesteld weinig waarde worden toegekend bij de bepaling in hoeverre een hoger rentepercentage reëel is". Met andere woorden, de positieve/negatieve hypotheekverklaring zal niet standaard tot een hogere zakelijke rentevergoeding leiden. Het is ons bekend dat hierover in de adviespraktijk nog wel eens anders wordt gedacht en naar wordt gehandeld.

Hoewel de handreiking specifiek gaat over eigenwoningleningen tussen familieleden (veelal tussen ouders en kinderen), is wat daarin staat, onzes inziens evenzeer relevant voor de beoordeling van niet-eigenwoningleningen (box 3) en van leningen tussen dga's en hun bv's, met name de passages over de vraag of sprake is van een geldlening (punt 1) en over de (omvang van de reële) rente (punten 3 en 4).

Onzakelijk hoge rente en fiscale aflossingsverplichting

In het hiervóór genoemde arrest *BNB* 2020/126 was de rente onzakelijk hoog. Volgens de inspecteur was de rente alleen aftrekbaar, voor zover deze zakelijk was. In onze aantekening onder het arrest in *V-N* 2020/33.8 hebben wij aangegeven dat een rentecorrectie naar onze mening doorwerkt in het fiscale aflossingsschema. Als de renteaftrek wordt gecorrigeerd, maar niet de onzakelijke lening, wordt bij hantering van het hogere rentepercentage, zakelijk bezien, te weinig afgelost om te voldoen aan de fiscale aflossingseis van art. 3.119c Wet IB 2001. Dit impliceert dat de lening onder de vermogensrendementsheffing van box 3 valt. In de procedure is dit punt overigens niet naar voren gekomen. In *V-N* 2020/41.25 (vragenrubriek) hebben wij dit standpunt nog eens herhaald. In de concepthandreiking komt dit punt ook naar voren. Helaas is nu juist deze passage onleesbaar gemaakt. Het zou hier een persoonlijke beleidsopvatting betreffen. Daarmee blijft ongewis of de Belastingdienst het door ons ingenomen standpunt volgt. Ongetwijfeld zal hierover op dit punt in de nabije toekomst nog duidelijkheid komen.

25%-marge

Uit het Wob-verzoek uit 2019 komt de vraag van de Consumentenbond naar voren of het klopt dat de Belastingdienst alleen corrigeert als de gehanteerde rente meer dan 25% afwijkt van de marktrente. In onze aantekening in *V-N* 2019/40.4 gaven wij aan dat het niet duidelijk is waar deze veronderstelling vandaan komt. Maar de Consumentenbond is bepaald niet de enige die deze 25% 'uit de praktijk' heeft opgevangen, zoals blijkt uit de eveneens openbaar gemaakte e-mailcorrespondentie tussen het ministerie en BDO. In 2019 werd deze vraag niet beantwoord. Kennelijk acht de Staatssecretaris van Financiën de tijd nu wel rijp om duidelijkheid te verschaffen. Hoewel er enige marge is om te

bepalen wat onder bepaalde feiten en omstandigheden nog marktconform is, is dit niet bepaald op een bepaalde afwijking, zoals de door BDO genoemde 25%, van wat financiële instellingen in rekening brengen. Dit biedt duidelijkheid: er is geen 25%-marge. Wel blijft het gissen waar deze veronderstelling dan toch vandaan komt. Mogelijk komt die gedachte voort uit twee uitspraken van Hof Amsterdam (ECLI:NL:GHAMS:1987:AW7151 en ECLI:NL:GHAMS:1988:AW7180); zie in dat kader ook N.C.G. Gubbels, 'Hoe hoog mag de rente zijn?', *FTV* 2021/13.

Aandachtspunten schenkbelasting

Indien familieleningen worden aangegaan, waarbij naast de verarming en verrijking tevens een bevoordelingsbedoeling aanwezig is, is sprake van een schenking. De omvang van de schenking is afhankelijk van de vormgeving ervan. Indien ouders bijvoorbeeld jaarlijks de rente kwijtschelden, dient jaarlijks te worden beoordeeld of het kind naast deze kwijtschelding nog andere schenkingen heeft ontvangen. Voor zover het totaal van de schenkingen hoger is dan de jaarlijkse vrijstelling, is schenkbelasting verschuldigd. Dit dient elk jaar opnieuw te worden beoordeeld. Zijn de ouders, mede in opdracht van de bank bij het verstrekken van een tweede lening, met het kind (op voorhand) overeengekomen de rente jaarlijkse kwijt te schelden, dan vindt een schenking ineens plaats van de rente die is verschuldigd over de totale rentevastperiode van de verstrekte geldlening. De omvang wordt berekend met behulp van de forfaitaire tabellen van art. 6 t/m 9 Uitv.besl. SW 1956.

Als ouders en kinderen overeenkomen niet alleen de rente maar ook de schuld kwijt te schelden (zie toetsschema, toets 1) wordt het jaarlijkse aflossingsbedrag ook meegenomen in de forfaitaire berekening. Wij merken hierbij op dat bij een juiste vormgeving voor de kwijtschelding van de eigenwoningschuld (deels) een beroep kan worden gedaan op de schenkingsvrijstelling eigen woning. Verstrekken de ouders aan het kind een geldlening met een onzakelijk hoge rente, dan worden de ouders beoordeeld voor het verschil tussen het werkelijke (hogere) rentepercentage en de zakelijke rente.

Wat vervolgens vaak in deze situaties is afgesproken, is een jaarlijkse schenking van een bedrag door de ouders aan de kinderen. De nettolast voor het kind is dan gelijk of zelfs lager in vergelijking met een financiering bij een derde (bank).

Als de hoge rente en de jaarlijkse schenking (feitelijk) in samenhang met elkaar zijn overeengekomen, is naar onze mening sprake van een kasrondje. Hiermee komt het leerstuk van de zelfstandige fiscaalrechtelijke kwalificatie in beeld.

Dit betekent geen schenking, maar ook geen renteaftrek (zie bijvoorbeeld HR 9 april 2021, 20/01619, *V-N* 2021/17.3). Is echter alleen sprake van een bevoordeling van het kind jegens zijn ouders en is daarbij een bevoordelingsbedoeling aanwezig, dan dient het verschil tussen de werkelijke (hogere) rente en de zakelijke rente te worden gekapitaliseerd conform de forfaitaire tabellen in het uitvoeringsbesluit. Wij verwijzen hiervoor naar *V-N* 2018/66.6 (vragenrubriek), waarin wij naar aanleiding van een lezersvraag hebben aangegeven hoe deze schenking naar onze mening moet worden gewaardeerd.

Ten slotte nog een onderdeel dat niet in het vrijgegeven document wordt behandeld: een onzakelijke lage rente. Een hoge rente is met name interessant als renteaftrek mogelijk is. Een onzakelijke lage rente kan het overwegen waard zijn, indien het een box 3-lening betreft. Box 3 wordt voor steeds meer eigenwoningbezitters een interessante box, met name als de renteaftrek in box 1 (nagenoeg) niets oplevert, terwijl er wel box 3-vermogen is. Voor de geldverstrekker wijzigt er niets, de vordering wordt opgenomen in het box 3-vermogen. De geldnemer kan de schuld in mindering brengen op zijn overige box 3-vermogen. Het daadwerkelijk betaalde rentebedrag is niet langer relevant. Als ouders en kind een onzakelijke lage rente overeenkomen, is óók sprake van een schenking, namelijk, omgekeerd, door de ouders aan het kind. Op grond van HR 20 mei 1981, 20335, *BNB* 1981/198 wordt deze schenking aangemerkt als een schenking van een vruchtgebruik. Het verschil tussen het percentage genoemd in art. 10 Uit.besl. SW 1956 (6%) en het overeengekomen percentage, is de omvang van de schenking. Afhankelijk van de rentevastperiode zal dit verschil nog verder moeten worden gekapitaliseerd.

Kijk tot slot ook op TaxVisions.nl voor een korte en duidelijke video van de vrijgegeven handreiking en de e-mailcorrespondentie.

Voetnoten

[1]

Op de terugbetalingsverplichting zijn de artikelen 6: 111 t/m 6: 126 BW van toepassing.

[2]

In dat geval dient beoordeeld te worden wat de grondslag is voor het ter beschikking stellen van de middelen. Als de verstrekking plaatsvindt uit vrijgevigheid, kan sprake zijn van een schenking. Neem waar nodig – via je VTA en/of VACO – contact op met de VTA invordering. Indien nodig kan ook – via je VTA en/of VACO – contact worden opgenomen met erf- en schenkbelasting.

[3]

Zie ook het voorbeeld in onderdeel 9.6 van het besluit van 10 juni 2010, nr. DGB2010/921 (*Stcrt.* 2010, 8462).

[4]

Zie ook de bijlage (blg-559750) bij de brief van de Minister van Financiën van 9 juli 2015 (2015D27971).

[5]

Op de website van bijvoorbeeld Obvion en ING kun je een historisch renteoverzicht terugvinden.

[6]

Hof Den Haag 6 augustus 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2213, overwoog vervolgens dat uit de overeenkomst van geldlening volgt dat belanghebbende op eerste verzoek van zijn ouders zekerheid dient te verschaffen van een zo hoog mogelijke rang.

[7]

Indien jij de aanslag hebt vastgesteld en vermoed dat sprake is van een schenking kun jij dit renseigneren naar de Postbus van Erf- en schenkbelasting (PDB SEAN archivering digitale stukken).

Rente niet aftrekbaar omdat lening geen restschuld is

HR 07-05-2021, ECLI:NL:HR:2021:718, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

Instantie

Hoge Raad

Datum

7 mei 2021

Zaaknummer

20/02620

Noot

Redactie Vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS269506:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Eigen woning

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2021:718, Uitspraak, Hoge Raad, 07-05-2021

Wetgeving

art. 3.120a Wet IB 2001

Essentie

Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat de lening van belanghebbende geen restschuld in de zin van art. 3.120a Wet IB 2001 is en dat belanghebbende de rente om die reden niet in aftrek kan brengen in zijn aangiften inkomstenbelasting. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie niet-ontvankelijk omdat het duidelijk niet kan slagen (art. 80a lid 1 Wet RO).

Samenvatting

X trekt in zijn aangifte IB/PVV 2014 € 32.596 aan rente af. Hiervan ziet een bedrag van € 11.273 op de rente voor de restschuld van een eigen woning. X verkoopt deze woning op 27 februari 2010 met verlies. De inspecteur stelt de definitieve aanslag IB/PVV 2014 vast conform de aangifte. In zijn aangifte IB/PVV 2015 trekt X € 11.372 aan restschuldrente af. De inspecteur corrigeert de aangifte IB/PVV 2015 en vordert na over 2014. In geschil is of de genoemde rentebedragen zijn aan te merken als rente van restschulden als bedoeld in art. 3.120a Wet IB 2001.

Hof 's-Hertogenbosch (V-N 2020/50.1.1) oordeelt dat de lening geen restschuld is en de belanghebbende de rente om die reden niet in aftrek kan brengen. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft geconstateerd dat de woning niet is verkocht binnen de periode van 29 oktober 2012 tot en met 31 december 2017. Bovendien maakt de inspecteur aannemelijk dat de met verlies verkochte woning geen eigen woning is, omdat X nooit in die woning heeft gewoond. X' restschuld is daarmee geen restschuld in de zin van art. 3.120a Wet IB 2001. X' beroep op de hardheidsclausule verwerpt de rechtbank. Het hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie niet-ontvankelijk omdat het duidelijk niet kan slagen (art. 80a Wet RO).

Uitspraak

Het geschil betreft de aanslag (navorderings)aanslagen IB/PVV 2014 en 2015 en belastingrentebesittingen.

De uitspraken waartegen beroep in cassatie is ingesteld, zijn van Hof 's-Hertogenbosch, MK I, 16 juli 2020, 19/0065600657, V-N 2020/50.1.1.

De uitspraken waartegen hoger beroep is ingesteld, zijn van Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 november 2019, BRE 18/2152-2153.

Vaststaande feiten (ontleend aan de hofuitspraak)

De rechtbank heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het hof als vaststaand overneemt:

2.1.

Belanghebbende heeft in zijn aangifte inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar 2014 een belastbaar inkomen uit werk en woning aangegeven van € 29.678 en een aftrek hypotheekrente van € 32.596. Van de aftrek hypotheekrente ziet een bedrag van € 11.273 op de rente voor de restschuld bij de 'gemeente [plaats 2]' voor de woning aan de [adres] te [plaats 3]. De woning te [plaats 3] is op 27 februari 2010 verkocht met verlies. Voor de restschuld is met de gemeente [plaats 2] een vaststellingsovereenkomst gesloten. De definitieve aanslag IB/PVV 2014 is door de inspecteur overeenkomstig de ingediende aangifte vastgesteld. In zijn aangifte IB/PVV 2015 heeft belanghebbende een belastbaar inkomen uit werk en woning aangegeven van € 30.941 en een aftrek hypotheekrente van € 35.754. Van de aftrek hypotheekrente ziet een bedrag van € 11.372 op de hiervoor vermelde restschuld.

2.2.

Bij de aanslagregeling 2015 heeft de inspecteur het inkomen uit werk en woning gecorrigeerd met € 21.591 ter zake van een lagere aftrek saldo eigen woning. Bij de definitieve aanslag met dagtekening 1 december 2017 is het belastbaar inkomen uit werk en woning vastgesteld op € 52.532.

Naar aanleiding van de aanslagregeling 2015 heeft de inspecteur een navorderingsaanslag IB/ PVV 2014 opgelegd. Hierin is het inkomen uit werk en woning verhoogd met € 19.038 vanwege een lagere aftrek saldo eigen woning. In de navorderingsaanslag met dagtekening 2 december 2017 is het belastbaar inkomen uit werk en woning vastgesteld op € 48.716."

Geschil (ontleend aan de hofuitspraak)

3.1.

Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de betaalde rentebedragen over de restschuld bij de gemeente [plaats 2] zijn aan te merken als aftrekbare kosten met betrekking tot een eigen woning zoals bedoeld in artikel 3.120a Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Tussen partijen zijn de overige correcties met betrekking tot de aftrekbare kosten van de eigen woning niet in geschil.
(...)

Overwegingen van het hof (ontleend aan de hofuitspraak)

4.1.

Naar het hof begrijpt stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de rente over de restschuld bij de gemeente [plaats 2] aftrekbaar is als rente bedoeld in artikel 3.120a Wet IB 2001. Belanghebbende is van mening dat het niet in aanmerking nemen van deze rente bij hem leidt tot een onevenredig nadeel. Hierbij beroept hij zich op redelijkheid en billijkheid en de hardheidsclausule.

4.2.

De rechtbank heeft ten aanzien van de toepassing van artikel 3.120a Wet IB 2001 het volgende overwogen:

2.4.

De woning is op 27 februari 2010 verkocht. Gelet op artikel 3.120a, tweede lid Wet IB 2001 valt deze datum niet binnen de in die bepaling genoemde periode van 29 oktober 2012 tot en met 31 december 2017. Nu de wetgever heeft bepaald dat artikel 3.120a Wet IB 2001 alleen van toepassing is op verkopen na 29 oktober 2012 kan de betaalde rente over de restschuld niet in aftrek worden genomen. De inspecteur heeft dus terecht de hypotheekrente over de restschuld niet in aftrek toegestaan.

2.5.

Uit de wetsgeschiedenis bij artikel 3.120a Wet IB 2001 blijkt dat de wetgever bewust voor de ingangsdatum van 29 oktober 2012 heeft gekozen (zie *Kamerstukken II, 2012-2013, 33405, nr. 16*). De rechtbank moet deze keuze van de wetgever respecteren en mag niet de innerlijke waarde of de billijkheid van een wet beoordelen.'

4.3.

De inspecteur heeft – onder verwijzing naar bijlage 18 bij het in eerste aanleg ingediende verweerschrift – aannemelijk gemaakt dat de in 2.1 bedoelde woning geen eigen woning in de zin van artikel 3.111 Wet IB 2001 is geweest omdat belanghebbende volgens de gegevens van de Basisregistratie Personen nooit in die woning heeft gewoond. Belanghebbende heeft dit weliswaar weersproken doch heeft niets ter onderbouwing van zijn stelling in het geding gebracht. In dat geval kan de in geschil zijnde hypotheekrente die ziet op de restschuld reeds niet aftrekbaar zijn omdat de restschuld regeling van artikel 3.120a Wet IB 2001 slechts ziet op een vervreemde "eigen woning" zoals bedoeld in artikel 3.111 Wet IB 2001. Voor het geval de restschuld wel op een "eigen woning" in voormelde zin ziet is het Hof van oordeel dat de Rechtbank op goede gronden een juist oordeel heeft gegeven over de toepassing van artikel 3.120a Wet IB 2001.

4.4.

Belanghebbende heeft zich ook beroepen op toepassing van de zogenoemde hardheidsclausule. De in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen bedoelde bevoegdheid om voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen, komt echter niet toe aan de rechter, maar is voorbehouden aan de Minister van Financiën. Belanghebbendes stelling wordt derhalve verworpen.

Slotsom

4.5.

De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is en dat de uitspraak van de Rechtbank dient te worden bevestigd.
(...)

Arrest

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie niet-ontvankelijk omdat het duidelijk niet kan slagen (art. 80a lid 1 Wet RO).

Noot

Auteur: Redactie Vakstudie Nieuws

De restschuldregeling van art. 3.120a Wet IB 2001 is een reliek uit de vorige crisis. Belastingplichtigen die hun woning hadden verkocht voor een prijs onder het bedrag van de op dat moment uitstaande eigenwoningschuld, mochten de rente op de schuld waarmee zij achterbleven – de zogenoemde restschuld – gedurende een periode van maximaal vijftien jaar aftrekken van hun box 1-inkomen. Aan deze restschuld werd geen fiscale aflossingseis gesteld, maar in de praktijk eisen geldverstrekkers (banken) wel degelijk dat er op deze lening wordt afgelost en wel in een periode van maximaal vijftien jaar, de periode waarbinnen renteaftrek in box 1 mogelijk is (gebleven). Maar restschulden kunnen uiteraard ook bij zogeheten niet-administratieplichtigen voorkomen, zoals bij eigen bv's of in de familiesfeer. Die restschulden zouden wel (deels) aflossingsvrij kunnen zijn. Een aflossingsvrije restschuld is in zijn algemeenheid weliswaar ongebruikelijk maar daarmee nog niet onmogelijk of onzakelijk.

Geen eigenwoningschuld

Het is goed hierbij op te merken dat een restschuld geen eigenwoningschuld is. Dat heeft onder andere tot gevolg dat het voorschrift van art. 3.120 lid 6 onderdeel c Wet IB 2001 niet geldt voor restschulden. Op grond van die bepaling kan een schuld tussen partners nooit kwalificeren als eigenwoningschuld. Een restschuld tussen partners kan fiscaal-rechtelijk dus wel bestaan. Naar wij aannemen zal een restschuld tussen partners in de praktijk echter een zeldzaam fenomeen zijn. Minder zeldzaam zal de restschuld tussen ex-partners zijn, want het zal toch met enige regelmaat zijn voorgekomen dat de eigen woning in het kader van een echtscheiding met verlies is verkocht, waarbij een schuldverhouding tussen beide ex-partners is ontstaan.

Tijdelijke maatregel

Het tijdvak waarbinnen een box 1-restschuld kon ontstaan, liep van 29 oktober 2012 tot en met 31 december 2017. Een restschuld die vóór of na dit tijdvak is ontstaan, kan daarmee nooit kwalificeren als een restschuld in de zin van art. 3.120a Wet IB 2001. Dergelijke 'overige restschulden' vallen in box 3. In deze zaak gaat het om een restschuld die buiten het aangegeven tijdvak valt. Bovendien is de vervreemde woning niet

eens een eigen woning. Daarmee is deze restschuld van de belastingplichtige (overduidelijk) een box 3-schuld. De uitkomst van deze procedure is dan ook weinig verrassend. Wij nemen deze zaak toch met een aantekening op, omdat procedures over restschulden zelden voorkomen.

Wake-up call

Men kan stellen dat de vorige crisis voor de overheid een *wake-up call* is geweest. Grote groepen belastingplichtigen losten niet of nauwelijks af op hun eigenwoningschuld en waren daardoor kwetsbaar. Die kwetsbaarheid heeft zich geopenbaard bij de daling van de huizenprijzen in de jaren 2008 tot en met 2012. Belastingplichtigen die – al dan niet daartoe gedwongen – hun woning verkochten, bleven met (rest)schulden achter. Het rechtstreekse gevolg hiervan is de introductie van de fiscale aflossingseis. Indertijd is de vraag gesteld of de aflossingseis nou wel voor de volledige eigenwoningschuld zou moeten gelden. Een fiscale aflossingseis die maar voor een gedeelte van de eigenwoningschuld zou gelden, zou de wetgeving echter alleen maar nodeloos ingewikkeld hebben gemaakt. Om die reden is daarvan afgezien. De tijden zijn veranderd. De woningprijzen rijzen de pan uit en om de woonlasten nog enigszins betaalbaar te maken, komt de oude gedachte van een beperkte aflossingseis weer bovendrijven. Daarbij wordt in de praktijk, gelet op de lage rentestanden, het niet fiscaal aftrekbaar zijn van de rente soms voor lief genomen.

Het versoepelen van de aflossingseis komt onder andere terug in de verkiezingsprogramma's van D66 en PvdA. Hoewel er zeker wat valt te zeggen voor een versoepeling van de aflossingseis, hoeft deze versoepeling wat ons betreft niet te zijn ingebed in fiscale wetgeving. Sterker nog, het is naar onze mening beter om de aflossingseis in zijn geheel te schrappen uit de fiscale wetgeving. In de Gedragscode Hypothecaire Financieringen komt ook al een (beperkte) aflossingseis naar voren. Als die niet-wettelijke basis onvoldoende wordt geacht, kan nog worden gedacht aan een wettelijke verankering, bijvoorbeeld in de Tijdelijke Regeling Hypothecair Krediet. Het is te hopen dat in de onderhandelingen over het regeerakkoord enige aandacht uitgaat naar de eigenwoningregeling, en als onderdeel daarvan de fiscale aflossingseis.

CFO kan verlies van € 630.000 aanmerken als negatieve inkomsten uit lucratief belang

Hof Arnhem-Leeuwarden 24-11-2020, ECLI:NL:GHARL:2020:9921, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

Instantie

Hof Arnhem-Leeuwarden

Datum

24 november 2020

Magistraten

Van Kempen, Den Ouden, Linssen

Zaaknummer

19/00522

Noot

Redactie Vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS268610:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Resultaat uit overige werkzaamheden

Brondocumenten

ECLI:NL:GHARL:2020:9921, Uitspraak, Hof Arnhem-Leeuwarden, 24-11-2020

Wetgeving

art. 3.92b Wet IB 2001

Essentie

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de door X gehouden certificaten in E bv een lucratief belang vormen. Met het belang dat X aanhoudt kon hij namelijk rendementen behalen die in geen verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal en/of het feitelijk op de investering gelopen risico.

Samenvatting

Een financieel directeur (cfo) van een textielketen koopt in 2014 op grond van een managementparticipatieplan (MPP) voor € 630.000 certificaten van gewone aandelen in de tophoudster van de keten. De MPP hangt samen met een herstructurering en een herfinanciering, waarbij diverse schulden worden omgezet in kapitaal. De gehoopte ommezwaai komt niet, want de waarde van de certificaten daalt eind 2014 kennelijk naar € 1. De cfo verkoopt de certificaten in 2015 voor € 1. In zijn IB-aangifte 2014 merkt de cfo het verlies aan als negatieve inkomsten uit een lucratief belang. Volgens de rechtbank is dat niet het geval en is het verlies niet aftrekbaar. In hoger beroep is niet in geschil dat de certificaten aan de cfo zijn verstrekt als beloning voor zijn werkzaamheden en evenmin dat geen sprake is van een lucratief belang in de zin van art. 3.92b lid 2 Wet IB 2001. In geschil is alleen nog of sprake is van een lucratief belang in de zin van art. 3.92b lid 4 Wet IB 2001 (restbepaling).

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de restbepaling inderdaad van toepassing is en de cfo het verlies in aftrek kan brengen. Met het belang kan de cfo namelijk rendementen behalen die in geen verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal en/of het feitelijk op de investering gelopen risico. Dit was ook de bedoeling van de opgezette structuur. Het hof vermindert de aanslag.

Uitspraak

Het geschil betreft de aanslag IB/PVV 2014 en belastingrentebesikking.

De uitspraak waartegen hoger beroep is ingesteld, is van Rechtbank Gelderland, MK, 28 maart 2019, 17/4420, V-N 2019/29.2.4.

Vaststaande feiten (ontleend aan de hofuitspraak)

2.1.

Belanghebbende was in 2014 werkzaam als CFO bij de [D] groep waarvan [E] B.V. (hierna: [E]) de tophoudstervenootschap is.

2.2.

In 2013 was de [D] groep in financieel zwaar weer gekomen. In een e-mail van 12 mei 2013 heeft een van de aandeelhouders ([F]) van de [D] groep aan belanghebbende onder meer geschreven:

"We realiseren ons ook dat het speelveld de afgelopen maanden drastisch veranderd is en ver weg van de premissen waaronder jij oorspronkelijk bij ons aan boord bent gekomen.

Met in acht name van je eigen suggesties daaromtrent, willen we je als volgt voorstellen:

(...)

- In geval wij daar niet zelf de zeggenschap meer over hebben (bijv. als gevolg van toetreding van een nieuwe equity partner) bieden we je een equity kicker aan van 5% van de equity waarde die wij (dwz de huidige 3 grootaandeelhouders) realiseren na herfinanciering en bij een exit binnen 5 jaar."

2.3.

Bij de herstructurering en herfinanciering van [E] zijn per 1 oktober 2013 diverse bankleningen en achtergestelde leningen op [E] omgezet in cumulatief preferente aandelen. Tevens zijn delen van deze leningen kwijtgescholden; zo heeft de [a-bank] € 15 miljoen van de door haar verstrekte lening van € 30 miljoen prijsgegeven. De resterende € 15 miljoen is afgelost. De banken [b-bank] en [c-bank] hebben bij de herfinanciering zekerheidsrechten gekregen op het door hen verstrekte kapitaal.

2.4.

Eveneens op 1 oktober 2013 heeft [c-bank] Bank een lening van € 10.414.000 verstrekt aan [G] B.V. (hierna: de [G] lening). De aandeelhouders van [E], [H], [I] en [F], hebben een garantie afgegeven voor de verplichtingen uit hoofde van deze lening.

2.5.

Op 19 maart 2014 is de [J] B.V. (hierna: de [J]) opgericht.

2.6.

In het kader van de herstructurering is een management participatie plan (MPP) opgesteld. Voor zover hier van belang is daarin vermeld:

"4. Motivatie voorstel MPP

4.1.

[D] wil een beperkte groep key mensen aan zich binden door middel van het MPP. Het gaat in totaal om een beperkte groep van 12 a 15 personen.

4.2.

Het belang van binding door middel van het MPP is gegeven de huidige omstandigheden nu nog groter dan dat onder normale omstandigheden al is in een kwetsbare, persoonsgebonden business als fashion. De problematische situatie waarin [D] zich thans bevindt en de onrust met de banken, zijn ook tot de werkvloer doorgedrongen. Dat maakt de huidige situatie wankel en accuut: [D] heeft behoefte aan de mogelijkheid van het doen van een concreet aanbod, voordat het te laat is.

Waar het gaat om huidige mensen, neemt het risico op vertrek alleen maar toe met de tijd, zeker omdat concurrenten hier hun voordeel mee zullen proberen te doen en gericht op 'toppers' gaan jagen. Het niet snel kunnen aantrekken van de nodige versterking op senior management niveau betekent dat [D] meer moeite zal hebben de weg omhoog te vinden en er zelfs een risico op verder afglijden bestaat.

4.3.

Vanzelfsprekend zal toetreding tot het MPP worden gekoppeld aan lange termijn commitments en deliverables.

(...)

5.2.

Deze allocatie is tot stand gekomen met inachtneming van een aantal randvoorwaarden:

- a. De exit value van het totaal van de MPP participaties is maximaal EUR 20mio bij een gerealiseerde exit waarde van EUR 290mio. Dat is geen absolute grens; wordt een hogere exit value gerealiseerd dan delen de MPP participaties daarin mee (naast de Commons). (...).

(...)

2.7.

Op 22 april 2014 zijn 836.450 certificaten van aandelen van nominaal € 1 per stuk en 90.000 certificaten van aandelen van nominaal € 0,01 per stuk uitgegeven aan het management van de [D] groep (hierna: de gewone MPP aandelen). In totaal zijn derhalve $836.450 + 90.000 = 926.450$ aandelen bij het management geplaatst.

2.8.

Het gestorte bedrag aan agio op de gewone MPP aandelen bedraagt in totaal € 486.150.

2.9.

Belanghebbende heeft op 22 april 2014 een koopovereenkomst met de [J] gesloten voor de levering van certificaten van gewone aandelen (hierna: de certificaten) in [E]. Hiervan hadden 90.000 certificaten een nominale waarde van € 0,01 per certificaat en 351.000 certificaten een nominale waarde € 1 per certificaat. Belanghebbende heeft hiervoor in totaal € 630.000 betaald (€ 351.900 aan nominaal aandelenkapitaal en € 278.100 aan agio). De certificaten van nominaal € 1 en van nominaal € 0,01 delen gelijkelijk in de winst. Belanghebbende is gerechtigd tot $(351.000 + 90.000) / 926.450 \times 100\% = 47,6\%$ van de winst van de bij het management geplaatste gewone aandelen.

2.10.

Uit de certificaathoudersovereenkomst van 22 april 2014, gesloten tussen de [J], [E] en belanghebbende, volgt dat op belanghebbende als enige MPP-deelnemer een exit- clausule van toepassing was die tot uitkering zou kunnen leiden, zelfs als de onderneming niet zou worden verkocht. Ook is een anti-verwateringsclausule ter bescherming van zijn belang opgenomen. Tevens zijn in artikel 9, leden 1 en 6 van de certificaathoudersovereenkomst zogenoemde "badleaver-" en "goodleaver-" bepalingen opgenomen.

2.11.

De aandeelhouders [H], [I] en [F], de [b-bank] en het management (inclusief belanghebbende) hebben op 22 april 2014 in totaal voor € 7.421.725 aan nominaal aandelenkapitaal op de gewone aandelen gestort.

2.12.

In totaal is op 22 april 2014 voor € 24.128.000 aan agio op de gewone aandelen gestort.

2.13.

In het kader van de hiervoor genoemde herfinanciering zijn naast uitgifte van de MPP aandelen tevens verschillende soorten cumulatief preferente aandelen (hierna: cum prefs) uitgegeven.

2.14.

De cum prefs A zijn uitgegeven tegen een rentepercentage van 5, de cum prefs B tegen 8% en de cum prefs C tegen 1%.

2.15.

Na de herfinanciering zag de kapitaalstructuur van [E] op 22 april 2014 er als volgt uit (bedragen in €): (...)

(...)

2.17.

In december 2014 is de waarde van de certificaten [E] en daarmee de waarde van de MPP aandelen gedaald naar € 1. Belanghebbende heeft de waarde van zijn certificaten eind 2014 afgewaardeerd tot € 1. Hij heeft hierdoor een verlies van € 629.999 geleden op zijn certificaten. Belanghebbende heeft dit verlies in zijn aangifte IB/PVV 2014 aangemerkt als negatieve inkomsten uit een lucratief belang. Op 30 oktober 2015 heeft hij een teruggave van € 325.070 ontvangen naar aanleiding van een voorlopige aanslag IB/PVV 2014. Op 5 april 2015 heeft belanghebbende al zijn certificaten verkocht aan [E] voor € 1.

(...)

Geschil (ontleend aan de hofuitspraak)

3.1.

In hoger beroep is alleen nog in geschil het antwoord op de vraag of de door belanghebbende gehouden certificaten in [E] een zogenoemd lucratief belang in de zin van artikel 3.92b, vierde lid, van de Wet IB vormen. Niet in geschil is dat de certificaten aan belanghebbende zijn verstrekt als beloning voor zijn werkzaamheden. In hoger beroep is verder niet meer in geschil dat de door belanghebbende gehouden certificaten in [E] geen lucratief belang in de zin van artikel 3.92b, tweede lid, van de Wet IB vormen.

3.2.

In het kader van de beantwoording van voornoemde vraag, verschillen partijen van mening over:

- de zakelijkheid van de vergoeding op de cum prefs,
- het karakter van het op de gewone aandelen gestorte agio, en
- of de [G] lening voor de toets van artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB als informeel kapitaal dient te worden aangemerkt.

Overwegingen van de rechtbank (ontleend aan de hofuitspraak)

2.21.

De Rechtbank heeft – kort gezegd – geoordeeld dat de certificaten van aandelen van belanghebbende fiscaalrechtelijk niet zijn aan te merken als een afzonderlijke soort en dat het belang van belanghebbende daarom niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 3.92b, tweede lid, onderdeel a, van de Wet IB en dat evenmin sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 3.92b, tweede lid, onderdeel b, van de Wet IB. Van een lucratief belang in de zin van artikel 3.92b, tweede lid van de Wet IB is daarom naar het oordeel van de Rechtbank geen sprake. Verder oordeelde de Rechtbank dat de certificaten van aandelen van belanghebbende ook niet kunnen worden aangemerkt als zelfstandige vermogensrechten die economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met aandelen als bedoeld in artikel 3.92b, tweede lid, noch dat sprake is van overige rechten en verplichtingen als bedoeld in het vierde lid, zodat de certificaten van belanghebbende voor hem ook niet op grond van artikel 3.92b, vierde lid, van de Wet IB een lucratief belang vormden.

Overwegingen van het hof

(...)

4.2.

Bij de beoordeling van de vraag of het belang van belanghebbende in [E] kan worden aangemerkt als een lucratief belang als bedoeld in artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB is onder meer van belang of de certificaten van aandelen van belanghebbende gelet op de feiten en omstandigheden, economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met aandelen als bedoeld in het tweede lid van dat artikel. Hierbij rijst de vraag aan de hand van welk criterium dat beoordeeld dient te worden. Het Hof zal die vraag als eerste onderzoeken.

4.3.

Artikel 3.92b van de Wet IB is ingevoerd bij Wet van 11 december 2008 tot wijziging van enkele belastingwetten (Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen, Stb 2008 nr. 547, Kamerstukken nr. 31 459). In de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van bedoelde in het vierde lid opgenomen bepaling, zijn de navolgende toelichtingen van de Staatssecretaris bij de behandeling van het betreffende wetsvoorstel in de Tweede Kamer opgenomen:

“Ten slotte wordt door het kabinet voorgesteld om bij carried interest (-achtige) beloningen tot een transparanter en evenwichtiger belastingheffing te komen. Bij dergelijke beloningsbestanddelen is sprake van een excessief karakter aangezien zogenaamde «lucratieve belangen» – zoals aandelen, schuldvorderingen en enkele andere vermogensrechten met bijzondere condities als beloning voor arbeid – potentiële rendementen kunnen opleveren die in geen verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal. De bijzondere voorwaarden en condities waaronder dergelijke belangen kunnen worden verkregen, staan niet open voor reguliere beleggers. De wettelijke maatregel stelt veilig dat de met de lucratieve belangen daadwerkelijk gerealiseerde rendementen – het disproportionele gedeelte daaronder begrepen – in de belastingheffing worden betrokken.” (MvT, nr. 3, blz 4)

“Die private equity-managers krijgen daarbij naast een beloning in geld vermogens- titels, waarvan het rendement direct of

indirect is gekoppeld aan (het al dan niet gerealiseerd zijn van) management- en/of aandeelhoudersdoel-einden. Het bijzondere hierbij is dat veelal «hefboom-mechanismen» zijn ingebouwd, waardoor zeer hoge rendementen en/of waardestijgingen optreden bij het behalen van de management- en/of aandeelhouders- doeleinden.

In de praktijk gaat het echter niet alleen om aandelen met hefboom- mechanismen. In toenemende mate wordt gebruik gemaakt van andere lucratieve vermogensbestanddelen. Beoogd is die situaties eveneens onder het bereik van de nieuwe wetgeving te brengen." (MvT, nr. 3, blz 7)

"Het bereik van de voorgestelde wetgeving is beperkt tot vermogensbestanddelen, waaronder aandelen, waaraan als beloning voor werkzaamheden van degene aan wie de vermogensbestanddelen worden verstrekt, bepaalde bijzondere condities of voorwaarden zijn verbonden. Kenmerkend daarbij is dat rendementen kunnen worden behaald die in geen verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal en/of het feitelijk op de investering gelopen risico; veelal zijn «hefboommechanismen» ingebouwd, waardoor zeer hoge rendementen kunnen worden behaald." (Nota nav Verslag, nr. 6, blz 20)

"Om onder de werkingssfeer van het wetsvoorstel te vallen, is één van de vereisten dat het bepalingen betreft die bewerkstelligen dat de wijze van beëindiging van de dienstbetrekking invloed heeft op de hoogte van de uitkering, in die zin dat ingeval sprake is van een zogenaamde «bad leaver» (bijvoorbeeld bij verwijtbaar gedrag dat heeft geleid tot onvrijwillig ontslag) de uitkering (veel) lager is dan de waarde in het economische verkeer op het moment van vertrek, terwijl anderzijds – als sprake is van een «good leaver» – deze uitkering juist (veel) hoger kan uitkomen dan de actuele waarde in het economische verkeer. Daarbij zal sprake zijn van een zeker evenwicht: men zal niet akkoord gaan met een ongunstige bad leaver-bepaling als niet ook de «lucratieve keerzijde» zich kan voordoen." (Nota nav Verslag, nr. 6, blz 21)

"Onderdeel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 3.92b van de Wet inkomstenbelasting 2001)

Met de wijziging van het voorgestelde artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB 2001 wordt duidelijk gemaakt dat het moet gaan om het totale geplaatste aandelenkapitaal. De toevoeging in het voorgestelde artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB 2001 van «gelet op de feiten en omstandigheden» ziet op situaties waarin sprake is van sterk met elkaar samenhangende financiële beloningsinstrumenten, overeenkomsten en juridische bepalingen, die economisch gezien één beloningsinstrument vormen. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om met elkaar samenhangende vermogenstitels die tezamen economisch gezien voor een vergelijkbaar «hefboomeffect» zorgen als het geval is bij de in artikel 3.92, tweede lid, onderdeel a, Wet IB 2001 bedoelde aandelen.

In dit verband kan worden gedacht aan bepaalde vormen van de zogenaamde «Strips», waarvan ter verheldering een (gestileerd) voorbeeld, ontleend aan de praktijk, is opgenomen in de nota naar aanleiding van het verslag. Daarnaast gaat het om situaties dat sprake is van één soort aandelen, die derhalve niet rechtstreeks onder de tekst van artikel 3.92b, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 vallen, maar waarbij wel een, gelet op de feiten en omstandigheden, in economisch opzicht vergelijkbaar effect wordt bereikt. Als sprake is van een vennootschap met een extreme financiering, dus met nauwelijks aandelenkapitaal en een hele hoge – deels van concernmaatschappijen van het private equity-huis afkomstige achtergestelde – financiering, zodat een hefboom- effect wordt gecreëerd dat tot een excessief rendement kan leiden, dan is dat, gelet op de feiten en omstandigheden, in economisch opzicht gelijk te stellen aan een situatie van verschillende soorten aandelen, waarvan één een preferentie heeft van ten minste 15% dividend per jaar, wat overeenkomt met het voorgestelde artikel 3.92b, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Wet IB 2001." (Nota van wijziging, nr. 7, blz 2)

"Met de term hefboommechanisme wordt bedoeld dat een financieringsstructuur wordt gekozen waardoor aandelen (of andere vermogensbestanddelen), gelet op de omvang van het geïnvesteerde kapitaal en het risicoprofiel in aanmerking genomen, meer dan evenredig kunnen delen in het rendement op een totale investering. (...) Uit het voorgaande blijkt dat het bereik van de voorgestelde wetgeving beperkt is tot vermogensbestanddelen – waaronder aandelen – waaraan bepaalde bijzondere condities of voorwaarden zijn verbonden die (mede) dienen als beloning voor werkzaamheden van degene aan wie de vermogensbestanddelen zijn verstrekt, waarbij kenmerkend is dat rendementen kunnen worden behaald die door genoemde »hefboom- mechanismen» niet in verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal, noch tot het feitelijk bij de investering gelopen risico. (...) Het geven van een verdergaande precisering van het onderscheid tussen normaal en excessief rendement is niet mogelijk. (...) Uiteindelijk komt het aan op het feitencomplex van een concrete situatie die moet worden beoordeeld. (...)

Verder moet bedacht worden dat situaties waarin wordt gewerkt met carried interest en carried interestachtige beloningen vaak uiterst ingewikkeld zijn vormgegeven. Het is om die reden ook ondoenlijk een juiste, sluitende en uitvoerbare definitie van normaal rendement of excessief rendement te geven waarop het wetsvoorstel zou moeten zien. Uiteindelijk komt het aan op het feitencomplex van een concrete situatie die moet worden beoordeeld. Vanzelfsprekend kan de rechtmatigheid van een dergelijke beoordeling van de inspecteur altijd aan de rechter worden voorgelegd." (Nota nav Nader Verslag, nr. 9, blz 10)

"Deze leden vragen hiermee naar de verhouding tussen het tweede lid en het vierde lid van het voorgestelde artikel 3.92b van de Wet inkomstenbelasting 2001. Bij nota van wijziging is in dat verband een verduidelijking aangebracht in het voorgestelde artikel 3.92b, vierde lid, Wet inkomstenbelasting 2001 door toevoeging van het begrip «gelet op de feiten en omstandigheden». Zoals ook in de toelichting op de nota van wijziging is aangegeven, kan het daarbij onder specifieke

omstandigheden ook gaan om situaties dat sprake is van één soort aandelen, die derhalve niet rechtstreeks onder de tekst van artikel 3.92b, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 vallen, maar waarbij wel een, gelet op de feiten en omstandigheden, in economisch opzicht vergelijkbaar effect wordt bereikt. Verwezen wordt naar het voorbeeld dat is gegeven in de toelichting op de nota van wijziging." (Nota nav Nader Verslag, nr. 9, blz 12)

"De leden van de VVD-fractie en de leden van de fractie van de PVV vragen of een op een lucratief belang feitelijk geleden verlies aftrekbaar is voor de inkomstenbelasting.

Indien het lucratieve belang onmiddellijk wordt gehouden, is een eventueel geleden verlies aftrekbaar onder het regime van resultaat uit overige werkzaamheden op grond van de toepassing van het winstregime." (Nota nav Nader Verslag, nr. 9, blz 15)

"Of een (aandelen)belang dat een manager verwerft in de houdster van een overgenomen onderneming als een lucratief belang heeft te gelden, is dan onder meer afhankelijk van de mate dat er is «geleveraged» en de overige feiten en omstandigheden waaronder de vermogenstitels (bijvoorbeeld de aandelen) zijn verkregen (...)." (Nota nav Nader Verslag, nr. 9, blz 20)

In een naar aanleiding van het wetsvoorstel door de kamerleden Van Dijk en Weekers ingediend amendement merken zij ter toelichting van dat amendement, onder meer op:

"De voorgestelde fiscale maatregel in dit wetsvoorstel ten aanzien van carried interest is veel te ruim geformuleerd, waardoor het volstrekt onduidelijk is wanneer er precies sprake is van een lucratief belang." (Amendement van Dijk en Weekers, nr. 10, blz 1)

4.4.

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer is hieraan onder meer nog het volgende toegevoegd (Kamerstukken EK, nr. 31459):

"Het zogenoemde 10%-criterium van het tweede lid van artikel 3.92b van de Wet IB 2001 dient getoetst te worden aan het totale geplaatste aandelenkapitaal. De leden van de fractie van het CDA vragen of onder dit begrip mede agio en informeel kapitaal wordt begrepen. Het begrip geplaatst aandelenkapitaal is een civielrechtelijk begrip. Op basis van de wettekst van het tweede lid van artikel 3.92b van de Wet IB 2001 vallen agio en informeel kapitaal niet onder dit begrip. Wij onderkennen dat dit mogelijkheden biedt om op grond van het tweede lid net buiten een lucratief belang te blijven. Het vierde lid fungeert in dit opzicht als een vangnet, indien gelet op de feiten en omstandigheden sprake is van een vermogensrecht, dat economisch overeenkomt of vergelijkbaar is met een aandeel als bedoeld in het tweede lid. Een aangepast voorbeeld uit de memorie van toelichting kan dit verduidelijken.

Voorbeeld lucratieve aandelen met agio die meer dan evenredig delen in de winst

Het aandelenkapitaal van een overnamevennootschap is verdeeld in twee soorten aandelen. De eerste soort aandelen heeft recht op 110% cumulatief preferent dividend per jaar en de tweede soort aandelen is daarop achtergesteld, maar deelt volledig in de overwinst van de vennootschap. In lijn met een zakelijk percentage cumulatief preferent dividend van 10% per jaar, is de eerste soort aandelen uitgegeven voor € 11 per stuk, zijnde aan nominaal kapitaal € 1 en € 10 aan agio. Deze eerste soort – € 9.000.000 nominaal kapitaal – is volledig bij het private equity-huis geplaatst. Van de tweede soort – € 1.000.000 nominaal kapitaal – is 20% geplaatst bij de managers die zijn betrokken bij het private equity-huis en het hogere management van de (overgenomen) vennootschap; de overige 80% heeft het private equity-huis. Aan de voorwaarde in het tweede lid, onderdeel a, van het voorgestelde artikel 3.92b Wet IB 2001 voldoet dit aandeel niet, omdat de verhouding tussen de eerste en de tweede soort uitkomt op precies 10% (€ 1.000.000 op een totaal geplaatst kapitaal van € 10.000.000). Op grond van het vierde lid van dat artikel is er gelet op de feiten en omstandigheden sprake van een vermogensrecht, dat economisch overeenkomt of vergelijkbaar is met een aandeel als bedoeld in het tweede lid, onderdeel a. Bij deze economische beoordeling telt het uitzonderlijk hoge percentage cumulatief preferent dividend en de daarvoor gevormde agioreserve mee voor het ingebrachte kapitaal (€ 1.000.000 op een totaal ingebracht kapitaal van € 100.000.000). Bij een uitkering – zoals in het oorspronkelijke voorbeeld in de memorie van toelichting – van € 40.000.000 in twee jaar, zou ook hier het hefboomeffect op identieke wijze zichtbaar zijn: op een gezamenlijke investering van de managers van € 200 000 wordt na twee jaar een dividend ontvangen van € 4 040 000.

Onder het voorgestelde artikel 3.92b, eerste lid, in verbinding met het tweede lid, onderdeel a, en het vierde lid, Wet IB 2001 wordt dit dividend van € 4 040 000 als het te belasten resultaat van een werkzaamheid aangemerkt." (MvA, C, blz 11-12)

"[M] vraagt voor een aantal casusposities uitsluitel dat deze niet onder de definitie van een lucratief belang vallen. In algemene zin valt daar vooraf over op te merken dat het niet eenvoudig is op basis van de beperkte informatie die [M] hier verstrekt uitsluitel te geven over de fiscale gevolgen. Onderstaande reactie moet daarom worden gezien als een richting en niet als een eindoordeel. (...). In vraag 1B schetst [M] een situatie met een in aandelen verdeeld kapitaal, met 90% preferente aandelen A en 10% gewone aandelen B; waarbij het rendement op de preferente aandelen zakelijk is en overigens geen sprake is van een extra hefboom. Als andere bijzondere feiten en omstandigheden ontbreken, dan vormen de gewone aandelen B inderdaad geen lucratief belang aangezien het tweede lid, onderdeel a, van het voorgestelde artikel

3.92b van de Wet IB 2001 spreekt van «minder dan 10% van het totale geplaatste kapitaal van de vennootschap», zodat 10% van het totale geplaatste kapitaal van de vennootschap daar niet onder valt.

Het antwoord op vraag 1B ondergaat geen wijziging – zo kunnen wij antwoorden op vraag 1C van [M] – indien de preferente aandelen A een onzakelijk laag rendement kennen. Mede afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan zoals is uiteengezet in de reactie op de vraag hierover van de leden van de fractie van het CDA wel het vierde lid van het voorgestelde artikel 3.92b van de Wet IB 2001 van toepassing zijn." (MvA, C, blz 29)

De leden van de CDA-fractie hebben de Staatssecretaris de navolgende uitleg van de bepalingen van artikel 3.92b, tweede en vierde lid voorgehouden:

"De tweede noodzakelijke (dynamische) voorwaarde is vervat in het tweede tot en met vierde lid van art. 3.92b Wet IB 2001. Zoals uit de tekst van deze leden kan worden afgeleid, is met betrekking tot deze tweede voorwaarde sprake van een objectieve voorwaarde, die voor wat betreft het tweede en het vierde lid, nog nader is toegespitst op de vermogensverhoudingen van de vennootschap die het desbetreffende vermogensinstrument heeft uitgegeven. Indien de situatie van het tweede lid, onderdeel b (preferentie van ten minste 15% dividend) buiten beschouwing wordt gelaten, komt de in het tweede lid vervatte voorwaarde neer op de vraag of een vennootschap een aandelensoort heeft uitgegeven waarvan het daarop gestorte nominale kapitaal minder belooft dan 10% van het totale geplaatste nominale kapitaal van die vennootschap. Welke (dividend)rechten aan de verschillende aandelen is toegekend (en de omvang daarvan), is – zoals uit de tekst van het tweede lid, onderdeel a, kan worden afgeleid – niet relevant. Anders gezegd: of aan bepaalde aandelen al dan niet onzakelijk lage dividend- rechten zijn verbonden, leidt mogelijk wel tot de constatering dat sprake is van een aparte soort maar niet tot de slotsom dat met die onzakelijkheid gegeven is dat sprake is van een lucratief belang. Daarvoor dient uitsluitend te worden getoetst aan de relatieve omvang van het geplaatste kapitaal van die soort. Toetsing aan het bepaalde in het vierde leidt in een dergelijk geval niet tot een andere uitkomst. Immers, zoals de tekst van het vierde lid ook tot uitdrukking brengt, het moet gaan om vermogensrechten die economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met aandelen als bedoeld in het tweede lid. Dit betekent dat de toets moet worden aangelegd of sprake is van een aandelensoort waarvan het daarop ingelegde vermogen minder belooft dan 10% van het totale door de eigen vermogensverschaffers ingelegde vermogen." (Brief aan de Staatssecretaris van Financiën van 3 december 2008, E, blz 2-3)

De Staatssecretaris heeft daarop geantwoord:

"In grote lijnen kan ik instemmen met de weergave van deze leden, alleen is het tweede lid, onderdeel a, van het voorgestelde artikel 3.92b van de Wet IB 2001, meer gericht op situaties van achterstelling bij andere soorten aandelen en van het meer dan evenredig delen in de overwinst van de vennootschap. Of met andere woorden, dat onderdeel is gericht op de situatie waarin sprake is van het creëren van een hefboomeffect voor een heel beperkt deel van het eigen vermogen. Ten behoeve van de rechtszekerheid geef ik hieronder de systematiek weer, waarbij ik zoveel mogelijk aansluit bij de bewoording van de leden van de fractie van het CDA.

(...)

De tweede noodzakelijke (dynamische) voorwaarde is vervat in het tweede tot en met vierde lid van het voorgestelde artikel 3.92b Wet IB 2001. Zoals uit de tekst van deze leden kan worden afgeleid, is met betrekking tot deze tweede voorwaarde sprake van een objectieve voorwaarde, die voor wat betreft het tweede en het vierde lid, nog nader is toegespitst op de vermogensverhoudingen van de vennootschap die het desbetreffende vermogensinstrument heeft uitgegeven en andere voorwaarden en condities waaronder de vermogensbestanddelen zijn verstrekt. Indien de situatie van het tweede lid, onderdeel b (preferentie van ten minste 15% dividend), buiten beschouwing wordt gelaten, komt de in het tweede lid vervatte voorwaarde neer op de vraag of een vennootschap een aandelensoort heeft uitgegeven die is achtergesteld bij andere soorten en waarvan het geplaatste kapitaal minder belooft dan 10% van het totale geplaatste kapitaal van die vennootschap. Deze achterstelling is in de tekst van het tweede lid, onderdeel a, opgenomen om tot uitdrukking te brengen dat deze soort meer dan evenredig deelt in de overwinsten van de vennootschap, met andere woorden er moet een «hefboomwerking» optreden. De preferenties van de andere soorten dienen immers voldaan te zijn, voordat dividend op deze achtergestelde aandelen kan worden toegekend. Dat aan de andere soorten onzakelijk lage dividendrechten zijn verbonden, waardoor de overwinst en daarmee het hefboomeffect extra toeneemt op de soort aandelen die vallen onder het tweede lid, onderdeel a, is geen voorwaarde. Dat kan wel van belang zijn indien de achtergestelde soort aandelen 10% of meer van het totaal geplaatst aandelenkapitaal deel uitmaakt omdat dan nog getoetst moet worden aan het vierde lid. Dan gaat het er om of de vermogensrechten economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met lucratieve aandelen als bedoeld in het tweede lid. Daarbij moet gedacht worden aan het aanvullend financieren met een achtergestelde lening die in materiële zin kwalificeert als eigen vermogen. Dat sluit aan bij de mogelijkheid om te heffen indien er sprake is van één soort aandelen. Ook om andere redenen dan het in economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn met lucratieve aandelen of vorderingen kan het vierde lid van het voorgestelde artikel 3.92b van de Wet IB 2001 van toepassing zijn, bijvoorbeeld overige rechten met een waardeverloop dat in enigszins belangrijke mate afhankelijk is van managementdoeleinden of aandeelhoudersdoeleinden of in enigszins belangrijke mate in waarde vermeederen bij een verkoop of overname van een onderneming.

Resumerend moet aan twee cumulatieve voorwaarden voldaan zijn voordat er sprake is van een lucratief belang. Ten

eerste moet voldaan zijn aan het «mede ter beloning van»-criterium en ten tweede moet voldaan zijn aan objectieve criteria met betrekking tot de vermogensbestanddelen. Deze objectieve criteria omvatten de beschrijving van «de hefboomwerking» met twee soorten aandelen, een preferentie bij soort aandelen van ten minste 15% dividend, vorderingen met een rendement dat in enigszins belangrijke mate afhankelijk is van management- of aandeelhoudersdoeleinden, schulden met faciliteiten van kwijtschelding en een restcategorie om te voorkomen dat het wetsvoorstel eenvoudig ontgaan kan worden.» (Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 5 december 2008, E, blz 7-8)

4.5.

Uit de hiervoor weergegeven passages uit de totstandkomingsgeschiedenis van de vangnetbepaling van artikel 3.92b, vierde lid Wet IB, is naar het oordeel van het Hof af te leiden dat voor de beoordeling van de vraag of een aandelenbelang een «lucratief belang» is in de zin van dat vierde lid, de aldaar bedoelde «feiten en omstandigheden» die in aanmerking dienen te worden genomen onder meer zijn:

- dat sprake is van een niet onder artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB vallende situatie,
- of in de gegeven situatie sprake is van een hefboommechanisme, bijvoorbeeld – doch niet alleen – als gevolg van extreme financiering en/of onzakelijke rente- of (cumulatief preferent) dividend-percentages, waardoor,
- of de aandelen potentiële rendementen kunnen opleveren die in geen verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal (dat wil zeggen meer dan evenredig kunnen delen in het rendement op een totale investering) en/of het feitelijk op de investering gelopen risico, en
- of anderszins sprake is van een situatie van aandelen waarmee rendementen kunnen worden behaald die in geen verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal en/of het feitelijk op de investering gelopen risico.

Daarbij dient het gehele feitencomplex in aanmerking te worden genomen.

Dit alles met het oogmerk om te beoordelen of, gelet op de feiten en omstandigheden, sprake is van een vermogensrecht, dat weliswaar niet valt onder het formele criterium van het tweede lid, doch economisch gezien overeenkomt of vergelijkbaar is met een aandeel als bedoeld in het tweede lid.

4.6.

In hoger beroep is niet meer in geschil dat de aandelen van belanghebbende geen lucratief belang vormen in de zin van artikel 3.92b, tweede lid, Wet IB.

4.7.

De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat voor de beantwoording van de vraag of de aandelen van belanghebbende een lucratief belang vormen in de zin van het vierde lid, uitsluitend de in artikel 3.92b, tweede lid, letter a, Wet IB opgenomen formele toets van meer of minder dan 10%, dient te worden gehanteerd, echter met dien verstande dat – anders dan bij de toepassing bij het tweede lid – voor de toepassing van het vierde lid ook agio en informeel kapitaal tot het aandelenkapitaal dienen te worden gerekend. De Inspecteur beroept zich voor zijn zienswijze op de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer, met de reactie van de Staatssecretaris op door leden van de CDA Eerste Kamerfractie gestelde vragen. In het onderhavige geschil leidt dit in de zienswijze van de Inspecteur tot de conclusie dat de gewone aandelen meer dan 10% van het totale aandelenkapitaal uitmaken, op grond waarvan de aandelen van belanghebbende ook niet kwalificeren als een lucratief belang in de zin van het vierde lid.

4.8.

Belanghebbende stelt – zo begrijpt het Hof belanghebbende mede in het licht van de door belanghebbende ter zitting gegeven toelichting – primair dat in de situatie van belanghebbende sprake is geweest van extreme financiering met het oogmerk excessieve rendementen te behalen, waarbij voor het cumulatief preferente aandelenkapitaal onzakelijk lage dividendpercentages zijn gehanteerd en verder (naar het Hof belanghebbende begrijpt: subsidiair) dat, ingeval van de door de Inspecteur in het kader van de beoordeling voor toepassing van het vierde lid voorgestane 10%-toetsing, geen waarde dient te worden toegekend aan het op de gewone aandelen gestorte agio (teller van de breuk) en dat de [G] lening dient te worden aangemerkt als informeel kapitaal (noemer van de breuk).

4.9.

Het Hof heeft partijen, en met name de Inspecteur, tijdens de mondelinge behandeling van de zaak ter zitting van het Hof, voorgehouden dat de zienswijze van het Hof zou kunnen zijn dat voor de beoordeling in het kader van het vierde lid, een andere meer materiële toets dan de 10%-toets zoals deze door de inspecteur wordt voorgestaan, dient te worden gehanteerd. De Inspecteur heeft zich over die mogelijke zienswijze ter zitting kunnen uitlaten en heeft dat ook gedaan.

4.10.

Bij de beoordeling van de vraag of de aandelen van belanghebbende zijn aan te merken als een lucratief belang als bedoeld

in artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB, zal het Hof nagaan in hoeverre sprake is van feiten en omstandigheden als bedoeld in onderdeel 4.5 hiervoor. De beantwoording door de Staatssecretaris van de vragen van de CDA senatoren in de Eerste Kamer, is naar het oordeel van het Hof onvoldoende om de conclusie te rechtvaardigen dat de gehele tijdens de daaraan voorafgaande behandeling van het wetsvoorstel door de Staatssecretaris gegeven toelichtingen op dit onderdeel van het voorgestelde wetsartikel (4.4. en het eerste deel van 4.5.), als achterhaald dient te worden beschouwd. Daarbij merkt het Hof op dat de Staatssecretaris bij zijn beantwoording van de bedoelde vragen aangeeft "in grote lijnen" te kunnen instemmen met het exposé van de CDA-fractie, doch nergens expliciet aangeeft dat de toets van het vierde lid inderdaad (uitsluitend) dient plaats te vinden aan de hand van een aangepast 10%-criterium van het tweede lid. Zou de Staatssecretaris die visie hebben willen omarmen, dan had het voor de hand gelegen dat de Staatssecretaris dit ook volmondig zou hebben bevestigd, of beter nog, dit via een novelle in de wettekst tot uitdrukking zou hebben gebracht.

4.11.

Uit het Consolidated statement of financial position van [E] per 30 april 2014 (2.16. [niet opgenomen, *red.*]) blijkt naar het oordeel van het Hof op zich niet van extreme financiering met vreemd vermogen. Wel blijkt uit de kapitaalstructuur van [E] per 22 april 2014 (2.15. [niet opgenomen, *red.*]) dat het nominaal aandelenkapitaal van [E] voor een substantieel deel bestaat uit cumulatief preferent aandelenkapitaal (€ 56.356.500 op een totaal nominaal aandelenkapitaal van € 63.778.225), welk grotendeels is ontstaan uit de eerdere financiering met vreemd vermogen. In feite heeft het cumulatief preferente aandelenkapitaal in zoverre de plaats van een deel van het vreemd vermogen overgenomen. Anders dan belanghebbende stelt, acht het Hof, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur, niet aannemelijk gemaakt dat ten aanzien van de diverse soorten cumulatief preferente aandelen onzakelijke dividendpercentages zijn overeengekomen. Bij de bepaling van de omvang van het ingevolge de herstructurering te plaatsen cumulatief preferente kapitaal in de verschillende soorten en bij de bepaling van de hoogte van de dividendpercentages is aansluiting gezocht bij de positie die de verschillende geldverstrekkers voorheen hadden. Uit het verslag van het derdenonderzoek bij [b-bank] (2.20.) leidt het Hof af dat partijen daarbij zakelijk hebben gehandeld.

4.12.

Belangrijker acht het Hof de verklaring van belanghebbende dat in het kader van de herstructurering belanghebbende door [E] in gelegenheid is gesteld om een substantieel aantal gewone aandelen [E] te verwerven, teneinde belanghebbende te laten meeprofiten van een mogelijk financieel herstel van het concern, en een mogelijke exit van de aandeelhouders uit [E] op middellange termijn. Het Hof acht dat geloofwaardig. Reeds in de e-mail van [F] van 13 mei 2013 (2.2.) wordt van een mogelijke exit binnen vijf jaar melding gemaakt. Ook de goodleaver-badleaver bepalingen in de certificaathoudersovereenkomst (2.10.) en de in het kader van de waterval gemaakte berekeningen bij verschillende exit-scenario's (2.6.) wijzen in die richting.

4.13.

In de waterval berekeningen die tussen het management en [E] zijn gehanteerd worden exit-scenario's doorgerekend bij verschillende veronderstelde exit opbrengsten (€ 200 miljoen, € 290 miljoen, € 500 miljoen), bij een exit in ieder van de vijf jaren na toetreding. Het Hof heeft geen reden te veronderstellen dat deze tussen – in beginsel – onafhankelijk partijen gemaakte berekeningen op voorhand niet realistisch zouden zijn te noemen. Indien het Hof uitgaat van het voor belanghebbende minst gunstige geschetste scenario, te weten exit na vijf jaar bij een exit opbrengst van € 200 miljoen, dan zou het aan de gewone MPP aandelen toekomstige aandeel € 2,7 miljoen bedragen. Daarvan zou 47,6% (2.9.) aan belanghebbende toekomen ofwel € 1.285.200. Dit op een aanvangsinvestering door belanghebbende van € 630.000. Bij een – kennelijk tussen partijen ook niet onrealistisch geachte (artikel 5.2 van het MPP, 2.6) – exit opbrengst van € 290 miljoen, zou aan belanghebbende een bedrag van ruim € 6,6 miljoen zijn toegekomen, dat wil zeggen een rendement van meer dan 1000%. In dit verband acht het Hof verder van belang de opmerking van de Inspecteur over de waterval berekeningen in diens verweerschrift in hoger beroep, welke het Hof onderschrijft:

"Of en hoeveel er door het management zou worden verdiend hangt naar mijn mening voornamelijk af van de exit opbrengst. In theorie is de positieve opbrengst onbeperkt en de negatieve opbrengst beperkt tot de inleg van het management."

4.14.

Naar het oordeel van het Hof is in de onderhavige situatie sprake van een belang van belanghebbende in [E], dat belanghebbende als gevolg van de relatief zeer omvangrijke funding van [E] met cumulatief preferent aandelenkapitaal, in staat had kunnen stellen, en ook de bedoeling had belanghebbende in staat te stellen, met een beperkte investering een rendement te behalen dat in geen verhouding staat tot het geïnvesteerde kapitaal en het te lopen risico, zelfs indien daarbij het relatief hoge risico van deze investering door belanghebbende in [E] (zie 2.2. en 2.6.) in aanmerking wordt genomen. Daarmee voldoet het belang van belanghebbende aan de criteria zoals deze door het Hof zijn verwoord onder 4.5., voor

toepassing van de vangnetbepaling van artikel 3.92b, vierde lid, Wet IB: er is sprake is van een situatie van aandelen waarmee rendementen kunnen worden behaald die in geen verhouding staan tot het geïnvesteerde kapitaal en/of het feitelijk op de investering gelopen risico.
(Volgt grondverklaring, vernietiging en vermindering.)

Noot

Auteur: Redactie Vakstudie Nieuws



De wetgever heeft met ingang van 1 januari 2009 de regeling van het lucratief belang in de wet opgenomen in art. 3.92b jo. art. 3.95b Wet IB 2001. Procedures daarover zijn schaars, omdat de problematiek zich bij uitstek leent voor vooroverleg met de Belastingdienst. Bestudering van de uitspraken die wel verschijnen, vragen de nodige scherpste. Dit komt onder andere door het gebruik van de nodige Engelse termen die in de financiële wereld gebruikelijker zijn dan in de gemiddelde (dagelijkse) fiscale praktijk. Bovendien is brede kennis van zowel het fiscale recht als het ondernemingsrecht een pre.

Te mooi om waar te zijn?

Kern van het probleem van een lucratief belang is dat sprake is van een beperkte investering met een kans op extreem hoge rendementen. Dergelijke rendementen – het hof acht een rendement van 1000% realistisch – steken schril af tegen de huidige rentestanden, ook die in 2014. Die hoge rendementen kunnen bovendien worden gekoppeld aan de door de houder van het lucratief belang verrichte werkzaamheden. De term 'beperkt' is overigens relatief; in deze casus gaat het altijd nog om een investering van € 630.000, een investering die naar onze inschatting slechts door een beperkt aantal Nederlandse belastingplichtigen kan worden gedaan. Wij hadden graag nog gezien dat de feitenrechters waren ingegaan op de vraag in hoeverre het risico op verlies in deze situatie beperkt is. Met andere woorden, hoe kwam de cfo aan zijn € 630.000 en is de (volledige) investering inderdaad 'door het putje' gegaan of heeft hij dit risico op de een of andere manier afgedekt? En wat zijn de verliezen die de andere betrokken partijen in deze zaak hebben geleden? Deze vragen maken wellicht voor de uitkomst niet zoveel uit, maar geven de lezer (en de wetgever) toch een gevoel bij de rechtvaardigheid van de uitkomst. Als iets te mooi lijkt om waar te zijn, dan is het dat vaak ook. Denk bijvoorbeeld aan de diverse varianten van piramidespelen of de 'ouderwetse' (tulpen)windhandel. Slechts een beperkte groep kan een (extreem groot) voordeel verwachten en de grote massa leidt verlies. Het is dan vanuit de gedachte van de wetgever te begrijpen dat hij het (extreem grote) voordeel wel wil belasten (en in een incidenteel geval een verlies moet accepteren), maar het verlies van de massa niet in aftrek wil toestaan. Deze incongruentie kan zich onder andere voordoen bij indirect gehouden lucratieve belangen, waarvoor zij verwezen naar onderdeel 9 van de noot van J.P. Boer onder HR 19 juli 2019, 17/05803, V-N 2019/35.4 in *BNB* 2019/172. De vraag is in casu dus: behoort de cfo tot de happy few of tot de massa? Zeker omdat het verlies bij de cfo zich al binnen acht maanden na de investering manifesteert. De resultaten op de investering bij de andere betrokken partijen, waaronder enkele grootbanken, kan deze positie dus verduidelijken. Uiteraard gaat de vergelijking met een piramidespel niet helemaal op bij een herfinanciering van 'echte' ondernemingsactiviteiten, zoals in casu een textielketen. De behoefte aan liquiditeit op korte termijn en aan bepaalde sleutelfiguren verklaren vanuit bedrijfsmatig perspectief, althans deels, de riant financiële prikkel voor deze sleutelfiguren.

Fiscale techniek

Kijken we naar de fiscale techniek, dan rijst de vraag hoe tot belastbaarheid van een lucratief belang kan worden gekomen. Daarvoor is belangrijk dat het in casu sec gaat om de toepassing van de restbepaling van art. 3.92b lid 4 Wet IB 2001 en niet in geschil is dat aan de voorwaarden van de daaraan voorafgaande artikelen niet is voldaan. Lid 4 spreekt over "rechten die economisch overeenkomen of vergelijkbaar zijn aan de in lid 2 omschreven aandelen". Dat moet dus worden getoetst. Centraal staat de vergelijkbare toepassing (in lid 4) van het in lid 2 genoemde 10%-criterium. Dit criterium houdt in dat 'slechts' sprake is van een lucratief belang als dat belang kleiner is dan 10% van het totaal geplaatste kapitaal. In de parlementaire behandeling is geconstateerd dat deze bepaling een formeel criterium betreft dat gemakkelijk zou kunnen worden omzeild. Om die reden is met lid 4 een ruim vangnet geïntroduceerd. Het hof gaat hierop uitgebreid in en zet met name ook de parlementaire behandeling overzichtelijk uiteen; vanwege het zoekgemak voor de lezer hebben wij deze onderdelen integraal laten staan.

De inspecteur bevoogt daarbij dat, gelet op diezelfde parlementaire geschiedenis (*Kamerstukken I 2008/09, 31459, nr. C, p. 11-12*), agio en informeel kapitaal niet meetellen voor lid 2, maar wel voor lid 4. Als dat standpunt zou worden gevolgd, komt

het belang van de cfo uit boven de 10% en zou het verlies niet aftrekbaar zijn. Indachtig de ruimhartige, materiële vergelijkbaarheid die in de parlementaire geschiedenis wordt voorgestaan, laat het hof voor lid 4 naar onze mening terecht de 10%-toets los. Het hof heeft dit partijen tijdens de mondelinge behandeling ook expliciet voorgehouden en partijen hebben daarop kunnen reageren. Of het loslaten van de 10%-toets juist is, zal nog blijken, want tegen de hofuitspraak is beroep in cassatie ingesteld.

Dat de cfo het verlies in 2014 neemt, terwijl hij het pas in 2015 formeel realiseert, lijkt ons vanwege de overeenkomstige toepassing van het winstregime geen probleem.

Kijk tot slot ook op TaxVisions.nl voor een korte en duidelijke video van deze hofuitspraak.

Hypotheekrente na echtscheiding nog gedeeltelijk aftrekbaar als kosten behoud aanmerkelijk belang

Hof Arnhem-Leeuwarden 25-02-2020, ECLI:NL:GHARL:2020:1519, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

Instantie

Hof Arnhem-Leeuwarden

Datum

25 februari 2020

Magistraten

Van Huijgevoort, Van Dongen, Monsma

Zaaknummer

19/00331

Noot

Redactie Vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS201060:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Aanmerkelijk belang (box 2)

Brondocumenten

ECLI:NL:GHARL:2020:1519, Uitspraak, Hof Arnhem-Leeuwarden, 25-02-2020

Wetgeving

art. 4.15 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001

Essentie

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de hypothecaire schulden van oorsprong verband houden met de aankoop van de echtelijke woning, maar dat bij de verdeling in het kader van de echtscheiding een herbeoordelingsmoment is ontstaan. De vraag is of op dat moment sprake is van kosten ter behoud van het aanmerkelijk belang.

Samenvatting

X en zijn echtgenote A gaan in 2011 uit elkaar. In het echtscheidingsconvenant leggen ze vast dat X gedurende 12 jaar € 60.000 per jaar alimentatie aan A is verschuldigd. A krijgt de echtelijke woning toebedeeld met een deel van de hypotheekschuld aan de bank en X de aandelen in bv's, waarin hij een aanmerkelijk belang heeft. Verder neemt X het overgrote deel van de schulden voor zijn rekening, waaronder de rest van de hypotheekschuld bij de bank en een hypotheekschuld aan een bv, in totaal € 895.000. Door de wijze van verdeling is A overbedeeld voor € 400.000. Als X in zijn aangifte IB 2013 aftrek van de hypotheekrente van € 34.127 claimt als kosten van reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang, weigert de inspecteur die aftrek. X gaat in beroep en daarna in hoger beroep.

Rechtbank Gelderland oordeelt dat de hypothecaire schulden van oorsprong verband houden met de aankoop van de echtelijke woning, maar bij de verdeling een herbeoordelingsmoment is ontstaan. De vraag is of op dat moment sprake is van kosten ter behoud van het aanmerkelijk belang. De keuze van X om extra schulden op zich te nemen, houdt geen verband met de wens tot behoud van het aanmerkelijk belang maar met de wens van A om in de voormalige echtelijke woning te kunnen blijven wonen, aldus de rechtbank. Bij een verdeling bij helfte zou X € 400.000 minder aan schulden op zich hebben hoeven nemen. De rechtbank rekent dit verschil evenredig toe aan de wel en niet verhypothekerde leningen. De rekensom die daarop volgt, leidt ertoe dat van de totale rente € 14.575 aftrekbaar is als kosten ter behoud van het aanmerkelijk belang. Voorts is er geen reden een hogere aftrek aan jaarlijkse alimentatie toe te staan dan het in het convenant vermelde bedrag. De vermeerdering met een bedrag van € 16.000 aan fictieve rente wordt niet in aftrek toegelaten. Het hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank en verklaart het hoger beroep van X ongegrond.

Uitspraak

Het geschil betreft de aanslag IB/PVV over het jaar 2013.

De uitspraak waartegen hoger beroep is ingesteld, is van Rechtbank Gelderland, MK, 6 juli 2018, AWB 17/3635, V-N 2018/53.7.

Vaststaande feiten (ontleend aan de hofuitspraak)

2.1.

Belanghebbende is in gemeenschap van goederen gehuwd geweest met [A] (hierna: [A]). Belanghebbende heeft op 7 juli 2010 de echtelijke woning verlaten.

2.2.

Belanghebbende en [A] hebben op 10 mei 2011 een echtscheidingsconvenant ondertekend. Hierin is onder meer vastgelegd dat belanghebbende gedurende een periode van 12 jaar jaarlijks een bedrag van € 60.000 aan alimentatie aan [A] is verschuldigd, te voldoen in maandelijkse termijnen van € 5.000. Verder is in het convenant de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap opgenomen. Aan [A] zijn activa toegedeeld met een totale waarde van € 1.827.150. Hiertoe behoort onder meer de voormalige echtelijke woning, die is gewaardeerd op € 1.700.000. Daartegenover heeft [A] van de hypotheekschuld bij de Rabobank € 500.000 voor haar rekening genomen. Aan belanghebbende zijn activa toegedeeld met een totale waarde van € 2.039.342. Hiertoe behoren onder meer aandelen in [B] BV en [C] BV met een waarde van respectievelijk € 1.153.043 en € 19.589. Daartegenover heeft belanghebbende schulden tot een totaalbedrag van € 1.554.731 voor zijn rekening genomen. Hiervan maken drie schulden aan de Rabobank deel uit van in totaal € 845.000 en een schuld aan [B] BV van € 50.000. Tot zekerheid van de voldoening van die schulden is eveneens sprake van een recht van hypotheek op de voormalige echtelijke woning.

2.3.

Door de wijze van verdeling is [A] overbedeeld. Het bedrag dat zij aan belanghebbende verschuldigd was wegens overbedeling is door partijen vastgesteld op € 400.000. In het echtscheidingsconvenant is bepaald dat [A] dit bedrag schuldig blijft aan belanghebbende tot het moment dat zij de woning verkoopt, tenzij [A] het bedrag herinvesteert in een nieuw aan te kopen woning. [A] dient er in elk geval voor te zorgen dat het bedrag van € 400.000 aan belanghebbende wordt terugbetaald zodra belanghebbende de 65-jarige leeftijd bereikt. [A] is op grond van het convenant ter zake van deze overbedelingsschuld geen rente verschuldigd aan belanghebbende.

2.4.

Belanghebbende heeft in [B] BV en [C] BV een aanmerkelijk belang.

2.5.

Belanghebbende heeft in zijn aangifte IB/PVV 2013 een bedrag van € 76.000 als onderhoudsverplichting opgenomen. Hij heeft bovenop een bedrag van € 60.000 ook € 16.000 in aanmerking genomen, bestaande uit een rente van 4% over de overbedelingsvordering van € 400.000. Verder heeft hij de rente over de hypothecaire schulden van in totaal € 895.000, zijnde een bedrag van € 34.127, als kosten van reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang in aftrek gebracht. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag beide aftrekposten gecorrigeerd.

Geschil (ontleend aan de hofuitspraak)

3.1.

In geschil is of de aanslag en de beschikking belastingrente tot de juiste bedragen zijn opgelegd. Het geschil spitst zich toe op de vragen:

3.1.1.

in hoeverre de betaalde rente op de aan belanghebbende in het kader van echtscheiding toebedeelde hypothecaire schuld (hierna: de hypothecaire schuld) kan worden aangemerkt als aftrekbare kosten van reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang in de zin van artikel 4.15, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001, en

3.1.2.

of een fictieve rente over de overbedelingsvordering kan worden aangemerkt als een uitgave voor een

Overwegingen van de rechtbank (ontleend aan de hofuitspraak)

4.1.

De Rechtbank heeft als volgt geoordeeld:

"(...)

Kosten van reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang

2.

Eiser heeft bij de verdeling van de huwelijksgoederengemeenschap die tussen hem en zijn ex-partner, [A] (hierna: [A]), heeft bestaan aandelen in [B] BV en [C] BV toegedeeld gekregen. Hij heeft ook hypothecaire geldleningen tot bedragen van € 845.000 bij de Rabobank en € 50.000 bij [B] BV overgenomen. Over deze leningen betaalt eiser rente. In geschil is of en zo ja tot welk bedrag sprake is van kosten van reguliere voordelen in de zin van artikel 4.15, eerste lid, onder a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

3.

De rechtbank heeft in de tussenuitspraak van 6 juli 2018 overwogen dat de hypothecaire schulden van oorsprong verband hielden met de aankoop van de echtelijke woning. Bij de verdeling ontstaat een herbeoordelingsmoment. Op dat moment moet beoordeeld worden of sprake is van kosten ter behoud van het aanmerkelijk belang. Verweerder heeft zich in zijn nadere reactie op het standpunt gesteld dat dit slechts voor de helft van de aandelen geldt, omdat eiser al tot de helft van de aandelen gerechtigd was uit hoofde van zijn aandeel in de huwelijksgoederengemeenschap. Hij heeft daarbij ook gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 20 januari 1988, ECLI:NL:HR:1988:BH7197.

4.

De rechtbank volgt verweerder niet in die stelling. Het arrest van de Hoge Raad betreft een situatie waarin het huwelijk van een man en een vrouw eindigde door het overlijden van de vrouw. De man was uit hoofde van het huwelijksvermogensrecht gerechtigd tot de helft van het totale vermogen. De vrouw had daarnaast bij testament over haar nalatenschap beschikt en had een ouderlijke boedelverdeling tot stand gebracht, waarbij de man haar vermogen verkreeg en de kinderen een niet-opeisbare vordering. Verdeling had niet plaatsgevonden. De man verhuisde naar het Verenigd Koninkrijk en hertrouwde. Door het hertrouwen werd de vordering van de kinderen opeisbaar. De man ging hiervoor een lening aan, deels versterkt met hypotheek op een in Nederland gelegen onroerende zaak. Voor het overige waren er geen vermogensbestanddelen van de man in de Nederlandse inkomstenbelasting betrokken. De Hoge Raad oordeelde dat de hypotheekrente aftrekbaar was in de verhouding tussen de waarde van de onroerende zaak en de totale waarde van de nalatenschap. Die verhouding wordt niet anders afhankelijk van de vraag of alleen de (50%) erfrechtelijke verkrijging hierin betrokken wordt of ook de verkrijging op grond van het huwelijksvermogensrecht. Hieruit is dus geen aanwijzing af te leiden dat alleen voor de aanwas een herbeoordeling plaatsvindt.

5.

Ook voor het overige heeft verweerder ter onderbouwing van zijn standpunt verwezen naar erfrechtelijke verkrijgingen. Op grond van artikel 3:80, tweede lid, van het Burgerlijk Wetboek is bij een verkrijging op grond van erfrecht sprake van een verkrijging onder algemene titel. Dan ligt het voor de hand dat het historische verband tussen een schuld en een zaak gehandhaafd blijft. Een verkrijging op grond van een verdeling is een verkrijging onder bijzondere titel. Alle aandelen, en niet de helft van de aandelen, zijn in het kader van die verdeling aan eiser geleverd. Hierin ziet de rechtbank aanleiding te oordelen dat voor het geheel, en niet slechts voor de helft, een herbeoordelingsmoment plaatsvindt.

6.

De rechtbank is van oordeel dat niet zonder meer het volledige bedrag aan schulden in aanmerking kan worden genomen bij de bepaling of sprake is van kosten ter behoud van het aanmerkelijk belang. Daarbij is van belang dat eiser is onderbedeeld. Ook is van belang dat eiser naast de aandelen andere activa toegedeeld heeft gekregen. Daar staat tegenover dat eiser zou zijn overbedeeld als aan hem alleen de aandelen waren toegedeeld zonder enige schuld, zoals is overwogen in de tussenuitspraak.

7.

Aan eiser zijn activa toegedeeld met een totale waarde van € 2.039.342. Naast de aandelen in [B] BV en [C] BV zijn aan hem activa toegedeeld met een waarde van € 66.710. Naast de hypothecaire schulden heeft eiser nog voor een bedrag van

€ 659.731 aan schulden overgenomen. De aandelen hebben een waarde van € 1.172.632. Afgezet tegen de totale activa van € 2.039.342 maakt de waarde van de aandelen 57,5% van de totale verkrijging uit. Gelet op de uitgangspunten van het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad van 20 januari 1988 kunnen de schulden dan ook voor 57,5% aan de aandelen worden toegerekend.

8.

Eiser is bij de verdeling echter onderbedeeld. De keuze om extra schulden op zich te nemen houdt geen verband met de wens tot behoud van het aanmerkelijk belang. Aannemelijk is dat deze keuze heeft te maken met de wens van [A] in de voormalige echtelijke woning te blijven en de onmogelijkheid voor haar de rentelast daarvan volledig te financieren. Eiser heeft meer schulden op zich genomen dan voor de verdeling en het behoud van het aanmerkelijk belang nodig was. Voorkomen moet worden dat de onderbedeling van invloed is op de hoogte van de aftrekbare kosten ter zake van het aanmerkelijk belang. Bij een verdeling bij helfte zou eiser € 400.000 minder aan schulden op zich hebben hoeven nemen, oftewel € 1.154.731 in plaats van € 1.554.731. De rechtbank rekent dit verschil evenredig toe aan de wel en niet verhypothekerde leningen. Van het bedrag van € 95.000 mag het 1.154.731/1.554.731 gedeelte (oftewel 74,27%) in aanmerking worden genomen. Dit komt neer op € 664.735.

9.

Omdat de rechtbank het bedrag van € 400.000 buiten beschouwing laat, ziet zij geen aanleiding afzonderlijk de lening van € 50.000 van [B] BV buiten beschouwing te laten, zoals verweerder heeft gedaan in zijn berekeningen. Ook is zij van oordeel dat het feit dat het vermogen van de bv's mede bestaat uit deze lening en een rekening-courantverhouding met eiser niet van invloed is. Het vermogen van de bv's wijzigt immers niet als een bedrag wordt uitgeleend of in rekening-courant wordt geboekt. In plaats van een bedrag in contanten is sprake van een vordering voor hetzelfde bedrag.

10.

Van het bedrag van € 664.735 kan 57,5% aan de aandelen worden toegerekend, oftewel € 382.223. De rente over dat deel van de schuld is aftrekbaar als kosten ter behoud van het aanmerkelijk belang. De totale rente bedroeg € 34.127. Daarvan is 382.223/895.000 deel, oftewel € 14.575 aftrekbaar.

Onderhoudsverplichting

11.

Op grond van artikel 3.1, tweede lid, onder j, en artikel 6.1. van de Wet IB 2001 komen als persoonsgebonden aftrek in aanmerking de in het kalenderjaar op de belastingplichtige drukkende persoonsgebonden aftrekposten. Uitgaven voor onderhoudsverplichtingen worden als persoonsgebonden aftrek aangemerkt.

12.

Gelet op artikel 6.3, eerste lid, van de Wet IB 2001 zijn onderhoudsverplichtingen, voor zover hier van belang, onder meer periodieke uitkeringen en verstrekkingen op grond van een rechtstreeks uit het familierecht voortvloeiende verplichting en in rechte vorderbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen die berusten op een dringende morele verplichting tot voorziening in het levensonderhoud.

13.

Eiser stelt zich op het standpunt dat rekening dient te worden gehouden met 4% rente op de onderbedelingsvordering van € 400.000. Volgens eiser is het niet bedingen van rente overeengekomen om te bewerkstelligen dat [A] zonder financiële problemen in de woning kon blijven wonen. Deze afspraak vloeit voort uit de wederzijdse zorgplicht dan wel een dringende morele verplichting tot voorziening in het levensonderhoud van [A]. Het moet niet uitmaken of [A] eerst € 16.000 aan eiser betaalt en hij dit vervolgens weer aan haar terugbetaalt of dat eiser afziet van rente.

14.

Verweerder stelt zich op het standpunt dat voor het bedrag van € 16.000 geen aftrek mogelijk is, omdat sprake is van een fictieve rente en de kosten niet op eiser drukken omdat er geen betalingen zijn gedaan.

15.

De rechtbank is van oordeel dat verweerder de aftrek terecht heeft gecorrigeerd. Om voor aftrek in aanmerking te komen moet er sprake zijn van op eiser drukkende kosten. Daarvan is sprake als de lasten in financiële zin ten laste van eiser komen: de uitgaven moeten werkelijk door hem zijn gedaan en ook door hem worden gedragen. Eiser heeft niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van kosten die op hem drukken. Voor zover eiser stelt dat het geen verschil moet maken of [A] € 16.000 aan rente betaalt die hij meteen weer terugbetaalt of dat het tegen elkaar wordt weggestreepd, overweegt de

rechtbank dat uit niets volgt dat een afspraak is gemaakt om bedragen tegen elkaar weg te strepen. Er is niet afgesproken dat eiser € 76.000 partneralimentatie betaalt en dat [A] rente verschuldigd is en dat dit verrekend wordt. Of in dat geval € 76.000 voor aftrek in aanmerking was gekomen doet dus niet ter zake. In het echtscheidingsconvenant is overeengekomen dat [A] geen rente verschuldigd is. Dat hieraan een gedachte ten grondslag ligt die samenhangt met de onderhoudsverplichting die eiser jegens [A] heeft, is niet aannemelijk geworden. Voor zover ter zitting is gesteld dat hierover mondelinge afspraken zijn gemaakt, is niet aannemelijk geworden dat die afwijken van hetgeen op papier staat. Het enkele feit dat [A] in haar belastingaangifte ook het bedrag van € 16.000 als inkomen heeft opgenomen acht de rechtbank daarvoor onvoldoende. Uit niets volgt immers dat [A] de mogelijkheid had te vorderen dat eiser meer dan € 60.000 aan haar zou betalen.

16.

Gelet op het voorgaande heeft verweerder deze aftrekpost terecht gecorrigeerd. "

Overwegingen van het hof

4.2.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Rechtbank op goede gronden juiste beslissingen genomen. Het Hof maakt deze beslissingen en de daartoe door de Rechtbank gebezigde overwegingen tot de zijne. Het tegen deze oordelen gerichte hoger beroep is ongegrond.

4.3.

Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op het verzamelinkomen en de belastingrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is ook in zoverre ongegrond. (Volgt bevestiging van de rechtbankuitspraak.)

Noot

Auteur: Redactie Vakstudie Nieuws



Renteaftrek in box 2

Aan de verdeling respectievelijk toerekening van het rentebedrag van € 34.127 heeft de rechtbank een uitvoerige uiteenzetting gewijd. Partijen zijn eensluidend van mening dat slechts de rente over de schuld die aan het aanmerkelijk belang kan worden gealloceerd, voor aftrek in box 2 in aanmerking komt. Over de berekeningswijze verschillen zij echter fundamenteel van mening. De rechtbank heeft in haar uitspraak in onderdelen 3 tot en met 6 daarover een oordeel gegeven. Met de rechtbank zijn wij van mening dat sprake is van een moment om opnieuw te beoordelen of het oorspronkelijke historisch causaal verband tussen de lening en de eigen woning na de verdeling van de activa en passiva welke onderdeel vormen van de huwelijksgoederengemeenschap, ongewijzigd in stand is gebleven. Daarbij kan niet worden voorbijgegaan aan het feit dat de belanghebbende fors is onderbedeeld. Op die grond moet een herbeoordeling plaatsvinden, nu sprake is van een opvolging onder bijzondere titel. De belanghebbende krijgt het volledige aanmerkelijk belang. Daarmee is nog niet gegeven dat het volledige bedrag aan overgenomen schulden de corresponderende rentelast aan (de reguliere voordelen uit) het aanmerkelijk belang kan worden gealloceerd. Slechts een breukdeel kan aan het aanmerkelijk belang worden toegerekend. In hoger beroep heeft de inspecteur zich geconformeerd aan het oordeel van de rechtbank. Het hof sluit zich daarbij aan. Bij (her)lezing menen wij dat de rechtbank een inzichtelijke en juiste juridische analyse en dito cijfermatige uitwerking van de toerekening van de schulden aan de diverse activa heeft gemaakt. Daaraan hebben wij niets toe te voegen. Wij herhalen ons eerder uitgedragen standpunt dat een goede fiscale begeleiding in het kader van de echtscheiding respectievelijk de verdeling van het gemeenschappelijke vermogen een fiscaal nadeel kan voorkomen.

Alimentatieaftrek

De belanghebbende heeft een jaarlijks te betalen bedrag aan alimentatie in het convenant laten vastleggen. Van een additioneel bedrag aan jaarlijks te betalen rente boven het nominaal bedrag van de alimentatie is geen melding gemaakt. In afwijking van de tekst van het convenant vermeerdert de belanghebbende zijn jaarlijks te betalen alimentatie met een bedrag van € 16.000. Wij beschikken niet over de integrale tekst van het convenant, zodat wij moeten afgaan op hetgeen de rechtbank aan het convenant heeft ontleend. Bij het onderdeel alimentatie noch bij de overbedeling is, zo heeft de rechtbank vastgesteld, melding gemaakt van een in aanmerking te nemen rentebedrag. De relatie die de belanghebbende heeft gelegd met de overbedeling, kan onzes inziens niet als een dragende motivering worden gezien. Daar ligt principieel een relatie met de verdeling van de activa en de schulden en staat los van een onderhoudsverplichting als zodanig. De duidelijke tekst dient te prevaleren. Dat scherpt in, ook in dit geval, dat de belanghebbende bij het opstellen van het convenant zijn thans in rechte ingenomen standpunt beter had moeten doordenken en verwoorden. Het feit dat de echtgenote ditzelfde bedrag wel fiscaal als inkomen – box 1 of box 3, de uitspraak is daarover niet duidelijk, het zou box 1 moeten zijn – heeft verantwoord, is opmerkelijk maar kan het oordeel van de rechtbank terecht niet anders maken. Wellicht is dit voor de echtgenote nog reden om een ambtshalve vermindering van haar inkomen te vragen. Kijk tot slot ook op TaxVisions.nl voor een korte en duidelijke video van deze hofuitspraak.

Doorcertificering; Economische eigendom onderliggende aandelen

HR 29-05-2020, ECLI:NL:HR:2020:972, m.nt. J.P. Boer

Instantie

Hoge Raad

Datum

29 mei 2020

Magistraten

Mrs. Koopman, Punt, Van Loon, Van Kalmthout, Faase

Zaaknummer

18/02268

Conclusie

A-G Niessen

Noot

J.P. Boer

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS234514:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Aanmerkelijk belang (box 2)

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2020:972, Uitspraak, Hoge Raad, 29-05-2020

ECLI:NL:PHR:2019:860, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 02-09-2019

Beroepschrift, Hoge Raad, 02-09-2019

Wetgeving

Art. 4.6 en 2.14a Wet IB 2001

Essentie

Doorcertificering; Economische eigendom onderliggende aandelen

Samenvatting

Belanghebbende was tot 1 december 2006 werkzaam bij een private-equityfonds. Een 100% dochtervennootschap van dat fonds heeft op 21 augustus 2006 voor € 24,5 miljoen alle aandelen verworven in D NV. De aandelen in de dochtervennootschap waren voor een deel gecertificeerd door tussenkomst van een stichting administratiekantoor. Belanghebbende heeft op 14 november 2006 zijn arbeidsovereenkomst met het fonds beëindigd en is in dienst getreden van D NV. Hij is gaan deelnemen in zowel het gewone als het cumulatief preferente aandelenkapitaal van de dochtervennootschap. Belanghebbende heeft op 28 december 2006 Stichting Administratiekantoor II (StAK II) opgericht. Hij is de enige bestuurder van die stichting. Belanghebbende heeft drie kinderen die in de onderhavige periode minderjarig waren. Aan StAK II zijn initieel 450 certificaten van gewone aandelen in de dochtervennootschap geleverd, dat is een belang van 4,5%. StAK II heeft certificaten van aandelen in de dochtervennootschap doorgecertificeerd aan belanghebbende en elk van de kinderen. In 2007 heeft een herstructurering plaatsgevonden als gevolg waarvan de houders van aandelen in de dochtervennootschap daarvoor in de plaats certificaten van aandelen in H BV kregen. Bij het ontslag van belanghebbende bij D NV, in 2009, is overeengekomen dat StAK II de certificaten van aandelen mag houden. De aandelen in D NV zijn in 2010 voor € 520 miljoen verkocht. Op 18 augustus 2010 en op 1 september 2010 is dividend uitgekeerd. Belanghebbende heeft in zijn aangifte IB/PVV voor 2010 geen belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang vermeld. Hij heeft aangevoerd dat het economische belang bij de certificaten van aandelen in de dochtervennootschap en nadien in de BV volledig berust(te) bij hem en de kinderen, waarbij het belang zodanig is verdeeld dat belanghebbende nimmer een economisch belang heeft gehad bij vijf procent of meer in de dochtervennootschap of nadien de BV. HR: Geen rechtsregel staat eraan in de weg dat een certificaat van een aandeel op zijn beurt voorwerp van certificering is.

Partijen in het rechtsverkeer zijn vrij om hun belangen bij een goed bij overeenkomst in te richten op de wijze die zij wensen. Ten aanzien van certificering van aandelen geldt niet een uitzondering op dit uitgangspunt. Het oordeel van het Hof dat bij certificering en doorcertificering slechts van belang is of het volledige economische belang bij de onderliggende aandelen in dezelfde verhouding als voorheen bij de aandelen, de houders van de certificaten of certificaten van certificaten aangaat, berust op een juiste rechtsopvatting.

Uitspraak

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

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

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 17 april 2018, nr. 17/00398, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 15/6854) betreffende de aan belanghebbende voor het jaar 2010 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven beschikking inzake heffingsrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld.

Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Staatssecretaris heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 2 september 2019 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.^[1]

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1.1

Belanghebbende was tot 1 december 2006 werkzaam bij een private equity fonds (hierna: het fonds). Hij maakte deel uit van een team dat onderzoek deed naar de wenselijkheid van de verwerving van een groep vennootschappen waarvan [D] N.V. (hierna: de NV) de houdstervennootschap is.

2.1.2

Een dochtervennootschap, waarvan het fonds alle aandelen houdt (hierna: de dochtervennootschap), heeft op 21 augustus 2006 alle aandelen in de NV verworven voor een bedrag van, afgerond, € 24,5 miljoen. De aandelen in de dochtervennootschap waren voor een deel gecertificeerd door tussenkomst van een administratiekantoor (hierna: StAK I). Het eigen vermogen van de dochtervennootschap was destijds verdeeld in 10.000 gewone aandelen en 112.210 cumulatief preferente aandelen.

2.1.3

Belanghebbende heeft op 14 november 2006 zijn arbeidsovereenkomst met het fonds beëindigd en een nieuwe arbeidsovereenkomst gesloten met de NV, op grond waarvan hij met ingang van 1 januari 2007 bij de NV in dienst is getreden binnen het managementteam van de NV. Het sluiten van de arbeidsovereenkomst bracht mee dat belanghebbende net als andere leden van het managementteam zou gaan deelnemen in zowel het gewone als het cumulatief preferente aandelenkapitaal van de dochtervennootschap.

2.1.4

Belanghebbende heeft op 28 december 2006 Stichting Administratiekantoor [F] (hierna: StAK II) opgericht, welke stichting – onder meer – tot doel heeft het ten titel van certificering verkrijgen en administreren van aandelen of certificaten van aandelen in het kapitaal van de dochtervennootschap. Belanghebbende is de enige bestuurder van StAK II. Hij is bij de oprichting benoemd als bestuurder en nadien bestuurder gebleven. De verlenging van het bestuurslidmaatschap heeft niet op de statutair voorgeschreven wijze plaatsgevonden.

2.1.5

Belanghebbende heeft drie kinderen die in de voor deze procedure van belang zijnde periode minderjarig waren (hierna: de

kinderen).

2.1.6

Aan StAK II zijn initieel 450 certificaten van gewone aandelen in de dochtervennootschap (hierna: cva D) geleverd, dus een belang van 4,5 procent. Bij niet nader gedagtekende overeenkomst van december 2006 heeft StAK II certificaten van cva D (hierna: cv cva D) uitgegeven (welk handelen hierna ook wel wordt genoemd: doorcertificeren) aan belanghebbende en zijn drie kinderen in de verhouding 405 : 15 : 15 : 15. De verkrijging van de cva D door middel van het tussenplaatsen van StAK II is bedoeld om te voorkomen dat bekend werd dat ook de kinderen een belang bij de aandelen in de dochtervennootschap zouden verkrijgen.

2.1.7

Het gewone aandelenkapitaal van de dochtervennootschap is in maart 2007 uitgebreid tot 10.178 aandelen. StAK II heeft na de uitdiensttreding van een werknemer van de NV van deze persoon 31 cva D overgenomen, en deze doorgecertificeerd naar belanghebbende. Belanghebbende was daardoor per 6 juli 2007 gerechtigd tot 436 cv cva D, ofwel 436/10.178 (afgerond 4,3 procent).

2.1.8

Op 6 december 2007 heeft een herstructurering plaatsgevonden. Als gevolg van die herstructurering kregen de houders van certificaten van aandelen in de dochtervennootschap daarvoor in de plaats certificaten van aandelen in [H] B.V. (hierna: de BV respectievelijk cva BV). Bij die gelegenheid kwam geen wijziging in het achterliggende vermogen. De statuten en de administratievoorwaarden van StAK I werden op dezelfde datum daarop aangepast. StAK II verkreeg op die wijze (afgerond) 851 cva BV van de in totaal 18.001 aandelen in de BV.

2.1.9

De statuten noch de administratievoorwaarden van StAK II zijn ter gelegenheid van de hiervoor omschreven herstructurering gewijzigd.

2.1.10

In februari 2008 heeft StAK II van een uit dienst tredende werknemer van de NV 121 cva BV overgenomen. StAK II heeft bij die gelegenheid geen (certificaten van) certificaten van aandelen uitgegeven. StAK II was vanaf dat moment houder van $(851 + 121 =) 972$ cva BV.

2.1.11

Op 26 juni 2008 zijn 1.033 (certificaten van) aandelen in de BV ingekocht. De ingekochte aandelen zijn geamortiseerd zodat het aandelenkapitaal van de BV daarna 16.968 aandelen van nominaal € 10 bedroeg.

2.1.12

Vooruitlopend op de hiervoor in 2.1.11 genoemde handelingen heeft belanghebbende op 24 juni 2008 met de kinderen een "OVEREENKOMST VASTSTELLING VERDELING CERTIFICATEN EN OVERDRACHT CERTIFICATEN" gesloten. Deze overeenkomst voorziet in een overdracht van, in totaal, 45 certificaten van cva BV (hierna: cv cva BV) van belanghebbende aan de kinderen.

2.1.13

Op 13 februari 2009 zijn notariële akten gepasseerd waarbij StAK II, belanghebbende en de kinderen betrokken zijn. In de akten is onder meer vastgelegd dat StAK II cv cva BV uitgeeft aan belanghebbende en ieder van de kinderen met een eindresultaat overeenkomstig de hiervoor in 2.1.12 bedoelde overeenkomst.

2.1.14

Belanghebbende is op 3 juli 2009 ontslagen bij de NV. Bij zijn ontslag is overeengekomen dat StAK II de cva BV mag houden.

2.1.15

De aandelen in de NV zijn in augustus 2010 voor € 520.000.000 verkocht aan een Amerikaans private equity fonds. Op 18 augustus 2010 is per (certificaat van een) aandeel in de BV € 11.940,62 dividend uitgekeerd. StAK II heeft – na inhouding van dividendbelasting door StAK I – € 19.730.680 ontvangen. Op 1 september 2010 is per (certificaat van een) aandeel in de BV € 1.119,75 dividend uitgekeerd. StAK II heeft – na inhouding van dividendbelasting door StAK I – € 1850.274 ontvangen.

2.1.16

Belanghebbende heeft in zijn aangifte voor het onderhavige jaar (2010) geen belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) vermeld. De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende in het onderhavige jaar een aanmerkelijk belang had in de BV. Hij heeft bij het vaststellen van de aanslag de aangifte gecorrigeerd en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking genomen van € 24.399.774.

2.2.1

Belanghebbende heeft voor het Hof – onder meer – aangevoerd dat het economische belang bij de cva D en nadien de cva BV volledig berust(te) bij hem en de kinderen, waarbij het belang zodanig is verdeeld dat belanghebbende nimmer een economisch belang heeft gehad bij vijf procent of meer in de dochtervennootschap of nadien de BV.

2.2.2

Het Hof heeft belanghebbende in zijn standpunt gevolgd. Als uitgangspunt heeft volgens het Hof te gelden dat StAK II gerechtigd is tot cva D en dat StAK II die cva D rechtsgeldig heeft doorgecertificeerd aan belanghebbende en zijn kinderen. Bij certificering of doorcertificering is slechts van belang dat het volledige economische belang bij de onderliggende aandelen, in dezelfde verhouding als voorheen bij de aandelen, de houders van certificaten of de houders van certificaten van certificaten aangaat. Dat, zoals de Inspecteur heeft aangevoerd, in StAK II geen stemrecht kan achterblijven, doet daaraan niet af, aldus het Hof. Het Hof heeft in dit verband voorts overwogen dat een eventuele verwatering van het aanmerkelijk belang niet haar oorzaak vindt in het doorcertificeren van certificaten van aandelen, maar in de bewuste keuze van de wetgever voor een formeel criterium dat het mogelijk maakt het ontstaan van een aanmerkelijk belang te voorkomen door (certificaten van) aandelen over te dragen aan een ander dan de fiscale partner, bijvoorbeeld aan een kind, van de belastingplichtige.

2.2.3

Het Hof heeft vervolgens vastgesteld dat na de ruil van aandelen in de dochtervennootschap tegen aandelen in de BV, de statuten en de administratievoorwaarden van StAK II niet aan de nieuw ontstane situatie zijn aangepast. Daaraan kan volgens het Hof echter niet het zeer verstreckende gevolg worden verbonden dat belanghebbende en de kinderen het economische belang bij de cva BV hebben verloren. Het was namelijk volstrekt duidelijk dat het economische belang van de door hen gehouden cva BV was gelegen in de waarde van de onderliggende aandelen, en dat daarom het economische belang bij de cva D moet worden geacht te zijn vervangen door het economische belang bij de cva BV, temeer ook nu de daarbij betrokken partijen zich daarnaar hebben gedragen. Uit dit alles heeft het Hof geconcludeerd dat de hiervoor in 2.1.8 bedoelde herstructurering niet heeft geleid tot een fiscaal relevante verschuiving van de economische belangen. De door StAK II uitgegeven cv cva D moeten daarom worden vereenzelvigd met het economische belang bij de cva BV, aldus het Hof. Hetzelfde geldt volgens het Hof met betrekking tot de hiervoor in 2.1.10 vermelde 121 cva BV.

2.2.4

Hierop volgend heeft het Hof geoordeeld dat, wat er verder zij van de doorcertificering en de gebreken daarin, met de hiervoor in 2.1.12 bedoelde overeenkomst is beoogd dat belanghebbende civielrechtelijk het economische belang bij 45 cva BV overdraagt aan de kinderen en dat de Inspecteur geen feiten of omstandigheden aannemelijk heeft gemaakt die ertoe nopen dat in fiscale zin hiervan moet worden afgeweken. Dat belanghebbende op deze wijze kon voorkomen dat bij hem, na de op handen zijnde amortisatie van een gedeelte van de aandelen in de BV, een aanmerkelijk belang ontstond, kan niet als een dergelijke omstandigheid gelden, aldus het Hof. Ook het verlijden van de notariële akten van 13 februari 2009 brengt volgens het Hof niet mee dat bij belanghebbende een aanmerkelijk belang is ontstaan.

2.2.5

De Inspecteur had voor het Hof nog aangevoerd dat StAK II niet een zelfstandige betekenis had voor de relatie tussen belanghebbende en de overige certificaathouders van de dochtervennootschap en later de BV, en voor de relatie tussen belanghebbende en de kinderen zodat het vermogen van StAK II in volle omvang, dus ook de delen die de kinderen aangaan, aan belanghebbende moet worden toegerekend. Het Hof heeft deze stelling verworpen. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur geen feiten of omstandigheden aannemelijk gemaakt op grond waarvan aan de zelfstandige betekenis van StAK II moet worden voorbijgegaan.

2.2.6

Ten slotte heeft het Hof geoordeeld dat, gezien de zelfstandigheid van StAK II en het bij belanghebbende en zijn kinderen behorende economische belang bij het vermogen van StAK II, zijnde de cva BV, dat vermogen niet kan worden aangemerkt als een afgezonderd particulier vermogen, zulks op grond van de uitzonderingen in letter a en letter b van artikel 2.14a, lid 2, Wet IB 2001.

3. Beoordeling van het middel

3.1

Het middel richt zich met verschillende klachten tegen de hiervoor in 2.2.2 tot en met 2.2.6 weergegeven oordelen van het Hof.

3.2

Bij de beoordeling van het middel stelt de Hoge Raad het volgende voorop. Op grond van artikel 4.6 Wet IB 2001 heeft een belastingplichtige een aanmerkelijk belang indien hij, al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect voor ten minste vijf procent van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling blijkt dat de wetgever het regime dat gold onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft willen voortzetten. Daarin is uitdrukkelijk gekozen voor een formeel criterium voor het ontstaan van een aanmerkelijk belang.

Als onmiddellijk (in de terminologie van de Wet IB 2001 waarmee geen inhoudelijke wijziging is beoogd: direct) aandeelhouder wordt aangemerkt degene die het economische belang houdt bij de aandelen in een vennootschap. De houder van certificaten van aandelen die het volledige economische belang bij de achterliggende aandelen vertegenwoordigen, wordt aangemerkt als (direct) aandeelhouder.^[2]

3.3

Geen rechtsregel staat eraan in de weg dat een certificaat van een aandeel op zijn beurt voorwerp van certificering is. Partijen in het rechtsverkeer zijn vrij om hun belangen bij een goed bij overeenkomst in te richten op de wijze die zij wensen. Ten aanzien van certificering van aandelen geldt niet een uitzondering op dit uitgangspunt.

3.4

In het licht van het hetgeen hiervoor in 3.1.2 en 3.1.3 is overwogen, berust het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel van het Hof dat bij certificering en doorcertificering slechts van belang is of het volledige economische belang bij de onderliggende aandelen in dezelfde verhouding als voorheen bij de aandelen, de houders van de certificaten of certificaten van certificaten aangaat, op een juiste rechtsopvatting.

Het middel komt verder op tegen het hiervoor in 2.2.5 weergegeven oordeel van het Hof en doet daarbij een beroep op de zogenoemde verknochtheid van de cva D met de dienstbetrekking van belanghebbende. Het Hof heeft die verknochtheid aanwezig geacht, in de zin dat het recht van belanghebbende om aandelen in de dochtervennootschap en cva D te verwerven, voortvloeide uit zijn indiensttreding bij de NV. Kennelijk wil het middel betogen dat de kinderen door die verknochtheid geen houder van cva D konden worden en belanghebbende daarom voor de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake het aanmerkelijk belang houder was van de aandelen in de dochtervennootschap en in de BV. Dit betoog faalt. De hiervoor bedoelde verknochtheid neemt niet weg dat de kinderen als gevolg van de doorcertificering in het bezit zijn gekomen van cva D. Daarmee zijn zij houder geworden van die certificaten en dus van het economische belang bij de aandelen. De door het middel gestelde omstandigheid dat dit ertoe zou kunnen leiden dat het voor belanghebbende bezwaarlijk zou kunnen worden om te voldoen aan een aanbiedplicht of inleverplicht in geval van ontslag en dit een wanprestatie van hem jegens de NV zou kunnen opleveren, maakt dat niet anders.

3.5

Ook de hiervoor in 2.2.3 en 2.2.4 weergegeven oordelen van het Hof geven niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Anders dan het tweede middelonderdeel en het derde middelonderdeel in het bijzonder betogen, heeft het Hof tot uitgangspunt kunnen nemen dat na de ruil van de aandelen in de dochtervennootschap tegen aandelen in de BV, bij het ontbreken van overeenkomsten en voorwaarden die waren aangepast aan de nieuw ontstane situatie, de gerechtigdheid van ieder van de betrokkenen tot hetgeen door StAK II voor hem of haar ten titel van beheer werd en wordt gehouden, moet worden beoordeeld met inachtneming van hetgeen door die betrokkenen wél was overeengekomen. Die oordelen kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige door de Hoge Raad in de cassatieprocedure niet op juistheid worden onderzocht. Zij zijn niet onbegrijpelijk en ook niet onvoldoende gemotiveerd. Zowel het tweede middelonderdeel als het derde middelonderdeel faalt in zoverre ook.

3.6

Het vijfde middelonderdeel richt zich tegen het hiervoor in 2.2.5 weergegeven oordeel van het Hof. Het oordeel van het Hof dat StAK II een zelfstandige betekenis heeft in de relatie tussen belanghebbende en de overige certificaaathouders (de kinderen) geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is voor het overige van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk. Het middel faalt dus ook op dit punt.

3.7

Omdat het economische belang bij de onderliggende aandelen in de dochtervennootschap en nadien in de BV aan belanghebbende en zijn kinderen toebehoorde in de verhouding van de verdeling van de certificaten, kan, op grond van de

uitzondering die is opgenomen in artikel 2.14a, lid 2, letter b, Wet IB 2001, met betrekking tot StAK II niet sprake zijn van een afgezonderd particulier vermogen. Voor zover het middel zich richt tegen het hiervoor in 2.2.6 weergegeven oordeel van het Hof, faalt het eveneens.

3.8

De overige klachten van het middel kunnen evenmin tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

5. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie ongegrond, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 1.968,75 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Voorgaande uitspraak

HOF Arnhem-Leeuwarden, Tweede Meerv. belastingk., 17 april 2018 (Nr. 17/0398)

Uitspraak

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 23 februari 2017, nummer AWB 15/6854, in het geding enz.;

1. (...)

4. Beoordeling van het geschil

4.1

Op grond van artikel 4.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet IB) heeft – voor zover thans van belang – een belastingplichtige een aanmerkelijk belang indien hij, al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect voor ten minste vijf percent van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling blijkt dat de wetgever het regime dat gold onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft willen voortzetten. Daarin is uitdrukkelijk gekozen voor een formeel criterium voor het ontstaan van een aanmerkelijk belang waarbij, voor de bepaling of de grens van vijf percent is overschreden, rekening wordt gehouden met het aandelenbezit in dezelfde vennootschap van de partner van de belastingplichtige maar niet met het aandelenbezit van de overige verwanten in de rechte of in de zijlijn. Uit deze bewuste keuze van de wetgever volgt dat nadrukkelijk rekening is gehouden met de mogelijkheid het ontstaan van een aanmerkelijk belang te voorkomen door aandelen over te dragen aan een ander dan de fiscale partner, waaronder een kind van de belastingplichtige. Slechts zogenoemde '21-aandeelhoudersvennootschappen' als verschijnsel bij samenwerkende ondernemers zoals accountants, advocaten en medisch specialisten, zijn besproken als constructie die zou moeten worden bestreden.

4.2

Geen rechtsregel verhinderde belanghebbende zijn deelname in de cva [C] in 2006 zo te regelen dat hij 90 percent daarvan verkreeg en zijn kinderen gezamenlijk 10 percent. Belanghebbende heeft onweersproken gesteld, en het Hof acht ook aannemelijk, dat hij de verkrijging van de cva [C] met het tussenplaatsen van F] heeft opgezet met de bedoeling te voorkomen dat bekend werd dat ook zijn kinderen een belang in cva [C] gingen houden.

4.3

Naar uit vaste rechtspraak van de Hoge Raad volgt, wordt als middellijk (in de terminologie van de Wet IB 2001 waarmee geen inhoudelijke wijziging is beoogd: indirect) aandeelhouder aangemerkt degene die het economische belang houdt bij de aandelen in een vennootschap. Uit die rechtspraak vloeit voort dat de houder van certificaten van aandelen die het volledige

economische belang bij de achterliggende aandelen vertegenwoordigen, mits hij voldoet aan de daaraan gestelde formele criteria, wordt aangemerkt als aanmerkelijkbelanghouder.

4.4

Uit de statuten en de administratievoorwaarden van [E] vloeit voort dat in [E] het stemrecht met betrekking tot de aandelen [C] is achtergebleven en dat het volledige economische belang bij die aandelen wat dividenduitkeringen, waardeinstijgingen en verkoopopbrengsten betreft, de certificaaathouders aangaat. Uit de wijzigingen van de statuten en de administratievoorwaarden van [E] blijkt dat dat belang, zonder dat een wijziging is beoogd in de onderlinge verhoudingen tussen de certificaaathouders, in december 2007 is gewijzigd in een economisch belang bij de aandelen [H].

4.5

Naar het oordeel van het Hof moet worden aangenomen dat de in 4.3 bedoelde rechtspraak evenzeer van toepassing is in een geval als het onderhavige waarin de cva zijn ondergebracht in een nieuw opgericht administratiekantoor en waarin, naar niet in geschil is, het volledige economische belang bij de doorgecertificeerde aandelen komt te rusten bij de houders van certificaten van cva. Dat, zoals de Inspecteur stelt, in [F] geen stemrecht kan achterblijven omdat [F] bij het verkrijgen van de cva [C], uiteraard, geen stemrecht kreeg, doet daaraan niet af. Bij certificering en doorcertificering is naar het oordeel van het Hof slechts van belang dat het volledige economische belang bij de onderliggende aandelen in dezelfde verhouding als voorheen bij de aandelen, de houders van certificaten of van certificaten van certificaten aangaat. Dat daardoor de mogelijkheid van het op oneigenlijke wijze laten verwateren van het aanmerkelijk belang zou worden vergroot, vermag het Hof niet in te zien. Immers, ook zonder tussenkomst van [F] en het door [F] doorcertificeren van cva [C] zou belanghebbende een deel van de cva [C] aan zijn minderjarige kinderen hebben kunnen doen toekomen. Een eventuele mogelijkheid tot verwateren vindt zijn oorzaak in de in overweging 4.1 genoemde keuze van de wetgever, niet in het doorcertificeren van cva [C]. Overigens kan in het onderhavige geval verwateren zich in 2006 niet voordoen omdat belanghebbende in dat jaar, ook indien alle door [F] gehouden cva [C] aan hem zouden moeten worden toegerekend, geen aanmerkelijk belang had.

4.6

Het vorenstaande betekent dat naar het oordeel van het Hof als uitgangspunt voor de beoordeling van de situaties na 1 januari 2007 heeft te gelden een stichting administratiekantoor [F] die gerechtigd is tot 450 cva [C] en die rechtsgeldig cv cva heeft uitgegeven aan belanghebbende en zijn kinderen in de verhouding 405 : 15 : 15 : 15. Als eigenaar van de cva [C] kwamen [F] de daaraan verbonden voorkeursrechten toe, zij het dat zij, overeenkomstig haar administratievoorwaarden, vóór de uitoefening daarvan de houders van cv cva diende te raadplegen. Belanghebbende heeft, door de Inspecteur niet weersproken, gesteld dat [F] steeds heeft gehandeld in overeenstemming met door de houders van cv cva uitgesproken voorkeuren.

4.7

Het staat vast dat [F] op 6 juli 2007 31 cva [C] heeft verkregen. Voorts staat vast dat [F] op dezelfde datum bij notariële akte cv cva in verband met deze verworven cva heeft uitgegeven aan belanghebbende. Belanghebbende heeft gesteld dat hij pas jaren daarna op de hoogte kwam van de uitgifte van cv cva en dat het de bedoeling was ook het belang bij die cva gedeeltelijk aan zijn kinderen over te dragen doch dit kan hem niet baten aangezien uit de desbetreffende notariële akte blijkt dat hij bij het passeren van de akte rechtsgeldig werd vertegenwoordigd. Dat een en ander formeel niet is uitgevoerd overeenkomstig de bedoeling van belanghebbende en zijn kinderen moet voor zijn rekening blijven. Derhalve moet voor dit geding ervan worden uitgegaan dat belanghebbende na 6 juli 2007 houder was van $(405 + 31 =) 436$ cv cva [C].

4.8

Met betrekking tot de aandelenfusie in verband met de herstructurering in december 2007 overweegt het Hof als volgt.

4.9

De herstructurering heeft plaatsgevonden met toepassing van het certificaaathoudersbesluit waarbij [C], vertegenwoordigd door belanghebbende, en belanghebbende in privé betrokken waren. Over hetgeen bij die herstructurering de bedoeling was bestonden kennelijk geen misverstanden. De cva [C] zijn geruild tegen cva [H] en de statuten en de administratievoorwaarden van [E] zijn daaraan aangepast. Aanpassingen bij [F] zijn, ten onrechte, achterwege gebleven. Wel hebben [F] en belanghebbende in privé, hun cv cumprefs verkocht zoals in het certificaaathoudersbesluit vastgesteld. Het bij de herstructurering vastgestelde dividend is uitgekeerd aan [F] en daarna door [F] doorgestoten naar belanghebbende die delen van het dividend, in overeenstemming met zijn veronderstelling over de verdeling van de cv cva, heeft doorbetaald aan zijn kinderen.

4.10

De Rechtbank heeft geoordeeld:

"(...)

31.

Als gevolg van het certificaathoudersbesluit van 6 december 2007 is tussen [C] en [B] een vennootschap geplaatst, [H]. De aandelen [C] zijn in bezit gekomen van [H] en de aandelen [H] zijn in bezit gekomen van B) A, [B] B en [E]. De certificaten van de aandelen [C] die [E] bezat zijn geruild voor certificaten van aandelen [H]. Uit de statutenwijziging van [E] volgt dit laatste evenzeer. [F] hield vanaf dat moment certificaten van aandelen [H]. De statuten van [F] zijn echter niet gewijzigd. Eiser heeft ook zijn certificaten van certificaten [C] niet ingeleverd. Hij is derhalve houder van certificaten van certificaten [C] gebleven. De onderliggende certificaten zijn echter ingeleverd door [F] en vervangen door certificaten [H].

32.

Eiser heeft aangevoerd dat is beoogd het vermogen van [F] te certificeren en dat daarmee zijn certificaten in feite certificaten van het vermogen van [F] zijn. Nog daargelaten dat het vermogen van een stichting op grond van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) niet in aandelen kan worden verdeeld, en de juridische duiding van de door eiser voorgestane certificaten daarom niet zonder meer duidelijk is (kennelijk betoogt eiser dat hij de economische eigendom van het vermogen van [F] bezat), is zijn stelling in strijd met de stukken. Op 6 juli 2007 heeft [F] certificaten van aandelen [C] gecertificeerd, en niet haar eigen vermogen. Daarom kan eiser niet gevolgd worden in zijn betoog. Na de verhangings heeft [F] - in eerste instantie - geen certificaten van certificaten [H] uitgegeven. Daarmee is het vermogensrecht dat in [F] is gekomen niet in economische zin op eiser en/of zijn kinderen overgegaan.

33.

Reeds om deze reden kan geconcludeerd worden dat eiser op grond van de door hem gehouden certificaten van certificaten in 2010 geen aanmerkelijk belang in [H] hield. (...)"

4.11

Het Hof volgt de Rechtbank niet in haar in 4.10 geciteerde oordelen. Na de ruil van aandelen [C] tegen aandelen [H] is [E] aandelen [H] gaan houden en is [F] op haar beurt cva [H] gaan houden. Hoezeer ook moet worden vastgesteld dat in de statuten en administratievoorwaarden van [F] geen wijzigingen zijn doorgevoerd (belanghebbende heeft erkend dat dit slordig is geweest) hoeft daaruit niet te worden geconcludeerd dat het economische belang dat belanghebbende en zijn kinderen hielden, is gewijzigd. Vast staat dat [F] slechts gerechtigd was tot cva [C] die nadien zijn geruild tegen cva [H]. Andere vermogensbestanddelen had [F] (nagenoeg) niet. Tussen belanghebbende, zijn kinderen en [F] was volstrekt duidelijk dat het economische belang van de door hen gehouden cv cva was gelegen in de waarde van de achterliggende cva. Belanghebbende was als privé persoon en als voorzitter van [F] partij bij de certificaathoudersovereenkomst die heeft geleid tot de herstructurering in december 2007. Naar het oordeel van het Hof kan aan deze gang van zaken (het niet wijzigen van de statuten en de administratievoorwaarden van [F] en het niet formeel vervangen van cv cva [C] door cv cva [H]), niet het zeer verstrekkende gevolg worden verbonden dat belanghebbende en zijn kinderen plotseling het economische belang bij de cva [H] verloren. Belanghebbende wist wat de gevolgen van de herstructurering voor [F], hemzelf en zijn kinderen waren. Uit niets blijkt dat belanghebbende op enig moment andere bedoelingen heeft gehad dan de verhoudingen tussen partijen gelijk te houden en het economische belang bij de cva [C] te vervangen door het economische belang bij de cva [H]. Evenmin is gebleken dat hij bewust, om andere bedoelingen te verhullen, het aanpassen van de statuten en de administratievoorwaarden van [F] achterwege heeft gelaten. Naar het oordeel van het Hof zijn de onvolkomenheden die mogelijk zijn te constateren eenvoudig te herstellen en leiden die onvolkomenheden in de uitvoering van de bedoeling van partijen niet tot een andere (civielrechtelijke) economische gerechtigdheid tot de cva [H] dan partijen voor ogen stond. Het Hof hecht ook geloof aan de verklaring van belanghebbende, kort gezegd, dat het slechts de bedoeling was de gerechtigdheid tot het cva-belang in [F] voor en na de herstructurering hetzelfde te houden. In dit verband acht het Hof die door belanghebbende gestelde bedoeling van partijen wél van belang, temeer ook nu partijen zich in het vervolg daarnaar hebben gedragen. Dat belanghebbende per abuis bij de doorbetaling van een deel van het dividend aan zijn kinderen van een onjuiste verhouding uitging, noch dat de doorbetaling door [F] van het ontvangen dividend niet onverwijd heeft plaatsgevonden acht het Hof in dezen van doorslaggevend belang. In dit verband hecht het Hof geloof aan de verklaring van belanghebbende dat hij te goeder trouw uitging van de juistheid van de gehanteerde verhoudingen, dat niet bewust met betalingen is geschoven en dat uiteindelijk, nadat duidelijkheid over de onderhavige materie is verkregen, een afrekening met zijn kinderen zal plaatsvinden op basis van de juiste verhoudingen. Dit alles leidt het Hof tot de conclusie dat de herstructurering niet heeft geleid tot een fiscaal relevante verschuiving van de economische belangen en dat voor dit geding door [F] uitgegeven cv cva [C], ook na de herstructurering waarbij [H] werd tussengeschoven, moeten worden vereenzelvigd met het economische belang bij de cva [H].

4.12

[F] heeft op 28 februari 2008 121 cva [H] overgenomen van de vertrekkende operational manager van [D]. Zoals hiervoor

reeds opgemerkt hecht het Hof geloof aan de verklaring van belanghebbende dat [F] ook hierbij handelde met gebruikmaking van haar voorkeursrecht als eigenaar van cva [H]. Bij gebrek aan een daadwerkelijke doorcertificering door [F] van deze 121 cva [H] acht het Hof aannemelijk, in het licht van hetgeen geoordeeld is in 4.11, dat het economische belang bij deze 121 cva [H] belanghebbende aanging voor 771/851 gedeelte. [F] bezat immers 972 cva [H], daar zijn partijen het over eens, maar daarvan waren er 121 niet doorgecertificeerd. Van de wel doorgecertificeerde cva [C] bezat belanghebbende 405 cva (uit december 2006) plus 31 cva (uit juli 2007) ofwel 436 cva [C] die zijn omgeruild tegen (verhouding 1: 1,7686) 771 cva [H]. Afgerond was belanghebbende derhalve gerechtigd tot het economische belang bij 881 cva [H] (771 plus 771/851 maal 121), ofwel, bij een nominaal aandelenkapitaal van 18.001 stuks, 4,89 percent.

4.13

Op 24 juni 2008 heeft belanghebbende 45 cva [H] verkocht aan zijn kinderen. Hoewel moet worden geconstateerd dat bij gebreke van de juiste statuten en administratievoorwaarden van [F] in werkelijkheid (nog) geen sprake was van cva [H], is het Hof van oordeel, ook hier in het licht van hetgeen is geoordeeld in 4.11, dat partijen bij die overeenkomst kunnen worden gevolgd in hun eensluidende standpunt dat zij meenden in het bezit te zijn van cva [H] en dat belanghebbende op deze wijze het economische belang bij 45 cva [H] kon overdragen aan zijn kinderen. Tussen partijen was volstrekt helder wat zij wensten over te dragen, zodat geconstateerd moet worden dat, wat er verder zij van de doorcertificering en de gebreken daarin, met de overeenkomst civielrechtelijk het economische belang bij 45 cva [H] werd overgedragen. Feiten of omstandigheden die nopen tot de conclusie dat in fiscale zin moet worden afgeweken van de tussen belanghebbende en zijn kinderen geldende civiele werkelijkheid zijn door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt. Dat belanghebbende op deze wijze kon voorkomen dat bij hem, na de op handen zijnde amortisatie van een gedeelte van de aandelen [H], een aanmerkelijk belang ontstond kan niet als zodanig gelden. Deze mogelijkheid heeft de wetgever immers bewust onder ogen gezien en aanvaard. Voorts kan in het midden blijven wat de gevolgen zijn van het achterwege blijven van de in de overeenkomst van 24 juni 2008 aangekondigde notariële akte "om de overdracht vast te leggen". De overeenkomst zelf legt immers voldoende vast (een notariële akte is niet vereist) en het economische belang bij de cva [H], waarbij fiscaalrechtelijk moet worden aangesloten, ging over bij het sluiten van de obligatoire overeenkomst en niet bij de levering, nog daargelaten dat de levering van (cv) cva bij notariële akte niet noodzakelijk is. Na de overeenkomst van 24 juni 2008 was belanghebbende nog gerechtigd tot 771 minus 45 = 726 cva [C] die zijn te vereenzelvigen met 726 plus (726/851 maal 121 =) 103, ofwel 829 cva [H]. Dit is een belang van 4,61 percent (829/180,01) welk belang, na de amortisatie stijgt tot 4,88 percent (829/169,68).

4.14

Ook het verlijden van de notariële akten van 13 februari 2009 brengt niet met zich dat bij belanghebbende een aanmerkelijk belang is ontstaan. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben daarin, als vertegenwoordigers van hun kinderen en belanghebbende tevens als bestuurder van [F], vastgelegd in welke verhouding de cva daarna zijn verdeeld. Die verdeling leidde tot een kleiner belang van belanghebbende dan eerder het geval was. Ook voor zover, per abuis uitgaande van onjuiste verhoudingen, hierbij van een onjuiste betaling en verrekening is uitgegaan hecht het Hof geloof aan de verklaring van belanghebbende dat hij te goeder trouw uitging van de juistheid van de gehanteerde verhoudingen, dat niet bewust met betalingen is geschoven en dat uiteindelijk, nadat duidelijkheid over de onderhavige materie is verkregen, een afrekening met zijn kinderen zal plaatsvinden op basis van de juiste verhoudingen. Ook voor de cva zoals die na het verlijden van de notariële akten waren verdeeld tussen belanghebbende en zijn kinderen geldt naar het oordeel van het Hof dat het economische belang van belanghebbende bij de cva [C] kan worden vereenzelvigd met een economisch belang bij de cva [H].

4.15

Met betrekking tot de vraag of [F] als een transparante stichting moet worden aangemerkt heeft de Rechtbank overwogen:

36.

Naar het oordeel van de rechtbank is [F] aan te merken als een gewone stichting. Verweerder heeft onder meer aangevoerd dat deze stichting transparant is. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 19 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2694, is daarvoor vereist dat eiser over de vermogensbestanddelen van [F] kon beschikken als ware het zijn eigen vermogen. Dit dient op basis van de feiten te worden beoordeeld. Welke feiten daarvoor relevant (kunnen) zijn, kan behalve uit dit arrest ook uit het arrest van de Hoge Raad van 23 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW4102, worden afgeleid.

37.

In dit geval acht de rechtbank doorslaggevend dat eiser enig bestuurder van [F] was en dat de zeggenschap over [F] uitsluitend bij hem berustte. Hij is degene die op door hem uitgekozen momenten betalingen tussen [F] enerzijds en hemzelf en de kinderen anderzijds uitvoerde, deels in afwijking van de juridische verhouding tussen hem en de kinderen vanwege de door hem veronderstelde verhouding in gerechtigheid. Daarbij is de dividenduitkering ter zake van de verhangings van [C] in eerste instantie door [F] geheel aan eiser uitbetaald, die vervolgens een deel passend bij de gerechtigheid van de kinderen

aan elk van de kinderen heeft uitbetaald.

38.

Gelet op deze feiten moet geconcludeerd worden dat eiser kon beschikken over het vermogen van [F] als ware het zijn eigen vermogen. Dat een deel van het vermogen aan de kinderen is betaald, maakt dit niet anders. Het gehele vermogen van [F] dient als vermogen van eiser te worden beschouwd. Nu niet in geschil is dat het belang van [F] ten tijde van de dividenduitkeringen in 2010 meer dan 5% bedroeg, is sprake van een voordeel uit aanmerkelijk belang.

4.16

Ook in de in 4.15 geciteerde oordelen volgt het Hof de Rechtbank niet. [F] had een zelfstandige betekenis voor de relatie tussen belanghebbende en de overige certificaathouders van [C] en later [H], en voor de relatie tussen belanghebbende en de kinderen. Buiten twijfel is immers dat de kinderen zelfstandige vermogensrechten hebben jegens [F] welke belangen niet slechts door belanghebbende maar ook door zijn echtgenote kunnen worden behartigd. Buiten twijfel is voorts dat één van de kinderen, nadat hij meerderjarig werd, zijn belangen bij de [F] of wat daaruit financieel voor hem is voortgekomen, heeft behouden. Belanghebbende was enig bestuurder van [F] maar de statuten verhinderden dit niet. Dat belanghebbende niet op de formeel juiste wijze is herbenoemd acht het Hof in dit verband minder belangrijk. Belanghebbende heeft de functie van bestuurder uitgeoefend op de momenten dat dat nodig was. [F] had, naast de cva [H] (nagenoeg; zij had wel een bankrekening en moest haar eigen beheerkosten kunnen betalen) geen vermogen. Weliswaar konden in [F] geen stemrechten achterblijven zoals de Rechtbank met juistheid heeft overwogen, maar uit haar cva [H] vloeide wel een (eigen) voorkeursrecht voort. Belanghebbende heeft, als bestuurder van [F] dat voorkeursrecht namens [F] ook daadwerkelijk uitgeoefend op grond waarvan nieuwe cva in het vermogen van [F] terechtkwamen en niet in het vermogen van belanghebbende. Dat belanghebbende de bij [F] binnenkomende dividenden aan zichzelf doorbetaalde ziet het Hof niet als een beschikken over het vermogen van [F] als ware dat van hemzelf, maar als een handelen waartoe belanghebbende op grond van zijn bestuurderschap verplicht was. Belanghebbende kon en mocht in wezen als bestuurder van [F] ook niet anders. Ook de omstandigheid dat de delen van de dividenden die de kinderen toekwamen niet rechtstreeks aan hen maar via belanghebbende zijn betaald acht het Hof eveneens van onvoldoende belang om te oordelen dat [F] als transparant moet worden aangemerkt. Het Hof betreft daarbij dat belanghebbende als bestuurder van [F] niet alleen gerechtigd, maar zelfs verplicht was de voor de kinderen bestemde dividenden over te maken naar (de rekening van) een van de wettelijke vertegenwoordigers van die kinderen. Gesteld noch aannemelijk geworden is dat belanghebbende de aldus ontvangen dividenden waartoe de kinderen waren gerechtigd, voor hemzelf gehouden heeft. Van enig ander vermogen dan de cva en de – verplicht doorbetaalde – liquide middelen uit de ontvangen dividenden was geen sprake. Er was overigens dus niets waarover belanghebbende vrijelijk kon beschikken. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur geen feiten of omstandigheden gesteld en aannemelijk gemaakt op grond waarvan aan de zelfstandige betekenis van [F] moet worden voorbijgegaan en het vermogen van [F] in volle omvang, dus ook de delen die de kinderen aangaan, aan belanghebbende moet worden toegerekend.

4.17

Uit het vorenstaande volgt dat naar het oordeel van het Hof moet worden uitgegaan van de zelfstandigheid van [F]. Het economische belang bij het vermogen van [F], de cva [H], behoort belanghebbende en zijn kinderen toe in de verhouding van de verdeling van de cv cva. Op grond daarvan kan, zowel door de uitzondering in onderdeel a als de uitzondering in onderdeel b. van het tweede lid van artikel 2.14a Wet IB 2001, geen sprake zijn van een afgezonderd particulier vermogen.

4.18

Naar het oordeel van het Hof vloeit het recht van belanghebbende om certificaten van aandelen en cumprefs [C] te verwerven voort uit de overeenkomst die belanghebbende in 2006 sloot bij de indiensttreding bij [D]. In zoverre is sprake van, zoals door de Inspecteur genoemd, verknochtheid met belanghebbende. Het staat echter vast, en tussen partijen is niet in geschil, dat het recht op cva [C] is uitgeoefend door levering van die cva in december 2006 aan [F]. Daarmee hebben die cva het vermogen van belanghebbende verlaten en is de band met de dienstbetrekking van belanghebbende en de zogenoemde verknochtheid doorbroken. Het stond belanghebbende vrij de cv cva te vervreemden aan of door [F] te doen uitgeven aan zijn kinderen. Aan de eerdere verknochtheid van belanghebbende met de cva [C] kan in het onderhavige jaar niet een als voordeel uit aanmerkelijk belang of anderszins te belasten voordeel worden ontleend of toegerekend.

Slotsom

4.19

Gelet op het vorenstaande is het hoger beroep van belanghebbende gegrond. De uitspraak van de Rechtbank en die van de Inspecteur moeten worden vernietigd. De opgelegde aanslag moet worden verminderd tot een aanslag, opgelegd naar de door belanghebbende gedane aangifte. Gesteld noch gebleken is dat belanghebbende het belastbare inkomen uit werk en woning of het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in die aangifte tot een te laag bedrag heeft opgenomen.

5. Griffierecht en proceskosten

Nu het Hof het hoger beroep gegrond verklaart dient dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht te vergoeden. Naar het oordeel van het Hof zijn er geen bijzondere omstandigheden aanwezig die aanleiding geven af te wijken van het in artikel 2, eerste lid, van het Besluit opgenomen tarief. Het Hof zal, bij de toepassing van dat Besluit, uitgaan van factor twee voor het gewicht van de zaak (zeer zwaar).

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het bezwaar, het beroep en het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 498 voor de kosten in de bezwaarfase (2 punten (bezwaarschrift en hoorzitting) wegingsfactor 2 € 249), € 2.505 voor de kosten in eerste aanleg (2,5 punten (beroepschrift, conclusie van repliek en bijwonen van de zitting) wegingsfactor 2 € 501) en € 2.004 voor de kosten in hoger beroep (2 punten (hogerberoepschrift en bijwonen van de zitting) wegingsfactor 2 € 501), ofwel in totaal op € 5.007.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank,
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraken van de Inspecteur,
- vermindert de aanslag tot een aanslag, conform de aangifte berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 3.535.844 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 1.168.139,
- vermindert de heffingsrente dienovereenkomstig,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 5.007,
- gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 45 in verband met het beroep bij de Rechtbank en € 124 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Voorgaande uitspraak

Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris:

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 2.14a, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), 4.6, onderdeel a, van de Wet IB 2001 en/of artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof heeft geoordeeld dat ondanks dat belanghebbende als oprichter/enig bestuurder van een afgezonderd particulier vermogen feitelijk zelf een belang had in [C] B.V./ [H] B.V. van meer dan 5%, toch heeft geoordeeld dat belanghebbende geen aanmerkelijk belang had omdat het steeds zijn bedoeling is geweest dat een deel van dat belang aan zijn minderjarige kinderen toegerekend had moeten worden, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen.

Feitelijk kader

1.

Belanghebbende, voorheen werkzaam bij het private equity fonds [B] B.V. (hierna: [B]), is op 1 januari 2007 in dienst getreden bij het door [B] via haar dochtermaatschappij [C] B.V. verworven [D] zoals is overeengekomen op 14 november 2006.

2.

[B] wenste het management van [D] te binden aan de onderneming en in dat kader heeft belanghebbende via de door hem op 28 december 2006 opgerichte stichting administratiekantoor [F] (hierna: StAK [F]) certificaten van gewone aandelen [B] B.V. verworven.

3.

Belanghebbende is oprichter en enig bestuurder van StAK [F].

4.

Belanghebbende verworft 1.210 certificaten van aandelen (hierna: cva) van cumulatief preferente aandelen en StAK [F] 450 cva van gewone aandelen [C]. Het belang van StAK [F] in [C] bedroeg bij aanvang $450/10.000 = 4,5\%$.

5.

De 450 cva van gewone aandelen [C] B.V. zijn eind december 2006 op initiatief van belanghebbende door [F] doorgecertificeerd naar belanghebbende en zijn drie minderjarige kinderen in de verhouding 405:15:15:15.

6.

Op 6 juli 2007 heeft StAK [F] 31 cva van gewone aandelen [C] bijgekocht van een uit dienst getreden werknemer van [D]. Deze 31 cva zijn allemaal doorgecertificeerd aan belanghebbende. Hij heeft op dat moment dus een (middellijk) belang van 436 cva. Het totale aantal gewone aandelen [C] B.V. bedraagt op dat moment 10.178. Belanghebbendes aandeel bedraagt dan $436/10.178 = 4,2837\%$.

7.

Op 6 december 2007 heeft een herstructurering plaatsgevonden, waarbij de aandelen [C] B.V. zijn geruild tegen aandelen [H] B.V. In dit kader ontving StAK [F] 851 van de 18.001 cva [H]. Het belang van StAK [F] in [H] bedraagt dan 4,7275%. De cva [H] worden niet doorgecertificeerd naar belanghebbende en zijn drie kinderen. Belanghebbende en zijn kinderen houden dus door StAK [F] uitgegeven certificaten van cva [C], terwijl StAK [F] die cva [C] niet langer bezit.

8.

Op 12 februari 2008 treedt weer een werknemer van [D] uit dienst en wordt door StAK [F] een deel van de cva [H] van die werknemer overgenomen, te weten 121 stuks. StAK [F] bezit nu $851 + 121 = 972$ cva [H] een belang van 5,4%. Op dat moment zijn de cva [H] niet gedeeltelijk doorgecertificeerd naar de kinderen van belanghebbende.

9.

Op 26 juni 2008 zijn 1.033 cva [H] ingekocht en geamortiseerd. Vooruitlopend op deze inkoop en amortisatie, zoals beschreven in punt 8, heeft belanghebbende een overeenkomst gesloten met zijn drie kinderen, waarbij is overeengekomen dat belanghebbende aan ieder van hen 15 cva [H] verkoopt.

10.

Op 22 juli 2008 zijn de aandelen [H] gesplitst in de verhouding 1:2, zodat StAK [F] vanaf dat moment 1.944 cva [H] hield.

11.

Op 13 februari 2009 zijn drie notariële akten gepasseerd. In de eerste akte is in afwijking van de eerdere akte van 6 juli 2007 (zie punt 6) vastgelegd dat de 31 nieuwe cva [C] doorgecertificeerd zijn aan belanghebbende (28 stuks) en zijn drie kinderen (ieder 1). Niet in geschil is dat deze akte nietig is.

12.

De tweede akte betreft het doorcertificeren van de op 28 februari 2008 verkregen 121 cva [H] 61 aan belanghebbende en 20 aan elk van zijn drie kinderen.

13.

In de derde akte wordt vastgelegd dat StAK [F] 972 certificaten van cva [H] uitgeeft, 831 aan belanghebbende en 47 aan elk van zijn drie kinderen.

14.

In augustus 2010 is [D] verkocht aan een Amerikaans private equity fonds voor een bedrag van € 520.000.000. StAK [F] heeft in augustus en september 2010 resp. € 19.730.680 en € 1.850.274 netto dividend (na aftrek van 15% dividendbelasting) ontvangen op de cva [H].

15.

In geschil is of belanghebbende vanaf 12 februari 2008 (fictief) aanmerkelijk belanghouder is.

Toelichting

Kwalificatie feitelijk kader

Uit bovenstaand feitelijk kader volgt dat vanaf 12 februari 2008 door StAK [F] een belang van meer dan 5% in de vorm van cva [H] wordt gehouden. Van dit belang is op geen enkele manier door StAK [F] iets doorgecertificeerd naar belanghebbende en/of de drie kinderen van belanghebbende. Met andere woorden de kinderen hebben op dat moment (middellijk) geen enkel belang in [H]. Dat belanghebbende een andere bedoeling had, als dat op dat moment al het geval was, maakt dat niet anders.

Voorts staat vast dat belanghebbende de oprichter en enig bestuurder is van StAK [F]. Nu belanghebbende op dat moment ook geen certificaten van cva [H] heeft, zijn de cva [H] eigendom/bezit van StAK [F]. Daarmee is ten aanzien van StAK [F] hetzij sprake van een transparante stichting, hetzij sprake van een afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV) en worden de bezittingen van StAK [F] op grond van de transparantie c.q. op grond van artikel 2.14a, eerste lid, van de Wet IB

2001 toegerekend aan belanghebbende, tevens de insteller/oprichter van de APV.

Daarmee voldoet belanghebbende vanaf 12 februari 2008 aan de voorwaarden van artikel 4.6, eerste lid, van de Wet IB 2001 en is hij aanmerkelijkbelanghouder.

Toelichting op de kwalificatie

Uit de wetsgeschiedenis, waar ook het Hof (r.o. 4.1) naar verwijst, volgt:

‘Daarin is uitdrukkelijk gekozen voor een *formeel* criterium voor het ontstaan van een aanmerkelijk belang waarbij, voor de bepaling of de grens van vijf percent is overschreden, rekening wordt gehouden met het *aandelenbezit* in dezelfde vennootschap van de partner van de belastingplichtige maar niet met het *aandelenbezit* van de overige verwanten in de rechte of in de zijlijn.’

Dat formele criterium voor het aanmerkelijk belang betekent echter niet alleen dat aandelenbezit van bijvoorbeeld kinderen niet meetelt voor de 5%-grens, zoals het Hof in r.o. 4.1 terecht opmerkt, maar ook dat er formeel juridisch (civielrechtelijk) sprake moet zijn van aandelenbezit of daarmee te vereenzelvigen certificatenbezit om een deel van de aandelen of cva toe te rekenen aan een ander.

In r.o. 4.3 haalt het Hof de jurisprudentie van de HR aan (cursivering toegevoegd):

‘Uit die rechtspraak vloeit voort dat de *houder van certificaten van aandelen* die het volledige economische belang bij de achterliggende aandelen vertegenwoordigen, *mits hij voldoet aan de daaraan gestelde formele criteria*, wordt aangemerkt als aanmerkelijkbelanghouder.’

Zoals hierna zal blijken zijn de kinderen na de herstructurering van december 2007 geen houder (meer) van certificaten van cva. Zij voldoen ook niet aan de formele criteria voor vereenzelviging van aandelen met cva.

Dat belanghebbende overigens de bedoeling had om uit het aanmerkelijk belang te blijven door een deel van zijn belang aan zijn minderjarige kinderen toe te rekenen, is nimmer in discussie geweest. De vraag is echter of dit in dit geval kan en zo ja, of belanghebbende daar in casu in is geslaagd, nu een en ander formeel juridisch (civielrechtelijk) niet c.q. niet goed is geregeld. Ik werk dit hieronder nader uit.

1. Leidt een doorcertificering in z'n algemeenheid en in dit geval tot verwatering c.q. voorkoming van een aanmerkelijk belang?

Het Hof beantwoordt deze vraag in r.o. 4.5 bevestigend door op te merken:

‘Dat daardoor de mogelijkheid van het op oneigenlijke wijze laten verwateren van het aanmerkelijk belang zou worden vergroot, vermag het Hof niet in te zien. Immers, ook zonder tussenkomst van StAK [F] en het door StAK [F] doorcertificeren van cva [C] zou belanghebbende een deel van de cva [C] aan zijn minderjarige kinderen hebben kunnen doen toekomen.’

En daarvóór heeft het Hof in r.o. 4.2 overwogen:

‘4.2

Geen rechtsregel verhinderde belanghebbende zijn deelname in de cva [C] in 2006 zo te regelen dat hij 90 percent daarvan verkreeg en zijn kinderen gezamenlijk 10 percent.’

Dat verhinderde inderdaad geen rechtsregel, maar dat verhinderde [B] wel. Zoals in meerdere stukken door de inspecteur is gesteld, was het onmogelijk dat belanghebbendes kinderen cva [C] zouden verwerven. Als dat anders was geweest, dan had belanghebbende dat wet gedaan en was deze procedure niet gevoerd. [B] wilde echter logischerwijze alleen maar met de managers van als houders van cva van doen hebben en niet (aan)verwanten van die managers.

Vanzelfsprekend heeft [B] er vervolgens geen invloed op wat de managers met de (toekomstige) opbrengsten van de cva doen, die mogen ze, eventueel reeds bij voorbaat, aan iedereen doen toekomen. Dat maakt de kinderen echter geen houder van de cva, dus de doorcertificering is wel degelijk een oneigenlijke verwatering.

Dit spreekt nog te meer nu r.o. 4.5 van het Hof in strijd is met hetgeen het Hof in r.o. 4.18 oordeelt:

‘Naar het oordeel van het Hof vloeit het recht van belanghebbende om certificaten van aandelen en cumprefs [C] te verwerven voort uit de overeenkomst die belanghebbende in 2006 sloot bij de indiensttreding bij [D]. In zoverre is sprake van, zoals door de Inspecteur genoemd, verknochtheid met belanghebbende.’

Maar dan vervolgt het Hof met:

‘Het staat echter vast, en tussen partijen is niet in geschil, dat het recht op cva [C] is uitgeoefend door levering van die cva in december 2006 aan StAK [F]. Daarmee hebben die cva het vermogen van belanghebbende verlaten en is de band met de dienstbetrekking van belanghebbende en de zogenoemde verknochtheid doorbroken. Het stond belanghebbende vrij de cv cva te vervreemden aan of door StAK- [F] te doen uitgeven aan zijn kinderen. Aan de eerdere verknochtheid van belanghebbende met de cva [C] kan in het onderhavige jaar niet een als voordeel uit aanmerkelijk belang of anderszins te belasten voordeel worden ontleend of toegerekend.’

Die verknochtheid is echter helemaal niet verbroken met de doorcertificering door belanghebbende. Juist om dit te voorkomen moest StAK [F] ook partij zijn bij de aandeelhoudersovereenkomst door het addendum van 28 december 2006 mede te ondertekenen. En daarmee bleef de verknochtheid met de dienstbetrekking bestaan. Dit volgt ook uit de gang van zaken bij belanghebbendes vertrek in juli 2009. Ingevolge de aandeelhoudersovereenkomst was hij een zogenoemde 'bad leaver' (vertrek binnen 3 jaar) en moest StAK [F] in beginsel alle cva inleveren tegen de verkrijgingsprijs. Er was maar één partij die kon afzien van het invoeren van deze bepaling in de overeenkomst en dat was [B] en dat heeft [B] gedaan (omdat belanghebbende niet naar een concurrent vertrok) door te besluiten dat belanghebbende (lees StAK [F]) de cva mocht behouden. Als de band met de dienstbetrekking al zou zijn verbroken en daarmee de verknochtheid, dan is dat bij belanghebbendes vertrek in juli 2009 geweest en niet eerder. Met het erkennen van de verknochtheid – die dus, anders dan het Hof oordeelt, niet is verbroken voordat belanghebbende in februari 2008 een belang verkrijgt dat groter is dan 5% – haalt het Hof het eigen oordeel, dat een doorcertificering in z'n algemeenheid kan ter voorkoming van een aanmerkelijk belang, weer onderuit, want in casu kan dit nu juist niet door de verknochtheid. In zoverre is dus reeds sprake van een onbegrijpelijk oordeel.

Als de door belanghebbende gehanteerde constructie, zoals het Hof in r.o. 4.1 t/m 4.5 aangeeft, echter wel mogelijk zou zijn, dan geldt nog steeds de eis: mits formeel juridisch goed uitgevoerd.

En dat is in casu niet het geval. En hierin zit de kern van de zaak.

2. Civielrechtelijke onvolkomenheden/fouten

Feiten

Cruciaal in deze zaak zijn de volgende twee feiten, opgenomen in r.o. 2.11, 2.12 en 2.14 van de uitspraak (cursivering toegevoegd):

2.11

Op 6 december 2007 heeft een herstructurering plaatsgevonden op basis van een certificaathoudersbesluit waarbij, kort gezegd, aandelen [C] zijn geruild tegen aandelen [H] B.V. (hierna: [H]). Na de ruil hield [B] de niet meer gecertificeerde aandelen [C] die op haar beurt moedermaatschappij van [H] was, en hielden de certificaathouders door middel van StAK [C] certificaten van aandelen [H] (hierna: cva [H]). De statuten en de administratievoorwaarden van StAK [C] werden daar op dezelfde datum op aangepast. Het aandelenkapitaal van [H] bedroeg 18.001 gewone aandelen zodat de ruilverhouding 1:1,7686 was. StAK [F] verkreeg op die wijze (afgerond) 851 cva [H].

2.12

De statuten noch de administratievoorwaarden van StAK [F] zijn ter gelegenheid van de herstructurering en de aandelenruil gewijzigd.

2.14

Eén van de werknemers van [D] die – onder meer – 121 cva [H] bezat, is per 12 februari 2008 uit dienst getreden. De cva [H] van die werknemster zijn (uiteindelijk) overgenomen door drie zittende houders van cva StAK. [H] heeft 121 cva [F] overgenomen. *Hiervoor heeft StAK [H] toen geen certificaten van certificaten van aandelen uitgegeven.* StAK [F] was op dat moment derhalve houder van $(851 + 121 =) 972$ cva[H].'

3. Gevolgen van deze feiten

Geen sprake meer van doorcertificering

Als het oordeel van het Hof juist is – het gaat bij aandelen en certificaten om de bedoeling van personen – dan had bij de verhangings van [C] B.V. onder [H] B.V. de certificering bij StAK [E] ook niet aangepast hoeven te worden. Dat is echter wel gebeurd.

Als die niet was aangepast, dan hadden [B] en de managers aandelen [H] B.V. gehouden in plaats van cva [H] Dan had [B] op basis van de mening van het Hof tegen de managers kunnen zeggen 'de bedoeling van partijen was altijd dat ik, [B], alle stemrechten op die aandelen zou krijgen, die had ik via de certificering op de aandelen [C], en die heb ik dus nu op alle aandelen[H], we zijn het alleen even vergeten te regelen'.

Als een van de managers in die situatie zijn stemrecht op de aandelen [H] had willen uitoefenen, dan was voormelde opmerking van [B] civielrechtelijk een kansloze stelling. En wat betreft aandelen en certificaten volgt het fiscale het civiele. Dat zou alleen in die situatie niet hebben uitgemaakt, want het had bij een foutieve certificering c.q. niet certificering van de aandelen [H] voor het aanmerkelijk belang niet uitgemaakt of nu aandelen [H] of cva [H] worden gehouden, de cva aandelen [H] en [C] waren te vereenzelvigen met de aandelen [H] en [C].

Maar als belanghebbende het bij zijn StAK vergeet te regelen, houdt dit in dat de gerechtigheid tot de cva via de certificaten van cva wegvalt en dat heeft wél gevolgen voor het aanmerkelijk belang.

Aan voormelde 2 feiten heeft de Rechtbank dan ook terecht fiscale consequenties verbonden, zoals die door het Hof in r.o. 4.10 worden geciteerd:

Wat betreft het 1^e feit:

'De statuten van StAK [F] zijn echter niet gewijzigd. Eiser heeft ook zijn certificaten van certificaten [C] niet ingeleverd. Hij is derhalve houder van certificaten van certificaten [C] gebleven. De onderliggende certificaten zijn echter ingeleverd door StAK [F] en vervangen door certificaten [H]'.
'

En verder, wat betreft het 2^e feit

'Na de verhangings heeft StAK [F] – in eerste instantie – geen certificaten van certificaten [H] uitgegeven. Daarmee is het vermogensrecht dat in StAK [F] is gekomen niet in economische zin op eiser en/of zijn kinderen overgegaan.'

Ook bij de verkrijging in februari 2008 van de 121 cva [H] gebeurt dit niet, zelfs in geheel 2008 worden er geen certificaten van [H] cva uitgegeven door StAK [F].

Het Hof overweegt echter in r.o. 4.11:

'Naar het oordeel van het Hof kan aan deze gang van zaken (het niet wijzigen van de statuten en de administratievoorwaarden van StAK [F] en het niet formeel vervangen van cv cva [C] door cv cva [H]), niet het zeer verstrekken gevolg worden verbonden dat belanghebbende en zijn kinderen plotseling het economische belang bij de cva [H] verloren'.

Nu echter geen sprake is van bezit van certificaten van cva [H] bij de kinderen en er op geen enkele manier voldaan wordt aan de voorwaarden voor vereenzelviging, kan het niet zo zijn dat op basis van enkel een bedoeling uitgegaan wordt van een civielrechtelijk geheel andere situatie. Iemand (in casu belanghebbende) kan niet een ander persoon (in casu zijn kinderen) aandeelhouder of certificaathouder maken omdat hij dat zo graag wil c.q. omdat dit zijn bedoeling is. Daarvoor moeten er aandelen of certificaten *zijn* en die andere persoon moet die dan ook *hebben/verkrijgen*. De economische gerechtigdheid loopt via aandelen of cva. In casu zijn er geen certificaten van cva [H] en heeft ook niemand die verkregen in 2008 (het jaar waarin de 5% wordt overschreden). Met de Rechtbank acht ik dat 'verstrekken' gevolg dan ook onvermijdelijk. Het economische belang bij de aandelen [H] stopt daardoor, net als bij de andere managers, bij de cva [H], er is verder geen economisch belang ontstaan via certificaten van cva [H] zoals dat er via de certificaten van cva [C] (mogelijk) wel was.

Dit volgt duidelijk uit de certificeringsvoorwaarden van StAK [F] Die bepalen, bij het ontbreken van een nadere overeenkomst, wat er moet gebeuren. Dat gaat voor op de bedoelingen van partijen (lees: belanghebbende). In onderdeel 6.3 van de certificeringsvoorwaarden staat dat StAK [F] bij vervreemding (en dat gebeurt bij de inbreng van de aandelen [C] BV in [H] BV) de opbrengst moet uitkeren aan de houders van certificaten van cva's. Daarmee ontstaat een schuld aan de houders van die certificaten van cva's. StAK [F] heeft niet de verkregen cva [H] uitgekeerd aan belanghebbende en zijn kinderen, daarmee zijn de cva [H] eigendom/bezit van StAK [F] gebleven. Het was zelfs niet toegestaan om de cva [H] aan de kinderen te leveren. StAK [F] houdt derhalve een niet doorgecertificeerd belang in [H] en wordt daarmee een transparante stichting/APV. De doorcertificering is per december 2007 ten einde, de kinderen van het economische verkeer op dat moment van de vervreemde aandelen [C]. Zij hebben echter geen recht/belang (verkregen) bij de cva [H].

Opmerkelijk in dit kader is wat het Hof in r.o. 4.7 overweegt over de akte van 7 juli 2007, die volgens belanghebbende fout zou zijn. Daar overweegt het Hof:

'Dat een en ander formeel niet is uitgevoerd overeenkomstig de bedoeling van belanghebbende en zijn kinderen moet voor zijn rekening blijven.'

Dus hier hanteert het Hof (terecht) wel een formeel criterium, maar op het punt van de doorcertificering (in het geheel niet uitgevoerd, in strijd met belanghebbendes bedoeling) doet het Hof dit niet.

De gevolgen van het einde van de doorcertificering worden te meer duidelijk indien (belanghebbende na de verkrijging door StAK [F] van de 121 cva [H] in de loop van 2008 alle cva had vervreemd of hij in de loop van 2008 was overleden. De kinderen hadden dan geen enkele gerechtigdheid tot de cva [H] (die zij, als een doorcertificering al mogelijk zou zijn, tot december 2007 via de certificaten van cva wel hadden op het economisch belang van de aandelen [C]. Het economisch eigendom van de cva [H] berust bij StAK [F], dat een APV geworden is. En langs die weg (artikel 2.14a Wet IB 2001), of die van de transparantie, worden dan alle bezittingen van StAK [F] aan belanghebbende toegerekend.

Het Hof concludeert echter (eind r.o. 4.11)

'Dit alles leidt het Hof tot de conclusie dat de herstructurering niet heeft geleid tot een fiscaal relevante verschuiving van de economische belangen en dat voor dit geding door StAK [F] uitgegeven cv cva [C], ook na de herstructurering waarbij [H] werd tussengeschoven, moeten worden vereenzelvigd met het economische belang bij de cva [H].'

Dat oordeel geeft blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is ook onbegrijpelijk.

Vereenzelviging van certificaten van cva [C] met cva [H] is niet mogelijk. De aandelen in tussenhoudster [C] B.V. zijn

nimmer te vereenzelvigen met de aandelen in de holdingvennootschap [H]

Duiding overeenkomst 24 juni 2008

Deze overeenkomst, waarin niet bestaande, niet uitgegeven certificaten van cva [H] worden verkocht/gekocht is niet meer en niet minder dan het verkopen/kopen van een stukje van de latere opbrengst van de cva aan [H] de kinderen, maar dit maakt de kinderen niet tot houder of certificaatouder van de cva [H] In het licht van de hiervoor in onderdeel 2 vermelde en vastgestelde twee feiten is het oordeel in r.o. 4.13 dan ook onbegrijpelijk.

APV

Een ander gevolg van voormelde feiten (certificaten van cva [H] bestaan niet en er zijn geen certificaten van cva [H] uitgereikt) is dat het vermogen (cva [H] plus liquide middelen) in StAK [F] aan alle voorwaarden voor een APV voldoet. Daar kan de bedoeling van belanghebbende geen verandering in brengen. Op grond van artikel 2.14a dienen alle bezittingen van deze APV toegerekend te worden aan de oprichter van deze APV, te weten belanghebbende. Zie in dit kader ook hetgeen de inspecteur heeft aangedragen in:

- Verweerschrift in eerste feitelijke instantie, pag. 21,22;
- Conclusie van dupliek in eerste feitelijke instantie, pag. 8,9;
- Verweerschrift in hoger beroep, pag. 9, 15.

Het in r.o. 4.17 vermelde oordeel, dat geen sprake is van een APV is dan ook onjuist.

4. Oordeel 4.12 is in strijd met feiten

Feitelijk staat vast dat belanghebbende:

- de koopsom voor de in februari 2008 door StAK [F] verworven cva [C] volledig zelf heeft betaald;
- zich deze koopsom volledig heeft laten vergoeden vanuit StAK [F];
- pas in juni 2008 maatregelen (de overeenkomst van 24 juni 2008) heeft genomen om te trachten niet in een aanmerkelijk belangpositie te geraken als gevolg van de eind juni 2008 geplande inkoop van cva [H] van de andere managers.

Uit deze feiten kan maar één conclusie worden getrokken. Belanghebbende heeft zich gedragen als economisch eigenaar van alle 121 in februari 2008 verworven cva [H] (net als van de in juli 2007 verworven cva [C]). Met andere woorden in februari 2008 had belanghebbende nog helemaal niet de bedoeling om (een deel van) de nieuwe verkregen cva [H] bij zijn kinderen te plaatsen. Die bedoeling kreeg hij pas later.

Uit deze feiten volgt dat belanghebbende er in februari 2008 van uit ging dat hij alle 121 cva [H] (economisch) zelf kon nemen omdat hij er nog van uitging dat hij vanwege de oorspronkelijke 90/10 verdeling van de ultimo 2006 door StAK [F] verworven cva [C] met de bijgekochte 121 cva nog niet in het aanmerkelijk belang zou komen. Om diezelfde reden had belanghebbende bij de eerdere verwerving van de cva [C] in juli 2007 alleen aan zichzelf certificaten van cva [C] laten uitreiken en niet aan zijn kinderen (zie punt 6 feitelijk kader).

Die gedachte – nog geen belang boven de 5% door de toedeling van 10% van de cv cva [C] in december 2006 aan de kinderen – klopt ook bij de verwerving van de cva [H] in februari 2008. Vanuit dat zelfde uitgangspunt zou belanghebbende door de geplande inkoop in juni 2008 echter wel in het aanmerkelijk belang terecht komen. Dat verklaart dan ook dat eerst op dat moment, en niet reeds in februari 2008, getracht is om alsnog een stukje economisch belang met betrekking tot de in februari 2008 door StAK [F] verworven cva [H] bij de kinderen te leggen.

Onjuist en onbegrijpelijk en feitelijke grondslag missend is dan ook r.o. 4.12:

'Zoals hiervoor reeds opgemerkt hecht het Hof geloof aan de verklaring van belanghebbende dat StAK [F] ook hierbij handelde met gebruikmaking van haar voorkeursrecht als eigenaar van cva [H] Bij gebrek aan een daadwerkelijke doorcertificering door StAK [F] van deze 121 cva [H] acht het Hof aannemelijk, in het licht van hetgeen geoordeeld is in 4.11, dat het economische belang bij deze 121 cva [H] belanghebbende aanging voor 771/851 gedeelte.'

Het gebrek aan doorcertificering wordt juist onomstotelijk verklaard door voormelde feiten, waaruit blijkt dat belanghebbende op dat moment (februari 2008) de doorcertificering (nog) niet nodig achtte.

Kortom, het Hof hecht ten onrechte waarde aan een verklaring die in strijd is met de feiten en had moeten motiveren waarom het ondanks die feiten de verklaring c.q. de bedoeling van belanghebbende laat prevaleren. Het oordeel is naast onjuist dus ook volstrekt onbegrijpelijk.

Als StAK [F] eind februari 2008 121 cva [H] overneemt en geen certificaten van cva's uitreikt aan wie dan ook, dan is de enige mogelijke conclusie dat StAK [F] juridisch en economisch eigenaar wordt van die cva, en daarmee (als dat al niet eerder gebeurd is (zie boven)) een APV wordt. En als al uit de bedoeling van partijen zou blijken dat er certificaten van cva [H] uitgegeven hadden moeten worden bij verkrijging van de 121 [H], dan volgt uit de genoemde feiten en de eerdere gebeurtenissen (zie r.o. 4.6) dat het niet zonder meer logisch is dat dan ook certificaten uitgereikt zouden worden aan de

kinderen, integendeel. Het Hof overweegt in r.o. 4.13 ook zelf:

'Dat belanghebbende op deze wijze kon voorkomen dat bij hem, na de op handen zijnde amortisatie van een gedeelte van de aandelen [H] een aanmerkelijk belang ontstond kan niet als zodanig gelden.'

Oftewel, hier geeft het Hof ook zelf aan dat belanghebbende pas eind juni 2008 de noodzaak tot handelen zag om een aanmerkelijk belang te voorkomen.

5. Transparantie StAK [F]

Het oordeel dat StAK [F] niet transparant is, acht ik ook op zichzelf onbegrijpelijk. Dat StAK [F] transparant is, is niet eens in geschil. Niet transparant zou betekenen dat het vermogen in StAK [F] 'in de dode hand' zit. Dat is niet het geval. Het Hof is van mening dat StAK [F] ondanks haar statutaire gebreken, ondanks de niet meer van toepassing zijnde administratievoorwaarden en ondanks de niet altijd even juiste (maar volgens het Hof goed bedoelde) handelingen van belanghebbende, toch wel degelijk moet worden gezien als een echte StAK. Maar een dergelijke StAK is juist per definitie transparant, aangezien die alleen maar stemrecht, of in casu ook zelfs dat niet (stemrecht zit op hoger niveau, bij StAK [E]), uitoefent en alle revenuen moet doorstoten. StAK [FF] is door alle gebreken juist geen StAK, maar blijft wel transparant, mede gelet op de formele beschikkingsmacht en gelet op de materieel ook door belanghebbende uitgeoefende beschikkingsmacht. Zie in dit kader ook hetgeen de inspecteur heeft aangedragen in:

- Verweerschrift in eerste feitelijke instantie, pag. 22, 23;
- Conclusie van dupliek in eerste feitelijke instantie, pag. 10;
- Verweerschrift in hoger beroep, pag. 9, 15.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

Conclusie

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Niessen:

1. Inleiding

1.1

Aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) is voor het jaar 2010 een aanslag IB/PVV^[1] opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 3.535.844, een belastbaar inkomen uit ab^[2] van € 24.399.774 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 1.168.139. Tevens is bij beschikking € 170.119 aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.2

De Inspecteur^[3] heeft, na tegen de aanslag en de beschikking gemaakt bezwaar, de aanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.

1.3

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld. De Rechtbank^[4] heeft het beroep ongegrond verklaard.^[5]

1.4

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Het Hof^[6] heeft het hoger beroep gegrond verklaard.^[7]

1.5

De Staatssecretaris^[8] heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. De Staatssecretaris heeft een conclusie van repliek ingediend. Belanghebbende heeft geen conclusie van dupliek ingediend.

1.6

Het geschil in cassatie betreft de vraag of belanghebbende in 2010 een ab had in [H] B.V.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1

2.1

Belanghebbende was tot 1 december 2006 werkzaam bij het private equity fonds [B] B.V. (hierna: [B]). [C] B.V. (hierna: [C]), een 100 percent dochtervennootschap van [B], heeft op 21 augustus 2006 alle aandelen verworven in [D] N.V. (hierna: [D]) voor een bedrag van – afgerond – € 24,5 miljoen. [D] is houdster van aandelen in vennootschappen die werkzaam zijn – kort gezegd – op het gebied van kinderopvang. [C] heeft de aankoop gefinancierd, afgerond, met een banklening van € 13,2 miljoen en € 11,3 miljoen eigen vermogen. [C] bezat, naast haar deelneming in [D], geen noemenswaardige andere vermogensbestanddelen.

2.2

Ten tijde van de aankoop van [D] was het eigen vermogen van [C] verdeeld in 10.000 gewone aandelen van nominaal € 10 en 112.210 8 percent cumulatief preferente aandelen van nominaal € 1 waarop een agio is gestort van € 99. De aandelen in [C] waren voor een deel gecertificeerd door de Stichting Administratiekantoor [E] (hierna: StAK [E]).

2.3

[B] wenste het management van [D] te binden aan de onderneming. Op grond van een op 21 augustus 2006 gesloten aandeelhoudersovereenkomst was een aantal leden van het managementteam van [D] verplicht deel te nemen in het aandelenkapitaal (zowel gewone aandelen als cumulatief preferente aandelen) van [C]. De certificaten van aandelen [C] (hierna: cva [C]) werden sedert de aankoop op 21 augustus 2006 in hoofdzaak gehouden door, kort gezegd, twee participatiefondsen van [B] en, in geringe mate, door managers van [D].

2.4

Belanghebbende heeft op 14 november 2006 zijn arbeidsovereenkomst met [B] beëindigd en een nieuwe arbeidsovereenkomst gesloten met [D] op grond waarvan hij met ingang van 1 januari 2007 bij [D] in dienst is getreden als CFO. Het sluiten van de arbeidsovereenkomst bracht met zich dat belanghebbende, evenals de in 2.3 bedoelde managers, zou gaan deelnemen in zowel het gewone als het cumulatief preferente aandelenkapitaal van [C].

2.5

Belanghebbende heeft op 28 december 2006 de Stichting Administratiekantoor [F] (hierna: StAK [F]) opgericht welke stichting – onder meer – tot doel heeft het ten titel van certificering verkrijgen en administreren van aandelen of certificaten van aandelen in het kapitaal van [C]. Belanghebbende is de enige bestuurder van StAK [F]. Hij is bij de oprichting benoemd en nadien bestuurder gebleven. De verlenging van het bestuurslidmaatschap heeft niet op de statutair voorgeschreven wijze plaatsgevonden.

2.6

Belanghebbende en zijn echtgenote hebben drie kinderen, geboren in respectievelijk 1998, 2001 en 2002. De kinderen waren in de voor deze procedure van belang zijnde periode derhalve nog minderjarig.

2.7

Op 28 december 2006 is de in 2.3 bedoelde aandeelhoudersovereenkomst aangevuld in die voege dat belanghebbende in het vermogen van [C] zal gaan deelnemen met 450 gewone aandelen en 1.210 cumulatief preferente aandelen. Op grond van de aanvulling zijn, naar de bedoeling van partijen hetgeen niet in geschil is, 450 cva [C] geleverd aan StAK [F] en 1.210 certificaten van cumulatief preferente aandelen [C] (hierna: cv cumprefs [C]) aan belanghebbende. De levering heeft plaatsgevonden tegen betaling van de nominale waarde van de aandelen, bij de cv cumprefs vermeerderd met het agio. Het belang van StAK [F] in de gewone aandelen [C] bedroeg derhalve 450/10.000, ofwel 4,5 percent.

2.8

Bij niet nader gedagtekende overeenkomst van december 2006 heeft StAK [F] certificaten van cva [C] (hierna: cv cva [C]) uitgegeven (welk handelen hierna ook wel wordt genoemd: doorcertificeren) aan belanghebbende en zijn drie kinderen in de verhouding 405 : 15 : 15 : 15. De door de kinderen verschuldigde koopsommen van elk € 150 werden voldaan door verrekening met een vordering van belanghebbende op StAK [F]. Belanghebbende heeft de daaruit voortvloeiende vorderingen op zijn kinderen kwijtgescholden.

2.9

In verband met een overname door [D] van een onderneming in 2006 is – onder meer – het gewone aandelenkapitaal van [C] in maart 2007 uitgebreid met 178 zodat het gewone aandelenkapitaal daarna 10.178 aandelen van nominaal € 10 bedroeg.

2.10

Eén van de werknemers van [D] die – onder meer – 98 cva [C] bezat, is per 6 juli 2007 uit dienst getreden. De cva [C] van die werknemer zijn overgenomen door vijf zittende houders van cva [C]. StAK [F] heeft, naast 38 cv cumprefs [C], 31 cva [C] overgenomen waartegenover zij bij akte van 6 juli 2007, opgemaakt door notaris [G] te [Q], 31 cv cva [C] heeft uitgegeven aan belanghebbende die toen dus, op grond van de civielrechtelijk uitgegeven cv cva [C], gerechtigd was tot $(405 + 31 =) 436$ cva [C] ofwel $436/10.178$ gedeelte (is 4,2837 percent).

2.11

Op 6 december 2007 heeft een herstructurering plaatsgevonden op basis van een certificaathoudersbesluit waarbij, kort gezegd, aandelen [C] zijn geruild tegen aandelen [H] B.V (hierna: [H]).^[10] Na de ruil hield [B] de niet meer gecertificeerde aandelen [C] die op haar beurt moedermaatschappij van [H] was, en hielden de certificaathouders door middel van StAK [E] certificaten van aandelen [H] (hierna: cva [H]). De statuten en de administratievoorwaarden van StAK [E] werden daar op dezelfde datum op aangepast. Het aandelenkapitaal van [H] bedroeg 18.001 gewone aandelen zodat de ruilverhouding 1:1,7686 was. StAK [F] verkreeg op die wijze (afgerond) 851 cva [H].

2.12

De statuten noch de administratievoorwaarden van StAK [F] zijn ter gelegenheid van de herstructurering en de aandelenruil gewijzigd.

2.13

Bij de herstructurering heeft tevens een herfinanciering plaatsgevonden waarbij – onder meer – de cumulatief preferente aandelen zijn ingekocht en dividend is uitgekeerd op de gewone aandelen [H]. Het door StAK [F] ontvangen (netto) dividend is grotendeels doorbetaald aan belanghebbende die op zijn beurt een deel daarvan heeft doorbetaald aan zijn kinderen.

2.14

Eén van de werknemers van [D] die – onder meer – 221 cva [H] bezat, is per 12 februari 2008 uit dienst getreden. De cva [H] van die werknemster zijn (uiteindelijk) overgenomen door drie zittende houders van cva [H]. StAK [F] heeft 121 cva [H] overgenomen. Hiervoor heeft StAK [F] toen geen certificaten van certificaten van aandelen uitgegeven. StAK [F] was op dat moment derhalve houder van $(851 + 121 =) 972$ cva [H].

2.15

Op 26 juni 2008 zijn 1.033 (certificaten van) aandelen [H] ingekocht. De ingekochte aandelen zijn geamortiseerd zodat het aandelenkapitaal van [H] daarna 16.968 gewone aandelen van nominaal € 10 bedraagt.

2.16

In de wetenschap van de op handen zijnde, in 2.15 genoemde, transactie heeft belanghebbende op 24 juni 2008 met zijn drie kinderen een "OVEREENKOMST VASTSTELLING VERDELING CERTIFICATEN EN OVERDRACHT CERTIFICATEN" gesloten die, door de partijen in aanmerking nemende dat belanghebbende houder is van 876 cv cva en zijn kinderen elk 32, – onder meer – het volgende inhoudt (waarbij belanghebbende de ondergetekende sub 1 is en zijn drie kinderen de ondergetekenden sub 2, 3 en 4 zijn):

"(...)

1. Ondergetekende sub 1 verkoopt en ondergetekende sub 2 koopt 15 certificaten van certificaten van aandelen [H] BV.
2. Ondergetekende sub 1 verkoopt en ondergetekende sub 3 koopt 15 certificaten van certificaten van aandelen [H] BV.
3. Ondergetekende sub 1 verkoopt en ondergetekende sub 4 koopt 15 certificaten van certificaten van aandelen [H] BV.

(...)

5. De koopprijs is via verrekening tussen ondergetekenden per heden voldaan door de kopers aan de verkoper.
6. De verkoper zal een notaris opdracht geven om de overdracht vast te leggen in een notariële akte.
7. Aan de overdracht zijn geen opschortende – of ontbindende voorwaarden verbonden.

(...)"

De overeenkomst is 'voor gezien' mede ondertekend door [...], de belastingadviseur van belanghebbende.

2.17

Op 22 juli 2008 zijn de aandelen [H] gesplitst in de verhouding 1 : 2 zodat StAK [F] vanaf dat moment 1.944 cva [H] hield. De splitsing heeft geen gevolgen gehad voor de aandelenverhouding tussen de aandeelhouders en/of de certificaathouders.

2.18

Op 13 februari 2009 zijn voor [C], notaris te [R], drie notariële akten gepasseerd waarbij StAK [F], belanghebbende en zijn kinderen betrokken zijn.

2.19

De eerste notariële akte heeft als titel 'Uitgifte certificaten van certificaten van aandelen [C] B.V.'. In deze akte is – kort gezegd – vastgelegd dat StAK [F] tegenover de cva [C] die zij op 6 juli 2007 heeft verkregen, cv cva [C] wenst uit te geven en wel 28 aan belanghebbende en één aan elk kind. Tussen partijen is niet in geschil dat deze akte, gelet op de notariële akte van uitgifte van cv cva die reeds op 6 juli 2007 is verleden (zie 2.10), nietig is.

2.20

De tweede en de derde akte hebben als titel 'Uitgifte certificaten van certificaten van aandelen [H] B.V.'. In de tweede akte is – kort gezegd – vastgelegd dat StAK [F], tegenover de 121 cva [H] die zij op 28 februari 2008 heeft verkregen (zie 2.14), cv cva [H] wenst uit te geven en wel 61 aan belanghebbende en 20 aan elk van de kinderen. In de derde akte is – kort gezegd – vastgelegd dat StAK [F] 972 cv cva [H] uitgeeft, waarvan 831 aan belanghebbende en 47 aan elk van de kinderen. Deze laatstgenoemde uitgifte houdt verband met de in 2.17 genoemde splitsing.

2.21

Belanghebbende is op 3 juli 2009 ontslagen bij [D]. Bij zijn ontslag is overeengekomen dat StAK [F] de cva [H] mag behouden.

2.22

[D] is in augustus 2010 voor € 520.000.000 verkocht aan een Amerikaans private equity fonds. Op 18 augustus 2010 is per (certificaat van een) aandeel [H] € 11.940,62 dividend uitgekeerd. StAK [F] heeft – na inhouding van dividendbelasting door StAK [E] – € 19.730.680 ontvangen. Op 1 september 2010 is per (certificaat van een) aandeel [H] € 1.119,75 dividend uitgekeerd. StAK [F] heeft – na inhouding van dividendbelasting door StAK [E] – € 1.850.274 ontvangen.

2.23

Belanghebbende heeft een stuk overgelegd "Onderlinge verrekeningen [X] bij toepassing 1.668/92" waarin een overzicht wordt gegeven van de dividenduitkeringen en de toerekening daarvan aan belanghebbende en zijn kinderen, en de daaruit volgende verrekeningen.

2.24

Blijkens een toelichting op de balans per 31 december 2010 van StAK [F] hebben de certificaaathouders (het Hof begrijpt: belanghebbende en de kinderen) op 30 december 2010 de certificaten (het Hof begrijpt: certificaten van certificaten) verkocht aan [D] B.V.

2.25

Belanghebbende heeft voor het onderhavige jaar aangifte gedaan van een belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1) van € 3.535.844 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3) van € 1.168.139. De Inspecteur heeft, bij het vaststellen van de aanslag, de aangifte gecorrigeerd en een belastbaar inkomen uit ab (box 2) in aanmerking genomen van € 24.399.774. Bij de berekening van laatstgenoemd bedrag heeft de Inspecteur een zogenoemde step-up in aanmerking genomen van € 989.593.

Rechtbank Gelderland

2.2

De Rechtbank heeft de vraag of belanghebbende in 2010 een ab had in, uiteindelijk, [H] bevestigend beantwoord. Zij heeft daartoe overwogen dat StAK [F] een transparante stichting is, omdat belanghebbende kon beschikken over het vermogen van die stichting als ware het zijn eigen vermogen.

"(...)

31.

Als gevolg van het certificaaathoudersbesluit van 6 december 2007 is tussen [C] en [B] een vennootschap geplaatst, [H]. De aandelen [C] zijn in bezit gekomen van [H] en de aandelen [H] zijn in bezit gekomen van [B] A, [B] B en STAK [E]. De certificaten van de aandelen [C] die STAK [E] bezat zijn geruild voor certificaten van aandelen [H]. Uit de statutenwijziging van STAK [E] volgt dit laatste evenzeer. STAK [F]^[11] hield vanaf dat moment certificaten van aandelen [H]. De statuten van STAK [F] zijn echter niet gewijzigd. Eiser heeft ook zijn certificaten van certificaten [C] niet ingeleverd. Hij is derhalve houder van certificaten van certificaten [C] gebleven. De onderliggende certificaten zijn echter ingeleverd door STAK [F] en vervangen door certificaten [H].

32.

Eiser heeft aangevoerd dat is beoogd het vermogen van STAK [F] te certificeren en dat daarmee zijn certificaten in feite certificaten van het vermogen van STAK [F] zijn. Nog daargelaten dat het vermogen van een stichting op grond van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) niet in aandelen kan worden verdeeld, en de juridische duiding van de door eiser voorgestane certificaten daarom niet zonder meer duidelijk is (kennelijk betoogt eiser dat hij de economische eigendom van het vermogen van STAK [F] bezat), is zijn stelling in strijd met de stukken. Op 6 juli 2007 heeft STAK [F] certificaten van aandelen [C] gecertificeerd, en niet haar eigen vermogen. Daarom kan eiser niet gevolgd worden in zijn betoog. Na de verhänging heeft STAK [F] - in eerste instantie - geen certificaten van certificaten [H] uitgegeven. Daarmee is het vermogensrecht dat in STAK [F] is gekomen niet in economische zin op eiser en/of zijn kinderen overgegaan.

33.

Reeds om deze reden kan geconcludeerd worden dat eiser op grond van de door hem gehouden certificaten van certificaten in 2010 geen aanmerkelijk belang in [H] hield. Daarmee wordt toegekomen aan de vraag of eiser juridisch niettemin een aanmerkelijk belang in [H] hield. Verweerder heeft ter onderbouwing van die stelling aangevoerd dat STAK [F] geen administratiekantoor in de eigenlijke zin is, en dat sprake is van ofwel een afgezonderd particulier vermogen ofwel een transparante stichting.

34.

Naar het oordeel van de rechtbank kan STAK [F] niet worden beschouwd als een administratiekantoor. Daarbij is van belang dat certificering gewoonlijk méér inhoudt dan het enkele herverdelen van vermogensrechten. Gebruikelijk is dat, evenals in STAK [E] het geval was, het stemrecht of een ander materieel recht in het administratiekantoor achterblijft en het vermogensrecht aan de certificaathouder toekomt. In STAK [F] is echter niets achtergebleven. Zij had geen stemrecht, nu dit bij de eerste certificering is achtergebleven in STAK [E]. Zij was evenmin economisch gerechtigd tot het vermogen, nu die gerechtigdheid bij eiser en zijn kinderen rustte. Een dergelijke herverdeling is geen echte certificering en daarmee kan STAK [F] niet worden beschouwd als een administratiekantoor.

35.

Gelet op het voorgaande voldoen de certificaten van aandelen die STAK [F] hield overigens, anders dan eiser meent, ook niet aan de vereisten die worden gesteld aan vereenzelviging. In het Verzamelbesluit Aanmerkelijk belang zoals dit luidde in 2010 (besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674M) is in onderdeel 6.4 opgenomen onder welke voorwaarden vereenzelviging mogelijk is. Verweerder heeft erop gewezen dat niet telkens voor ieder ingeleverd aandeel een certificaat is uitgereikt en dat de door STAK [F] ontvangen dividenden niet onmiddellijk ter beschikking van de certificaathouders zijn gesteld. Zwaarwegender acht de rechtbank dat STAK [F] als houder van certificaten van aandelen [H] niet de economisch rechthebbende was. De certificaten van aandelen kunnen onder deze omstandigheden niet worden vereenzelvigd met de aandelen. Aan de vraag of certificaten van certificaten vereenzelvigd kunnen worden met (certificaten van) aandelen wordt daarom niet toegekomen.

36.

Naar het oordeel van de rechtbank is StAK [F] aan te merken als een gewone stichting. Verweerder heeft onder meer aangevoerd dat deze stichting transparant is. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 19 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2694, is daarvoor vereist dat eiser over de vermogensbestanddelen van StAK [F] kon beschikken als ware het zijn eigen vermogen. Dit dient op basis van de feiten te worden beoordeeld. Welke feiten daarvoor relevant (kunnen) zijn, kan behalve uit dit arrest ook uit het arrest van de Hoge Raad van 23 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW4102, worden afgeleid.

37.

In dit geval acht de rechtbank doorslaggevend dat eiser enig bestuurder van StAK [F] was en dat de zeggenschap over StAK [F] uitsluitend bij hem berustte. Hij is degene die op door hem uitgekozen momenten betalingen tussen StAK [F] enerzijds en hemzelf en de kinderen anderzijds uitvoerde, deels in afwijking van de juridische verhouding tussen hem en de kinderen vanwege de door hem veronderstelde verhouding in gerechtigdheid. Daarbij is de dividenduitkering ter zake van de verhänging van [C] in eerste instantie door StAK [F] geheel aan eiser uitbetaald, die vervolgens een deel passend bij de gerechtigdheid van de kinderen aan elk van de kinderen heeft uitbetaald.

38.

Gelet op deze feiten moet geconcludeerd worden dat eiser kon beschikken over het vermogen van StAK [F] als ware het zijn eigen vermogen. Dat een deel van het vermogen aan de kinderen is betaald, maakt dit niet anders. Het gehele vermogen van StAK [F] dient als vermogen van eiser te worden beschouwd. Nu niet in geschil is dat het belang van StAK [F] ten tijde van de dividenduitkeringen in 2010 meer dan 5% bedroeg, is sprake van een voordeel uit ab.

(...)"

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

2.3

In tegenstelling tot de Rechtbank oordeelt het Hof dat belanghebbende geen ab heeft in [H] met de volgende overwegingen. Het Hof citeert de r.o. 31-35 van de Rechtbank en vervolgt dan als volgt.

4.11

Het Hof volgt de Rechtbank niet in haar in 4.10 geciteerde oordelen. Na de ruil van aandelen [C] tegen aandelen [H] is StAK [E] aandelen [H] gaan houden en is StAK [F] op haar beurt cva [H] gaan houden. Hoezeer ook moet worden vastgesteld dat in de statuten en administratievoorwaarden van StAK [F] geen wijzigingen zijn doorgevoerd (belanghebbende heeft erkend dat dit slordig is geweest) hoeft daaruit niet te worden geconcludeerd dat het economische belang dat belanghebbende en zijn kinderen hielden, is gewijzigd. Vast staat dat StAK [F] slechts gerechtigd was tot cva [C] die nadien zijn geruild tegen cva [H]. Andere vermogensbestanddelen had StAK [F] (nagenoeg) niet. Tussen belanghebbende, zijn kinderen en StAK [F] was volstrekt duidelijk dat het economische belang van de door hen gehouden cv cva was gelegen in de waarde van de achterliggende cva. Belanghebbende was als privé persoon en als voorzitter van StAK [F] partij bij de certificaathoudersovereenkomst die heeft geleid tot de herstructurering in december 2007. Naar het oordeel van het Hof kan aan deze gang van zaken (het niet wijzigen van de statuten en de administratievoorwaarden van StAK [F] en het niet formeel vervangen van cv cva [C] door cv cva. [H]), niet het zeer verstrekkende gevolg worden verbonden dat belanghebbende en zijn kinderen plotseling het economische belang bij de cva [H] verloren. Belanghebbende wist wat de gevolgen van de herstructurering voor StAK [F], hemzelf en zijn kinderen waren. Uit niets blijkt dat belanghebbende op enig moment andere bedoelingen heeft gehad dan de verhoudingen tussen partijen gelijk te houden en het economische belang bij de cva [C] te vervangen door het economische belang bij de cva [H]. Evenmin is gebleken dat hij bewust, om andere bedoelingen te verhullen, het aanpassen van de statuten en de administratievoorwaarden van StAK [F] achterwege heeft gelaten. Naar het oordeel van het Hof zijn de onvolkomenheden die mogelijk zijn te constateren eenvoudig te herstellen en leiden die onvolkomenheden in de uitvoering van de bedoeling van partijen niet tot een andere (civielrechtelijke) economische gerechtigdheid tot de cva [H] dan partijen voor ogen stond. Het Hof hecht ook geloof aan de verklaring van belanghebbende, kort gezegd, dat het slechts de bedoeling was de gerechtigdheid tot het cva-belang in StAK [F] voor en na de herstructurering hetzelfde te houden. In dit verband acht het Hof die door belanghebbende gestelde bedoeling van partijen wél van belang, temeer ook nu partijen zich in het vervolg daarnaar hebben gedragen. Dat belanghebbende per abuis bij de doorbetaling van een deel van het dividend aan zijn kinderen van een onjuiste verhouding uitging, noch dat de doorbetaling door StAK [F] van het ontvangen dividend niet onverwijld heeft plaatsgevonden acht het Hof in dezen van doorslaggevend belang. In dit verband hecht het Hof geloof aan de verklaring van belanghebbende dat hij te goeder trouw uitging van de juistheid van de gehanteerde verhoudingen, dat niet bewust met betalingen is geschoven en dat uiteindelijk, nadat duidelijkheid over de onderhavige materie is verkregen, een afrekening met zijn kinderen zal plaatsvinden op basis van de juiste verhoudingen. Dit alles leidt het Hof tot de conclusie dat de herstructurering niet heeft geleid tot een fiscaal relevante verschuiving van de economische belangen en dat voor dit geding door StAK [F] uitgegeven cv cva [C], ook na de herstructurering waarbij [H] werd tussengeschoven, moeten worden vereenzelvigd met het economische belang bij de cva [H].

4.12

StAK [F] heeft op 28 februari 2008 121 cva [H] overgenomen van de vertrekkende operational manager van [D]. Zoals hiervoor reeds opgemerkt hecht het Hof geloof aan de verklaring van belanghebbende dat StAK [F] ook hierbij handelend met gebruikmaking van haar voorkeursrecht als eigenaar van cva [H]. Bij gebrek aan een daadwerkelijke doorcertificering door StAK [F] van deze 121 cva [H] acht het Hof aannemelijk, in het licht van hetgeen geoordeeld is in 4.11, dat het economische belang bij deze 121 cva [H] belanghebbende aanging voor 771/851 gedeelte. StAK [F] bezat immers 972 cva [H], daar zijn partijen het over eens, maar daarvan waren er 121 niet doorgecertificeerd. Van de wel doorgecertificeerde cva [C] bezat belanghebbende 405 cv cva (uit december 2006) plus 31 cv cva (uit juli 2007) ofwel 436 cv cva [C] die zijn omgeruild tegen (verhouding 1: 1,7686) 771 cva [H]. Afgerond was belanghebbende derhalve gerechtigd tot het economische belang bij 881 cv cva [H] (771 plus 771/851 maal 121), ofwel, bij een nominaal aandelenkapitaal van 18.001 stuks, 4,89 percent.

4.13

Op 24 juni 2008 heeft belanghebbende 45 cv cva [H] verkocht aan zijn kinderen. Hoewel moet worden geconstateerd dat bij gebreke van de juiste statuten en administratievoorwaarden van StAK [F] in werkelijkheid (nog) geen sprake was van cv cva [H], is het Hof van oordeel, ook hier in het licht van hetgeen is geoordeeld in 4.11, dat partijen bij die overeenkomst kunnen worden gevolgd in hun eensluidende standpunt dat zij meenden in het bezit te zijn van cv cva [H] en dat belanghebbende

op deze wijze het economische belang bij 45 cva [H] kon overdragen aan zijn kinderen. Tussen partijen was volstrekt helder wat zij wensten over te dragen, zodat geconstateerd moet worden dat, wat er verder zij van de doorcertificering en de gebreken daarin, met de overeenkomst civielrechtelijk het economische belang bij 45 cva [H] werd overgedragen. Feiten of omstandigheden die nopen tot de conclusie dat in fiscale zin moet worden afgeweken van de tussen belanghebbende en zijn kinderen geldende civiele werkelijkheid zijn door de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt. Dat belanghebbende op deze wijze kon voorkomen dat bij hem, na de op handen zijnde amortisatie van een gedeelte van de aandelen [H], een aanmerkelijk belang ontstond kan niet als zodanig gelden. Deze mogelijkheid heeft de wetgever immers bewust onder ogen gezien en aanvaard. Voorts kan in het midden blijven wat de gevolgen zijn van het achterwege blijven van de in de overeenkomst van 24 juni 2008 aangekondigde notariële akte "om de overdracht vast te leggen". De overeenkomst zelf legt immers voldoende vast (een notariële akte is niet vereist) en het economische belang bij de cva [H], waarbij fiscaalrechtelijk moet worden aangesloten, ging over bij het sluiten van de obligatoire overeenkomst en niet bij de levering, nog daargelaten dat de levering van (cv) cva bij notariële akte niet noodzakelijk is. Na de overeenkomst van 24 juni 2008 was belanghebbende nog gerechtigd tot $771 \text{ minus } 45 = 726 \text{ cv cva [C]}$ die zijn te vereenzelvigen met $726 \text{ plus } (726/851 \text{ maal } 121 =) 103$, ofwel 829 cva [H]. Dit is een belang van 4,61 percent ($829/180,01$) welk belang, na de amortisatie stijgt tot 4,88 percent ($829/169,68$).

4.14

Ook het verlijden van de notariële akten van 13 februari 2009 brengt niet met zich dat bij belanghebbende een aanmerkelijk belang is ontstaan; Belanghebbende en zijn echtgenote hebben daarin, als vertegenwoordigers van hun kinderen en belanghebbende tevens als bestuurder van StAK [F], vastgelegd in welke verhouding de cv cva daarna zijn verdeeld. Die verdeling leidde tot een kleiner belang van belanghebbende dan eerder het geval was. Ook voor zover, per abuis uitgaande van onjuiste verhoudingen, hierbij van een onjuiste betaling en verrekening is uitgegaan hecht het Hof geloof aan de verklaring van belanghebbende dat hij te goeder trouw uitging van de juistheid van de gehanteerde verhoudingen, dat niet bewust met betalingen is geschoven en dat uiteindelijk, nadat duidelijkheid over de onderhavige materie is verkregen, een afrekening met zijn kinderen zal plaatsvinden op basis van de juiste verhoudingen. Ook voor de cv cva zoals die na het verlijden van de notariële akten waren verdeeld tussen belanghebbende en zijn kinderen geldt naar het oordeel van het Hof dat het economische belang van belanghebbende bij de cva [C] kan worden vereenzelvigd met een economisch belang bij de cva [H].

4.15

Met betrekking tot de vraag of StAK [F] als een transparante stichting moet worden aangemerkt heeft de Rechtbank overwogen:^[12]
[...]

4.16

Ook in de in 4.15 geciteerde oordelen volgt het Hof de Rechtbank niet. StAK [F] had een zelfstandige betekenis voor de relatie tussen belanghebbende en de overige certificaathouders van [C] en later [H], en voor de relatie tussen belanghebbende en de kinderen. Buiten twijfel is immers dat de kinderen zelfstandige vermogensrechten hebben jegens StAK [F] welke belangen niet slechts door belanghebbende maar ook door zijn echtgenote kunnen worden behartigd. Buiten twijfel is voorts dat één van de kinderen, nadat hij meerderjarig werd, zijn belangen bij de StAK [F] of wat daaruit financieel voor hem is voortgekomen, heeft behouden. Belanghebbende was enig bestuurder van StAK [F] maar de statuten verhinderden dit niet. Dat belanghebbende niet op de formeel juiste wijze is herbenoemd acht het Hof in dit verband minder belangrijk. Belanghebbende heeft de functie van bestuurder uitgeoefend op de momenten dat dat nodig was. StAK [F] had, naast de cva [H] (nagenoeg; zij had wel een bankrekening en moest haar eigen beheerkosten kunnen betalen) geen vermogen. Weliswaar konden in StAK [F] geen stemrechten achterblijven zoals de Rechtbank met juistheid heeft overwogen, maar uit haar cva [H] vloeide wel een (eigen) voorkeursrecht voort. Belanghebbende heeft, als bestuurder van StAK [F] dat voorkeursrecht namens StAK [F] ook daadwerkelijk uitgeoefend op grond waarvan nieuwe cva in het vermogen van StAK [F] terechtkwamen en niet in het vermogen van belanghebbende. Dat belanghebbende de bij StAK [F] binnenkomende dividenden aan zichzelf doorbetaalde ziet het Hof niet als een beschikken over het vermogen van StAK [F] als ware dat van hemzelf, maar als een handelen waartoe belanghebbende op grond van zijn bestuurschap verplicht was.

Belanghebbende kon en mocht in wezen als bestuurder van StAK [F] ook niet anders. Ook de omstandigheid dat de delen van de dividenden die de kinderen toekwamen niet rechtstreeks aan hen maar via belanghebbende zijn betaald acht het Hof eveneens van onvoldoende belang om te oordelen dat StAK [F] als transparant moet worden aangemerkt. Het Hof betreft daarbij dat belanghebbende als bestuurder van StAK [F] niet alleen gerechtigd, maar zelfs verplicht was de voor de kinderen bestemde dividenden over te maken naar (de rekening van) een van de wettelijke vertegenwoordigers van die kinderen. Gesteld noch aannemelijk geworden is dat belanghebbende de aldus ontvangen dividenden waartoe de kinderen waren gerechtigd, voor hemzelf gehouden heeft. Van enig ander vermogen dan de cva en de - verplicht doorbetaalde -

liquide middelen uit de ontvangen dividenden was geen sprake. Er was overigens dus niets waarover belanghebbende vrijelijk kon beschikken. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur geen feiten of omstandigheden gesteld en aannemelijk gemaakt op grond waarvan aan de zelfstandige betekenis van StAK [F] moet worden voorbijgegaan en het vermogen van StAK [F] in volle omvang, dus ook de delen die de kinderen aangaan, aan belanghebbende moet worden toegerekend.

4.17

Uit het vorenstaande volgt dat naar het oordeel van het Hof moet worden uitgegaan van de zelfstandigheid van StAK [F]. Het economische belang bij het vermogen van StAK [F], de cva [H], behoort belanghebbende en zijn kinderen toe in de verhouding van de verdeling van de cv cva. Op grond daarvan kan, zowel door de uitzondering in onderdeel a als de uitzondering in onderdeel b. van het tweede lid van artikel 2.14a Wet IB 2001, geen sprake zijn van een afgezonderd particulier vermogen.

3. Inleiding

3.1

Vanwege de complexiteit van de feiten leid ik mijn beschouwing in met een beknopte weergave van de in cassatie meest relevante feiten.

3.2

Aan belanghebbende zijn cva [C] toegekend door de aandeelhouder van zijn werkgever.^[13] Deze certificaten zijn eind 2006 geleverd aan StAK [F] waarvan belanghebbende de oprichter en enig bestuurder is.^[14] StAK [F] heeft de cva [C], naar mening van belanghebbende^[15], andermaal gecertificeerd ('doorgecertificeerd') en cv cva [C] uitgegeven aan belanghebbende en zijn drie kinderen in de verhouding 405:15:15:15.^[16]

3.3

Eind 2007 heeft een herstructurering plaatsgevonden waarbij de aandelen [C] zijn geruild tegen aandelen [H].^[17] Naar aanleiding hiervan zijn noch de statuten, noch de administratievoorwaarden van StAK [F] gewijzigd.^[18]

3.4

Begin 2008 groeit het belang van StAK [F] in (cva) [H] tot 5,4%.^[19]

3.5

Partijen houdt verdeeld het antwoord op de vraag of belanghebbende een ab heeft in [H].

3.6

Belanghebbende en het Hof beantwoorden de vraag ontkennend. Zij staan voor dat het belang van StAK [F] in [H] is verdeeld over belanghebbende en zijn kinderen vanwege de doorcertificering, met als gevolg dat geen van hen een ab heeft.

3.7

De Staatssecretaris en de Rechtbank beantwoorden de vraag bevestigend. Zij staan voor dat er geen doorcertificering van de aandelen [H] heeft plaatsgevonden, omdat er geen statuten en administratievoorwaarden van StAK [F] zijn die zien op de cva [H]. De statuten en voorwaarden van StAK [F] zien namelijk op cva [C]. De cva [H] die worden gehouden door StAK [F], moeten worden toegerekend aan belanghebbende vanwege de fiscale transparantie van de stichting, en belanghebbende heeft daardoor een ab in [H], aldus de Staatssecretaris en de Rechtbank. Bovendien moet, volgens de Staatssecretaris, het vermogen van StAK [F] aan belanghebbende worden toegerekend op basis van art. 2.14a Wet IB 2001 (APV^[20]-regime).

4. Het middel van cassatie

4.1

Als middel van cassatie draagt de Staatssecretaris voor: schending van het Nederlands recht, met name art. 2.14a, eerste lid en art. 4.6, onderdeel a Wet IB 2001^[21] en/of art. 8:77 Awb^[22], doordat het Hof ondanks dat belanghebbende als oprichter/enig bestuurder van een APV feitelijk zelf een belang had in [C] / [H] van meer dan 5%, toch heeft geoordeeld dat belanghebbende geen ab had omdat het steeds zijn bedoeling is geweest dat een deel van dat belang aan zijn minderjarige kinderen toegerekend had moeten worden, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen.

4.2

Het middel is verdeeld in vijf onderdelen. In het vervolg van deze conclusie zal ik successievelijk ieder onderdeel beoordelen.

5. Beoordeling van het eerste middelonderdeel

5.1

Het eerste onderdeel klaagt over het oordeel van het Hof dat de 'doorcertificering' van de cva [C] aan de kinderen van belanghebbende via StAK [F] mogelijk is. Met andere woorden: het middelonderdeel richt zich op 's Hofs oordeel dat de gekozen structuur met 'doorcertificering' van cva in het onderhavige geval mogelijk is.

5.2

Het middelonderdeel richt zich tegen de volgende overwegingen van het Hof:

4.2

Geen rechtsregel verhinderde belanghebbende zijn deelname in de cva [C] in 2006 zo te regelen dat hij 90 percent daarvan verkreeg en zijn kinderen gezamenlijk 10 percent. [...]

4.5 [...]

Dat daardoor de mogelijkheid van het op oneigenlijke wijze laten verwateren van het aanmerkelijk belang zou worden vergroot, vermag het Hof niet in te zien. Immers, ook zonder tussenkomst van StAK [F] en het door StAK [F] doorcertificeren van cva [C] zou belanghebbende een deel van de cva [C] aan zijn minderjarige kinderen hebben kunnen doen toekomen. [...]

4.18

Naar het oordeel van het Hof vloeit het recht van belanghebbende om certificaten van aandelen en cumprefs [C] te verwerven voort uit de overeenkomst die belanghebbende in 2006 sloot bij de indiensttreding bij [D]. In zoverre is sprake van, zoals door de Inspecteur genoemd, verknochtheid met belanghebbende. Het staat echter vast, en tussen partijen is niet in geschil, dat het recht op cva [C] is uitgeoefend door levering van die cva in december 2006 aan StAK [F]. Daarmee hebben die cva het vermogen van belanghebbende verlaten en is de band met de dienstbetrekking van belanghebbende en de zogenoemde verknochtheid doorbroken. Het stond belanghebbende vrij de cv cva te vervreemden aan of door StAK [F] te doen uitgeven aan zijn kinderen. Aan de eerdere verknochtheid van belanghebbende met de cva [C] kan in het onderhavige jaar niet een als voordeel uit aanmerkelijk belang of anderszins te belasten voordeel worden ontleend of toegerekend.

5.3

Volgens de Staatssecretaris verhinderen [B] en de verknochtheid tussen belanghebbende en de cva [C] de doorcertificering via StAK [F].^[23.]

5.4

Het oordeel van het Hof dat belanghebbende een deel van de cva [C] aan zijn kinderen had kunnen doen toekomen, geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting, is van feitelijke aard en is niet onbegrijpelijk. Dit oordeel is daarom in cassatie onaanastbaar.

5.5

Ten overvloede merk ik op dat het leerstuk van *fraus legis* niet van toepassing is, reeds omdat de HR eerder heeft beslist dat ab-verwateringsconstructies niet in strijd met doel en strekking van de ab-regeling zijn.^[24.] Van bijzondere omstandigheden die tot een ander oordeel zouden kunnen leiden, is niet gebleken.

5.6

Het eerste middelonderdeel faalt.

5.7

Desalniettemin wil ik op deze plaats ingaan op de impliciete visie van de Staatssecretaris dat voor het ab-regime van belang is wie de 'houder' is van de cva en niet aan wie de voordelen uit de cva toekomen, omdat dit later in deze conclusie relevant is.

5.8

Het tegenovergestelde is naar mijn mening het geval. Niet de juridische eigenaar – of houder – maar de economische eigenaar heeft een ab.^[25.]

5.9

Dit volgt onder andere uit de rechtspraak die is gewezen naar aanleiding van het gebruik van een 'stroman' om een ab te voorkomen, bijvoorbeeld het arrest *BNB 2013/42*.^[26.] In die zaak was de juridische eigenaar van de aandelen een vereniging waarvan twee echtgenoten en hun drie kinderen de enige leden waren. De HR overweegt in dat arrest:

3.3

Het Hof heeft geoordeeld dat de vereniging de aandelen in belanghebbende voor rekening en risico van A en zijn echtgenote hield en dat de vereniging slechts formeel aandeelhouder was. [...] Hiervan uitgaande is het oordeel van het Hof dat A en zijn echtgenote een aanmerkelijk belang in belanghebbende hadden juist. [...]

5.10

In de literatuur wordt dit standpunt ook onderschreven, bijvoorbeeld in *Cursus Belastingrecht*.^[27.]

Voor het zijn van aandeelhouder in de zin van de aanmerkelijkbelangregeling is niet van belang of men juridisch eigenaar is. Doorslaggevend is het economische belang bij de aandelen. De economische eigendom is daarom beslissend. Degene die contractueel alle belang heeft bij de aandelen en die overigens aan de eisen van de aanmerkelijkbelangregeling voldoet, is aanmerkelijkbelanghouder ook al berust de juridische eigendom bij een ander. Dit volgt uit de strekking van de aanmerkelijkbelangregeling.

5.11

Een gebruikelijke manier om de juridische en economische eigendom van een aandeel te splitsen is certificering. Hoewel de termen 'certificering' en 'een certificaat' meermalen voorkomen in het BW^[28.], bestaan er geen wettelijke definities van deze termen.

5.12

In de Asser-serie omschrijven Van Solinge en Nieuwe Weme certificering als volgt:^[29.]

Bij certificering van aandelen verkrijgt het AK^[30.] aandelen waartegenover het certificaten uit geeft. Het aandeel valt in het vermogen van het AK, dat juridisch gerechtigd is tot de aandelen; het houdt de aandelen echter ten titel van beheer, voor rekening van de certificaathouders.

5.13

De StAK houdt de aandelen ten titel van beheer voor de certificaathouder. Het certificaat belichaamt het vorderingsrecht van de certificaathouder op de StAK. De certificaathouder is de economische eigenaar die een aanspraak heeft jegens de certificaatuitgever, de juridische eigenaar van de aandelen.^[31.]

5.14

Uit de onderdelen 5.7 tot en met 5.13 volgt dat in het geval van gecertificeerde ab-aandelen de certificaathouder een ab heeft en niet de StAK.

5.15

De HR komt ook tot deze gevolgtrekking in zijn arrest *BNB 1996/164*.^[32.] In het arrest *BNB 1998/178* herhaalt de HR dat een certificaathouder direct (onmiddellijk) aandeelhouder is:^[33.]

Immers in cassatie is niet bestreden dat ook na omwisseling van de aandelen voor certificaten uitgegeven door de Stichting AK ACP, Ontw.mij NH het economische belang bij de aandelen in belanghebbende is blijven behouden. Daaruit volgt dat Ontw.mij.NH onmiddellijk en derhalve de Provincie Noord-Holland middellijk aandeelhouder in de zin van artikel 2, lid 7, van de Wet is gebleven.

5.16

De certificaathouder is direct aandeelhouder. Niet uit de hoedanigheid van houder van het certificaat op zich, maar omdat hij de economische eigenaar is van de aandelen. Als de certificaathouder het recht op de economische voordelen uit een ab laat toekomen aan een ander, verschuift het ab van de certificaathouder naar die ander.

6. Beoordeling van het tweede en derde middelonderdeel

6.1

Terwijl het eerste middelonderdeel zich richt tegen 's Hofs oordeel dat de doorcertificering mogelijk is, richten het tweede en derde middelonderdeel zich tegen het oordeel dat doorcertificering in het geval van belanghebbende en zijn kinderen ook daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.

6.2

Bij de behandeling van dit middelonderdeel moeten de feiten zoals vastgesteld in r.o. 2.11 en 2.12 van 's Hofs uitspraak, die zijn weergegeven in onderdeel 2.1 van deze conclusie, vooropgesteld worden.

6.3

Ten aanzien van de fiscaalrechtelijke gevolgen van deze feitelijke vaststelling heeft het Hof geoordeeld in r.o. 4.11 en 4.13 van zijn uitspraak, zoals weergegeven in onderdeel 2.3 van deze conclusie.

6.4

De middelonderdelen klagen over het oordeel van het Hof dat geen verschuiving van het economische belang heeft plaatsgevonden als gevolg van het niet wijzigen van de administratievoorwaarden naar aanleiding van de aandelenruil die is vastgesteld in r.o. 2.11 van het Hof. De economische gerechtigdheid bij de cva [H] loopt via aandelen of cva en vereenzelviging van de cva [C] met cva [H] is niet mogelijk, aldus de Staatssecretaris. De overeenkomst van 24 juni 2008 is volgens de Staatssecretaris "niet meer en niet minder dan het verkopen/kopen van een stukje van de latere opbrengst van de cva [H] aan de kinderen, maar dit maakt de kinderen niet tot houder of certificaathouder van de cva [H]."^[34]

6.5

De klacht met betrekking tot de overeenkomst van 24 juni 2008 veronderstelt dat niet het economische belang maar het zijn van certificaathouder doorslaggevend bij de bepaling of sprake is van een ab. Zoals ik in de onderdelen 5.7 tot en met 5.10 heb betoogd, is echter het economische belang doorslaggevend.

6.6

Met betrekking tot de klacht tegen het oordeel van het Hof dat er geen verschuiving van het economisch belang heeft plaatsgevonden na de aandelenruil, merk ik het volgende op.

6.7

Het is niet in geschil dat de economische eigendom van de aandelen [H] is afgesplitst van de juridische eigendom door middel van certificering van de aandelen [H] via StAK [E]. Juridische eigenaar van de aandelen [H] is StAK [E] en de houders van cva [H] zijn – in beginsel – de economische eigenaar van de aandelen [H]. Tegen het oordeel van het Hof dat doorcertificering van de cva [H] (of [C]) via StAK [F] mogelijk is, is geklaagd, maar naar mijn mening zonder vrucht.^[35]

6.8

Dan rest de vraag of de economische eigendom van de cva [H], die op zichzelf weer de economische eigendom van de aandelen [H] vertegenwoordigen, is gelegen bij belanghebbende en zijn kinderen of dat deze door het achterwege blijven van de wijziging van de statuten en de administratievoorwaarden achter is gebleven bij StAK [F].

6.9

De criteria voor economisch eigendom^[36] zijn onder andere door de HR benoemd in *BNB* 1958/84:^[37] wil iemand als "economisch eigenaar" van een zaak, waarvan de eigendom naar burgerlijk recht aan een ander toebehoort, kunnen worden aangemerkt, vereist is, dat economisch het belang bij die zaak geheel aan hem toekomt, hetgeen insluit, dat het risico van de waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van de zaak ten volle door hem wordt gedragen.

6.10

Zoals eerder opgemerkt in de onderdelen 5.11 tot en met 5.16 is certificering een manier om de economische en juridische eigendom te scheiden.

6.11

De certificering is gestoeld op een beheersovereenkomst^[38] en voor de uitleg van een overeenkomst wordt – volgens vaste jurisprudentie – de Haviltex-maatstaf gehanteerd. De HR heeft overwogen:^[39]

De vraag hoe in een schriftelijk contract de verhouding van pp. is geregeld en of dit contract een leemte laat die moet worden aangevuld, kan niet worden beantwoord op grond van alleen maar een zuiver taalkundige uitleg van de bepalingen van dat contract. Voor de beantwoording van die vraag komt het immers aan op de zin die pp. in de gegeven omstandigheden over en weer redelijkerwijs aan deze bepalingen mochten toekennen en op hetgeen zij te dien aanzien redelijkerwijs van elkaar mochten verwachten. Daarbij kan mede van belang zijn tot welke maatschappelijke kringen pp. behoren en welke rechtskennis van zodanige pp. kan worden verwacht.

6.12

's Hofs oog voor de bedoeling van partijen duidt op toepassing van de Haviltex-maatstaf in onderhavige geval. Dit getuigt

mijns inziens van een onjuiste rechtsopvatting, omdat in het onderhavige geval de overeenkomst met betrekking tot de certificering van de cva [H] in zijn geheel ontbreekt.

6.13

Zoals uit de geciteerde passage uit het arrest blijkt, ziet de Haviltex-maatstaf op situaties waarin een contract onduidelijk is of leemtes laat. Dit is in het onderhavige geval niet aan de orde. De certificeringsovereenkomst die ziet op de cva [C], is duidelijk en volledig^[40] en een overeenkomst inzake de cva [H] tussen StAK [F] enerzijds en belanghebbende en zijn kinderen anderzijds ontbreekt. In tegenstelling tot het Hof ben ik van mening dat er daarom geen ruimte is om de bedoeling van partijen (te kennen uit verklaringen van belanghebbende) doorslaggevend te laten zijn voor het bepalen van de economische eigendom van de cva [H].

6.14

Uit de feiten blijkt mijns inziens niet dat partijen hebben beoogd het vermogen van StAK [F] te certificeren. Zij hebben immers het economische belang bij de cva [C] verdeeld door middel van certificaten. Het oordeel van het Hof dat de overeenkomst ten aanzien van de cva [C] vereenzelvigd moet worden met een overeenkomst ten aanzien van de cva [H], getuigt mijns inziens van een te brede toepassing van de Haviltex-leer en derhalve van een onjuiste rechtsopvatting.

6.15

Bij gebrek aan een overeenkomst die de economische eigendom van de cva [H] regelt, is mijns inziens de volledige eigendom – economische en juridische – in handen van StAK [F].

6.16

In zoverre slagen het tweede en derde middelonderdeel.

7. Beoordeling van het vierde middelonderdeel

7.1

Het vierde middelonderdeel klaagt over r.o. 4.12 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2.3 van deze conclusie.

7.2

De klacht richt zich tegen 's Hofs waardering van de verklaring van belanghebbende. De Staatssecretaris acht de verklaring van belanghebbende in strijd met de feiten en meent voorts dat het Hof had moeten motiveren waarom het de verklaring en bedoeling van belanghebbende laat prevaleren.^[41]

7.3

Van strijd tussen de feiten en het oordeel van het Hof, is niet gebleken.

7.4

Waardering van bewijsmiddelen is voorbehouden aan de rechter die over de feiten oordeelt. In de woorden van Koopman:^[42]

De bewijswaardering is [...] steeds een feitelijke aangelegenheid.

7.5

Dit geldt ook voor de waardering van een verklaring van een van de procespartijen.^[43] Zo oordeelde de HR in *BNB* 2004/47^[44] dat 's hofs oordeel dat de verschuldigde parkeerbelasting was betaald in cassatie onaanvaardbaar was, ook al was dat oordeel alleen gebaseerd op de verklaring van de belanghebbende in die zaak.

7.6

Desalniettemin is een waarderingsoordeel over een verklaring in cassatie wel onderworpen aan een begrijpelijkheidstoets. Althans, als over de begrijpelijkheid wordt geklaagd zoals in het onderhavige geval.

7.7

In *BNB* 2006/132^[45] oordeelde de HR dat het oordeel van het hof dat het beroepschrift tijdig was ingediend onbegrijpelijk was:

3.1.

Het Hof heeft, na te hebben vastgesteld dat de termijn voor het instellen van beroep eindigde met 24 december 2002, geoordeeld dat belanghebbende met hetgeen hij in het verzetschrift en ter zitting heeft aangevoerd voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat het beroepschrift vóór het einde van de termijn ter post is bezorgd. De stukken van het geding laten geen

andere gevolgtrekking toe dan dat dit oordeel uitsluitend is gebaseerd op hetgeen belanghebbende blijktens het proces-verbaal van de zitting van 12 maart 2004 heeft verklaard: [...].

3.2.

De stukken van het geding wijzen echter uit dat het beroepschrift het Hof heeft bereikt in een 'Port betaald' envelop waarop door de griffier van het Hof als datum van ontvangst 16 januari 2003 is vermeld, en dat tot de door belanghebbende ingezonden stukken behoort een kennelijk door hem terugontvangen, aan de Belastingdienst te Q gerichte envelop met daarop een stempelafdruk waaruit blijkt dat die envelop op 3 januari 2003 aan de balie van de Belastingdienst is ingeleverd. Nu ook de hiervoor in 3.1 weergegeven verklaring van belanghebbende geen enkel concreet aanknopingspunt biedt voor 's Hofs oordeel dat het beroepschrift binnen de termijn per post is verzonden, is dat oordeel zonder nadere motivering, die ontbreekt, onbegrijpelijk.

7.8

Uit deze rechtspraak maak ik op dat de waardering van een verklaring van een procespartij, waar de klacht zich tegen richt, alleen in cassatie vernietigd kan worden op grond van zijn begripelijkheid.

7.9

Ik meen echter dat het oordeel van het Hof over de verklaring van belanghebbende niet onbegrijpelijk is. Zo verschilt het oordeel van het Hof bijvoorbeeld van het vernietigde oordeel in *BNB* 2006/132^[46.] doordat er wel concrete aanknopingspunten zijn die de verklaring van belanghebbende steunen.^[47.]

7.10

Het vierde middelonderdeel faalt.

8. Beoordeling van het vijfde middelonderdeel

8.1

Het laatste middelonderdeel richt zich tegen het oordeel van het Hof dat StAK [F] geen transparante stichting of APV is. Dit oordeel is weergegeven en gemotiveerd in r.o. 4.16 en 4.17 van de uitspraak van het Hof, die zijn opgenomen in onderdeel 2.3 van deze conclusie.

8.2

De klacht houdt in dat een administratiekantoor als StAK [F] per definitie transparant is, aangezien een StAK alleen maar stemrecht uitoefent. In het geval van StAK [F] is er zelfs geen stemrecht, omdat dat recht wordt uitgeoefend door StAK [E], aldus de Staatssecretaris.

8.3

Bij de beoordeling van dit middelonderdeel neem ik ook een klacht mee die door de Staatssecretaris is aangevoerd onder middelonderdeel drie. Deze klacht houdt in dat het oordeel van het Hof dat StAK [F] geen APV^[48.] is, onjuist is.^[49.] De Staatssecretaris betoogt dat StAK [F] een APV is, omdat nooit cv cva [H] zijn uitgereikt. Dit heeft op basis van art. 2.14a, lid 1 Wet IB 2001 tot gevolg dat alle bezittingen van StAK [F] aan belanghebbende worden toegerekend, aldus de Staatssecretaris.

8.4

Bij het beoordelen van deze klachten moet in het oog worden gehouden dat de transparantie rechtspraak en het APV-regime zien op verschillende situaties.^[50.] Het Hof heeft dit in r.o. 4.17 miskend.

8.5

De regel die volgt uit de transparantierechtspraak, wordt naar mijn mening het beste tot uitdrukking gebracht in het arrest *BNB* 1982/42:^[51.]

dat [...] het Hof heeft geoordeeld dat tussen het vermogen van de stichting en dat van belanghebbende in feite geen onderscheid bestaat, met welk oordeel het Hof tot uitdrukking heeft gebracht dat belanghebbende voor het in de stichting aanwezige vermogen kon beschikken als ware het zijn eigen vermogen;

8.6

De transparantierechtspraak ziet dus op situaties waar "in feite geen onderscheid bestaat" tussen het vermogen van een stichting en het vermogen van een andere persoon.

8.7

Het APV-regime ziet op *trust*-achtige situaties waarin het vermogen wel voldoende is afgezonderd, maar niet kan worden toegerekend aan een persoon. Zie immers de wettelijke definitie van een APV (cursivering A-G):^[52]

Voor de toepassing van dit artikel en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder een afgezonderd particulier vermogen [...]: een afgezonderd vermogen waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij [...]

8.8

In de MvT bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot invoering van het APV-regime, wordt deze afzondering ook als gemeenschappelijk kenmerk van APV's genoemd:^[53]

Afgezonderde particuliere vermogens hebben gemeen dat eigendomsbewijzen (aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten) ontbreken. De bezittingen en schulden maken niet langer deel uit van het vermogen van degene die de vermogensbestanddelen heeft afgezonderd.

8.9

Van belang is dus of het vermogen dat door belanghebbende in StAK [F] is ondergebracht, voldoende is afgescheiden van zijn eigen vermogen. Zo nee, dan kan getoetst worden of sprake is van een transparante stichting. Zo ja, dan kan getoetst worden of toerekening plaats moet vinden op basis van art. 2.14a Wet IB 2001.

8.10

Het oordeel van het Hof dat StAK [F] geen transparante stichting is, is mijns inziens juist. Op basis van onder andere de feitelijke vaststelling van het Hof dat StAK [F] een zelfstandige betekenis had voor de relatie tussen belanghebbende en de overige certificaathouders, is het niet onbegrijpelijk dat Hof oordeelt dat het vermogen van StAK [F] daadwerkelijk en voldoende is afgescheiden van het vermogen van belanghebbende.

8.11

Voorzover het middelonderdeel hierover klaagt, faalt het.

8.12

Het oordeel van het Hof dat het vermogen (en inkomen) van StAK [F] niet moet worden toegerekend aan belanghebbende op basis van art. 2.14a Wet IB 2001, is mijns inziens onjuist.

8.13

Het Hof baseert dit oordeel immers op zijn eerdere oordeel dat het economische belang bij het vermogen van StAK [F] (i.e. de cva [H]) aan belanghebbende en zijn kinderen toekomt. Zoals betoogd in de onderdelen 6.6 tot en met 6.16 kan dit laatste oordeel naar mijn mening in cassatie niet in stand blijven.

8.14

De economische gerechtigdheid tot de voordelen uit de cva [H] is, bij het ontbreken van een overeenkomst ten aanzien van die cva, in handen van StAK [F]. De uitzonderingen genoemd in 2.14a, lid 2 Wet IB 2001 zijn derhalve niet van toepassing. De wettelijke definitie van een APV luidt immers:

Voor de toepassing van dit artikel [art. 2.14a Wet IB 2001, A-G] en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder een afgezonderd particulier vermogen, niet zijnde een sociaal belang behartigende instelling: een afgezonderd vermogen waarmee meer dan bijkomstig een particulier belang wordt beoogd, tenzij tegenover de afzondering van dit vermogen:

- a. een uitreiking van aandelen, winstbewijzen, lidmaatschapsrechten, bewijzen van deelgerechtigdheid of daarmee vergelijkbare rechten heeft plaatsgevonden, of
- b. een economische deelgerechtigdheid is ontstaan.

8.15

De vragen die resten zijn of StAK [F] een APV kan vormen en of belanghebbende meer dan bijkomstig een particulier belang heeft beoogd met het vermogen dat is afgezonderd in StAK [F].

8.16

Tijdens de parlementaire behandeling van de wetsvoorstel dat leidde tot invoering van het APV-regime, is uitdrukkelijk opgemerkt dat Nederlandse stichtingen een APV kunnen zijn.^[54]

8.17

Ten aanzien van de vraag of StAK [F] een meer dan bijkomstig particulier doel heeft, is de statutaire doelstelling van StAK [F] van belang. Uit de stukken van het geding blijkt dat het statutaire doel van StAK [F] het ten titel van certificering verkrijgen en administreren van aandelen of cva in het kapitaal van [C] is. Hieruit blijkt mijns inziens op zich geen particulier

doel.

8.18

Echter, aangezien de feitelijke situatie is dat StAK [F] alleen van doen heeft met belanghebbende als directeur en certificaathouder en met de kinderen van belanghebbende als certificaathouder, is mijns inziens sprake van een particulier belang, zulks mede gezien hetgeen is opgemerkt over het particuliere belang in de parlementaire behandeling van het APV-regime:^[55.]

In het tweede lid wordt het toepassingsbereik van het voorgestelde artikel 2.14a voorts beperkt tot gevallen waarin een afgezonderd particulier vermogen een meer dan bijkomstig particulier belang dient. Particulier belang houdt in dat het belang slechts een beperkte groep personen, meestal een familie, aangaat.

8.19

Bovendien moet het begrip blijkens de parlementaire geschiedenis ruim worden uitgelegd:^[56.]

De leden van de fractie van D66 vragen om een uitleg van de term 'particulier belang'. De term 'particulier belang' moet ruim worden geïnterpreteerd, waarbij in eerste instantie gezien wordt op het belang van een familie en hun verwanten. Niet wordt gezien op een algemeen nut beogend belang of een sociaal belang. Bij een particulier belang kan ook worden gedacht aan een belang van bijvoorbeeld een groep personen die een gezamenlijk vermogensbestanddeel (bijvoorbeeld een huis of een pakket opties) hebben. In het wetsvoorstel wordt gebruik gemaakt van een 'open' norm om ruimte te geven voor toekomstige maatschappelijke ontwikkelingen en om een invulling aan de rechter over te laten. Het begrip wordt daarmee zoveel als mogelijk dynamisch gehouden.

8.20

Daarmee voldoet StAK [F] mijns inziens aan de voorwaarden voor een APV en moet op basis van art. 2.14a Wet IB 2001 het vermogen van StAK [F] (cva [H]) worden toegerekend aan belanghebbende, omdat hij degene is die het vermogen dat hem toekwam uit hoofde van zijn dienstbetrekking, heeft afgezonderd in StAK [F].^[57.]

8.21

De klacht dat belanghebbende een ab heeft als gevolg van toerekening op basis van art. 2.14a Wet IB 2001 slaagt.

9. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van Staatssecretaris van Financiën gegrond dient te worden verklaard.

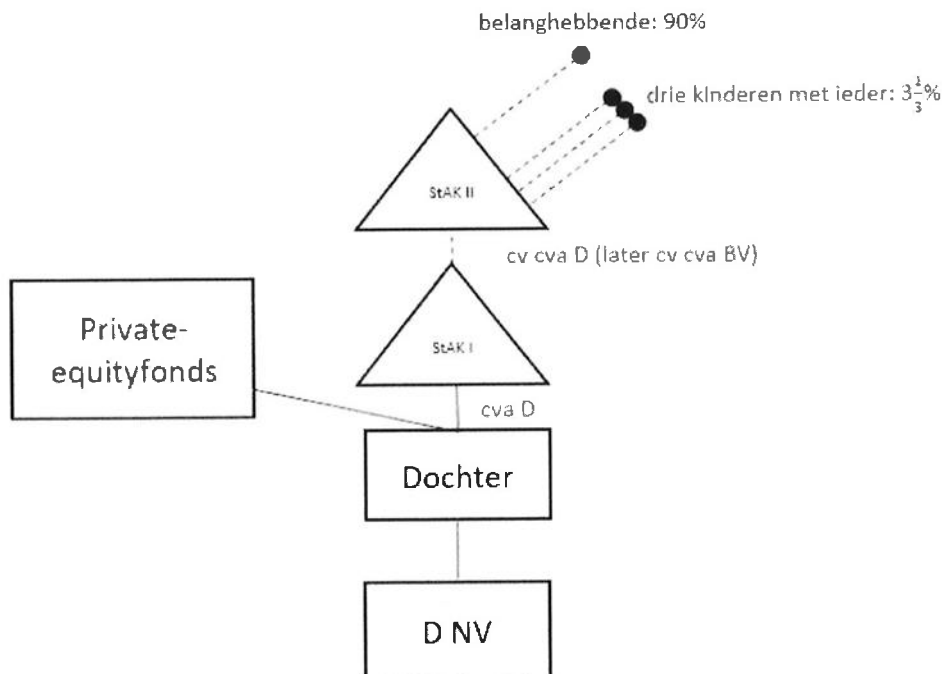
Noot

Auteur: J.P. Boer

Overzicht

1.

De feiten in onderhavige casus zijn betrekkelijk complex en onoverzichtelijk. Om die reden zet ik deze hierna eerst in (sterk) gestileerde vorm uiteen.



2.

Belanghebbende is manager bij een private-equityfonds. Op 21 augustus 2006 heeft een dochtervennootschap van het private-equityfonds alle aandelen overgenomen in D NV.^[1] D NV is de houdstervennootschap van een concern dat actief is in de kinderopvangbranche. De aandelen van eerdergenoemde dochtervennootschap zijn (deels) gecertificeerd door tussenkomst van een stichting administratiekantoor, in de uitspraak aangeduid als StAK I. Voor de goede orde merk ik op dat belanghebbende – voor zover uit de stukken kan worden opgemaakt – verder niet betrokken is geweest bij deze certificering.

3.

In verband met zijn toetreding tot het management van D NV per 2007 heeft belanghebbende 450 certificaten van gewone aandelen in de dochtermaatschappij (cva D) verkregen. Initieel betrof het een belang van 4,5% bij de gewone aandelen van de dochtervennootschap.^[2] Belanghebbende heeft deze cva D ondergebracht in een door hem opgerichte stichting administratiekantoor (hierna: StAK II). Aldus zijn belanghebbende en zijn minderjarige kinderen gerechtigd tot de 450 uitgegeven certificaten van aandelen in de dochtervennootschap (cv cva D) in de verhouding 405:15:15:15. De oorspronkelijk beoogde verdeling is derhalve 90%:3%:3%:3%.

4.

Het 'doorcertificeren' met behulp van StAK II is in casu gedaan om te voorkomen dat bekend zou worden – niet geheel duidelijk wordt overigens ten opzichte van wie – dat de kinderen een belang hebben verkregen in de dochtervennootschap. Een ander daarmee samenhangend gevolg is dat het belang bij de cva D in de beoogde verhouding wordt verdeeld over ieder van de certificaathouders in StAK II.

5.

Op een later moment heeft StAK II nog eens 31 cva D verkregen en die aan belanghebbende doorgecertificeerd. Het belang van belanghebbende kwam daarmee – na een eerdere kapitaaluitbreiding van de dochtervennootschap – uit op 4,3%.

6.

Als gevolg van een latere herstructurering op het niveau van de dochtervennootschap in 2007 zijn de cva D vervangen door cva BV. Daarvan verkrijgt StAK II er 851 van de 18.001 (4,7%). Op dat moment zijn de statuten en certificeringsvoorwaarden van StAK II (nog) niet aangepast aan de nieuwe situatie. Niet eerder dan op 13 februari 2009 worden de benodigde aanpassingen doorgevoerd en in overeenstemming gebracht met de oorspronkelijke verdeling tussen de certificaathouders.

7.

In 2008 verkrijgt StAK II nog eens 121 cva BV en bedraagt het daarin ondergebrachte belang 5,4% (totaal 972/18.001). Volgens de initiële verdeling houdt belanghebbende dan een belang van 4,86%.

8.

Als gevolg van een amortisatie van 1.033 cva BV stijgt het belang van StAK II in cva BV tot 5,7% (972/16.968). Vlak voor deze amortisatie heeft belanghebbende evenwel 45 van zijn cv cva BV aan de kinderen overgedragen. Volgens de oorspronkelijke verdeling tussen de certificaathouders is zijn belang alsdan 4,9% (830/16.968).

9.

Om kort te gaan, belanghebbende heeft op basis van de door hem voorgestane opzet en de oorspronkelijk overeengekomen verdeling tussen de certificaathouders van StAK II op geen enkel moment de 5%-grens overschreden.

10.

In 2010 zijn de aandelen D NV verkocht en is een dividend uitgekeerd op de cva BV. De Inspecteur heeft het dividend dat door belanghebbende op de cv cva BV is ontvangen, in box 2 belast. Het Hof heeft beslist dat belanghebbende op geen enkel moment een aanmerkelijk belang heeft gehad. Het heeft hierbij in aanmerking genomen dat de statuten van StAK II weliswaar niet tijdig zijn aangepast in verband met de herstructurering (zie punt 5), maar geoordeeld dat daaraan niet het zeer verstrekkende gevolg kan worden verbonden dat door de certificaathouders van StAK II het belang bij de cva BV verloren is gegaan. Het is volgens het Hof namelijk volstrekt duidelijk dat het de bedoeling van partijen is geweest het economische belang bij de onderliggende aandelen niet te wijzigen.

11.

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën ongegrond. Hij gaat daarmee voorbij aan de conclusie van A-G Niessen waarin is betoogd dat de gebreken in de doorcertificering ten aanzien van de cva BV niet kunnen worden gerepareerd met een beroep op de bedoeling van partijen.^[3]

Het formele 5%-criterium

12.

In zijn arrest stelt de Hoge Raad voorop dat het aanmerkelijkbelangregime uitgaat van een kwantitatieve grens van 5% van het geplaatste kapitaal van een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal.^[4] Hierbij worden de aandelen van de belastingplichtige en zijn partner tezamen genomen. Belangen van andere personen – van (minderjarige) kinderen tot derden – worden niet meegeteld. De uitzonderingen die in dit kader in hoofdstuk 4 van de Wet IB 2001 zijn opgenomen, zoals het fictief aanmerkelijk belang (art. 4.11 Wet IB 2001) en de meetrek- en meesleepregeling (art. 4.9 resp. 4.10 Wet IB 2001), zijn een bevestiging van deze hoofdregel.

13.

De 5%-grens is, zoals de Hoge Raad memoreert, een formeel criterium: 4,99% leidt niet tot een aanmerkelijk belang; 5,01% wel. De parlementaire behandeling laat er geen enkel misverstand over bestaan dat in het licht van dit formele criterium 'verwateringsconstructies' volstrekt toelaatbaar zijn. In dat verband is nog interessant dat het Hof in zijn voorafgaande uitspraak heeft gewezen op het in de wetgeschiedenis genoemde fenomeen van de zogeheten '20+ BV'. Het rechtscollege merkt op dat (r.o. 4.1):

"[s]lechts zogenoemde '21-aandeelhoudersvennootschappen' als verschijnsel bij samenwerkende ondernemers zoals accountants, advocaten en medisch specialisten, zijn besproken als constructie die zou moeten worden bestreden."

Hoewel in de wetgeschiedenis inderdaad is gewezen op deze situatie,^[5] kan aan deze opmerking naar mijn mening geen gevolg worden verbonden in het kader van aanmerkelijkbelangregeling.^[6] Nu de wetgever uiteindelijk heeft gekozen voor het formele 5%-criterium zou ik niet weten op basis van welke rechtsgrond bestrijding van dergelijke structuren mogelijk zou zijn.

14.

Indien de wetgever gebruik maakt van formele criteria, te denken valt aan bezitsperiodes (art. 35d Successiewet 1956) en referentieperiodes (art. 4 Wet BRV) alsmede kwantitatieve bezitseisen (art. 13 Wet VPB 1969) en leeftijdsgrenzen (art. 6.30 Wet IB 2001), dan gaat de met dat formele criterium gepaard gaande rechtszekerheid boven een van dat formele criterium

afwijkende materiële invulling van de desbetreffende bepaling om een 'grensgeval' binnen de reikwijdte van die bepaling te brengen. Daarbij speelt *fraus legis* mijns inziens geen rol: het is namelijk in overeenstemming met doel en strekking van een formeel criterium om dat criterium als zodanig toe te passen.

De (directe) 'aandeelhouder'

15.

Vervolgens herhaalt en verduidelijkt de Hoge Raad de rechtsregel uit onder meer HR 6 maart 1996, nr. 30 870, *BNB* 1996/164* en HR 18 februari 1998, nr. 33 346, *BNB* 1998/178c*. Hieruit volgt dat de houder van een certificaat van aandelen – in afwijking van het eerdere oordeel van de Hoge Raad dat de certificaathouder middellijk aandeelhouder is (HR 18 maart 1987, nr. 23 674, *BNB* 1987/229c*) – als onmiddellijk aandeelhouder wordt gezien. In het onderhavige arrest zegt de Hoge Raad het nauwkeuriger en spreekt hij over degene die de houder is van certificaten van aandelen "die het volledige economische belang bij de achterliggende aandelen vertegenwoordigen".

16.

Het arrest verduidelijkt dat de 'onmiddellijke aandeelhouder' voor toepassing van de aanmerkelijkbelangregeling degene is die 'het volledige economische belang' heeft bij een aandeel. Hoewel deze rechtsregel niet nieuw is, valt op dat de Hoge Raad zijn formulering in het onderhavige arrest onomwonden kiest. In vergelijking met andere uitspraken, waarin afhankelijk van het voorliggende feitencomplex wisselende terminologie wordt gebruikt,^[7] is 'het volledige economische belang' naar mijn mening een geschikt overkoepelend criterium. Ook stromanconstructies zouden door dat criterium moeten kunnen worden bestreken.^[8]

17.

Toekomstige rechtspraak dient uit te wijzen in welke gevallen een belastingplichtige het 'volledige economische belang' heeft en wat het gevolg is indien slechts een beperkt economisch belang bij een aandeel bestaat. Wat betreft de eerste vraag richt de praktijk zich in het algemeen naar de certificeringsvoorwaarden uit het besluit van de Staatssecretaris van Financiën die leiden tot de conclusie dat de aandelen en certificaten kunnen worden vereenzelvigd.^[9] Maar wat is rechtens bij (minimale) afwijkingen ten opzichte van die certificeringsvoorwaarden, bijvoorbeeld omdat het dividend niet onmiddellijk ter beschikking van de certificaathouder wordt gesteld? Is de houder dan geen aanmerkelijkbelanghouder (meer) omdat geen sprake is van 'het volledige economische belang' en leidt deze beperkte gerechtigdheid dan tot een vordering die behoort tot de rendementsgrondslag van box 3?^[10] En hoe zit het dan met regelingen die voortborduren op de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang, zoals de gebruikelijkloonregeling en de terbeschikkingstellingsregeling? Bij structuren die van aanvang af aldus zijn gecertificeerd, zou dit betekenen dat zonder tussentijds afrekenmoment – zoals wel het geval zou zijn bij het certificeren van aandelen (of het wijzigen van de bestaande certificeringsvoorwaarden)^[11] in een reeds bestaande aandeelhoudersrelatie – een tussentijds afrekenmoment ontbreekt. In dit verband is tevens van belang welke uitleg kan worden gegeven aan de woorden 'slechts gerechtigd is tot de voordelen uit aandelen' in de gelijkstellingsbepaling voor genotsgerechtigden (art. 4.3 Wet IB 2001),^[12] om te bepalen of (alsnog) sprake is van een aanmerkelijk belang.

Certificeren en doorcertificeren

18.

Het certificeren van vermogen ten titel van beheer is een geëigende methode om het economische belang en de juridische eigendom van vermogensbestanddelen te splitsen. Het meest bekend is het certificeren van aandelen in een vennootschap, maar ook onroerende zaken, effectenportefeuilles, boten en kunstvoorwerpen (kunnen) worden gecertificeerd. Hierbij komt de juridische eigendom van het vermogensbestanddeel – in het bijzonder de zeggenschap ten aanzien van dat vermogensbestanddeel – te liggen bij een rechtspersoon, doorgaans een stichting (administratiekantoor – kortweg StAK). De door een StAK uitgegeven certificaten hebben juridisch het karakter van vorderingsrechten.^[13]

19.

Hoewel scheiding van zeggenschap en belang veelal de doelstelling zal zijn van de certificering van een vermogensbestanddeel is het splitsen daarvan evenwel geen *conditio sine qua non*. Ook het certificeren van certificaten, waaraan uit de aard der zaak geen zeggenschapsrechten ten aanzien van het aandeel kleven, behoort civielrechtelijk tot de mogelijkheden. In dat geval zal de doelstelling zijn gelegen in het verder 'doorcertificeren' van het economische belang bij het achterliggende vermogensbestanddeel, bijvoorbeeld omdat een overdracht van de certificaten niet mogelijk of wenselijk is.

20.

De Hoge Raad zegt het kort en krachtig in r.o. 3.3 van dit arrest:

"Geen rechtsregel staat eraan in de weg dat een certificaat van een aandeel op zijn beurt voorwerp van certificering is. Partijen in het rechtsverkeer zijn vrij om hun belangen bij een goed bij overeenkomst in te richten op de wijze die zij wensen. Ten aanzien van certificering van aandelen geldt niet een uitzondering op dit uitgangspunt."

Uit deze algemeen en breed verwoorde rechtsopvatting volgt dat het belanghebbende vrijstaat het certificaat nogmaals te certificeren, ook als dat certificaat hem in zijn hoedanigheid van werknemer van NV is toegekend. Deze 'verknochtheid' – die volgens het cassatieberoepschrift zou verhinderen dat de cva D door belanghebbende zouden kunnen worden overgedragen – neemt niet weg dat belanghebbende met behulp van de doorcertificering het economische belang bij de cva D aan zijn kinderen heeft kunnen doen toekomen. Hieraan doet niet af dat belanghebbende, indien hij de cva D zou hebben moeten overdragen in het kader van een contractuele aanbiedings- of inleverplicht, mogelijk wanprestatie zou plegen jegens D NV. Ook dit oordeel is naar mijn mening vanuit civielrechtelijk perspectief volkomen juist.

Onvolkomenheden bij de certificering

21.

Voorts wordt in het cassatieberoepschrift naar voren gebracht dat de statuten en certificeringsvoorwaarden niet tijdig zijn aangepast in verband met de herstructurering op het niveau van de dochtervennootschap, ter gelegenheid waarvan de cva D op enig moment zijn vervangen door cva BV. De Hoge Raad doet de klacht dat het Hof hieraan ten onrechte niet de gevolgtrekking heeft verbonden dat de certificering is mislukt, af als een motiveringsklacht die in cassatie geen doel kan treffen. Ik maak hieruit met enige voorzichtigheid^[14] op dat de uitleg van de Haviltex-norm door de A-G (zie voetnoot 3) naar het oordeel van de Hoge Raad een te enge opvatting inhoudt.

22.

De Hoge Raad kan dus meegaan in de vergefelijkheid die het Hof ten aanzien van de 'foutjes' in de uitvoering van de doorcertificering aan de dag heeft gelegd. Ik kan mij daarin vinden. Een onvolkomenheid kan snel, ongemerkt en ongewild ontstaan^[15] en om daaraan dan zeer vergaande gevolgtrekkingen te verbinden is niet in alle gevallen passend. Tegelijkertijd mag van professionele partijen worden gevraagd dat zij de door hen overeenkomstig de partijbedoelingen in het leven geroepen rechtsverhoudingen nauwkeurig regelen en ook nauwgezet onderhouden, zodat duidelijk is wat hun bedoelingen precies zijn. Het zal van het individuele geval afhangen of een onvolkomenheid door de (veronderstelde) bedoeling van partijen kan worden gered, waarbij slechts een zekere rekkelijkheid kan worden verwacht indien de partijbedoelingen voldoende duidelijk kenbaar zijn.

23.

Hoewel het aan de hand van deze uitspraak niet mogelijk is algemene lijnen te trekken ten aanzien van de wijze waarop door de belastingrechter wordt omgegaan met 'kenbare fouten' en andere onvolkomenheden bij (fiscale) structurering, permiteer ik mij in dit verband een enkele opmerking. De rechtspraktijk kent vele verschijningsvormen van onvolkomenheden in de juridische documentatie die ten grondslag ligt aan de rechtsverhoudingen die welbewust in het leven worden geroepen teneinde een (fiscaal-)juridisch gevolg te bereiken. Deze onvolkomenheden kunnen uiteraard van grote invloed zijn op de beoogde uitkomst. Hoewel het civiele recht reparatiemogelijkheden biedt, is het de vraag op welke wijze deze voor fiscale doeleinden kunnen worden gevolgd.^[16] In zijn algemeenheid ben ik van mening dat het belastingrecht dient aan te sluiten bij de civielrechtelijke onderbouw als (rechts)feit, en – tenzij sprake is van een voorwendsel – daaraan ook het gevolg van een effectieve reparatie dient toe te kennen. Daarbij is het aan de feitenrechter om hieromtrent een oordeel te vellen (en dat zal niet altijd gemakkelijk zijn) en aan de cassatierechter om een rechtskader te scheppen dat een effectief fiscaal redres mogelijk maakt voor (reële) gevallen waarin aan een civielrechtelijke tekortkoming geen waarde behoeft te worden toegekend.

StAK geen afgezonderd particulier vermogen

24.

Tot slot komt de vraag aan de orde of een StAK als afgezonderd particulier vermogen (APV) kan worden aangemerkt. Uitgaande van de zelfstandige betekenis van StAK II en de door haar toegekende certificaten,^[17] is naar het oordeel van de Hoge Raad geen sprake van een APV. Gelet op de achtergrond van het APV-regime is dit ook juist. Het APV-regime beoogt immers een voorziening te treffen in de vorm van een (fictieve) toerekening van vermogen aan de 'inbrenger'^[18] indien

tussen het discretionaire afgezonderde vermogen en de inbrenger van dat vermogen geen kanaal bestaat.^[19.] Langs die weg wordt het bestaan van '(onbelast) zwevend vermogen' tegengegaan.

In art. 2.14a lid 2 onderdeel a Wet IB 2001 is derhalve geregeld dat indien tegenover de afzondering van het vermogen een kanaal is ontstaan in de vorm van een 'aandeel, winstbewijs, etc.', er geen sprake is van een afzondering van vermogen. Art. 2.14a lid 2 onderdeel b Wet IB 2001, spreekt in dit verband van een 'economische deelgerechtigdheid'. Uit HR 10 april 2015, nr. 13/04999, *BNB* 2015/152*, r.o. 2.4.2, kan worden opgemaakt dat de Hoge Raad met betrekking tot de invulling van die bepaling een aandeel in een transparante personenvennootschap voor ogen heeft:

"Het middel betoogt terecht dat het begrip 'economische deelgerechtigdheid' in artikel 2.14a, lid 2, letter b, van de Wet IB 2001, (...), blijkens de door de wetgever gegeven toelichtingen ziet op samenwerkingsverbanden zoals personenvennootschappen en daarom een andere betekenis heeft dan het Hof kennelijk voor ogen staat. Deze – beperkte – opvatting sluit ook aan bij de bewoordingen van de bedoelde bepaling, aangezien niet iedere economische gerechtigdheid tot vermogensbestanddelen kan worden aangeduid als een deelgerechtigdheid."

Onderhavig arrest maakt duidelijk dat die categorie breder is en mede certificaten van aandelen omvat. Hoewel ik mij in de uitkomst daarvan volledig kan vinden – een StAK is geen APV – heb ik wel moeite met de rangschikking van certificaten van aandelen onder de gevallen genoemd in art. 2.14a lid 1 onderdeel b Wet IB 2001. Gelet op het door de Hoge Raad genoemde 'directe aandeelhouderschap' was een indeling in lidonderdeel a van die bepaling naar mijn mening juist geweest. De keuze voor lidonderdeel b in dit arrest is mijns inziens een onvolkomenheid die – gelet op de achtergrond van het APV-regime en geheel passend bij deze procedure – voor het overige zonder vergaande gevolgen kan worden aanvaard.

Voetnoten "Uitspraak"

[1.]

ECLI:NL:PHR:2019:860.

[2.]

Vgl. HR 6 maart 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1914, en HR 18 februari 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2451.

Voetnoten "Conclusie"

[1.]

Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

[2.]

Aanmerkelijk belang.

[3.]

Belastingdienst/kantoor [H].

[4.]

Rechtbank Gelderland.

[5.]

Rechtbank Gelderland 23 februari 2017, nr. 15/6854, ECLI:NL:RBGEL:2017:884, *NLF* 2017/0657, m.nt. Brouwers.

[6.]

Hof Arnhem- Leeuwarden.

[7.]

Hof Arnhem-Leeuwarden 17 april 2018, nr. 17/00398, ECLI:NL:GHARL:2018:3621, *NLF* 2018/1053, m.nt. Verbaarschot, *FutD* 2018-1224, m.nt. redactie.

[8.]

De staatssecretaris van Financiën.

[9.]

De afkortingen gehanteerd door het Hof zal ik in het vervolg van deze conclusie volgen.

[10.]

Voetnoot A-G: ik zal deze aandelenruil in mijn conclusie aanduiden als "de aandelenruil".

[11.]

Voetnoot A-G: i.e. StAK [F].

[12.]

Voetnoot A-G: zie overwegingen 36 tot en met 38 van de Rechtbank, weergegeven in onderdeel 2,2 van deze conclusie.

[13.]

Zie r.o. 2,7 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2,1 van deze conclusie.

[14.]

Zie r.o. 2,5 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2,1 van deze conclusie.

[15.]

Of de 'doorcertificering' mogelijk is, is ook in geschil en wordt behandeld in onderdelen 5,1 tot en met 5,16 maar is mijns inziens niet de hoofdvraag.

[16.]

Zie r.o. 2,8 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2,1 van deze conclusie.

[17.]

Zie r.o. 2,11 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2,1 van deze conclusie.

[18.]

Zie r.o. 2,12 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2,1 van deze conclusie.

[19.]

Zie r.o. 2,14 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2,1 van deze conclusie.

[20.]

Afgezonderd particulier vermogen.

[21.]

Wet inkomstenbelasting 2001.

[22.]

Algemene wet bestuursrecht.

[23.]

Beroepschrift in cassatie, p. 5 en 6.

[24.]

HR 11 mei 1988, nr. 24 918, ECLI:NL:HR:1988:ZC3832, na concl. Van Soest, *BNB 1988/289* m.nt. Van Brunschot; HR 11 mei 1988, nr. 25 006 ECLI:NL:HR:1988:ZC3833, na concl. Van Soest, *BNB 1988/290* m.nt. Van Brunschot en HR 11 mei 1988, nr. 25 231, ECLI:NL:HR:1988:BH7350, na concl. Van Soest, *BNB 1988/291* m.nt. Van Brunschot, Merk op dat deze rechtspraak ziet op de oude ab-regeling van vóór 1997, maar ook ten aanzien van de huidige ab-regeling heeft de wetgever op de koop toe genomen dat verwatering via de kinderen van belastingplichtigen mogelijk is. Zie onder andere: Brief staatssecretaris van Financiën 15 oktober 1996, nr. WDB96/446M, *V-N 1996/4024*, 7.

[25.]

Mits – uiteraard – aan de overige voorwaarden van art. 4,6 Wet IB 2001 wordt voldaan.

[26.]

HR 23 november 2012, nr. 11/02321, ECLI:NL:HR:2012:BW4102, na concl. A-G Niessen, *BNB 2013/42* m.nt. Heithuis. Een ander voorbeeld uit de stroman-jurisprudentie is HR 17 maart 1999, nr. 34 379, ECLI:NL:HR:1999:AA2697, *BNB 1999/216*.

[27.]

Rijkers, in: *Cursus Belastingrecht* IB.4.3.1.B.c. Zie ook Zwier in NDFR commentaar bij art. 4,6 Wet IB 2001, par. 13: "Uit de jurisprudentie blijkt dat indien de economische en juridische eigendom uiteenlopen, de economische eigendom de doorslag geeft. [...] Aangenomen mag worden dat aandelen waarvan men uitsluitend de juridische eigendom bezit niet kwalificeren voor de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang." En P.W. Hofman & S. Singh, 'Certificeren van vermogen', *WFR 2017/9*: "Voor box 2 geldt dat als de certificaathouder economische eigenaar is, hij wordt geacht aandeelhouder te zijn. Indien het belang aanmerkelijk is in de zin van artikel 4,6 Wet IB 2001, heeft hij een onmiddellijk aanmerkelijk belang."

[28.]

Zie bijvoorbeeld art. 2:24, lid 4 BW en art. 6:193a, lid 3 BW.

[29.]

Asser/Maeijer, *Van Solinge & Nieuwe Weme 2-II** 2009/658. Zie ook F.J.P. van den Ingh, *Certificering en certificaat van aandeel bij de besloten vennootschap*, Deventer: Kluwer 1991, p. 18: "Certificering van aandelen omvat alle rechtshandelingen die strekken tot verkrijging, krachtens overdracht of uitgifte, van aandelen door de uitgever van certificaten van die aandelen en/of tot de uitgifte van certificaten aan degene voor wie hij als rechthebbende de aandelen ten titel van beheer zal houden."

[30.]

Voetnoot A-G: Administratiekantoor. Een StAK is een soort administratiekantoor, namelijk de *stichting* administratiekantoor. Ook andere rechtspersonen kunnen optreden als administratiekantoor, bijvoorbeeld een nv.

[31.]

Asser/Maeijer, *Van Solinge & Nieuwe Weme 2-II** 2009/658: "De certificaathouder heeft als economisch belanghebbende obligatoire aanspraken

jegens de juridisch gerechtigde (het AK). [...] Het AK verkrijgt de aandelen op eigen naam, wordt rechthebbende daarop, wordt in ouderwetse terminologie de 'juridisch eigenaar' terwijl de certificaathouder 'economisch eigenaar' wordt." En F.J.P. van den Ingh, *Certificering en certificaat van aandeel bij de besloten vennootschap*, Deventer: Kluwer 1991, p. 19: "Het AK heeft wel de juridische macht over een gecertificeerd aandeel, doch het economische belang bij dat aandeel ligt bij de certificaathouder."

[32.]

HR 6 maart 1996, nr. 30 870, ECLI:NL:HR:1996:AA1914, *BNB 1996/164* m.nt. Van Dijk, r.o. 3.8.

[33.]

HR 18 februari 1998, nr. 33 346, ECLI:NL:HR:1998:AA2451, *BNB 1998/178* m.nt. Essers, r.o. 3.4.

[34.]

Beroepschrift in cassatie, p. 7-11.

[35.]

Zie onderdelen 5.1 tot en met 5.16 van deze conclusie.

[36.]

Of 'economische belang', de HR gebruikt de termen als synoniemen, zie HR 19 oktober 1955, nr. 12 407, ECLI:NL:HR:1955:AY2586, *BNB 1955/377*: "dat de omstandigheid, dat iemand eigenaar van en als zodanig zakelijk gerechtigd is tot enig goed, niet uitsluit, dat economisch het belang daarbij een ander toekomt, terwijl dit belang - hetwelk men den economischen eigendom zou kunnen noemen - deel kan uitmaken van het bedrijfsvermogen van dien ander".

[37.]

HR 24 december 1957, nr. 13 378, ECLI:NL:HR:1957:AY1099, *BNB 1958/84*.

[38.]

*Asser/Maeijer, Van Solinge & Nieuwe Weme 2-II** 2009/661: "Het vorderingsrecht vindt zijn grondslag in de krachtens een beheersovereenkomst geldende contractuele rechtsverhouding tussen AK en certificaathouder, die nader is geconcretiseerd in de administratievoorwaarden welke bij de uitgifte van certificaten tegenover de overdracht van de aandelen aan het AK van toepassing zijn verklaard. Die beheersovereenkomst is een overeenkomst van eigen aard; zij is geen opdracht en evenmin lastgeving."

[39.]

HR 13 maart 1981, 11647, ECLI:NL:HR:1981:AG4158, *NJ 1981/635*.

[40.]

Zie r.o. 2.8 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2.1 van deze conclusie.

[41.]

Beroepschrift in cassatie, p. 11-13.

[42.]

R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken (diss. Universiteit van Amsterdam)*, Deventer: Kluwer 1996, p. 56.

[43.]

HR 23 februari 1955, nr. 12 172, ECLI:NL:HR:1955:AY2412, *BNB 1955/131*: "O. [...] dat het een Raad van Beroep vrijstaat aan een verklaring van een der partijen volledige bewijskracht toe te kennen voor wat betreft de daarin vermelde feiten, ook al heeft de wederpartij die feiten betwist en van haar kant een andere feitelijke voorstelling van zaken gegeven;"

[44.]

HR 14 november 2003, nr. 37 901, ECLI:NL:HR:2003:AF6561, *BNB 2004/47* m.nt. Van Leijenhorst.

[45.]

HR 13 januari 2006, nr. 40 973, ECLI:NL:HR:2006:AU9516, *BNB 2006/132*.

[46.]

Zie onderdeel 7.7 van deze conclusie.

[47.]

Bijvoorbeeld de overeenkomst van 24 juni 2008. Zie daarvoor r.o. 2.16 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2.1 van deze conclusie.

[48.]

Afgezonderd particulier vermogen in de zin van art. 2.14a Wet IB 2001.

[49.]

Zie r.o. 4.17 van het Hof, zoals weergegeven in onderdeel 2.3 van deze conclusie.

[50.]

Zie ook Concl. A-G Wattel 26 juni 2019, nr. 19/01293, ECLI:PHR:2019:704, onderdeel 9.7.

[51.]

HR 22 juli 1981, nr. 20 657, ECLI:NL:HR:1981:AW9380, *BNB 1982/42* m.nt. Van Dijk. Zie ook HR 10 januari 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1860, *BNB 1996/94* m.nt. Zwemmer, r.o. 3.2; en HR 19 september 2014, nr. 13/04327, ECLI:NL:HR:2014:2694, *BNB 2015/11* m.nt. Heithuis, r.o. 3.3: "In deze oordelen ligt besloten dat belanghebbende en zijn echtgenote over de aan de Stichting overgedragen vermogensbestanddelen konden blijven beschikken als ware het hun eigen vermogen. Deze oordelen geven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kunnen, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst."

[52.]

Art. 2.14a, lid 2 Wet IB 2001.

[53.]

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 9.

[54.]

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 54: "Hoewel een doelvermogen een afgezonderd particulier vermogen kan zijn, omvat het begrip afgezonderd particulier vermogen ook die entiteiten (bijvoorbeeld stichtingen) waarvan het particulier belang meer dan bijkomstig wordt gediend." En *Kamerstukken I 2009/10, 31 930, D, p. 19*: "een Stichting Studiefonds ten behoeve van de nazaten van een familie [zal, A-G] doorgaans als APV kwalificeren."

[55.]

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 55.

[56.]

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 56.

[57.]

Art. 2.14a, lid 1 Wet IB 2001: "Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen worden de bezittingen en schulden alsmede de opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen als bedoeld in het tweede lid, geacht bij degene die dat vermogen bij leven of bij overlijden heeft afgezonderd tot zijn bezit te behoren, onderscheidenlijk op te komen (toerekening). [...]"

Voetnoten "Noot"

[1.]

Het is enigszins ongelukkig dat deze naamloze vennootschap in de uitspraak wordt afgekort als D NV, waarmee verwarring ontstaat ten opzichte van de certificaten in de dochtermaatschappij die als 'cva D' worden afgekort. Met die 'D' is waarschijnlijk D(ochtermaatschappij) bedoeld.

[2.]

Ik abstraheer van de (certificaten van de) cumulatief preferente aandelen in D NV.

[3.]

Zie onderdeel 6 (concl. A-G Niessen) 2 september 2019. De zogeheten Haviltex-norm zou alleen soelaas bieden bij onduidelijke contracten of contracten die leemtes laten. "Dit is in het onderhavige geval niet aan de orde. De certificeringsovereenkomst die ziet op de cva [D, JPB], is duidelijk en volledig en een overeenkomst inzake de cva [BV, JPB] tussen StAK [II, JPB] enerzijds en belanghebbende en zijn kinderen anderzijds ontbreekt", aldus de A-G.

[4.]

Zie art. 4.6 onderdeel a Wet IB 2001.

[5.]

Kamerstukken II 1999/2000, 26 727 en 26 728, nr. 115, p. 22.

[6.]

Zie ook de redactie van *V-N* in *V-N BP21 2000/7.4*.

[7.]

In HR 30 juni 1999, nr. 34 579, *BNB 1999/301*, wordt gesproken van 'het economische belang', in HR 17 maart 1999, nr. 34 379, *BNB 1999/216* van 'het economische belang en de juridische zeggenschap' en in HR 23 november 2012, nr. 11/02321, *BNB 2013/42** van het houden van de aandelen 'voor rekening en risico van'.

[8.]

Vgl. E.J.W. Heithuis in zijn noot in *BNB 2013/42*.

[9.]

Zie onderdeel 4.4 van het besluit van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, *BNB 2018/133*.

[10.]

Zie P.W. Hofman en S. Singh, 'Certificeren van vermogen. Over toerekening, vereenzelviging, transparantie en economische eigendom', *WFR* 2017/9.

[11.]

Zie in dit verband de vraag naar de mogelijkheid van een 'lek' bij de wijziging van certificeringsvoorwaarden, *Kamerstukken II 1988/89, 21 033, nr. 5, p. 11*.

[12.]

Zie over de uitleg van deze bepaling J.P. Boer, *De Anglo-Amerikaanse trust in de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting*, Den Haag: SDU 2011, p. 239-331.

[13.]

Zie uitgebreid A.E. de Leeuw, *Scheiding van zeggenschap en belang in de familiesfeer*, Deventer: Wolters Kluwer 2020 (FM 162), hoofdstuk 7, alsmede S.H.M. Dusarduijn, 'Certificering van vermogen: vereenzelviging voor de inkomstenbelasting?' *WPNR* 2007/6737, p. 26-38.

[14.]

In r.o. 3.5 geeft de Hoge Raad mijns inziens niet kenbaar antwoord op deze rechtsklacht. In het cassatieberoepschrift wordt in dit verband overigens wel gesproken over een 'onjuiste rechtstoepassing' door het Hof, maar waaruit die zou bestaan wordt evenmin duidelijk.

[15.]

Zo ontwaarde ik in dit arrest ook een foutje. De Hoge Raad verwijst in r.o. 3.4 naar 'het hetgeen hiervoor in 3.1.2 en 3.1.3 is overwogen', terwijl die nummers niet zijn gebruikt. Bedoeld zal zijn 3.2 en 3.3.

[16.]

Als voorbeeld noem ik de mogelijkheid van het inroepen van dwaling. Zie daaromtrent HR 10 januari 2020, nr. 19/01199, *BNB* 2020/37* en M.M. de Reus, 'Bewijsrechtelijke aspecten van (doorwerking van) dwaling in het belastingrecht', *WFR* 2020/100.

[17.]

Het vijfde middelonderdeel, dat inhoudt dat aan StAK II zelfstandige betekenis moet worden ontzegd, faalt mijns inziens terecht. De Hoge Raad maakt daaraan dan ook terecht nauwelijks woorden vuil (zie r.o. 3.6).

[18.]

De tekst van art. 2.14a Wet IB 2001 kent het woord 'inbrenger' niet maar spreekt van degene die het vermogen 'bij leven of bij overlijden heeft afgezonderd'.

[19.]

J.P. Boer, *De Anglo-Amerikaanse trust in de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting*, Den Haag: SDU 2011, p. 375.

Schenkbelasting geen onderdeel van verkrijgingsprijs aanmerkelijk belang

HR 11-06-2021, ECLI:NL:HR:2021:883, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

Instantie

Hoge Raad

Datum

11 juni 2021

Magistraten

Van Hilten, Punt, Van Loon, Faase, Beukers-van Dooren

Zaaknummer

19/04234

Noot

Redactie Vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS271604:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Aanmerkelijk belang (box 2)

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2021:883, Uitspraak, Hoge Raad, 11-06-2021

Beroepschrift, Hoge Raad, 28-04-2020

ECLI:NL:PHR:2020:428, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 28-04-2020

Wetingang

art. 4.17c, 4.21, 4.22 en 4.39 Wet IB 2001

Essentie

De Hoge Raad oordeelt dat de schenkbelasting geen kostenpost is die in onmiddellijk verband staat met het verkrijgen van de aandelen. De verschuldigdheid van schenkbelasting vloeit namelijk voort uit vrijgevigheid en staat los van de wijze waarop die bevoordeling vorm krijgt.

Samenvatting

Vader schenkt aandelen in een holding aan zijn zoon, ter zake waarvan de zoon € 361.907 schenkbelasting voldoet. De verkrijgingsprijs van vader (€ 4400) is doorgeschoven. In geschil is of de schenkbelasting – na een juridische fusie met een andere holding – tot de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang van de zoon behoort. Volgens Rechtbank Gelderland maakt de schenkbelasting geen onderdeel uit van de verkrijgingsprijs.

In (sprong)cassatie oordeelt de Hoge Raad dat de schenkbelasting geen kostenpost is die in onmiddellijk verband staat met het verkrijgen van de aandelen. De verschuldigdheid van schenkbelasting vloeit namelijk voort uit vrijgevigheid en staat los van de wijze waarop die bevoordeling vorm krijgt, in dit geval door de overdracht van aandelen. Als bij de verkrijging een tegenprestatie ontbreekt of de tegenprestatie niet zakelijk is, wordt de verkrijgingsprijs op zakelijke wijze vastgesteld (art. 4.22 lid 1 Wet IB 2001). Daarmee strookt dus ook niet dat de schenkbelasting bij het bepalen van de verkrijgingsprijs wel in aanmerking zou worden genomen. Het beroep van X is ongegrond.

Uitspraak

Het geschil betreft de beschikking vaststelling verkrijgingsprijs van 30 mei 2018.

Na conclusie van A-G Niessen. Deze namen wij op in V-N 2020/28.4.

De uitspraak waartegen sprongcassatie is ingesteld, is van Rechtbank Gelderland 12 augustus 2019, 18/5935, V-N 2019/49.1.3.

Vaststaande feiten (ontleend aan het arrest)

2.1.1.

Belanghebbende bezat in 2014 alle aandelen in een besloten vennootschap (hierna: Holding I). De verkrijgingsprijs van dit aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.21 Wet IB 2001 was € 586.350.

2.1.2.

In 2014 heeft de vader van belanghebbende aan hem alle aandelen in een andere besloten vennootschap (hierna: Holding II) geschenken. De verkrijgingsprijs van dat aanmerkelijk belang was voor de vader € 4.400. Deze verkrijgingsprijs is met toepassing van artikel 4.17c en artikel 4.39 Wet IB 2001 doorgeschoven naar belanghebbende. Ter zake van deze schenking heeft belanghebbende € 361.907 aan schenkbelasting voldaan.

2.1.3.

Op 14 augustus 2015 heeft een juridische fusie plaatsgevonden met Holding II als verkrijgende en Holding I als verdwijnende vennootschap. Belanghebbende heeft daarbij een beroep gedaan op toepassing van artikel 3.57, lid 2, en artikel 4.41 Wet IB 2001 (vrijstelling bij juridische fusie en doorschuiving van de verkrijgingsprijs).

2.1.4.

Belanghebbende heeft de Inspecteur op de voet van artikel 4.36 Wet IB 2001 verzocht de verkrijgingsprijs van zijn aanmerkelijk belang in Holding II met toepassing van artikel 4.42, lid 3, Wet IB 2001 vast te stellen op € 952.657, zijnde de verkrijgingsprijs van de aandelen in Holding I van € 586.350, vermeerderd met de verkrijgingsprijs van de aandelen in Holding II van € 4.400 en met de betaalde schenkbelasting van € 361.907. De Inspecteur heeft het bedrag van de schenkbelasting niet tot de verkrijgingsprijs gerekend en heeft bij de onderhavige beschikking de verkrijgingsprijs vastgesteld op € 590.750.

Geschil en overwegingen van de rechtbank (ontleend aan het arrest)

2.2.1.

Bij de Rechtbank was in geschil of de door belanghebbende betaalde schenkbelasting behoort tot de ten laste van de verkrijger gekomen kosten als bedoeld in artikel 4.21, lid 1, Wet IB 2001 en daarom deel uitmaakt van de verkrijgingsprijs van het hiervoor in 2.1.4 bedoelde aanmerkelijk belang in Holding II.

2.2.2.

De Rechtbank heeft die vraag ontkennend beantwoord. Zij heeft daartoe overwogen dat op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad die is gewezen onder het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 (hierna: Besluit IB 1941) het successierecht dat is betaald ter zake van de verkrijging van een aanmerkelijk belang, niet tot de kosten van de verkrijging wordt gerekend. Dat de aanmerkelijkbelangregeling nadien ingrijpend is gewijzigd, brengt volgens de Rechtbank niet mee dat schenk- of erfbelasting voortaan tot de ten laste van de verkrijger komende kosten als bedoeld in artikel 4.21, lid 1, Wet IB 2001 dient te worden gerekend.

3. Beoordeling van het middel

3.1.

Het middel is gericht tegen het hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordeel. Het middel betoogt dat door de wijzigingen die de aanmerkelijkbelangregeling sinds de invoering van de Wet IB 1964 heeft ondergaan, de heffing van inkomstenbelasting ter zake van een aanmerkelijk belang is veranderd van een objectieve heffing in een subjectieve heffing, waardoor de onder het Besluit IB 1941 gewezen jurisprudentie is achterhaald. Ten gevolge van die ontwikkeling in de aanmerkelijkbelangregeling dient de schenkbelasting te worden gerekend tot de kosten die zijn gemaakt in onmiddellijk verband met de verkrijging van de aandelen, aldus het middel.

Arrest

3.2.

Voorafgaand aan de beoordeling van het middel overweegt de Hoge Raad het volgende.

3.2.1.

Onder verkrijgingsprijs wordt verstaan de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten (art. 4.21, lid 1, Wet IB 2001). De Rechtbank is bij haar oordeel terecht ervan uitgegaan dat in gevallen waarin de Wet IB 2001 voorziet in een doorschuiving van de verkrijgingsprijs van aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang, de verkrijgingsprijs wordt vermeerderd met de kosten die ten laste van de verkrijger zijn gekomen bij de verkrijging waarbij die doorschuiving plaatsvindt. Hoewel bij een dergelijke verkrijging de verkrijgingsprijs niet wordt bepaald op de voet van artikel 4.21, lid 1, Wet IB 2001, brengt een redelijke toepassing van de desbetreffende doorschuivingsregelingen mee dat ook in die gevallen de omvang van een (later) vervreemdingsvoordeel mede wordt bepaald door de ten laste van de verkrijger gekomen kosten als bedoeld in dat artikellid.

3.2.2.

De Rechtbank is bij haar oordeel eveneens terecht ervan uitgegaan dat in een geval als het onderhavige, waarin de aandelen in juridisch te fuseren vennootschappen worden gehouden door één persoon en een van die vennootschappen optreedt als verkrijgende rechtspersoon, de verkrijgingsprijs van de aandelen die de aandeelhouder direct na de fusie heeft in die verkrijgende rechtspersoon niet slechts wordt bepaald door de verkrijgingsprijs van de aandelen in de verdwijnende rechtspersoon, zoals uit artikel 4.42, lid 3, Wet IB 2001 zou kunnen worden opgemaakt, maar mede door de verkrijgingsprijs van de aandelen in de vennootschap die optreedt als verkrijgende rechtspersoon.

3.3.

Met betrekking tot het middel overweegt de Hoge Raad als volgt.

3.3.1.

De regeling van het aanmerkelijk belang in de Wet IB 2001 strekt ertoe om voordelen die de belastingplichtige geniet uit een vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang heeft, te betrekken in de heffing van inkomstenbelasting. Wat betreft vervreemdingsvoordelen wordt de aanmerkelijkbelanghouder in die heffing betrokken voor het verschil tussen de overdrachtprijs en de verkrijgingsprijs (artikel 4.19, lid 1, Wet IB 2001). Indien bij een vervreemding of een verkrijging een tegenprestatie ontbreekt of de tegenprestatie is bedongen bij een niet onder normale omstandigheden gesloten overeenkomst, wordt als tegenprestatie aangemerkt de waarde die ten tijde van de vervreemding, respectievelijk de verkrijging, in het economische verkeer aan de aandelen of winstbewijzen kan worden toegekend (artikel 4.22, lid 1, Wet IB 2001).

3.3.2.

Uit dit wettelijke systeem volgt dat, anders dan het middel betoogt, aan de regeling van het aanmerkelijk belang nog steeds de gedachte ten grondslag ligt dat de houder van een aanmerkelijk belang in de heffing wordt betrokken voor zijn aandeel in de winst van de vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang houdt, voor zover deze winst geacht kan worden te zijn verworven gedurende de tijd waarin die houder het aanmerkelijk belang bezit en voor zover de houder deze winst realiseert.^[1]

3.4.

Kosten die ten laste van de verkrijger zijn gekomen, worden bij de bepaling van de verkrijgingsprijs in aanmerking genomen indien zij zijn gemaakt in onmiddellijk verband met de verkrijging van de aandelen.^[2] Van een door de verkrijger betaald bedrag aan schenkbelasting dat is geheven in verband met de omstandigheid dat de aandelen door schenking zijn verkregen, kan niet worden gezegd dat dit bedrag een kostenpost vormt die in onmiddellijk verband staat met de verkrijging van de aandelen. De verschuldigdheid van schenkbelasting wordt immers opgeroepen door de omstandigheid dat – op grond van in de persoonlijke sfeer van de verkrijger en degene van wie hij verkrijgt, gelegen motieven – een bevoordeling uit vrijgevigheid plaatsvindt, en staat op zichzelf beschouwd los van de wijze waarop die bevoordeling vorm krijgt, in dit geval door overdracht van aandelen.

3.5.

De omstandigheid dat, zoals het middel betoogt, de regeling van het aanmerkelijk belang in de loop der jaren door wijzigingen een meer subjectieve inslag heeft gekregen, leidt niet ertoe dat het kostenbegrip in die regeling een andere betekenis heeft gekregen.

In de systematiek van die regeling is het aanmerken van schenkbelasting als kosten in de zin van artikel 4.21, lid 1, Wet IB 2001 bovendien niet te verenigen met de verzakelijking van de verkrijgingsprijs die op de voet van artikel 4.22, lid 1, Wet IB 2001 plaatsvindt indien – kort gezegd – bij de verkrijging een tegenprestatie ontbreekt of de tegenprestatie niet zakelijk is. Bij het bepalen van de verkrijgingsprijs van geschonken aandelen wordt dus geabstraheerd van de omstandigheid die aanleiding was voor het verschuldigd worden van schenkbelasting. Daarmee strookt niet dat die schenkbelasting bij het

bepalen van die verkrijgingsprijs wel in aanmerking zou worden genomen.

3.6.

Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, faalt het middel. De Rechtbank heeft terecht de schenkbelasting niet tot de verkrijgingsprijs gerekend.

(Volgt ongegrondverklaring.)

Noot

Auteur: Redactie Vakstudie Nieuws



Dit arrest bepaalt dat de schenkbelasting drukkende kosten zijn en niet (deels) kunnen worden 'terugverdiend' via het verhogen van de verkrijgingsprijs voor de aanmerkelijkbelangaandelen. De uitkomst van dit arrest is in lijn met de conclusie van A-G Niessen (zie *V-N* 2020/28.4). Wij stemden in onze aantekening volmondig in met de conclusie en doen dat ook met het arrest.

De Hoge Raad heeft bovendien de moeite genomen om in te gaan op een hiaat in het wettelijke systeem. Bij een schenking van box 2-aandelen ex art. 4.17c Wet IB 2001 neemt de begiftigde de verkrijgingsprijs over die gold voor de schenker (art. 4.39c Wet IB 2001). De verkrijgingsprijs wordt voor de begiftigde in dat geval dus niet via art. 4.21 lid 1 Wet IB 2001 bepaald. En dat is belangrijk, want art. 4.21 lid 1 Wet IB 2001 bepaalt dat kosten die ten laste van de verkrijger komen, worden opgeteld bij de verkrijgingsprijs. Die mogelijkheid om kosten op te tellen bij de verkrijgingsprijs, geldt volgens de letterlijke wettekst dus alleen voor de schenker (als de verkrijgingsprijs bij hem via art. 4.21 Wet IB 2001 wordt bepaald) en niet voor de begiftigde. De Hoge Raad verduidelijkt dat een redelijke wetstoepassing meebrengt dat ook door de begiftigde gemaakte kosten onderdeel uitmaken van zijn (doorgeschoven) verkrijgingsprijs. Dat past ook in de lijn van bijvoorbeeld HR 24 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:788, *BNB* 2019/132, *V-N* 2019/26.5, waarin is beslist dat de doorgeschoven verkrijgingsprijs kan worden gecorrigeerd als sprake is van een schenking onder de last een bedrag aan de schenker of een derde te voldoen.

Strikt genomen had de Hoge Raad deze verduidelijking voor deze casus niet per se nodig. Het verschaft hem wel een mooi bruggetje om het geschil te beslechten en tegelijkertijd de praktijk een dienst te bewijzen. Het bruggetje is dat de zoon dus wel 'eigen' kosten in aanmerking kan nemen, maar de schenkbelasting geen kosten zijn die in aftrek kunnen worden gebracht. De Hoge Raad verwijst naar zijn arrest van 14 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BG4201, *BNB* 2009/7, *V-N* 2008/55.13, waarin hij oordeelde dat kosten alleen kwalificeren als zij onmiddellijk verband houden met de verkrijging van de aandelen. Wij hebben daaraan niets toe te voegen.

Wij wijzen ten slotte nog op de uitspraak van Rechtbank Gelderland 2 maart 2021, ECLI:NL:RBGEL:2021:990, *V-N* 2021/23.2.2. In die casus is een dochter schenkbelasting verschuldigd, omdat zij niet voldoet aan de voortzettingsvereisten van de bedrijfsopvolgingsregelingen. In lijn met dit arrest zal ook haar verkrijgingsprijs niet worden verhoogd. De dochter probeert in aanvulling daarop nog om de betaalde schenkbelasting in aanmerking te nemen als kosten van reguliere voordelen (art. 4.15 Wet IB 2001). Dat gaat in het jaar van de procedure (2014) niet lukken, aangezien de aanslag schenkbelasting pas in 2017 is opgelegd en art. 4.44 Wet IB 2001 bepaalt dat kosten van reguliere voordelen, kort gezegd, pas aftrekbaar zijn als deze zijn betaald, verrekend, ter beschikking gesteld of rentedragend zijn geworden. Maar ook in latere jaren zal voor aftrekbaarheid eerst de horde van het arrest HR 14 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BG4201, *BNB* 2009/7, *V-N* 2008/55.13 moeten worden genomen. Wij vermoeden dat dit niet gaat lukken.

Kijk tot slot op [TaxVisions.nl](https://www.taxvisions.nl) voor een korte en duidelijke video van dit arrest.

Voetnoten

[1.]

Vgl. HR 9 oktober 1957, ECLI:NL:HR:1957:AY1677, en HR 29 april 1959, ECLI:NL:HR:1959:AY0847.

[2.]

Vgl. HR 14 november 2008, ECLI:NL:HR:2008:BG4201.

Besparing IB doorslaggevend bij voorgenomen aandelenfusie. Lopende procedure HR

Hof Arnhem-Leeuwarden 26-01-2021, ECLI:NL:GHARL:2021:763

Instantie

Hof Arnhem-Leeuwarden

Datum

26 januari 2021

Zaaknummer

20/00557

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS263635:1

Vakgebied(en)

Fiscaal bestuursrecht / Algemeen

Belastingrecht algemeen / Algemeen

Inkomstenbelasting / Winst

Brondocumenten

ECLI:NL:GHARL:2021:763, Uitspraak, Hof Arnhem-Leeuwarden, 26-01-2021

Wetgeving

art. 3.55 Wet IB 2001

Essentie

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat X niet aannemelijk maakt dat de voorgenomen aandelenfusie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Er zijn geen andere motieven dan het voorkomen van IB-heffing.

Samenvatting

X houdt de aandelen in A bv die de aandelen houdt in drie vennootschappen, waaronder twee onroerendezaaklichamen in de zin van art. 4 Wet BRv 1970. In verband met de verkoop van het concern is X van plan om een aandelenfusie door te voeren, waarbij een nieuwe holding wordt opgericht, waarin de aandelen A bv worden ingebracht tegen uitreiking van aandelen. X verzoekt de inspecteur om te verklaren dat de voorgenomen aandelenfusie kwalificeert voor de aandelenfusiefaciliteit van art. 3.55 Wet IB 2001. De inspecteur wijst het verzoek af. X verkoopt vervolgens de aandelen in de drie dochtermaatschappijen en gaat in beroep tegen de afwijzing.

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat X niet aannemelijk maakt dat de voorgenomen aandelenfusie niet in overwegende mate is gericht op het ontgaan of uitstellen van belastingheffing. Hij maakt niet aannemelijk dat er andere motieven waren voor de voorgenomen aandelenfusie dan het voorkomen van de IB-heffing, van circa € 9,2 mln., ter zake van de verkoop van de aandelen in A bv. Ook had X ten tijde van het verzoek het voornemen om de aandelen in de dochters te verkopen. Om heffing van overdrachtsbelasting te voorkomen, wilde X de aandelen op het niveau van A bv verkopen. Daarbij zou dan wel IB zijn verschuldigd. Om deze IB-heffing te voorkomen, was een aandelenfusie noodzakelijk. De aandelenfusie is dan enkel gericht op het uitstellen van een acute IB-heffing en heeft dan een volstrekt overheersend anti-fiscaal motief. Toepassing van de faciliteit van art. 3.55 Wet IB 2001 zou leiden tot een zodanig uitstellen van belastingheffing dat strijd ontstaat met doel en strekking van de EU-fusierichtlijn. Het gelijk is aan de inspecteur.

Liechtensteinse Stiftung kwalificeert als APV

HR 26-03-2021, ECLI:NL:HR:2021:367, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

Instantie

Hoge Raad

Datum

26 maart 2021

Magistraten

Koopman, Fierstra, Wortel, Beukers-van Dooren, Cools

Zaaknummer

19/03671

Noot

Redactie Vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS262097:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Vermogensrendementsheffing (box 3)

Inkomstenbelasting / Resultaat uit overige werkzaamheden

Inkomstenbelasting / Algemeen

Inkomstenbelasting / Aanmerkelijk belang (box 2)

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2021:367, Uitspraak, Hoge Raad, 26-03-2021

ECLI:NL:PHR:2020:842, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 18-09-2020

Wetingang

art. 2.14a Wet IB 2001

Essentie

De Hoge Raad oordeelt dat het vermogen van R discretionair is en dus een APV is. Aangezien X geen concreet juridisch afdwingbaar recht jegens R heeft, is het vermogen van R niet non-discretionair.

Samenvatting

G en K, de ouders van X, emigreren naar Zwitserland. G richt in 2007 de Liechtensteinse Stiftung R op en brengt daarin zijn aandelen in A bv, een beleggingsportefeuille en een bankrekening. In 2011 remigreert G naar Nederland, alwaar hij in 2012 overlijdt. De inspecteur belast de door X van R ontvangen bedragen voor werkzaamheden ten behoeve van A bv als resultaat uit overige werkzaamheden en verhoogt X' belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in verband met zijn betrokkenheid bij R, een afgezonderd particulier vermogen (APV). De inspecteur gaat er daarbij vanuit dat het vermogen van R € 12 mln. bedraagt. Aangezien er vier erfgenamen zijn, is het aandeel van X € 3 mln. Hiervan rekent de inspecteur de helft toe aan X en de andere helft aan zijn partner. In geschil is onder andere of de inspecteur X terecht heeft aangemerkt als begunstigde in de zin van art. 2.14a lid 6 Wet IB 2001. Hof Den Haag oordeelt dat de inspecteur het vermogen van R terecht als een APV heeft aangemerkt. X gaat in cassatie.

De Hoge Raad oordeelt dat de ontvangen bedragen terecht als resultaat uit overige werkzaamheden zijn belast. Voorts oordeelt de Hoge Raad dat het vermogen van R discretionair is en R dus een APV is. Voor het aanmerken van vermogen als non-discretionair is niet voldoende dat dit vermogen moet worden aangewend voor de personen die als begunstigten zijn aangewezen door degene die het vermogen heeft afgezonderd. Hiermee verkrijgt de begunstigde namelijk nog geen concreet juridisch afdwingbaar recht jegens dat vermogen. Aangezien X geen concreet juridisch afdwingbaar recht heeft, is het vermogen van R niet non-discretionair. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie van X ongegrond.

Uitspraak

Het geschil betreft de aanslagen IB/PVV 2011-2013 alsmede de heffings- en belastingrentebesittingen.

Na conclusie van A-G Niessen. Deze namen wij op in V-N 2020/54.6.

De uitspraken waartegen beroep in cassatie is ingesteld, zijn van Hof Den Haag, MK I, 18 juni 2019, 18/00920-00924, V-N 2019/50.1.1.

De uitspraken waartegen hoger beroep is ingesteld, zijn van Rechtbank Den Haag, MK, 31 juli 2018, 17/8663, 17/8665, 18/405 en 18/630-631, V-N 2018/65.2.1.

Vaststaande feiten (ontleend aan het arrest)

2.1.

[G], vader van belanghebbende, heeft in 2007 een stichting laten oprichten naar Liechtensteins recht (hierna: de Stiftung). De Stiftung houdt alle aandelen in [A] BV. [A] BV houdt alle aandelen in [B] BV en [C] BV. [C] BV houdt alle aandelen in [D] BV. [A] BV en haar (klein) dochtervennootschappen zijn in Nederland gevestigd. Voorts bezit de Stiftung een beleggingsportefeuille die in Nederland wordt beheerd en een bankrekening die in Liechtenstein wordt aangehouden. De vader is op 11 februari 2012 overleden.

2.2.

De Stiftung wordt bestuurd door een Stiftungsrat. Vanaf 26 maart 2010 wordt de Stiftungsrat gevormd door twee Liechtensteinse advocaten. Begunstigden van de Stiftung zijn onder meer de echtgenote van [G] en hun drie kinderen: belanghebbende en zijn twee zusters. Vanaf de oprichting van de Stiftung heeft de Stiftungsrat jaarlijks ongeveer € 30.000 uitgekeerd aan ieder van de kinderen. Tevens is € 500.000 uitgekeerd aan de echtgenote voor aankoop van een woning in Nederland en zijn enkele uitkeringen gedaan aan kleinkinderen.

2.3.

De Stiftungsrat heeft aan belanghebbende – naast de in 2.2 vermelde uitkeringen – in 2013 een bedrag van € 56.250 uitbetaald voor werkzaamheden en reiskosten voor [A] BV en [D] BV in de jaren 2011 tot en met 2013, waarvan € 6.250 betrekking heeft op 2011, € 25.000 op 2012 en eveneens € 25.000 op 2013.

2.4.

Bij de aanslagregeling voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) heeft de Inspecteur de onder 2.3 vermelde bedragen belast als inkomen uit werk en woning (hierna: box 1): € 6.250 is belast in 2011 en € 25.000 in 2012 en 2013. Voor 2013 heeft hij daarnaast 25 procent van het vermogen van de Stiftung aan belanghebbende toegerekend en in verband daarmee het in de aangifte vermelde belastbare inkomen uit sparen en beleggen verhoogd met € 60.000.

Geschil en overwegingen van het hof (ontleend aan het arrest)

3.1.

Voor het Hof was onder meer het volgende in geschil:

1. Zijn de in 2.3 vermelde bedragen terecht in box 1 belast in de jaren waarop zij betrekking hebben?
2. Heeft de Inspecteur voor het jaar 2013 terecht 25 procent van het vermogen van de Stiftung aan belanghebbende toegerekend met toepassing van artikel 2.14a Wet IB 2001?
3. Is artikel 2.14a Wet IB 2001 onverbindend wegens strijd met de Europeesrechtelijke beginselen van vrije vestiging en vrij kapitaalverkeer of met artikel 1 van het Eerste Protocol (hierna: EP) bij het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM)?

3.2.

Met betrekking tot het eerste geschilpunt heeft het Hof zich aangesloten bij het oordeel van de Rechtbank dat de betaling een vergoeding was voor door belanghebbende voor [A] BV en [D] BV in het economische verkeer verrichte werkzaamheden en dat de betaling naar evenredigheid als resultaat uit overige werkzaamheden op grond van het vorderingenstelsel in de jaren 2011 tot en met 2013 dient te worden belast.

3.3.

Met betrekking tot het tweede geschilpunt heeft het Hof, samengevat, geoordeeld dat de Inspecteur aannemelijk heeft

gemaakt dat de Stiftung een afgezonderd particulier vermogen (hierna: APV) is als bedoeld in artikel 2.14a Wet IB 2001. Daarbij heeft het Hof in aanmerking genomen dat [G] het vermogen bij leven heeft afgezonderd met, volgens de Statuten en de Beistatuten van de Stiftung en de Wunschbrief van [G], een overwegend particulier belang, namelijk de verzorging van zijn echtgenote, kinderen en kleinkinderen, en dat de Stiftungsrat uiteindelijk besluit of, aan wie en tot welke bedragen in een jaar daadwerkelijk uitkeringen uit de Stiftung plaatsvinden. Ingevolge artikel 2.14a Wet IB 2001 wordt dan aan de erfgenamen, waaronder belanghebbende, het afgezonderd particulier vermogen toegerekend naar hun erfdeel. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat hij geen begunstigde is als bedoeld in artikel 2.14a, lid 6, Wet IB 2001, aldus het Hof.

3.4

Het Hof heeft voorts ten aanzien van het derde geschilpunt geoordeeld dat toepassing van artikel 2.14a Wet IB 2001 niet in strijd is met de vrijheid van vestiging of het vrij verkeer van kapitaal omdat belanghebbende niet met feiten en omstandigheden heeft onderbouwd dat de Stiftung in Liechtenstein belast wordt naar haar winst en/of daar economische activiteiten uitoefent. Voor zover sprake zou zijn van een belemmering van de EU-verkeersvrijheden, is het toepassen van het APV-regime voldoende gerechtvaardigd door de met dat regime beoogde doelstellingen. Van strijd met artikel 1 EP bij het EVRM is evenmin sprake omdat de regeling robuust is, een einde maakt aan een heffingsvacuüm en voorziet in de mogelijkheid om tegenbewijs te leveren in het geval men geen begunstigde is of kan worden. Belanghebbende heeft ook niet aannemelijk gemaakt dat de belastingheffing over het toegerekende Stiftungsvermogen bij hem leidt tot een individuele en buitensporige last, aldus het Hof.

4.1.1.

Middel I richt zich tegen het in 3.3 weergegeven oordeel van het Hof inzake het tweede geschilpunt. Het middel betoogt onder meer, met verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:849, dat het vermogen van de Stiftung niet discretionair is omdat dit vermogen moet worden aangewend ten gunste van de nazaten van [G] voor 100 of 150 jaar, zodat aan toepassing van artikel 2.14a Wet IB 2001 niet kan worden toegekomen.

Uit de conclusie van de A-G

Lawfulness

3.33.

Naast dat de inmenging moet zijn voorzien bij wet, is vereist dat die wet voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening is.⁴⁹ Daarnaast dient een belanghebbende over voldoende procedurele waarborgen te beschikken om zich tegen een inbreuk in het recht op ongestoord genot van eigendom te verzetten.^[1]

3.34.

In verweer is terecht opgemerkt dat 'aan het vierde middel [...] de feitelijke stelling van belanghebbende [ten grondslag ligt] dat hij geen begunstigde is van het APV, maar enkel van de jaarlijkse uitkeringen'. Belanghebbende betoogt dan ook in middel III dat de reikwijdte van art. 2.14a, lid 6 Wet IB 2001 tekort schiet; 'de erfgenamen van wijlen [G] zijn immers begunstigten, echter niet tot het vermogen van de Stiftung, maar slechts tot een jaarlijkse uitkering uit dit vermogen'^[2]. Belanghebbende is echter begunstigde tot de APV.^[3] Het Hof heeft uitgaande van zijn feitelijke vaststellingen terecht geoordeeld dat belanghebbende niet een rechthebbende tot het vermogen is en dat het vermogen kwalificeert als een APV.^[4] Verder staat vast dat belanghebbende een erfgenaam is van de inbrenger, de vader, en dat belanghebbende begunstigde is van het vermogen in de Stiftung.^[5] Er is dus geen sprake van een niet-discretionair vermogensdeel in de Stiftung. Reeds om die reden faalt deze klacht.^[6]

3.35.

Daarnaast kunnen belastingplichtigen zich zowel tegen de kwalificatie als begunstigde als de kwalificatie van het vermogen als APV verzetten. Van beide mogelijkheden heeft belanghebbende gebruik gemaakt.^[7] Dat het verzet tegen deze kwalificaties niet slaagt, maakt niet dat er onvoldoende procedurele garanties zijn. Derhalve is de regeling van artikel 2.14a Wet IB 2001 'lawful'.

Arrest

4.1.2.

Bij de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld. De in artikel 2.14a Wet IB 2001 opgenomen regeling

strekt ertoe een heffingslek te dichten dat ontstaat door constructies met betrekking tot zogenoemde zwevende vermogens. Het gaat daarbij om gevallen waarbij degene die vermogen inbrengt in een APV doelbewust een situatie creëert waarbij dit vermogen niet meer bij hemzelf in de heffing kan worden betrokken omdat hij er niet meer vrij over kan beschikken, terwijl dat vermogen evenmin bij de begunstigde in aanmerking wordt genomen omdat die geen of onvoldoende rechten ten aanzien van dat vermogen heeft (zogenoemd 'discretionair vermogen'). Artikel 2.14a Wet IB 2001 regelt dat het afgezonderd vermogen toegerekend blijft aan degene die het in het APV heeft ondergebracht, en na zijn overlijden aan zijn erfgenamen, behalve voor zover er begunstigden zijn die jegens dat vermogen een concreet juridisch afdwingbaar recht hebben (non-discretionair vermogen).^[8] In dat laatste geval is er geen anti-ontgaansbepaling nodig omdat de begunstigden al ter zake van hun concrete juridisch afdwingbare rechten in de belastingheffing kunnen worden betrokken.^[9] Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kan een begunstigde een dergelijk concreet juridisch afdwingbaar recht hebben jegens het gehele vermogen, maar ook jegens een deel van dat vermogen of een bepaald bestanddeel ervan.

4.1.3.

Anders dan het middel betoogt, is voor het aanmerken van vermogen als non-discretionair niet voldoende dat dit vermogen moet worden aangewend voor de personen die als begunstigden zijn aangewezen door degene die het vermogen heeft afgezonderd. Die enkele omstandigheid brengt namelijk nog niet mee dat (een of meer van) de begunstigden jegens dat vermogen een concreet juridisch afdwingbaar recht verkrijgen.

4.1.4.

In het oordeel van het Hof dat de Stiftungsrat uiteindelijk besluit of, aan wie en in hoeverre in een jaar daadwerkelijk uitkeringen uit de Stiftung plaatsvinden en dat artikel 2.14a Wet IB 2001 in dit geval van toepassing is, ligt besloten dat geen van de begunstigden gerechtigd is tot een deel of een bestanddeel van het Stiftungsvermogen. Dat oordeel berust op de aan het Hof voorbehouden waardering van de feiten. Het is ook niet onbegrijpelijk. Het oordeel van het Hof dat de Stiftung een APV is, wordt daarom tevergeefs door het middel bestreden.

4.2.1.

Middel IV is gericht tegen het in 3.4 weergegeven oordeel van het Hof inzake het derde geschilpunt. Het middel betoogt onder meer dat belanghebbende de toerekening van het vermogen van de Stiftung niet effectief kan betwisten, doordat in artikel 2.14a, lid 6, Wet IB 2001 de mogelijkheid voor het leveren van tegenbewijs is beperkt. Daardoor wordt afbreuk gedaan aan de eis dat de bepaling 'lawful' is zoals artikel 1, lid 2, EP vereist, aldus het middel.

4.2.2.

Het middel faalt op de gronden die zijn vermeld in de onderdelen 3.33 tot en met 3.35 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.

4.3.1.

Middel VII richt zich tegen het in 3.2 vermelde oordeel van het Hof dat de activiteiten van belanghebbende zijn verricht in het economische verkeer. Het middel betoogt dat de betalingen die belanghebbende heeft ontvangen objectief gezien niet te verwachten waren omdat daarvoor goedkeuring van de Stiftungsrat was vereist. Het middel betoogt voorts dat de bedragen zijn betaald uit het aan belanghebbende toegerekende vermogen van de Stiftung zodat zij op grond van de wetssystematiek niet aan heffing van IB/PVV onderworpen kunnen worden.

4.3.2.

Het middel bestrijdt niet het oordeel van het Hof dat de betalingen zijn verricht voor werkzaamheden die belanghebbende heeft verricht voor [A] BV en [D] BV. Het daarop volgende oordeel van het Hof dat die werkzaamheden zijn verricht in het economische verkeer en dat het voordeel objectief te verwachten was, geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is voor het overige verweven met waarderingen van feitelijke aard. Het is ook niet onbegrijpelijk. Het Hof hoefde zich van dat oordeel niet te laten weerhouden door het gegeven dat toestemming van het bestuur van de Stiftung was vereist voor de betaling van deze bedragen.

4.3.3.

Uit het voorgaande volgt dat ook middel VII faalt.

4.4.

De middelen kunnen voor het overige evenmin leiden tot vernietiging van de uitspraak van het Hof. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze middelen is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van

de Wet op de rechterlijke organisatie).

4.5.

De slotsom is dat het beroep in cassatie ongegrond is.
(Volgt ongegrondverklaring.)

Noot

Auteur: Redactie Vakstudie Nieuws



Op dezelfde dag heeft de Hoge Raad vier arresten gewezen over de toepassing van het APV-regime betreffende dezelfde Liechtensteinse *Stiftung*. Naast het hierboven opgenomen arrest betreffen het de arresten van belanghebbendes moeder (19/03673) en zijn zussen (19/03672 en 19/03674). In die arresten wordt verwezen naar het hierboven opgenomen arrest; deze arresten hebben wij derhalve niet opgenomen.

Belanghebbendes vader heeft een Liechtensteinse *Stiftung* opgericht en daarin vermogen ingebracht, waaronder ook aanmerkelijkbelang aandelen in A bv. In 2012 is hij overleden. Volgens de statuten zijn de begunstigden de moeder en de kinderen, waaronder dus de belanghebbende. Het geschil gaat over de vraag of het APV-regime van toepassing is en daarnaast of bepaalde uitkeringen die de *Stiftung* heeft gedaan aan de belanghebbende, zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden.

Resultaat uit overige werkzaamheden

Het laatste punt behandelen we als eerste. De belanghebbende verrichtte kennelijk werkzaamheden voor A bv dan wel een dochtervennootschap van haar. Met zijn vader was hij een vergoeding daarvoor overeengekomen. De belanghebbende heeft na het overlijden van vader de *Stiftungsrat* verzocht om de vergoedingen, waarop hij recht meende te hebben, uit te betalen. Uiteindelijk heeft de *Stiftung* die vergoeding betaald. De rechtbank heeft goed gemotiveerd, waarom deze bedragen zijn belast als resultaat uit overige werkzaamheden en het hof sluit zich daarbij aan. Het ging om verrichte arbeid in het economische verkeer en de beloning was daarvoor bedoeld. Ook aan de overige bronvereisten was voldaan. De Hoge Raad verworpt de daartegen gerichte klachten in r.o. 4.3.1 en 4.3.2. Eerlijk gezegd, begrijpen wij niet goed waarom de belanghebbende meent dat deze vergoedingen onbelast zouden zijn.

APV-regime

Partijen discussiëren in de eerste plaats over de vraag of het APV-regime wel van toepassing is. De belanghebbende verwijst naar het arrest HR 10 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:849, *BNB* 2015/152, *V-N* 2015/20.10 en meent dat in casu sprake is van een niet-discretionaire afscheiding van het vermogen en om die reden het APV-regime van toepassing is. In onze aantekening in *V-N* 2020/54.6 onderschreven wij de conclusie van de A-G dat geen sprake was van een vergelijkbare casus als in dat arrest, omdat in dat arrest sprake was van een enige begunstigde tot het vermogen van de *trust*.

De Hoge Raad zet de achtergrond van het APV-regime nog eens op een rijtje. Het gaat om het tegengaan van het creëren van zwevend vermogen. De insteller kan niet meer vrij over dat vermogen beschikken, terwijl dat vermogen evenmin bij de begunstigde in aanmerking wordt genomen, omdat die geen of onvoldoende rechten ten aanzien van dat vermogen heeft (zogenoemd 'discretionair vermogen'). Indien de begunstigden wel bepaalde rechten hebben, worden die rechten in de belastingheffing betrokken en blijft in zoverre het APV-regime buiten toepassing. Het moet dan gaan om concreet juridisch afdwingbare rechten. De Hoge Raad wijst er voorts op dat die rechten betrekking kunnen hebben op het gehele vermogen, maar ook op een deel van het vermogen of een bepaald vermogensbestanddeel. De enkele aanwijzing als begunstigde betekent nog niet dat er sprake is van een non-discretionair recht. De onderhavige casus is daarvan een voorbeeld. De beslissing om wel of niet bedragen uit te keren, berust bij de onafhankelijke *Stiftungsrat*. Het oordeel dat geen sprake is van concrete juridisch afdwingbare rechten, berust op een aan de feitenrechter voorbehouden uitleg van de contractuele verhoudingen.

Art. 1 EP EVRM

In r.o. 4.2.1 gaat de Hoge Raad in op de cassatieklacht over schending van art. 1 EP EVRM. De Hoge Raad beperkt zich tot

de vraag of de tegenbewijsregeling van art. 2.14 lid 6 Wet IB 2001 voldoende *lawful* is en verwijst kort naar de onderdelen van de conclusie van de A-G daarover. De Hoge Raad gaat verder niet in op de vraag of de wettelijke regeling van art. 2.14 Wet IB 2001 op stelselniveau dan wel op individueel niveau strijd oplevert met art. 1 EP EVRM. Die vraag is niet onlogisch, omdat de belanghebbende wordt belast voor inkomen dat hij in werkelijkheid niet heeft genoten. De A-G gaat daarop in de onderdelen 3.36 tot en met 3.43 van zijn conclusie wel uitgebreid in en meent dat geen sprake is van strijdigheid met art. 1 EP EVRM, onder andere omdat het heffen over fictief inkomen vaker gebeurt in de Wet IB 2001 en omdat de wetgever tot deze maatregel heeft kunnen komen in verband met het tegengaan van zwevend vermogen. Met andere woorden: de regeling is niet van elke redelijke grond ontbloot. Op individueel niveau stond vast dat de belanghebbende over voldoende vermogen beschikte om de heffing te voldoen. In r.o. 4.4 verklaart de Hoge Raad dit cassatiemiddel ongegrond. Kijk tot slot ook op TaxVisions.nl voor een korte en duidelijke video van dit arrest.

Voetnoten

[1]

T.C. Gerverdinck, Eigendomsgrondrecht en belastingen, Deventer 2020, p. 24.

[2]

Pagina 16 van het beroepschrift in cassatie.

[3]

Zie onderdelen 3,8 tot en met 3,11.

[4]

Overwegingen 5,3, tot en met 5,5, van de Hofuitspraak.

[5]

Overwegingen 2,5., 5,3, en 5,6, van de uitspraak van het Hof.

[6]

Zie ook onderdeel 3,26.

[7]

Zie middel I en middel III.

[8]

Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 3, blz. 9 en 11, en nr. 9, blz. 48 en 49.

[9]

Vgl. HR 1 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:849, [Red.: bedoeld zal zijn 10 april 2015].

Eigen woning tijdens uitzending naar buitenland. Tijdelijke bewoning door studerende dochter

HR 23-10-2020, ECLI:NL:HR:2020:1667, m.nt. E.J.W. Heithuis

Instantie

Hoge Raad

Datum

23 oktober 2020

Magistraten

Mrs. Fierstra, Wortel, Beukers-van Dooren

Zaaknummer

19/05223

Conclusie

A-G Niessen

Noot

E.J.W. Heithuis

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS253966:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Eigen woning

Inkomstenbelasting / Vermogensrendementsheffing (box 3)

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2020:1667, Uitspraak, Hoge Raad, 23-10-2020

ECLI:NL:PHR:2020:704, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 17-07-2020

Beroepschrift, Hoge Raad, 21-12-2019

Wetingang

Art. 3.111 lid 1 en lid 6 Wet IB 2001

Essentie

Eigen woning tijdens uitzending naar buitenland. Tijdelijke bewoning door studerende dochter

Samenvatting

Belanghebbende is in 2011 door zijn werkgever uitgezonden naar het buitenland. Tot de uitzending woonde hij met zijn echtgenote in een eigen woning in Nederland. De echtgenote heeft tot begin 2014 ingeschreven gestaan op dat adres. Belanghebbende en zijn echtgenote verbleven in de woning wanneer zij naar Nederland kwamen. Sinds 2017 wonen zij weer in de woning. Een van de dochters van belanghebbende woonde tot 22 oktober 2010 in de woning. Daarna woonde zij voor haar studie op kamers en stond zij elders ingeschreven. In de weekenden verbleef zij in de woning. Van 10 maart 2014 tot en met 7 mei 2014 was de woning het hoofdverblijf van de dochter en stond zij op het adres van de woning ingeschreven. In zijn aangiften IB/PVV 2014 en 2015 heeft belanghebbende de woning als eigen woning aangemerkt en hypotheekrente in mindering gebracht op het eigenwoningforfait. De Inspecteur heeft vanaf 10 maart 2014 de aftrek van de (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning gecorrigeerd en de woning en de daarmee samenhangende hypotheekschuld in aanmerking genomen bij de grondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Het Hof heeft geoordeeld dat de woning na 10 maart 2014 niet meer als eigen woning kan worden aangemerkt.

HR: Het oordeel van het Hof dat de dochter vanaf het moment dat zij op kamers ging wonen geen deel meer uitmaakte van het huishouden van belanghebbende en dat zij bij haar terugkeer in die woning in 2014 niet opnieuw deel ging uitmaken van dat huishouden, is gebaseerd op de aan het Hof voorbehouden waardering van de feiten, geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en is niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het Hof hoefde zich van dat oordeel niet te laten

weerhouden door het gegeven dat de dochter geen eigen inkomen had en door belanghebbende werd onderhouden, en evenmin door de omstandigheid dat de dochter regelmatig bij belanghebbende en/of de echtgenote – al dan niet in de woning – verbleef.

Uitspraak

ARREST

in de zaak van

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

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 24 oktober 2019, nrs. 18/00691 en 18/00692, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nrs. BRE 17/4224 en 17/4225) betreffende de aan belanghebbende voor de jaren 2014 en 2015 opgelegde aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daarbij gegeven beschikkingen inzake belastingrente. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 17 juli 2020 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2020:704).

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Beoordeling van de klachten

2.1

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1

Belanghebbende is in 2011 door zijn werkgever uitgezonden naar het buitenland. Hij heeft tot de uitzending tezamen met zijn echtgenote gewoond in een woning in [Z] (hierna: de woning). De echtgenote heeft tot 4 januari 2014 bij de Basisregistratie Personen (hierna: BRP) ingeschreven gestaan op het adres van de woning en is vanaf die datum ingeschreven op het buitenlandse adres van belanghebbende. Belanghebbende en de echtgenote verbleven in de woning wanneer zij naar Nederland kwamen. In 2017 zijn belanghebbende en de echtgenote teruggekeerd naar Nederland. Sindsdien wonen zij weer in de woning.

Een van de dochters van belanghebbende en de echtgenote woonde tot 22 oktober 2010 in de woning. Daarna woonde zij voor haar studie op kamers en stond zij elders ingeschreven in de BRP. In de weekends verbleef zij in de woning. Van 10 maart 2014 tot en met 7 mei 2014 was de woning het hoofdverblijf van de dochter en stond zij op het adres van de woning ingeschreven.

2.1.2.

In zijn aangiften inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor de jaren 2014 en 2015 heeft belanghebbende de woning als eigen woning in de zin van artikel 3.111 Wet IB 2001 aangemerkt en de betaalde hypotheekrente in mindering gebracht op het eigenwoningforfait. De Inspecteur heeft bij het opleggen van de aanslagen de aftrek van de (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning gecorrigeerd en de woning en de daarmee samenhangende hypotheekschuld in aanmerking genomen bij de grondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. De correctie ziet op de periode vanaf 10 maart 2014.

2.2.1

Voor het Hof was onder meer in geschil of belanghebbende de woning met ingang van 10 maart 2014 aan een derde ter beschikking heeft gesteld in de zin van artikel 3.111, lid 6, letter a, van de Wet IB 2001, met als gevolg dat de woning vanaf die datum niet kan worden aangemerkt als eigen woning als bedoeld in artikel 3.111, lid 1, Wet IB 2001.

2.2.2

Het Hof heeft geoordeeld dat de woning na 10 maart 2014 niet meer als eigen woning kan worden aangemerkt omdat de

dochter vanaf het moment dat zij op kamers is gaan wonen, niet meer tot het huishouden van belanghebbende behoorde. Een kind dat meerdere jaren als uitwonend student een studie heeft doorlopen moet in beginsel als zelfstandig worden beschouwd. Dat wordt in beginsel niet anders indien zo'n kind tijdelijk weer in het ouderlijk huis verblijft, aldus het Hof. De vraag of het onderhavige geval anders moet worden beoordeeld, heeft het Hof ontkennend beantwoord. De betrekkelijk uitzonderlijke situatie dat de dochter moet worden geacht wederom deel te zijn gaan uitmaken van het huishouden waarvan zij voorheen, voordat zij ging studeren, deel uitmaakte, doet zich naar het oordeel van het Hof niet voor. Tegen dit oordeel richt zich de eerste klacht.

2.3

Het oordeel van het Hof dat de dochter vanaf het moment dat zij op kamers ging wonen geen deel meer uitmaakte van het huishouden van belanghebbende en dat zij bij haar terugkeer in die woning in 2014 niet opnieuw deel ging uitmaken van dat huishouden, is gebaseerd op de aan het Hof voorbehouden waardering van de feiten. Dat oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting van het begrip 'derden' in artikel 3.111, lid 6, Wet IB 2001.^[1] Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd. Het Hof hoefde zich van dat oordeel niet te laten weerhouden door het gegeven dat de dochter geen eigen inkomen had en door belanghebbende werd onderhouden, en evenmin door de omstandigheid dat de dochter regelmatig bij belanghebbende en/of de echtgenote – al dan niet in de woning – verbleef. De klacht faalt daarom.

2.4

De klachten kunnen voor het overige evenmin leiden tot vernietiging van de uitspraak van het Hof. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

3. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Voorgaande uitspraak

HOF 's-Hertogenbosch, Meerv. belastingk., 24 oktober 2019 (Nr. 18/0691 en 18/0692)

Uitspraak

op het hoger beroep enz.;
tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 12 november 2018, nummers BRE 17/4224 en 17/4225, in het geding enz.;

1. (...)

3. Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1.

Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de aanslagen IB/PVV 2014 en 2015 tot de juiste bedragen zijn opgelegd. Meer in het bijzonder zijn de antwoorden op de volgende vragen in geschil:

- I. Dient de woning ook na 10 maart 2014 als eigen woning te worden aangemerkt?
- II. Zo nee, leidt het rechtszekerheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel ertoe dat de woning desondanks als eigen woning moet blijven worden aangemerkt?

Belanghebbende is van mening dat deze vragen bevestigend moeten worden beantwoord. De Inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2.

Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden welke 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.

De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en ongegrondverklaring van de beroepen. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4. Gronden

Ten aanzien van het geschil

Vraag 1

4.1.

Artikel 3.111 van de Wet IB 2001 bepaalt, voor zover hier van belang, het volgende:

- “1. In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder eigen woning: een gebouw (...) met de daartoe behorende aanhorigheden, voorzover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat op grond van:
 - a. eigendom, waaronder begrepen economische eigendom, (...)
(...)
6. Een woning die de belastingplichtige gedurende tenminste een jaar als eigen woning als bedoeld in het eerste lid ter beschikking heeft gestaan en sindsdien tijdelijk als hoofdverblijf niet anders dan tijdelijk ter beschikking staat, kan op verzoek mede worden aangemerkt als eigen woning indien gedurende die periode:
 - a. de woning niet aan derden ter beschikking wordt gesteld (...)

4.2.

Uit de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling volgt dat met de voorwaarde dat de woning de belastingplichtige ter beschikking moet staan, bedoeld is dat de woning niet wordt verhuurd en dat ook niet wordt gedoogd dat derden de woning gebruiken (*Kamerstukken II 2000-2001, 27 466, nr. 7, p. 10 e.v.*). Daaraan doet niet af dat de elders woonachtige belastingplichtige ook zelf gebruik kan maken van die woning als hij tijdelijk in Nederland verblijft (zie Hoge Raad 21 december 2012, nr. 11/04685, ECLI:NL:HR:2012:BX9090).

4.3.

In het genoemde arrest van 21 december 2012 heeft de Hoge Raad verder overwogen dat tot derden moeten worden gerekend al diegenen die niet tot het huishouden van de belastingplichtige behoren. Ook een kind van de belastingplichtige kan dus worden aangemerkt als een derde in de zin van artikel 3.111, lid 6, van de Wet IB 2001, als dit kind zelfstandig een huishouden voert.

4.4.

In een besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 november 2009 (CPP 2009/998M, *Stcrt.* 2009, 16 865) is ten aanzien van de terbeschikkingstelling aan derden het volgende opgenomen:

“6.2. Uitzending en terbeschikkingstelling aan derden

Voor de uitzendregeling mag de woning tijdens de gehele periode van de uitzending (naar het buitenland) niet aan derden ter beschikking worden gesteld. Dit geldt voor elke terbeschikkingstelling aan derden, en dus ook als de woning deels ter beschikking is gesteld, ongeacht de hoogte van de vergoeding.

(...)

Kinderen die na uitzending achterblijven zijn in dit kader ook derden.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van de artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat de uitzendregeling kan worden toegepast als kinderen in de woning blijven wonen. De goedkeuring geldt zolang is voldaan aan elk van de volgende voorwaarden.

- Vanaf het moment van de uitzending wonen uitsluitend de kinderen van de belastingplichtige of zijn partner in de woning.
- De kinderen zijn jonger dan 27 jaar. Als een kind 27 jaar wordt, vervalt vanaf dat moment de goedkeuring.
- De kinderen behoorden direct voorafgaand aan de uitzending tot het huishouden van de belastingplichtige.
- De kinderen blijven de woning om niet bewonen. Er wordt dus geen huur betaald.

De hiervoor bedoelde kinderen worden in dit kader niet gezien als derden. Als die kinderen verhuizen, kan de

4.5.

Op belanghebbende rust de last feiten en omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken waaruit volgt dat de dochter tot zijn huishouden behoorde. De Rechtbank heeft geoordeeld dat belanghebbende in die bewijslast is geslaagd. Daarbij heeft de Rechtbank in aanmerking genomen dat de dochter niet (financieel en maatschappelijk) zelfstandig was, onderdeel uitmaakte van een hechte familierelatie en in de onderhavige periode het grootste deel van de tijd samen met haar ouders in de woning of in Italië verbleef.

4.6.

De Inspecteur heeft in hoger beroep gesteld dat belanghebbende in 2014 samen met zijn echtgenote in Italië woonde en dat het huishouden van belanghebbende zich dan ook in Italië bevond en niet in Nederland. Daarbij stelt de Inspecteur dat uit jurisprudentie kan worden afgeleid dat personen alleen tot elkaars huishouden kunnen behoren indien zij in dezelfde woning wonen. Aangezien de dochter van 10 maart 2014 tot en met 7 mei 2014 in de woning in Nederland woonde en niet in Italië, kan zij niet tot hetzelfde huishouden behoren als belanghebbende.

4.7.

Belanghebbende heeft betwist dat een huishouden zich beperkt tot één woning / verblijfplaats en is van mening dat de Rechtbank juist heeft geoordeeld. Verder heeft belanghebbende in hoger beroep gesteld dat de dochter weliswaar vanaf 22 oktober 2010 op kamers woonde en op het adres in [Q] stond ingeschreven, maar zij altijd (tevens) tot het huishouden van belanghebbende in [Z] is blijven behoren. Daarbij wijst belanghebbende erop dat de dochter vanwege een bijbaan ieder weekend op vrijdag naar haar ouderlijk huis kwam en op maandag weer naar [Q] ging.

4.8.

Het Hof overweegt dat artikel 3.111, lid 6, van de Wet IB 2001 ook vanaf 10 maart 2014 van toepassing blijft als (1) de dochter tijdens haar studie (tevens) tot het huishouden van belanghebbende is blijven behoren en daarom een beroep kan worden gedaan op de goedkeuring van de Staatssecretaris van Financiën in het besluit van 2 november 2009, of (2) de dochter na terugkeer naar het ouderlijk huis op 10 maart 2014 weer tot het huishouden van belanghebbende is gaan behoren.

4.9.

Ten aanzien van de eerste mogelijkheid overweegt het Hof dat de dochter tijdens haar studie in [Q] zelfstandig een huishouden heeft gevoerd. Zij was een uitwonende studente, stond in de BRP ingeschreven in [Q] en was vijf dagen per week in [Q]. Daarmee heeft zij een maatschappelijk zelfstandige positie, buiten het gezin van de ouders, ingenomen. Hieraan doet niet af dat zij in financieel opzicht afhankelijk was van haar ouders. Gelet op de hiervoor genoemde omstandigheden is het Hof verder van oordeel dat de dochter niet (tevens) tot het huishouden van belanghebbende is blijven behoren. Dat wordt niet anders door de omstandigheden (i) dat zij ieder weekend in het ouderlijk huis verbleef en (ii) dat een hechte familierelatie tussen haar en haar ouders bleef bestaan. Omdat de dochter op het moment van de uitzending niet tot het huishouden van belanghebbende behoorde, kan een beroep op de goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën in het besluit van 2 november 2009 niet slagen.

4.10.

Vervolgens dient te worden beoordeeld of de dochter, toen zij (tijdelijk) weer in [Z] kwam wonen, weer tot het huishouden van belanghebbende is gaan behoren. In dat kader stelt het Hof vast dat belanghebbende in de periode van 10 maart 2014 tot en met 7 mei 2014 in Italië werkte en daar zijn hoofdverblijf had. Ook de echtgenote was op dat moment geëmigreerd naar Italië. De dochter had in tegenstelling tot haar ouders haar hoofdverblijf in Nederland. Zij verbleef het overgrote deel van de tijd in [Z] en stond in de BRP op het adres van de woning ingeschreven. In een geval als dit waarbij de ouders en de dochter hun hoofdverblijf niet op dezelfde plaats hebben, ligt het niet voor de hand dat zij tot hetzelfde huishouden behoren.

4.11.

Belanghebbende heeft echter aangevoerd dat hij, zijn echtgenote en de dochter wel regelmatig perioden op hetzelfde adres verbleven, zij (in elk geval) op dat moment één huishouden voerden en voor zijn gevoel de dochter ook tot zijn huishouden behoorde. Belanghebbende heeft op de zitting toegelicht dat hij tijdens zijn uitzending naar Turkije en Italië zeer regelmatig – met name in de weekenden – naar Nederland kwam om de kinderen te zien. Dit is onveranderd voortgezet in de genoemde periode. Zijn echtgenote, die geen werk in Italië had, was vaker en voor langere tijd dan hij in Nederland aanwezig. Ook is de dochter eenmaal voor een verblijf naar Italië afgereisd.

4.12.

Een kind als de dochter, dat gedurende meerdere jaren als uitwonende student een studie heeft doorlopen, moet in beginsel als zelfstandig worden beschouwd en behoort dus niet (meer) tot het huishouden van de ouder(s). Dat wordt in beginsel niet anders indien zo'n kind na die periode waarin het uitwonend is geweest, tijdelijk weer in het ouderlijk huis verblijft (in het onderhavige geval in afwachting van een stage in Suriname). In zoverre verschilt de zaak die thans voorligt ook niet van die welke ten grondslag lag aan het arrest van 21 december 2012. De vraag is of het onderhavige geval anders moet worden beoordeeld dan dat zojuist bedoelde. Het Hof is van oordeel dat zo'n andere beoordeling slechts aangewezen is indien de dochter moet worden geacht wederom deel te zijn gaan uitmaken van het huishouden waarvan zij voorheen, voordat zij ging studeren, deel uitmaakte. Het Hof is van oordeel dat die, betrekkelijk uitzonderlijke, situatie zich niet voordoet. Belanghebbendes huishouden bestond uit hemzelf en zijn echtgenote en dat huishouden bevond zich in Italië. Het is verder aannemelijk dat de dochter haar eigen huishouden kortdurend heeft verplaatst vanuit [Q] naar [Z], in afwachting van de aanvang van haar stage. Mede gelet op de omstandigheid dat belanghebbende gedurende die periode nog (voltijds) in Italië werkzaam was voor zijn werkgever, is niet aannemelijk dat de dochter enerzijds en belanghebbende en zijn echtgenote anderzijds in die periode een gezamenlijke huishouding hebben gevoerd. Dat belanghebbende en, met name, de echtgenote de dochter regelmatig bezochten en dat de dochter ook haar ouders in Italië bezocht, betekent ook niet dat zij die gezamenlijke huishouding wel hebben gevoerd. Daarvoor is de tijd, qua duur en duurzaamheid, dat belanghebbende enerzijds en de dochter anderzijds beiden hun eigen huishouden voerden in Italië respectievelijk Nederland te lang. Anders dan de Rechtbank acht het Hof de financiële afhankelijkheid van de dochter en de hechte familierelatie geen doorslaggevende omstandigheden om tot een ander oordeel te komen.

4.13.

Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen behoorde de dochter niet tot het huishouden van belanghebbende en moet het gebruik van de woning door de dochter worden aangemerkt als terbeschikkingstelling aan een derde. Als gevolg daarvan is de uitzendregeling van artikel 3.111, lid 6, van de Wet IB 2001 vanaf 10 maart 2014 niet langer van toepassing en kan de woning sindsdien niet meer als eigen woning worden gekwalificeerd. Dit geldt ook voor de periode nadat de dochter de woning weer heeft verlaten (zie Hoge Raad 20 februari 2015, nr. 13/05641, ECLI:NL:HR:2015:355). Tussen partijen is dan niet in geschil dat de aanslagen, behoudens het tweede geschilpunt, tot de juiste bedragen zijn opgelegd.

Vraag II

4.14.

Belanghebbende stelt dat artikel 3.111, lid 6, van de Wet IB 2001 toch moet worden toegepast, omdat hij vertrouwen heeft kunnen ontlenen aan de informatie over de uitzendregeling en het begrip derde op de website van de Belastingdienst ten tijde van het indienen van de aangifte in 2016. Partijen hebben ter zitting verklaard dat het Hof daarbij als uitgangspunt kan nemen dat de tekst op de website op dat moment aansloot bij de wettelijke tekst en dus werd vermeld dat de woning gedurende de uitzendperiode niet aan derden ter beschikking mag worden gesteld.

4.15.

Het Hof overweegt dat belanghebbende een eigen interpretatie heeft gegeven aan het begrip 'derden'. Zonder bijkomende omstandigheden of informatie van de Belastingdienst welke deze interpretatie ondersteunden, is deze eigen invulling van een rechtskundig begrip onvoldoende voor een geslaagd beroep op gerechtvaardigd vertrouwen. Niet is gesteld of gebleken dat een nadere uitleg was gegeven over het begrip 'derden', die bij belanghebbende mogelijk de indruk had kunnen wekken dat kinderen niet onder derden konden worden begrepen. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt reeds daarom niet.

4.16.

Verder stelt belanghebbende dat de beschikbare informatie destijds zodanig summier en niet sluitend was, dat het rechtszekerheidsbeginsel is geschonden. Inmiddels is de tekst op de website aangepast en uitgebreid, waaruit volgt dat de informatie daarvoor onvoldoende duidelijkheid bood. Het Hof overweegt dat de eis van rechtszekerheid meebrengt dat de regels waaraan de overheid en de burgers gebonden zijn, kenbaar zijn en – ook in hun gevolgen – duidelijk en ondubbelzinnig zijn. Met het opnemen van de wettelijke tekst op de website is daaraan in dit geval voldaan. Het rechtszekerheidsbeginsel vereist niet dat de Belastingdienst in hun voorlichtende taak op hun website een uitgebreide toelichting geven van een bijzondere regeling als deze, waarbij alle facetten uitgebreid worden uitgelegd en behandeld. Hieraan doet niet af dat de informatie op de website inmiddels is uitgebreid. Het rechtszekerheidsbeginsel is niet geschonden.

Slotsom

4.17.

De slotsom is dat het hoger beroep van de Inspecteur gegrond is. De uitspraak van de Rechtbank dient te worden vernietigd. Doende wat de Rechtbank had behoren te doen, zal het Hof het beroep ongegrond verklaren.

Ten aanzien van het griffierecht

4.18.

Gelet op het feit dat de uitspraak van de Rechtbank niet in stand blijft, is voor het heffen van griffierecht van de Staat inzake het hoger beroep geen plaats.

Ten aanzien van de proceskosten

4.19.

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

5. Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, en
- verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

Voorgaande uitspraak

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

Het beroep in cassatie betreft het verzuim van vormen, waarvan de niet inachtneming tot nietigheid leidt, in het bijzonder van het artikel 8:77 Awb vervatte motiveringsvereiste, doordat het Gerechtshof niet en/of niet correct de relevante feiten en omstandigheden aanvoert waardoor de uitspraak van het Gerechtshof onvoldoende is gemotiveerd.

3.

Het beroep wordt ingesteld ter behoud van rechten. Vriendelijk verzoek ik u de ontvangst van dit beroepschrift te bevestigen, alsmede mij een nadere termijn te geven om de gronden aan te voeren en/of overige aan dit beroepschrift klevende gebreken te herstellen.

Motivering beroep in cassatie

4.

In onderdeel punt 4.2 en verder van de genoemde uitspraak verwijst het Gerechtshof naar de uitspraak in zaak Hoge Raad 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX9090. De uitspraak is als volgt:

4.1.

De Staatssecretaris draagt als middel van cassatie voor:

"Schending van het Nederlands recht, met name van artikel 3.111, zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, doordat het Gerechtshof heeft beslist dat de woning van belanghebbende niet ter beschikking werd gesteld aan een derde, zulks ten onrechte dan wel op gronden die de beslissing niet kunnen dragen, omdat de woning (gedeeltelijk) ter beschikking werd gesteld aan een meerderjarige dochter met een eigen inkomen, die al jarenlang een eigen huishouden had gevoerd voorafgaand aan het weer gaan bewonen van het voormalige ouderlijk huis"

4.2.

Het Hof stelt in 4.9 'zij ([B]) heeft een maatschappelijk zelfstandige positie, buiten het gezin van de ouders ingenomen. Hieraan doet niet af dat zij in financieel opzicht afhankelijk was van haar ouders.' Verder stelt het Gerechtshof in 4.12: 'Het is verder aannemelijk dat de dochter haar eigen huishouden kortdurend heeft verplaatst vanuit [Q] naar [Z], in afwachting van de aanvang stage'.

4.3.

In punt 4.12 stelt het Gerechtshof: 'Het Gerechtshof is van oordeel dat zo'n andere beoordeling slechts aangewezen is indien de dochter moet worden geacht wederom deel te zijn gaan uitmaken van het huishouden waarvan zij voorheen, voordat zij ging studeren, deel uitmaakte'.

4.4.

Op grond van de feiten in de punten 3.1, 4.9 en 4.12 komt het Gerechtshof tot het oordeel dat de dochter ([B]) niet tot het

huishouden behoorde.

4.5.

[B] heeft gedurende de periode in [Q] Studiefinanciering mogen ontvangen als ook verdiende zij geld met haar bijbaantje. De terugkeer in de ouderlijke woning was vooraf bepaald voor de korte duur van 9 weken. Bij de terugkeer in de ouderlijke woning is de studiefinanciering stopgezet en had ze ook geen inkomen meer uit een bijbaantje. [B] had op dat moment geen enkele vorm van eigen inkomen meer en viel terug op de situatie zoals die was voor aanvang studie. Vanaf dat moment was [B] voor de periode van 10 maart tot 7 mei 2014 niet meer in staat een eigen huishouding te voeren. [B] kon vanaf dat moment zonder enige vorm van inkomen geen maatschappelijk zelfstandige positie meer innemen.

4.6.

In de verwijzing van het Gerechtshof naar de uitspraak in zaak Hoge Raad 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX9090 gaat het om een dochter die na afstuderen voor onbepaalde tijd naar het ouderlijke huis terug keerde met een eigen inkomen. Nu het Gerechtshof de feiten zoals weergegeven in punt 6.5 – zonder nadere motivering – niet in zijn oordeel heeft betrokken, heeft het Gerechtshof de betwiste aanslag ten onrechte in stand gelaten.

5.

In onderdeel punt 4.11 en 4.12 van de genoemde uitspraak schets het Gerechtshof de situatie dat de dochter ([B]) en een van de ouders en/of beide ouders enige tijd met elkaar hebben doorgebracht in de periode 10 maart-7 mei 2014 en daarom voor mijn gevoel tot het huishouden behoorde.

5.1.

In punt 4.12 wordt gesteld 'Mede gelet op de omstandigheid dat belanghebbende gedurende die periode nog (voltijd) in Italië werkzaam was voor zijn werkgever, is het niet aannemelijk dat de dochter enerzijds en belanghebbende en zijn echtgenote anderzijds in die periode een gezamenlijke huishouding hebben gevoerd'.

5.2.

In het proces-verbaal op blz. 2 van 6 wordt weer gegeven dat Corine (echtgenote) zegt dat zij met regelmaat in Nederland was. Er wordt door Corine verwezen naar de vliegtickets. In de uitspraak van het Gerechtshof vind ik hier niets meer van terug.

5.3.

Kijkend naar de overlegde vliegtickets wordt duidelijk dat in de periode van 10 maart-7 mei 2014, [B] 7 van de 9 weken met de ouders is samen geweest. Dat ik nog (voltijd) in Italië werkzaam was, geeft niets aan over de mogelijkheden die ik had om in Nederland te zijn.

5.4.

Uit de bewoording in de uitspraak kan worden opgemaakt dat het Gerechtshof niet meer heeft gekeken naar de vliegtickets, zoals aangegeven in het proces verbaal, de situatie niet verder heeft beoordeeld en een aanname gedaan waarbij een onderbouwing niet wordt gegeven.

6.

In onderdeel 4.15 en 4.16 van de genoemde uitspraak stelt het Gerechtshof dat zowel het beroep op het vertrouwensbeginsel als ook op het rechtszekerheidsbeginsel niet slagen.

6.1.

Het onderwerp van het uitlopen in behandeling van aangifte inkomstenbelasting door de Belastingdienst en de daaruit voortvloeiende negatieve gevolgen voor de burger zijn niet meegenomen in de behandeling door het Gerechtshof. Indien mij eerder was aangegeven dat ik de wet verkeerd had geïnterpreteerd, had ik direct actie ondernomen. Nu is deze mogelijkheid mij ontnomen en heb ik in plaats van 1 jaar nu 4 jaar de nadelige financiële gevolgen ondervonden. Mijn abusievelijk verkeerde interpretatie van de informatie op de voormalige website van de Belastingdienst en het korte verblijf van [B] in de woning staat in geen verhouding met de negatieve financiële gevolgen voor mij van Euro 26.793,=. Nu zijn alle financiële gevolgen voor mij, waarbij de ongelijkheid in financiële draagkracht van ondergetekende en de Belastingdienst voor het doorvoeren van de rechtsgang bijzonder groot is.

7.

Het verschil in interpretatie door de Rechtbank en het Gerechtshof van dezelfde uitspraak, Hoge Raad 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX9090, is opmerkelijk waarbij de indruk bestaat dat de Rechtbank zorgvuldiger naar de details heeft gekeken dan het Gerechtshof, welke niet alle relevante feiten en omstandigheden in beschouwing heeft genomen. Het

Gerechtshof heeft vergelijkingen getrokken met de, op het eerste oog, overeenkomsten van de gegeven zaak, hierbij details ondergeschikt gemaakt en aannames gedaan die echter niet correct zijn. Een duidelijke onderbouwing voor het nietig verklaren van de uitspraak van de rechtbank heeft het Gerechtshof niet gegeven.

Conclusie

8.

Op grond van het voorgaande moge ik uw Raad in overweging geven, de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, waarvan beroep in cassatie, te vernietigen, en zelf in de zaak te voorzien, althans om na vernietiging van de uitspraak het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch de zaak naar een (ander) Gerechtshof te verwijzen om alsnog overeenkomstig uw aanwijzingen tot juiste afdoening van de geschillen te komen.

Conclusie

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Niessen:

In geschil is de vraag of een woning, na tijdelijke terugkeer van de dochter, voor de uitgezonden vader nog kwalificeert als eigen woning.

1. Procesverloop

1.1

Aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) is de aanslag IB/PVV^[1] 2014 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 96.867 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 8.276. Tevens is bij beschikking belastingrente van € 228 in rekening gebracht.

1.2

De aanslag en de beschikking belastingrente zijn, na daartegen gemaakt bezwaar, gehandhaafd bij in één geschrift vervatte uitspraken van de Inspecteur.

1.3

Aan belanghebbende is de aanslag IB/PVV 2015 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 85.612 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 24.072. Tevens is bij beschikking belastingrente van € 423 in rekening gebracht.

1.4

Belanghebbende heeft tegen de onder 1.2 genoemde uitspraken van de Inspecteur beroep ingesteld bij de Rechtbank^[2]. Tegen de onder 1.3 genoemde aanslag en beschikking heeft belanghebbende geen bezwaar gemaakt, maar rechtstreeks beroep ingesteld bij de Rechtbank. Ter zake van deze beroepen heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van € 46.

1.5

De Rechtbank heeft de uitspraken op de beide beroepen in één geschrift verrat en deze gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de aanslagen IB/PVV 2014 en 2015 en de beschikkingen belastingrente verminderd en gelast dat de Inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 46 aan hem vergoedt.^[3]

1.6

Tegen deze uitspraak heeft de Inspecteur hoger beroep ingesteld bij het Hof^[4]. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.7

Het Hof heeft het hoger beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en het bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond verklaard.^[5] Gelet op de uitspraken van de Rechtbank en de aanhef van de uitspraak van het Hof moet het dictum van die uitspraak in weerwil van zijn tekst kennelijk worden verstaan als betrekking hebbend op beide uitspraken van de Rechtbank.

1.8

Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris^[6] heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft afgezien van het indienen van een conclusie van repliek.

2. De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1

Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:

2.1.

Belanghebbende werkt als militair voor het Ministerie van Defensie (hierna: het Ministerie). Hij is in 2011 door het Ministerie uitgezonden naar Turkije. Direct aansluitend werd hij door het Ministerie uitgezonden naar Italië.

2.2.

Belanghebbende heeft tot zijn uitzending samen met zijn echtgenote (hierna: de echtgenote) in de woning met adres [a-straat 1] te [Z] (hierna: de woning) gewoond. Daarna woonde hij in het buitenland. De echtgenote bleef aanvankelijk in Nederland achter. De echtgenote is tot 4 januari 2014 in de Basisregistratie Personen (BRP) ingeschreven op het adres van de woning en is vanaf die datum in Italië op hetzelfde adres als belanghebbende ingeschreven. Wanneer belanghebbende en/of zijn echtgenote in Nederland waren, verbleven zij in de woning. In 2017 zijn belanghebbende en de echtgenote teruggekeerd naar Nederland. Sindsdien wonen zij weer in de woning.

2.3.

[B], een van de dochters van belanghebbende (hierna: de dochter), woonde tot 22 oktober 2010 in de woning. Daarna verbleef ze voor haar studie op kamers in [Q] en stond zij aldaar ingeschreven in de BRP. De dochter kwam in de weekenden naar haar ouderlijk huis (de woning) en ging vandaaruit naar een zwembad waar zij een bijbaan had. De dochter werd financieel ondersteund door haar ouders. Van 10 maart 2014 tot en met 7 mei 2014 was de woning het hoofdverblijf van de dochter en stond zij, in afwachting van haar stage in Suriname en wegens onderverhuur van haar kamer in [Q], ingeschreven op het adres van de woning. Uitzonderd die periode ontving de dochter een beurs voor uitwonende studenten.

2.4.

Belanghebbende heeft een aantal vliegtickets van hemzelf, zijn echtgenote en de dochter overgelegd, betrekking hebbend op vluchten van en naar Italië in de periode van 10 maart 2014 tot en met 7 mei 2014.

2.5.

Belanghebbende heeft in zijn aangiften IB/PVV 2014 en 2015 de woning als eigen woning in de zin van artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) aangemerkt en de betaalde hypotheekrente – in 2015 inclusief boeterente – in mindering gebracht op het eigenwoningforfait.

2.6.

De Inspecteur heeft bij het opleggen van de aanslagen IB/PVV 2014 en 2015 de aftrek van de (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning gecorrigeerd. De correctie ziet op de periode vanaf 10 maart 2014, de datum met ingang waarvan de dochter weer (tijdelijk) ingeschreven stond op het adres van de woning. Verder heeft de Inspecteur de woning en de daarmee samenhangende hypotheekschuld voor het jaar 2015 in aanmerking genomen bij de grondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

Het geding in cassatie

2.2

Voor de Rechtbank, het Hof en in cassatie is tussen partijen in geschil of de woning van belanghebbende ook na 10 maart 2014, de datum waarop de dochter tijdelijk is ingetrokken in de woning, ingevolge de tekst van de wet nog als eigen woning dient te worden aangemerkt. Het geschil ziet op de jaren 2014 en 2015, nu belanghebbende ook in 2015 nog is uitgezonden naar het buitenland.

2.3

Daarnaast is in geschil of het rechtszekerheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel ertoe leidt dat de woning als eigen woning moet blijven aangemerkt.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant

2.4

Naar het oordeel van de Rechtbank is het gelijk aan belanghebbende. De woning wordt met het intrekken van de dochter op 10 maart 2014 tot en met 7 mei 2014 (hierna: de periode) niet aan een derde ter beschikking gesteld in de zin van artikel 3.111, zesde lid, Wet IB 2001 en blijft daarmee als eigen woning aangemerkt, aldus de Rechtbank.^[7]

2.5

Tot derden moeten worden gerekend al diegenen die niet tot het huishouden van de belastingplichtige horen. Belanghebbende heeft naar het oordeel van de Rechtbank aannemelijk gemaakt dat de dochter in die periode tot het huishouden van hem en zijn echtgenote behoorde.

2.6

De volgende omstandigheden heeft de Rechtbank relevant geacht. Op grond van overgelegde vliegtickets heeft belanghebbende aannemelijk gemaakt dat hij en/of zijn echtgenote in de periode een groot deel van de tijd samen met de dochter in de woning hebben verbleven. Voorts staat voor de Rechtbank vast dat de dochter niet (financieel en maatschappelijk) zelfstandig was. Tot slot heeft de Rechtbank geen reden om te twijfelen aan een hechte familierelatie tussen belanghebbende en zijn echtgenote en de dochter.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch

2.7

Naar het oordeel van het Hof is het gelijk aan de Inspecteur. Volgens het Hof behoorde de dochter niet tot het huishouden van belanghebbende en moet het gebruik van de woning worden aangemerkt als terbeschikkingstelling aan een derde. De regeling van artikel 3.111, lid 6, Wet IB 2001 is vanaf 10 maart 2014 niet langer van toepassing en dit geldt ook voor de periode nadat de dochter de woning weer heeft verlaten, aldus het Hof.^[8]

2.8

Het Hof heeft daartoe overwogen dat artikel 3.111, lid 6, van de Wet IB 2001 wel vanaf 10 maart 2014 van toepassing zou blijven als (1) de dochter tijdens haar studie (tevens) tot het huishouden van belanghebbende is blijven behoren en daarom een beroep kan worden gedaan op de goedkeuring van de staatssecretaris van Financiën in het besluit van 2 november 2009, of (2) de dochter na terugkeer naar het ouderlijk huis op 10 maart 2014 weer tot het huishouden van belanghebbende is gaan behoren.^[9]

2.9

Ten aanzien van de eerste mogelijkheid heeft het Hof overwogen dat de dochter zelfstandig een huishouden heeft gevoerd tijdens haar studie en daarmee een maatschappelijk zelfstandige positie heeft ingenomen. Financiële afhankelijkheid van de ouders, het feit dat de dochter elk weekend bij haar ouders verbleef tijdens haar studie, en de hechte familierelatie doen daar niet aan af.^[10]

2.10

Ten aanzien van de tweede mogelijkheid heeft het Hof overwogen dat de dochter als uitwonende student in beginsel als zelfstandig moet worden beschouwd en niet (meer) tot het huishouden van de ouders behoort. Dat wordt in beginsel niet anders indien de dochter tijdelijk weer in het ouderlijk huis verblijft. De dochter wordt tevens niet geacht wederom deel te zijn gaan uitmaken van het huishouden waarvan zij voorheen, voordat zij ging studeren, deel uitmaakte. Belanghebbendes huishouden bestond volgens het Hof uit hemzelf en zijn echtgenote en dat huishouden bevond zich in Italië.^[11]

2.11

Het beroep van belanghebbende op het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel slaagt eveneens niet. Ten aanzien van het vertrouwensbeginsel heeft het Hof overwogen dat belanghebbende een eigen interpretatie heeft gegeven aan het begrip 'derden' zoals opgenomen op de website van de Belastingdienst, wat onvoldoende is voor een geslaagd beroep op gerechtvaardigd vertrouwen.^[12]

2.12

Ten aanzien van het rechtszekerheidsbeginsel heeft het Hof overwogen dat de eis van rechtszekerheid meebrengt dat de regels waaraan de overheid en de burgers gebonden zijn, kenbaar zijn en – ook in hun gevolgen – duidelijk en ondubbelzinnig zijn. Met het opnemen van de wettelijke tekst op de website is daaraan in dit geval voldaan. Dit beginsel vereist niet dat de Belastingdienst in zijn voorlichtende taak op zijn website een uitgebreide toelichting moet geven van een bijzondere regeling als deze.^[13]

3. Het geding in cassatie

3.1

In cassatie klaagt belanghebbende erover dat de dochter in de periode van terugkeer niet meer in staat was om een eigen huishouding te voeren. Vanaf het moment van terugkeer naar de woning kon de dochter geen maatschappelijk zelfstandige positie meer innemen. Voorts draagt belanghebbende aan dat het in HR *BNB* 2013/82 (waar het Hof in zijn uitspraak naar heeft verwezen) ging om een dochter die voor onbepaalde tijd terugkeerde naar het ouderlijk huis met een eigen inkomen. Dit is voor belanghebbende anders, daar zijn dochter tijdelijk terugkeert, zonder enige vorm van inkomen. Met inachtneming van voorgaande is volgens belanghebbende geen sprake van terbeschikkingstelling aan derde van de woning in de zin van artikel 3.111, lid 6, Wet IB 2001. Daarnaast klaagt belanghebbende dat het Hof niet meer heeft gekeken naar de overgelegde vliegtickets.

3.2

Hierna beschrijf ik het wettelijk kader, alsmede de relevante jurisprudentie, ten aanzien van het zesde lid van artikel 3.111 Wet IB 2001. Daarna ga ik meer specifiek in op het eerste geschilpunt en hetgeen aangedragen door belanghebbende in relatie tot het wettelijk kader en de relevante jurisprudentie.

Kwalificatie als eigen woning

Wettelijk kader en relevante jurisprudentie

3.3

Artikel 3.111 Wet IB 2001 bepaalt wat onder eigen woning in de zin van de eigenwoningregeling wordt verstaan. De eigen woning is, beknopt omschreven, een (gedeelte van een) gebouw dat aan een belastingplichtige of personen die tot zijn huishouden behoren, als hoofdverblijf ter beschikking staat.

3.4

Het geschil spitst zich toe op toepassing van de regeling van artikel 3.111, lid 6, Wet IB 2001. Het zesde lid van artikel 3.111 ziet op de kwalificatie als eigen woning in gevallen waarin een woning wordt aangehouden in verband met een tijdelijke uitzending (de uitzendregeling). Dit is een uitzondering op de hoofdregel, nu de woning bij uitzending niet het hoofdverblijf vormt voor een belastingplichtige. Desondanks kan ook bij uitzending, onder voorwaarden, de woning blijven kwalificeren als eigen woning. De wettekst van het zesde lid luidt als volgt:

6. Een woning die de belastingplichtige gedurende tenminste een jaar als eigen woning als bedoeld in het eerste lid ter beschikking heeft gestaan en sindsdien tijdelijk als hoofdverblijf niet anders dan tijdelijk ter beschikking staat, kan op verzoek mede worden aangemerkt als eigen woning indien gedurende die periode:
 - a. de woning niet aan derden ter beschikking wordt gesteld en
 - b. de belastingplichtige tezamen met zijn partner niet met betrekking tot een andere woning belastbare inkomsten uit eigen woning geniet.

3.5

In geschil is of de woning met de terugkeer van de dochter aan een derde ter beschikking is gesteld (onderdeel a). Op de vraag of de woning in dit geval moet worden geacht aan een derde ter beschikking te zijn gesteld, ga ik hierna in meer detail in. Niet in geschil tussen partijen is dat sprake is van een tijdelijke uitzending (aanhef, tweede volzin) en dat de belastingplichtige niet samen met zijn partner met betrekking tot een andere woning belastbare inkomsten geniet (onderdeel b).

3.6

Indien een woning bij uitzending ter beschikking wordt gesteld aan derden, kan de eigenwoningregeling geen toepassing meer vinden vanaf de periode van terbeschikkingstelling en tot het einde van de periode waarin de belastingplichtige is uitgezonden.^[14] Blijkens de parlementaire geschiedenis houdt deze voorwaarde in dat de woning de belastingplichtige ter beschikking moet staan. De woning mag gedurende de uitzending niet worden verhuurd aan derden; ook mag niet worden gedoogd dat derden de woning gebruiken.^[15]

3.7

De staatssecretaris^[16] heeft in een Besluit^[17] over de toepassing van het zesde lid, onderdeel a, opgemerkt dat kinderen die na uitzending achterblijven, ook derden zijn. Onder specifieke, cumulatieve, voorwaarden kan de uitzendregeling echter wel worden toegepast in gevallen waarin kinderen achterblijven in de woning:

6.2. Uitzending en terbeschikkingstelling aan derden

Voor de uitzendregeling mag de woning tijdens de gehele periode van de uitzending (naar het buitenland) niet aan derden ter beschikking worden gesteld. Dit geldt voor elke terbeschikkingstelling aan derden, en dus ook als de woning deels ter beschikking is gesteld, ongeacht de hoogte van de vergoeding.

Er geldt geen uitzondering voor kamerverhuur als bedoeld in artikel 3.114 van de Wet IB 2001. De uitzendregeling geldt dus ook niet bij terbeschikkingstelling aan derden zonder vergoeding of tegen een vergoeding die lager is dan het maximale bedrag voor de kamerverhuurvrijstelling.

Kinderen die na uitzending achterblijven zijn in dit kader ook derden.

Goedkeuring

Ik keur met toepassing van de artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule) goed dat de uitzendregeling kan worden toegepast als kinderen in de woning blijven wonen. De goedkeuring geldt zolang is voldaan aan elk van de volgende voorwaarden.

- Vanaf het moment van de uitzending wonen uitsluitend de kinderen van de belastingplichtige of zijn partner in de woning.
- De kinderen zijn jonger dan 27 jaar. Als een kind 27 jaar wordt, vervalt vanaf dat moment de goedkeuring.
- De kinderen behoorden direct voorafgaand aan de uitzending tot het huishouden van de belastingplichtige.
- De kinderen blijven de woning om niet bewonen. Er wordt dus geen huur betaald.

De hiervoor bedoelde kinderen worden in dit kader niet gezien als derden. Als die kinderen verhuizen, kan de uitzendregeling dus van toepassing blijven.

3.8

De Hoge Raad heeft in 2012 arrest gewezen in een zaak die vergelijkbaar is met de onderhavige (HR *BNB* 2013/82).^[18] De Hoge Raad oordeelde dat een dochter die na afstuderen terugkeert naar de woning van haar uitgezonden vader, moet worden aangemerkt als een derde in de zin van lid 6, onderdeel a. Als derden moeten worden aangemerkt al diegenen die niet tot het huishouden van belastingplichtige behoren, aldus de Hoge Raad. In mijn conclusie bij HR *BNB* 2013/82 heb ik uitgebreid uiteengezet wanneer iemand tot het huishouden van een belastingplichtige behoort. Passages uit die conclusie voor zover thans relevant zal ik hierna herhalen.

3.9

Een beroep op het besluit kon ook geen soelaas bieden voor de belastingplichtige in HR *BNB* 2013/82. De goedkeuring ziet slechts op de situatie waarin de kinderen na de verhuizing van de belastingplichtige in de desbetreffende woning zijn blijven wonen. De Hoge Raad geeft daarmee een strikte uitleg aan de goedkeuring.^[19]

3.10

In 2013 heeft de Hoge Raad arrest gewezen over toepassing van artikel 3.111, zesde lid, Wet IB 2001 in relatie tot een kraakwacht (HR *BNB* 2013/184).^[20] De belastingplichtige is in het kader van een tijdelijke uitzending verhuisd naar het buitenland. Voor de periode van uitzending heeft belanghebbende een student als kraakwacht aangesteld. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat aanstelling van een kraakwacht niet kwalificeert als terbeschikkingstelling aan een derde, nu de woning niet wordt verhuurd noch wordt gedoogd dat derden de woning gebruiken.

3.11

Recenter heeft de Hoge Raad (HR *V-N* 2019/57.5) wederom uitspraak gedaan over toepassing van de uitzendregeling in de situatie van kraakwacht.^[21] In deze recentere procedure stond de vraag centraal of daadwerkelijk sprake was van kraakwacht.

3.12

Zowel HR *BNB* 2013/82 als HR *BNB* 2013/184 zijn belangwekkende zaken voor de uitleg van artikel 3.111, zesde lid, Wet IB 2001. Voor de behandeling van het eerste geschilpunt vergelijk ik onderhavige zaak met HR *BNB* 2013/82 en HR *BNB* 2013/184 (en HR *V-N* 2019/57.5). Voor de feitelijke instanties en in cassatie is depotentiële analogie met de situatie van kraakwacht niet aangedragen door partijen. Desalniettemin acht ik het zinvol om de situatie waarin een dochter terugkeert, te vergelijken met de situatie waarbij een kraakwachter wordt aangesteld, ook daar dit in de literatuur is opgebracht.^[22]

Vergelijking met HR *BNB* 2013/82

3.13

In HR *BNB* 2013/82 stond de terugkeer van een dochter na afstuderen centraal. De relevante feiten waren als volgt.

Belastingplichtige is eigenaar van een woning in Nederland die hij sinds 1993 bewoonde met zijn echtgenote en twee dochters. In 1994 is de belastingplichtige uitgezonden naar het buitenland, waarbij zijn vrouw en kinderen aanvankelijk meegingen. Eén van de dochters is tijdens haar studie elders gaan wonen, vergelijkbaar met onderhavige procedure. Vanaf 2007 is die dochter teruggegaan naar de woning in Nederland.

3.14

Door de dochter in de woning te laten wonen vanaf 2007 is volgens de Hoge Raad sprake van terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.111, zesde lid, sub a Wet IB 2001. Daaraan doet niet af dat de elders woonachtige belastingplichtige ook zelf gebruik kan maken van die woning als hij tijdelijk in Nederland verblijft. Het Hof heeft, in cassatie onbestreden, vastgesteld dat de dochter in het onderhavige jaar niet tot het huishouden van belanghebbende behoorde. De dochter is daarmee een derde in de zin van het zesde lid, sub a, aldus de Hoge Raad.

3.15

In mijn conclusie bij HR *BNB* 2013/82 heb ik betoogd dat het maatschappelijk gebruikelijk is dat, indien een kind als uitwonend student een studie heeft doorlopen, dit kind niet meer tot het huishouden van de ouders behoort. Dit kan in uitzonderlijke gevallen anders zijn, bijvoorbeeld (i) wanneer het kind tijdens de studie in de ouderlijke woning is gebleven, of (ii) wanneer het kind niet een maatschappelijk zelfstandige positie wenst in te nemen.^[23]

3.16

Doordat de dochter in de onderhavige procedure een studie heeft doorlopen als uitwonend student, behoort zij niet meer tot het huishouden van de ouders. Belanghebbende betoogt in cassatie dat de dochter geen maatschappelijk zelfstandige positie kan innemen door de financiële afhankelijkheid. Dit kan naar mijn mening niet slagen, omdat een student die uitwonend haar studie heeft afgerond, moet worden gezien als maatschappelijk zelfstandig en dus geen onderdeel is van het huishouden van de ouder(s). De financiële afhankelijkheid van de dochter doet hier niet aan af. De uitzonderingen genoemd in onderdeel 3.15 lijken ook in onderhavige procedure niet van toepassing.^[24]

3.17

De gedachtegang dat een uitwonend student geen onderdeel meer is van het huishouden en dat financiële afhankelijkheid daar niet aan af doet, wordt ondersteund door een aantal omschrijvingen in de literatuur, welke zijn geciteerd in voornoemde conclusie. Een aantal daarvan zal ik hierna herhalen.

3.18

Van Mourik^[25] schrijft ten aanzien van het begrip huishouden (citaat zonder voetnoten):

Het tijdelijk feitelijk niet bij elkaar wonen, hoeft naar mijn mening aan het behoren tot iemands huishouden niet in de weg te staan. Van het behoren tot iemands huishouden kan daarentegen moeilijk nog gesproken worden als een kind bijvoorbeeld voor langere tijd in een internaat verblijft, elders studeert of tot het gezien van de partner in het buitenland behoort. (...)

3.19

Rechtbank Breda^[26] overwoog in een uitspraak van 9 februari 2007 ter zake van een woning die ter beschikking stond aan de zoon van een uitgezonden diplomaat:

Een studerende, jonge volwassene, moet in staat worden geacht een eigen huishouding te kunnen voeren en zelfstandig door het leven te kunnen gaan. Dat, naar de rechtbank verstaat, de jongste zoon tot aan het begin van zijn studie financieel door belanghebbende werd ondersteund en daarna de woning bij wijze van bijdrage in het levensonderhoud mocht bewonen, doet daar niet aan af.

3.20

De redactie van Vakstudie-Nieuws^[27] merkte in een aantekening bij voornoemde uitspraak op:

Aangezien de 20-jarige zoon vanaf 1 september 2002 duurzaam de woning als hoofdverblijf ter beschikking staat, komt de vraag op of die zoon tot het huishouden van belanghebbende behoort en als zodanig de eigenwoningregeling van art. 3.111, eerste lid, Wet IB 2001 toepassing kan vinden. Het is echter duidelijk dat een 20-jarige uitwonende zoon niet meer tot het huishouden van de ouders behoort; bij een recht op studiefinanciering WSF zal het kind toch ook als uitwonend worden aangemerkt. Dat speelt in feite nog sterker in een situatie als de onderhavige waarbij de ouders permanent in het buitenland verblijven en ook niet in de Gemeentelijke Basisadministratie staan ingeschreven. Een eventuele financiële afhankelijkheid van de ouders kan er niet toe leiden dat sprake is van een gezamenlijke huishouding.

3.21

Dat de terugkeer van de dochter in de onderhavige zaak slechts tijdelijk is, in tegenstelling tot de terugkeer van de dochter in HR *BNB* 2013/82, onderstreept mijns inziens juist dat zij niet weer deel is gaan uitmaken van het huishouden van de

ouders en geeft dus geen reden tot een ander oordeel. Het tijdelijke karakter van de terugkeer onderstreept mijns inziens ook dat niet de uitzondering zich voordoet dat de dochter niet een maatschappelijk zelfstandige positie wenst in te nemen (zie onderdeel 3.15).

3.22

Tot slot, zowel in de zaak HR *BNB* 2013/82 als in de onderhavige procedure kon belanghebbende gebruik maken van de woning bij terugkeer en gebeurde dit feitelijk ook. Hoe vaak dit gebeurde, is niet relevant voor het oordeel. Voor de vraag of de dochter deel uitmaakte van het huishouden van haar ouders, is niet van belang dat zij gedurende bepaalde periodes gezamenlijk in de woning verbleven. Daarmee kan de klacht van belanghebbende over de overgelegde vliegtickets niet slagen.

Vergelijking met HR *BNB* 2013/184

3.23

In HR *BNB* 2013/184 stond de aanstelling van een kraakwacht tijdens een uitzending centraal. De relevante feiten waren als volgt. Belastingplichtige is in 2007 in het kader van een uitzending met haar gezin tijdelijk verhuisd naar het buitenland. Tot het moment van uitzending woonde het gezin in een aan de belastingplichtige in eigendom toebehorende woning in Nederland. De woning was kraak- en braakgevoelig. Ter voorkoming van inbraak / kraak is een student als kraakwacht aangesteld door de belastingplichtige. De student heeft zich ingeschreven op de woning en heeft een logeerkamer betrokken. De student betaalde geen huur, enkel een bijdrage in de energiekosten. Tijdens de uitzending hebben de belastingplichtige en haar echtgenoot de woning meerdere keren gebruikt.

3.24

De Hoge Raad heeft in zijn oordeel herhaald dat uit de wetsgeschiedenis volgt dat met niet aan derden ter beschikking stellen, is bedoeld dat de woning niet wordt verhuurd en dat ook niet wordt gedoogd dat derden de woning gebruiken (zie ook HR *BNB* 2013/82). De Hoge Raad heeft voorts overwogen^[28]:

Van zodanige verhuur aan of gedoogd gebruik van derden is geen sprake in een geval als het onderhavige waarin, naar de in cassatie niet bestreden vaststelling van het Hof, met een derde is overeengekomen dat hij zorg zal dragen dat de woning niet wordt gekraakt, en deze derde, behoudens een beperkte bijdrage in de energiekosten, geen vergoeding hoeft te betalen voor het daarmee gepaard gaande verblijf in de woning en hij de woning zal moeten verlaten zodra de eigenaar dat noodzakelijk acht. Dat die zogenoemde kraakwacht in het kader van de met hem overeengekomen werkzaamheid verblijf houdt in de woning, doet daaraan niet af.

3.25

Recenter heeft de Hoge Raad (HR *V-N* 2019/57.5) wederom uitspraak gedaan over toepassing van de uitzendregeling in de situatie van kraakwacht. Belastingplichtige is tijdelijk uitgezonden naar het buitenland en bezit een woning in Nederland. Ten tijde van uitzending heeft de belastingplichtige een bruikleenovereenkomst gesloten met onder andere zijn stiefdochter en twee studenten. In deze recentere procedure stond de vraag centraal of daadwerkelijk sprake was van kraakwacht op basis van de bruikleenovereenkomst.

3.26

Het hof^[29] heeft in die zaak geoordeeld dat sprake was van kraakwacht, waarmee in lijn met HR *BNB* 2013/184 de woning blijft kwalificeren als eigen woning ten tijde van uitzending. Het hof maakt uit de overeenkomst op dat de gebruikers zorg dragen dat de woning niet wordt gekraakt. De gebruikers hoeven geen vergoeding te betalen voor het verblijf in de woning, behoudens een beperkte bijdrage. Het hof leidt verder uit de overeenkomst af dat de gebruikers de woning moeten verlaten zodra belastingplichtige dat noodzakelijk acht en dat de woning gedurende de hele periode van verblijf in het buitenland ter beschikking staat aan belastingplichtige. Dat de hele woning ter beschikking is gesteld, dat de woning een jaar voorafgaand aan het sluiten van de overeenkomst heeft leeggestaan, dat de term 'kraakwacht' niet terugkomt in de overeenkomst en/of dat een opzegtermijn wordt gehanteerd, maakt het oordeel van het hof niet anders.

3.27

De Hoge Raad heeft de zaak afgedaan met artikel 81 Wet RO^[30].

3.28

Uit de genoemde jurisprudentie volgt dat bij optreden van een kraakwacht diens gebruik aan de belastingplichtige wordt toegerekend als eigen gebruik van de woning; de eigenaar staat het gebruik van de woning door de kraakwacht immers toe opdat deze de mogelijkheid van (opnieuw) verblijven in de woning door de eigenaar veilig stelt gedurende een tijdelijke periode waarin de eigenaar dat niet zelf kan doen. Ook de ficties van artikel 3.111, lid 2 en lid 3, Wet IB 2001 zien op situaties waarin de eigenaar de woning niet zelf kan bewonen. In het tweede lid is een regeling opgenomen voor de situatie

waarin de voormalige eigen woning leeg staat en ter verkoop wordt aangeboden. In het derde lid is een regeling opgenomen voor de situatie waarin een woning reeds is aangekocht en wordt verbouwd of in aanbouw is, maar nog leeg staat. Woningen in de zin van het tweede en derde lid worden in het geval van kraakwacht als leegstaand aangemerkt.^[31.]

3.29

De situatie van de kraakwachter in HR *BNB* 2013/184 (en HR *V-N* 2019/57.5) lijkt vergelijkbaar met die van de dochter in HR *BNB* 2013/82. Immers, de dochter bewoonde de woning onder niet-commerciële voorwaarden (om niet) en de dochter behoorde, net zoals de kraakwachter, niet tot het huishouden van belanghebbende.^[32.] Dit is ook weer vergelijkbaar met onderhavige procedure. Ook Reins merkt op dat er veel overeenkomsten zijn tussen HR *BNB* 2013/82 en HR *BNB* 2013/184.^[33.]

3.30

Van Mourik en Van Bijnen betogen dat het verschil tussen HR *BNB* 2013/82 en HR *BNB* 2013/184 erin zit dat de dochter niet en de kraakwacht wel met een specifieke beheertaak in de woning verbleef. Het gebruik van de dochter werd daarom niet aan belanghebbende toegerekend en het gebruik van de kraakwacht wel.^[34.] Reins komt tot een gelijke conclusie.^[35.]

3.31

Door de specifieke beheertaak op zich te nemen, voert de kraakwacht een zorgplicht van de belastingplichtige zelf uit en treedt zodoende op als zijn 'lange arm'. Dat is een ander geval dan dat waarin de belastingplichtige de woning ter beschikking stelt aan iemand die niet tot zijn huishouden behoort met het enkele doel te voorzien in de woonbehoefte van die persoon.

3.32

In HR *V-N* 2019/57.5 is niet uitdrukkelijk vastgesteld door het hof dat het gaat om een kraakgevoelige woning, en daarnaast is het woord 'kraakwacht' niet in de overeenkomst genoemd. Reins merkte in zijn annotatie bij HR *BNB* 2013/184 al op dat het onduidelijk is wat de rol van de braak- en kraakgevoeligheid van de woning was bij het oordeel van de Hoge Raad.^[36.]

3.33

Met de annotator in HR *V-N* 2019/57.5 merk ik op dat het erop lijkt dat volgens het hof die eigenschap niet bepalend is. Zoals ook opgemerkt door van Mourik en Van Bijnen, lijkt het om te kwalificeren als kraakwacht voornamelijk te gaan om de specifieke beheertaak die een kraakwachter toekomt, en de niet-commerciële voorwaarden waaronder een kraakwachter in de woning verblijft:

[...] In zowel het dochter-arrest als het kraakwacht-arrest was de gebruiker geen gebruiksvergoeding verschuldigd en kon belanghebbende ook zelf van de woning gebruikmaken. Het verschil tussen beide arresten zit hem daarin dat de dochter niet en de kraakwacht wel met een specifieke beheertaak in de woning verbleef. Het gebruik van de dochter werd daarom niet aan belanghebbende toegerekend en het gebruik van de kraakwacht wel. Ware de dochter een reële kraakwacht geweest, dan zou van een terbeschikkingstelling ongetwijfeld geen sprake zijn geweest.

3.34

Nu een specifieke beheertaak ontbreekt voor de dochter in deze procedure, kan het onderhavige geval niet gelijk worden gesteld met dat waarin een kraakwacht is aangesteld.

Tussenconclusie

3.35

Uit het vorenstaande volgt dat de dochter toen zij tijdelijk weer in de ouderlijke woning haar intrek nam, niet tot het huishouden van belanghebbende behoorde. Derhalve was de uitzendregeling van artikel 3.111, lid 6, Wet IB 2001 niet van toepassing en faalt de klacht.

Het rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel

3.36

Tot slot klaagt belanghebbende over het oordeel van het Hof ten aanzien van het rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel. Belanghebbendes klacht over het oordeel van het Hof ten aanzien van deze beginselen, berust klaarblijkelijk hierop dat het Hof geen gevolg heeft verbonden aan de door belanghebbende gestelde omstandigheid dat de behandeling van de aangifte inkomstenbelasting was uitgelopen. Dit enkele feit geeft echter noch door toepassing van die beginselen noch anderszins reden voor vermindering van de aanslag.

3.37

De klacht faalt derhalve.

4. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

Noot

Auteur: E.J.W. Heithuis

1.

Op dit arrest is maar één woord van toepassing: sneu! De studerende dochter van de belanghebbende in deze procedure heeft na een tijd op kamers te hebben gewoond, even kortstondig, in afwachting van haar stage, gedurende bijna twee maanden – van 10 maart tot 7 mei 2014 – behoefte aan een verblijfplaats. Belanghebbendes woning stond leeg, hij was namelijk al enkele jaren geleden uitgezonden naar het buitenland, dus het lag voor de hand dat zijn dochter gedurende die twee maanden in die woning ging bivakkeren. Zulks geschiedde. Maar dit pakte voor de belanghebbende duur uit, want daardoor verviel bij hem de uitzendregeling van art. 3.111 lid 6 Wet IB 2001, waardoor de woning overging naar box 3. Weg eigenwoningrenteaftrek en vermoedelijk ook nog een eigenwoningreserve die de belanghebbende mogelijk parten is gaan spelen, nadat hijzelf in 2017 weer de woning ging bewonen (zie punt 7 hierna).

Uitzendregeling

2.

Onderhavige procedure draait om het bepaalde in art. 3.111 lid 6 onderdeel a Wet IB 2001 dat voor toepassing van de uitzendregeling – waardoor de woning in beginsel blijft kwalificeren als eigen woning, ook al is deze geen hoofdverblijf meer – de woning niet aan derden ter beschikking mag worden gesteld. Met 'derde' is bedoeld iemand die niet tot het huishouden van de belastingplichtige behoort. Hamvraag is dus of de dochter in casu (nog of weer) tot het huishouden van de belanghebbende behoort en daarmee niet kwalificeert als een derde.

3.

Het Hof komt feitelijk en volgens de Hoge Raad op juiste gronden tot de conclusie dat de dochter kwalificeert als derde. Op die conclusie valt naar mijn mening niets af te dingen. De dochter woont al sinds 22 oktober 2010 zelfstandig op kamers en stond ook sinds die datum aldaar ingeschreven in de basisregistratie personen. Weliswaar kwam zij in de weekenden thuis (met vermoedelijk de was van een hele week!) en werd zij nog financieel ondersteund door haar ouders, maar dat maakt nog niet dat de dochter tot belanghebbendes huishouden is blijven behoren. Zij woonde zelfstandig en had inmiddels een eigen huishouden opgebouwd. De Rechtbank oordeelde nog anders maar ik denk dat dit meer uit barmhartigheid was jegens de belanghebbende dan rechtens juist.

4.

Veel hoop op een voor hem gunstige uitkomst van deze procedure kon de belanghebbende niet koesteren. HR 21 december 2012, nr. 11/04685, *BNB* 2013/82^c betrof een sterk met zijn casus vergelijkbaar geval en daarin oordeelde de Hoge Raad al dat de dochter sinds de terugkeer naar de ouderlijke woning niet tot het huishouden van de belastingplichtige was gaan behoren. Verschil met onderhavige casus is dat in *BNB* 2012/82^c de dochter voor onbepaalde tijd terugkeerde naar de ouderlijke woning, terwijl dat in onderhavige casus slechts tijdelijk (voor bijna twee maanden) het geval was. De belanghebbende put zich dan ook uit in het benadrukken van dit verschil met zijn casus. Maar ik zou zeggen dat juist een tijdelijke terugkeer eerder tot de conclusie leidt dat de dochter niet opnieuw deel is gaan uitmaken van het huishouden van de belanghebbende, dan een terugkeer voor onbepaalde tijd. Bij een terugkeer voor onbepaalde tijd kan men zich voorstellen dat de zelfstandige huishouding van de dochter verdwijnt en zij weer deel gaat uitmaken van het huishouden van haar ouders. Bij een tijdelijke terugkeer ligt naar mijn mening veel meer voor de hand dat de zelfstandige huishouding van de dochter juist in stand is gebleven. Als de dochter in *BNB* 2012/82^c al geen deel meer uitmaakte van het huishouden van de belastingplichtige, dan is dat a fortiori in onderhavige casus het geval, zou ik zeggen. Zo vat ik ook het betoog van de A-G op in onderdeel 3.21 van zijn conclusie.

5.

De Staatssecretaris van Financiën heeft onderkend dat de uitzendregeling onder omstandigheden tot onrechtvaardige uitkomsten kan leiden. Daarom heeft hij in zijn besluit van 2 november 2009, CPP2009/998M, *BNB* 2010/27, onderdeel 6.2, voor de situatie waarin het kind achterblijft in de woning wanneer de ouder wordt uitgezonden, goedgekeurd dat de

uitzendregeling van toepassing blijft. Maar voor deze goedkeuring is onder meer vereist dat het kind tot het moment van uitzending tot het huishouden van de belastingplichtige behoorde. In belanghebbendes geval was dit niet zo, want zijn dochter was al enige tijd vóór zijn uitzending gaan studeren en op kamers gaan wonen. En de dochter was ook niet na belanghebbendes uitzending achtergebleven in de woning, nu zij daar immers al niet meer woonde.

Kraakwachtjurisprudentie

6.

De belanghebbende deed er geen beroep op, maar de vraag dringt zich op of hij mogelijk een succesvol beroep had kunnen doen op de zogenoemde kraakwachtjurisprudentie (HR 7 juni 2013, 12/05459, *BNB* 2013/184* en HR 8 november 2019, 19/00779, *V-N* 2019/57.5). Als de bewoning van de woning door de dochter namelijk moet worden aangemerkt als een kraakwachtsituatie, is geen sprake van terbeschikkingstelling van de woning aan derden. De kraakwacht fungeert dan als de 'lange arm' van de belastingplichtige zelf, zoals de A-G het kernachtig formuleert in onderdeel 3.31 van zijn conclusie. De uitzendregeling blijft dan van toepassing. Maar in casu ligt het mijns inziens niet voor de hand dat de dochter de woning gedurende (bijna) twee maanden bewoonde als kraakwacht, want dat was vóór en na de bewoning door de dochter gedurende belanghebbendes uitzending kennelijk niet nodig. Blijkbaar was de woning niet zodanig kraak- en inbraakgevoelig dat de belanghebbende het nodig vond om voor zijn gehele uitzendperiode van 2011 tot en met 2015 een kraakwacht aan te stellen. Om dan te stellen dat dit 'opeens' wel nodig zou zijn gedurende de (bijna) twee maanden dat 'toevallig' zijn dochter in de woning verbleef, zou naar mijn mening inderdaad niet echt geloofwaardig zijn geweest. Vermoedelijk heeft de belanghebbende dit ook ingezien en heeft hij om die reden geen beroep gedaan op de kraakwachtjurisprudentie. Ik vermoed ook dat een eventueel zodanig beroep geen succes zou hebben gehad.

Overige effecten

7.

De pijn zou voor de belanghebbende nog te overzien zijn, als de woning na het vertrek van de dochter uit de woning weer zou terugkeren naar box 1, dat wil zeggen dat art. 3.111 lid 6 Wet IB 2001 als het ware weer herleeft. Maar dat is niet het geval. De woning is op het moment dat de dochter haar intrek nam in de woning 'verhuist' naar box 3 en blijft daar, totdat de belanghebbende zelf weer de woning betreft, wat pas in 2017 gebeurde. Dus vanaf 10 maart 2014 tot ergens in 2017 maakte de woning bij de belanghebbende deel uit van box 3. De belanghebbende betaalt dus een hoge prijs voor de twee maanden bewoning door zijn dochter.

8.

Ook op een ander vlak pakt de goedheid van de belanghebbende duur voor hem uit. Want bij de overgang van de woning in 2014 naar box 3, is bij hem vermoedelijk een eigenwoningreserve ontstaan voor, globaal gezegd, het verschil tussen de waarde van de eigen woning bij de overgang naar box 3 en de eigenwoningschuld (zie art. 3.119aa Wet IB 2001). Die reserve moet hij voor de eigenwoningrenteaftrek in mindering brengen op de (vanwege de sfeerovergang fictieve) 'verwervingsprijs' van de woning (art. 3.119a lid 3 onderdeel a Wet IB 2001). Of dit inderdaad moet, hangt overigens af van het precieze moment van terugkeer van de belanghebbende in 2017, wat het arrest en de voorafgaande uitspraken helaas in het midden laten. De eigenwoningreserve blijft namelijk drie jaar staan, waarna hij vervalt (art. 3.119aa lid 3 Wet IB 2001). Nam de belanghebbende dus na 10 maart 2017 weer zijn intrek in de woning, dan heeft hij van de eigenwoningreserveregeling geen last meer en kwalificeert de gehele schuld als eigenwoningschuld. Neemt hij echter vóór 10 maart 2017 weer zijn intrek in de woning, dan moet hij de eigenwoningreserve in mindering brengen op de (fictieve) 'verwervingsprijs' van de woning, met als mogelijk gevolg minder renteaftrek in box 1. Dit is namelijk het geval als de woning in de tussentijd in waarde is gedaald en de afboeking van de eigenwoningreserve op de waarde van de woning op het moment van de sfeerovergang ertoe leidt dat de (fictieve) 'verwervingsprijs' minder bedraagt dan de stand van de schuld. Een eenvoudig voorbeeld kan dit verduidelijken. Stel dat de belanghebbende een potentiële eigenwoningschuld van € 200.000 heeft, de eigenwoningreserve € 50.000 bedraagt en de waarde van de woning op moment van de sfeerovergang € 220.000. Na afboeking van de eigenwoningreserve bedraagt de (fictieve) 'verwervingsprijs' van de eigen woning € 170.000 (€ 220.000 -/- € 50.000) wat € 30.000 minder is dan de stand van de schuld ad € 200.000. Van die schuld blijft dan dus € 30.000 achter in box 3 en kwalificeert € 170.000 als eigenwoningschuld in box 1. Is de woning in de tussentijd in waarde gestegen, dan doet dit effect zich niet voor, want dan zal afboeking van de eigenwoningreserve op de (fictieve) 'verwervingsprijs' van de eigen woning altijd leiden tot een hogere waarde dan de stand van de schuld bedraagt. Alsdan 'verhuist' de gehele schuld terug naar box 1 als eigenwoningschuld. Voor de belanghebbende mogen we hopen dat de woning niet in waarde is gedaald óf hij pas na 10 maart 2017 zijn intrek heeft genomen in de woning.

9.

In casu betrof het een schuld van vóór 2013. Op 10 maart 2014 'verhuist' deze schuld naar box 3 en deze 'keert' ergens in 2017 (eventueel deels, zie punt 7) weer terug naar box 1. Betekent dit nu dat de schuld moet voldoen aan de nieuwe, sinds 1 januari 2013 geldende strengere regels voor eigenwoningschulden, zoals bijvoorbeeld de aflossingseis? Mij lijkt van niet, want op 31 december 2012 kwalificeerde deze schuld als een eigenwoningschuld; zie art. 10 bis.1 lid 1 Wet IB 2001. De schuld ging immers pas ruim een jaar later, op 10 maart 2014, toen de dochter haar intrek nam in de woning, over naar box 3. In het licht van het bepaalde in art. 10bis.1 lid 3 Wet IB 2001 is dit wel vreemd, want op grond van die bepaling geldt dat het overgangsrecht alleen herleeft als na een aflossing van de oude eigenwoningschuld het afgeloste bedrag binnen een periode van één kalenderjaar weer wordt opgenomen. Maar die bepaling geldt alleen in geval van daadwerkelijke aflossing van de (op 31 december 2012 bestaande) eigenwoningschuld en niet in geval van een fictieve aflossing door de sfeerovergang naar box 3, zoals in casu. Dus is mijn conclusie dat de eigenwoningschuld van de belanghebbende na de 'terugkeer' in box 1 niet hoeft te voldoen aan de sinds 2013 geldende nieuwe regels voor eigenwoningschulden. Dat is dan een doekje voor het bloeden voor de belanghebbende.

10.

Wat hiervan zij, de uitkomst van deze procedure is en blijft uitermate zuur voor de belanghebbende. Hij wordt nu fiscaal als het ware 'gestraft' voor het feit dat hij zijn dochter heeft willen helpen. Had hij dat niet gedaan, dan was de woning steeds als eigen woning blijven kwalificeren en de (volledige) schuld als eigenwoningschuld, ook gedurende de (volledige) uitzendperiode. Vaderliefde heeft zo wel een erg hoge fiscale prijs!

Voetnoten "Uitspraak"

[1.]

Zie HR 21 december 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX9090, rechtsoverweging 3.3.2.

Voetnoten "Conclusie"

[1.]

Inkomstenbelasting / premie volksverzekeringen.

[2.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

[3.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 november 2018, nr. BRE 17/4224 en 17/4225, ECLI:NL:RBZWB:2018:6308, niet gepubliceerd.

[4.]

Gerechtshof 's-Hertogenbosch.

[5.]

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 oktober 2019, nr. 18/00691 en 18/00692, ECLI:NL:GHSHE:2019:4006NTFR 2020/215 met annotatie van A.J.M. Arends.

[6.]

De Staatssecretaris van Financiën.

[7.]

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 november 2018, nr. BRE 17/4224 en 17/4225, ECLI:NL:RBZWB:2018:6308, niet gepubliceerd.

[8.]

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 24 oktober 2019, nr. 18/00691 en 18/00692, ECLI:NL:GHSHE:2019:4006, NTFR 2020/215 met annotatie van A.J.M. Arends, r.o. 4.13.

[9.]

Idem, r.o. 4.8.

[10.]

Idem, r.o. 4.9.

[11.]

Idem, r.o. 4.12.

[12.]

Idem, r.o. 4.15.

[13.]

Idem, r.o. 4.16.

[14.]

HR 20 februari 2015, nr. 13.05641, (Concl. A-G Niessen) ECLI:NL:HR:2015:355, *BNB 2015/122* met annotatie van R.F.C. Spek.

[15.]

Kamerstukken II 2000/2001, 27 466, nr. 7, p. 11.

[16.]

De staatssecretaris van Financiën, niet zijnde de procespartij.

[17.]

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 2 november 2009, nr. CPP 2009/998M, *Stcrt.* 2009, 16 865, *BNB 2010/27*.

[18.]

HR 21 december 2012, nr. 11/04685, (Concl. A-G Niessen) ECLI:NL:HR:2012:BX9090, *BNB 2013/82* met annotatie van R.F.C. Spek, *V-N 2013/2.16* met annotatie van Redactie Vakstudie Nieuws en *NTFR 2013/265* met annotatie van A.J.M. Arends.

[19.]

Zie bijvoorbeeld annotaties van R.F.C. Spek (*BNB 2013/82*) en A.J.M. Arends (*NTFR 2013/265*) bij HR 21 december 2012 (voetnoot 18).

[20.]

HR 7 juni 2013, nr. 12/05459, ECLI:NL:HR:2013:CA2316, *BNB 2013/184* met annotatie van E.J.W. Heithuis, *V-N 2013/29.16* met annotatie van Redactie Vakstudie Nieuws, *FED 2013/68* met annotatie van J.W.J. de Kort en *NTFR 2013/1409* met annotatie van J. Zandee-Dingemanse.

[21.]

HR 8 november 2019, nr. 19/00779, ECLI:NL:HR:2019:1716, *V-N 2019/57.5* met annotatie van Redactie Vakstudie Nieuws.

[22.]

Zie bijvoorbeeld annotatie van E.J.W. Heithuis bij HR 7 juni 2013 (*BNB 2013/184*, voetnoot 20) en D. Reins, *Uitzendregeling eigen woning: ter beschikking stellen aan een derde*, *FTV 2014/01*.

[23.]

Concl. A-G Niessen bij *BNB 2013/82*, ECLI:NL:PHR:2012:BX9090, onderdeel 5.6.

[24.]

Conclusie onderdeel 5.6.

[25.]

M.J.J.R. van Mourik, *De eigen woning in de Wet IB 2001*, Amersfoort: SDU Fiscale & Financiële uitgevers 2006, p. 22 en 25.

[26.]

Rechtbank Breda 9 februari 2007, LJN: BA2009, AWB 05/4325, *V-N 2007/35.15* met annotatie van Redactie Vakstudie Nieuws.

[27.]

Rechtbank Breda 9 februari 2007, LJN: BA2009, AWB 05/4325, *V-N 2007/35.15* met annotatie van Redactie Vakstudie Nieuws.

[28.]

HR 7 juni 2013, nr. 12/05459, ECLI:NL:HR:2013:CA2316, *BNB 2013/184* met annotatie van E.J.W. Heithuis, r.o. 3.3.3.

[29.]

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 31 december 2018, nr. 17/00814 t/m 17/00818, ECLI:NL:GHSHE:2018:5487, *NTFR 2019/1556* met annotatie van H.A. Elbert.

[30.]

Wet op de rechterlijke organisatie.

[31.]

M.J.J.R. van Mourik & H.P.M. van Bijnen, *De eigen woning in de Wet IB 2001*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2020, p. 125-126.

[32.]

Zie bijvoorbeeld annotatie van E.J.W. Heithuis bij HR 7 juni 2013 (voetnoot 20).

[33.]

D. Reins, *Uitzendregeling eigen woning: ter beschikking stellen aan een derde*, *FTV 2014/01*.

[34.]

M.J.J.R. van Mourik & H.P.M. van Bijnen, *De eigen woning in de Wet IB 2001*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2020, p. 125-126.

[35.]

D. Reins, *Uitzendregeling eigen woning: ter beschikking stellen aan een derde*, *FTV 2014/01*.

[36.]

D. Reins, *Uitzendregeling eigen woning: ter beschikking stellen aan een derde*, FTV 2014/01.

Internationale DJ mag ten laste van bv ingehouden bronbelasting verrekenen met IB volgens A-G

HR (A-G) 07-01-2021, ECLI:NL:PHR:2021:19, m.nt. Redactie vakstudie Nieuws

Instantie

Hoge Raad (Advocaat-Generaal)

Datum

7 januari 2021

Zaaknummer

20/01875

Conclusie

A-G Wattel

Noot

Redactie vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS256477:1

Vakgebied(en)

Loonbelasting / Artiesten, beroepssporters en buitenlandse gezelschappen

Internationaal belastingrecht / Heffingsbevoegdheid

Internationaal belastingrecht / Voorkoming van dubbele belasting

Brondocumenten

ECLI:NL:PHR:2021:19, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 07-01-2021

Wetgeving

art. 13 Bvdb 2001; art. 17 en 23b OESO-modelverdrag

Essentie

Advocaat-generaal Wattel concludeert dat de arresten van de Hoge Raad van 9 februari 2007 wel van belang zijn. Uit deze arresten volgt dat het aan een artiest toekomend basissalaris wordt aangemerkt als inkomsten uit persoonlijk artistiek optreden ex art. 17 lid 1 OESO-Modelverdrag.

Samenvatting

X is een Nederlandse DJ die wereldwijd optreedt. Hij houdt de aandelen in holding A bv die de aandelen houdt in B bv, de 'artiste company'. De gages voor de optredens worden deels aan X betaald en (grooten) deels aan B bv. X ontvangt een vast salaris van A bv. De door andere staten op de gages ingehouden bronbelasting wordt verrekend met de VPB van B bv. Door onvoldoende verrekeningsgrondslag blijft echter een deel van de bronbelasting onverrekend. In geschil is of de bronbelasting verrekenbaar is met de door A bv verschuldigde VPB dan wel met de door X verschuldigde IB. Rechtbank Gelderland en Hof Arnhem-Leeuwarden oordelen dat verrekening op grond van HR 9 februari 2007, 40604, 40465 en 41478, BNB 2007/142, 143 en 144 niet aan de orde is. X gaat in cassatie.

Advocaat-generaal Wattel concludeert dat de '9 februari 2007'-arresten wel van belang zijn. Uit deze arresten volgt dat, onder voorwaarden, het aan een artiest toekomend basissalaris wordt aangemerkt als inkomsten uit persoonlijk artistiek optreden ex art. 17 lid 1 OESO-modelverdrag. Een 'rechtstreeks verband' tussen het salaris en specifieke optredens als artiest is niet vereist. Ook is niet van belang dat het salaris van X in omvang niet meebeweegt met de buitenlandse gages. Verder is ook niet van belang dat de arresten over vrijstellingsverdragen gaan en niet over verrekeningsverdragen. De A-G adviseert de Hoge Raad om het beroep in cassatie van X gegrond te verklaren en de zaak te verwijzen.

Conclusie

Het geschil betreft de aanslag IB/PVV 2015 alsmede de beschikking belastingrente.

De uitspraak waartegen beroep in cassatie is ingesteld, is van Hof Arnhem-Leeuwarden, MK II, 3 juni 2020, 19/01073, V-N 2020/40.1.3.

De uitspraak waartegen hoger beroep is ingesteld, is van Rechtbank Gelderland 1 juli 2019, 18/4028, V-N 2019/48.2.6.

Noot

Auteur: Redactie vakstudie Nieuws



In deze conclusie zien we een intrigerend tegendraads en zelfs wat uitdagend advies van de A-G ten aanzien van sporters en artiesten. Gestileerd komt het erop neer dat werkmaatschappij B bv de meeste in het buitenland gerealiseerde gages voor optredens (na vermindering met bronbelasting) ontvangt. Die vennootschap B bv betaalt een managementvergoeding aan houdstermaatschappij A. Vennootschap A bv betaalt daaruit salaris aan de DJ die de aandelen in A bv bezit. B bv heeft niet genoeg grondslag om alle bronbelasting die is geheven in de negen landen, te verrekenen. De bedragen die aan gages over de grens als opbrengst worden binnengehaald op met name het niveau van B bv, zijn aanzienlijk. Dat geldt ook voor de bronbelasting die daarop drukt. Daarmee is het belang duidelijk. De A-G geeft in overweging om de (resterende) bronbelasting die is ingehouden ten laste van B bv, te verrekenen met de inkomstenbelasting van de DJ als natuurlijke persoon. Dat gaat in tegen het oordeel van de rechtbank en het hof. Terzijde: de A-G leert ons dat zijn dochters hem hebben meegegeven om een DJ geen 'disc jockey'te noemen, omdat dat 'zó vorige eeuw is'. Dergelijke wijsheid nemen we in deze aantekening graag ter harte.

Inhoudelijk

De eerste reactie lijkt te zijn dat het ongebruikelijk en onlogisch is (of zelfs technisch systematisch onjuist) om bronbelasting te verrekenen bij een andere persoon dan het subject ten laste van wie deze is ingehouden. Daar speelt bij sporters en artiesten echter wel een nuance. In 2007 heeft de Hoge Raad bevestigd dat (basis)salaris van sporters wordt aangemerkt als inkomsten uit persoonlijk sportief optreden (HR 9 februari 2007, 40465, 40604 en 41478, *BNB* 2007/142, 143 en 144, *V-N* 2007/10.8, 10.9 en 10.10). Er werd daar vrijstelling naar evenredigheid gegund over het relevante aan de buitenlandse activiteiten gerelateerde deel van het salaris van de individuele sporters.

Het is goed om nader stil te staan bij die arresten. In die arresten was doorgaans sprake van een basissalaris voor de sporter plus eventueel een extra bedrag voor goede prestaties (behaalde prijzen). De uitspraken zagen echter op voorkoming op grond van een verdrag voor een deel van het (basis)salaris. Dat is in de onderhavige casus van de DJ ook aan de orde. Voorts was de sporter in die arresten niet ((on)middel)ijk eigenaar van de entiteit die het salaris betaalde. Dat aspect is bij de DJ anders. Of dat voldoende onderscheidend is voor een ander oordeel, is voor discussie vatbaar. In elk geval is (ook) de A-G van mening dat (complete) vereenzelviging van een DJ en zijn 'artiste company' fiscaal niet aan de orde kan zijn. Dit neemt niet weg dat hij in overweging 1.13 wel benoemt dat de DJ als aandeelhouder met zijn werkgever 'een tweede hand op dezelfde buik' vormt.

Wat zeker anders is ten opzichte van die 2007-arresten is dat daar sprake was van vrijstelling van een deel van het basissalaris. Bij de DJ daarentegen gaat het om verrekening van bronbelasting (dat is al een andere methode), terwijl die bronbelasting bovendien ten laste van een ander subject (namelijk de werkmaatschappij) is geheven. De A-G is zich bewust van die verschillen. We wijzen bijvoorbeeld op overweging 5.6, waar hij expliciet benoemt dat het in *BNB* 2007/142, 143 en 144 niet voor de hand ligt dat de bronlanden daar hebben geheven op naam van de individuele sporters, maar juist op naam van hun werkgevers (de ploeg of club). Ook erkent hij in overweging 7.3 dat weliswaar de schaatser het meest vergelijkbaar is met de DJ, omdat beiden individueel presteren. Ook benoemt hij dat vervolgens een verband tussen juist het basissalaris en de buitenlandse prestaties in die arresten uit 2007 werd erkend. Hij benadrukt echter wel dat destijds sprake was van vrijstelling en niet van verrekening (van bovendien heffing die ten laste van een ander subject is geheven). Het is uitdagend om te stellen dat een voorkomingsbepaling in het verdrag ruimte geeft om belasting die wordt geheven bij het ene subject (de bv), te verrekenen bij een ander subject (de DJ). Er komt onder andere in casu enige opbrengst uit België. Staat art. 23 par. 2 onderdeel c Verdrag Nederland-België (2001) nu toe dat Nederland aftrek geeft bij de natuurlijke persoon voor bronbelasting die in België is geheven op bestanddelen van wat in eerste instantie toch inkomen van het lichaam is en bij het lichaam tot de grondslag behoort? We bleven in de vorige volzin, zoals zal worden herkend, heel dicht bij de verdragstekst.

In aanvulling op het voorgaande kan nog wel worden opgemerkt dat zowel het OESO-modelverdragartikel voor sporters en artiesten als het commentaar daarbij in vergaande mate rekening houdt met varianten, waarbij een in het buitenland

behaalde opbrengst niet direct aan de individuele sporter of artiest wordt betaald. In die zin is dat voor deze categorie activiteiten – met ‘*artiste companies*’ – allesbehalve ongebruikelijk. Als vanuit dergelijke logica fundamenteel begrip zou bestaan voor het erkennen dat een deel van (het Nederlandse) salaris voldoende sterk verband houdt met buitenlandse sporters- of artiestenactiviteiten, is het toerekenen van bronbelasting van het ene subject aan het andere, naar evenredigheid, mogelijk ook een stap dichterbij. De A-G meent, zoals hiervoor al gemeld, dat het feit dat de procedures uit 2007 om vrijstelling en niet om verrekening gingen, geen principieel verschil maakt ten aanzien van het ‘etiket’ op het niveau van de salarisgenieter. Overigens blijft voor de A-G wel van belang dat de bedoeling in de arbeidsovereenkomst aantoonbaar moet zijn om aan de DJ een beloning (het salaris) te geven (mede) voor zijn persoonlijke optredens in de bronstaten (en de DJ zich jegens A bv daartoe had verplicht). In de 2007-arresten was immers ook van belang dat de sportbeoefenaars zich bij de arbeidsovereenkomst mede hadden verplicht tot het deelnemen aan wedstrijden en andere activiteiten buiten de woonstaat en het salaris een beloning vormt voor de persoonlijke werkzaamheden als zodanig van die sportbeoefenaars.

We wijzen er kort op dat de A-G zijn voorgestelde lijn (sterk) baseert op zijn duiding van specifieke OESO-logica. Dit achten we begrijpelijk, omdat met de relevante landen verdragsartikelen zijn overeengekomen die in lijn liggen met het OESO-modelverdrag. Daarnaast stelt de A-G dat de redenering over bij welk subject kan worden verrekend, kan worden doorgetrokken naar art. 13 BvdB 2001. Dat is van belang, omdat ook in Chili bronbelasting is ingehouden, (wat (destijds) geen verdragsland is). Die lijn is vanuit de optiek van de A-G consequent in onze ogen. In het kader van het BvdB 2001 is immers evenzeer als onder verdragen de redenering dat een deel van het salaris kan worden gezien als inkomsten uit als artiest verrichte persoonlijke werkzaamheden in het buitenland. De in Chili ten laste van de bv ingehouden belasting zou in de voorgestelde benadering door de A-G dan moeten worden gezien als (deels) ten laste van de natuurlijke persoon geheven belasting.

Anderzijds moet ook worden erkend dat de DJ in casu zijn probleem zelf heeft gecreëerd. Had hij de gages in privé ontvangen, dus zonder bv-structuur, dan had hij alle bronbelasting zonder meer kunnen verrekenen met de door hem over de gages verschuldigde inkomstenbelasting. Door er, vermoedelijk om fiscale redenen, voor te kiezen zijn DJ-opbrengsten te ontvangen via een bv, is onderhavig ‘probleem’ ontstaan. Men kan ook redeneren dat de DJ dan maar op zijn zelf gecreëerde blaren moet zitten. Wij zijn derhalve zeer benieuwd of de Hoge Raad zal meegaan in deze redenering van zijn A-G. De vraag rijst ook of, als de Hoge Raad zijn A-G volgt, dit consequenties zal hebben naar andere situaties, waarin bij de bv onvoldoende grondslag aanwezig is om ingehouden bronbelasting te verrekenen, en of de onverrekenende bronbelasting dan mag worden verrekend met de IB van de achterliggende dga. Denk bijvoorbeeld aan een bv die buitenlandse bronbelasting op ontvangen dividenden niet kan verrekenen met de Nederlandse VPB vanwege de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op het dividend en deze bronbelasting dan kan verrekenen met de aanmerkelijkbelangheffing in box 2 die de dga is verschuldigd over het dooruitgedeelde dividend, of zelfs met de inkomstenbelasting in box 1 die de dga is verschuldigd over zijn (gebruikelijk) loon.

Vervolg

Als de Hoge Raad het pad van verrekenen van ten laste van de vennootschap geheven bronbelasting bij de natuurlijke persoon al zou willen volgen, meent de A-G dat de praktische problemen oplosbaar zijn. Het OESO-commentaar in het bijzonder maakt duidelijk dat bronstaten niet meer dan één keer bronbelasting moeten heffen. In het bijzonder zou dat niet ten laste van B bv én ten laste van de DJ als natuurlijke persoon over feitelijk hetzelfde bedrag moeten gebeuren. In dezelfde zin zal moeten worden voorkomen dat dubbel wordt verrekend. De A-G meent dat partijen daar “ook zonder bezielende rechterlijke begeleiding” moeten kunnen uitkomen. Dat is in zijn algemeenheid ook onzes inziens terecht, maar dit vergt dan wel discretionaire beslissingsruimte voor een inspecteur, omdat regels hiervoor uiteraard niet voorhanden zijn. Daarom houden we hier nog een enigszins ongemakkelijk gevoel bij.

Een principieel, vaker gesignaleerd probleem aan bronbelasting over brutogages is dat die heffing in verhouding tot de netto-opbrengst te hoog kan zijn. Het ligt dan niet voor de hand dat alle bronbelasting ofwel bij de vennootschap(pen) ofwel bij de natuurlijke persoon kan worden verrekend. Technische oplossingen lijken denkbaar (limieten zijn denkbaar en het salaris kan naar evenredigheid indirect zo goed mogelijk worden gerelateerd aan de verschillende buitenlandse optredens door de jaren heen), maar die oplossingen vergen wel aandacht. Illustratief is ook dat in overweging 2.9 van de conclusie wordt gesproken over het ‘naar keuze’ kunnen verdelen van de verrekening over de DJ, A bv en B bv. Dat gaat wel erg ver.

Visie Staatssecretaris van Financiën

Onder andere zeer recentelijk (weer) in de beantwoording van Kamervragen over sporters en artiesten, opgenomen in V-N 2021/8.10, is bevestigd dat de Nederlandse overheid geen voorstander is van bronstaatheffing bij sporters en artiesten. Aan de andere kant neemt de Staatssecretaris van Financiën in onderdeel 2 van die beantwoording afstand van de gedachte bronbelasting te verrekenen bij een ander subject dan degene ten laste van wie de heffing in het buitenland is gekomen. Wel geeft hij aan de uitkomst van juist de onderhavige procedure bij de Hoge Raad af te wachten. Juist gezien de (politiek,

beleidsmatig) begripvolle toon zouden wij ons meer actie van de staatssecretaris kunnen voorstellen dan slechts afwachten, zeker nu die toon ten aanzien van potentiële dubbele heffing als gevolg van beperking in verrekenbaarheid bij Nederlandse sporters en artiesten al sinds de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid uit 2011 sterk wordt gehanteerd. Ook bij verlies van de procedure door de belanghebbende zouden wij ons dan tegemoetkomend beleid kunnen voorstellen, waarbij enige ruimte wordt gecreëerd voor een passende mate van verrekening bij de natuurlijke persoon. Misschien is een tegemoetkomend besluit zelfs een zuiverder weg dan eventueel vergaande rechterlijke interpretatie. De situatie bij sporters en artiesten lijkt ook af te bakenen in die zin dat ongewenste precedentwerking naar andere werkzaamheden niet aan de orde hoeft te zijn. Ten slotte: we wezen hiervóór op recente Kamervragen. Die vragen waren mede het resultaat van aandacht die D. Molenaar in de literatuur veelvuldig aan sporters en artiesten geeft (en waarnaar we in de aantekening bij de beantwoording van de Kamervragen hebben verwezen). In deze casus blijkt D. Molenaar de gemachtigde van de belanghebbende te zijn. De Hoge Raad wordt in die zin dus, naast de A-G, uit herkenbare hoek uitgedaagd. We wachten het arrest met belangstelling af.

Kijk tot slot op TaxVisions.nl voor een korte en duidelijke video van deze conclusie.

A-G concludeert tot prejudiciële vragen over regeling kwalificerende buitenlandse belastingplicht in IB

HR (A-G) 24-03-2021, ECLI:NL:PHR:2021:285, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

Instantie

Hoge Raad (Advocaat-Generaal)

Datum

24 maart 2021

Zaaknummer

20/02890

Conclusie

A-G Niessen

Noot

Redactie Vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS270692:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Buitenlands belastingplichtige

Inkomstenbelasting / Eigen woning

Internationaal belastingrecht / Heffingsbevoegdheid

Internationaal belastingrecht / Belastingverdragen

Brondocumenten

ECLI:NL:PHR:2021:285, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 24-03-2021

Wetgeving

art. 2.17, 3.111 en 7.8 Wet IB 2001; art. 26 Verdrag Nederland-België 2001

Essentie

Advocaat-Generaal Niessen concludeert dat de weigering om de toerekeningsregel uit art. 2.17 Wet IB 2001 toe te passen een ongeoorloofde discriminatie kan behelzen. De A-G stelt dan ook voor om een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie EU voor te leggen.

Samenvatting

X is werkzaam in Nederland en woont met haar echtgenoot in België en zij hebben aldaar gezamenlijk een eigen woning. Het inkomen van X is nagenoeg geheel in Nederland belast. In haar IB-aangifte 2015 neemt X een hoger bedrag aan negatieve inkomsten uit eigen woning in aanmerking dan haar eigen aandeel (50%) in die uitgaven. In geschil is of X recht heeft op aftrek van meer dan 50% van de negatieve inkomsten uit eigen woning. Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat X alleen de aan haar toe te rekenen negatieve inkomsten uit eigen woning op haar inkomen uit werk en woning in mindering kan brengen, omdat haar echtgenoot geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. X gaat in cassatie. A-G Niessen concludeert dat de weigering om de toerekeningsregel uit art. 2.17 Wet IB 2001 toe te passen, een ongeoorloofde discriminatie kan behelzen. De A-G concludeert dan ook een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie EU te stellen.

Conclusie

Het geschil betreft de aanslag IB/PVV 2015 alsmede de belastingrentebesikking.

De uitspraak waartegen beroep in cassatie is ingesteld, is van Hof 's-Hertogenbosch, MK I, 23 juli 2020, 20/00109, V-N 2020/62.9.

Noot

Auteur: Redactie Vakstudie Nieuws



A-G Niessen heeft conclusie genomen in de procedure over de vraag of het vervangen van art. 2.5 (oud) Wet IB 2001 door art. 7.8 Wet IB 2001 strijdig is met het vertrouwensbeginsel, art. 1 EP EVRM, het Unierecht en/of de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag Nederland-België (2001); zie eerder Hof 's-Hertogenbosch 23 juli 2020, 20/00109, V-N 2020/62.9. Het vervangen van de oude keuzeregeling door de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlands belastingplichtigen pakt voor sommige belastingplichtigen ongunstig uit. De Nederlandse effectieve inkomstenbelastingdruk is in voorkomende gevallen toegenomen. Dit speelt ook in de onderhavige casus. Het gaat om een echtpaar woonachtig in België, van wie een van de echtgenoten belastingplichtig is voor de Wet IB 2001. Simpel gezegd: onder de oude keuzeregeling had de belastingplichtige de mogelijkheid om in Nederland 100% van de hypotheekrente van de buitenlandse eigen woning in aanmerking te nemen, onder de nieuwe regeling is dat beperkt tot het aan de belastingplichtige toerekenbare gedeelte van in casu 50%. Strijdigheid met het EVRM en het belastingverdrag is volgens de A-G, kort gezegd, niet aan de orde en toetsing aan het vertrouwensbeginsel is niet mogelijk. De A-G ziet wel mogelijke strijdigheid met het Unierecht en adviseert de Hoge Raad tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie EU. Wellicht dat de Hoge Raad bij het stellen van prejudiciële vragen een brede insteek kiest, om zo meer duidelijkheid te krijgen over de Unierechtelijke verplichtingen. Een element, zo menen wij, zou bijvoorbeeld kunnen zijn de invulling van 'gezinsinkomen'; vgl. HR 8 november 2019, 18/03539, BNB 2020/14, V-N 2019/54.11.

Hypotheekrente kwalificerende buitenlands belastingplichtige

De belanghebbende is inwoner van België en woont met haar echtgenoot in België en werkt in dienstbetrekking in Nederland. Haar inkomen bedraagt ongeveer 75% van het gezinsinkomen en is nagenoeg volledig belast in Nederland. De woning is een eigen woning in de zin van art. 3.111 Wet IB 2001. De aankoop is gefinancierd met een hypothecaire geldlening. Beide echtgenoten zijn voor de onverdeelde helft eigenaar van de woning. De echtgenoot geniet inkomsten uit vroegere dienstbetrekking. Zijn inkomen bedraagt ongeveer 25% van het gezinsinkomen en is volledig belast in België. De belanghebbende geldt als kwalificerende buitenlands belastingplichtige ex art. 7.8 Wet IB 2001. De echtgenoot is geen belastingplichtige voor de Wet IB 2001.

Echtgenoten van wie de ene geldt als kwalificerende buitenlands belastingplichtige en de andere als geen of reguliere buitenlands belastingplichtige, worden niet aangemerkt als fiscaal partner voor de Wet IB 2001; zie art. 1.2 lid 4 onderdeel b Wet IB 2001. De inkomsten uit eigen woning als bedoeld in art. 3.110 Wet IB 2001 zijn daardoor geen gemeenschappelijk inkomensbestanddeel in de zin van art. 2.17 lid 5 Wet IB 2001. Hierdoor geldt het uitgangspunt van de Wet IB 2001: bij de kwalificerende buitenlands belastingplichtige worden alleen de eigen inkomensbestanddelen in aanmerking genomen. Op grond van de wettekst mag de belanghebbende 50% van de hypotheekrente in aanmerking nemen voor de Nederlandse inkomstenbelasting. Volgens de belanghebbende heeft zij echter recht op 100% op grond van het vertrouwensbeginsel, art. 1 EP EVRM, het Unierecht dan wel de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag Nederland-België (2001).

EVRM

De A-G concludeert dat geen sprake is van strijdigheid met art. 1 EP EVRM. Fiscale wetten kunnen en mogen veranderen. Eerder overwoog de Hoge Raad in HR 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:124, BNB 2016/164, V-N 2016/7.18 bijvoorbeeld: "Burgers kunnen er in redelijkheid niet op vertrouwen dat belastingtarieven ongewijzigd zullen blijven." De fiscale wetgever heeft, zoals bekend, een '*wide margin of appreciation*' wat betreft de afweging tussen het algemene belang van belastingheffing en de bescherming van de fundamentele rechten van een individuele belastingplichtige. Ook een overgangsregeling is volgens de Hoge Raad niet zonder meer noodzakelijk. Dat laatste is anders wanneer het ontbreken van een overgangsregel leidt tot een '*individual and excessive burden*'; zie HR 27 juni 2008, 42790, V-N 2008/31.5. In de onderhavige procedure zijn echter geen feiten (vast)gesteld, waaruit zou blijken dat sprake is van een dergelijke individueel buitensporige last. Het beroep op het EVRM kan volgens de A-G daarom begrijpelijkerwijs niet slagen.

Belastingverdrag Nederland-België (2001)

De A-G gaat in op de vraag naar strijdigheid met het non-discriminatieartikel in het belastingverdrag met België. De Hoge Raad heeft in het verleden geoordeeld dat de non-discriminatiebepaling uit een belastingverdrag ziet op persoonsgerelateerde fiscale tegemoetkomingen. Het ziet daarom niet op 'hypotheekrenteaftrek', omdat dit voor verdragsdoeleinden 'object-gerelateerd' is; zie HR 11 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4686, *BNB* 1991/318, *V-N* 1991-3293. Dat de A-G concludeert dat de non-discriminatiebepaling hier niet geldt, was daarom te verwachten. Voor de volledigheid merken wij wel op dat hier een verschil bestaat met de non-discriminatie benadering onder het Unierecht. Voor toepassing van het Unierecht geldt de 'hypotheekrenteaftrek' namelijk niet als 'objectgebonden' maar als 'persoonsgebonden'; zie HvJ EG 16 oktober 2008, C-527/06 (*Renneberg*), *BNB* 2009/50.

Unierecht

De belanghebbende stelt ook dat sprake is van strijdigheid met het Unierecht. Gelijke gevallen zouden ongelijk worden behandeld. Ook in deze procedure komt weer de vraag op wat nu precies de vergelijkingsmaatstaf is. Ten aanzien van ingezetenen en niet-ingezetenen wordt geen onderscheid gemaakt tussen welke personen als fiscaal partner kunnen worden aangemerkt in de zin van art. 5a AWR jo. art. 1.2 Wet IB 2001. Wel wordt onderscheid gemaakt naar de woonplaats van de (potentiële) fiscaal partner. Alleen binnenlands belastingplichtigen en kwalificerende buitenlands belastingplichtigen kunnen als fiscaal partner kwalificeren voor de Wet IB 2001; zie art. 1.2 lid 4 onderdeel b Wet IB 2001 jo. art. 7.8 Wet IB 2001. Wij wijzen in dit verband op art. 7.8 lid 6 onderdeel b Wet IB 2001, op basis waarvan een niet- of relatief weinig verdienende partner onder de voorwaarde dat het gezamenlijke inkomen voor 90% of meer in Nederland is onderworpen, volgens de wetgever meeloopt in de regeling voor kwalificerende buitenlands belastingplichtigen; zie *Kamerstukken II* 2013/14, 33752, nr. 3, p. 26. De A-G concludeert wat ons betreft terecht dat sprake van onderscheid op basis van woonplaats en daarmee van indirecte discriminatie naar nationaliteit. Begrijpelijkerwijs stelt de A-G voor om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie EU: "Ik stel voor aan het HvJ EU de vraag voor te leggen of het Nederlandse recht in strijd is met art. 45 VWEU en/of art. 21 Handvest doordat een belastingplichtige die met haar echtgenoot in België woont en wier inkomen geheel in Nederland belastbaar is, weliswaar recht heeft op persoonlijke aftrekposten maar anders dan andere belastingplichtigen niet samen met haar echtgenoot ervoor mag kiezen het aandeel van hem in de negatieve opbrengst uit hun gezamenlijke eigen woning in haar fiscale inkomen op te voeren, omdat hij fiscaal niet als haar partner wordt erkend daar hij niet in Nederland woont en noch zijn inkomen noch het gezinsinkomen voor ten minste 90% in Nederland aan loon- en/of inkomstenbelasting is onderworpen." De A-G laat de vraag naar een eventuele rechtvaardiging van het verschil in behandeling overigens nagenoeg onbesproken. Wij denken dat het interessant zal zijn om te zien hoe het Hof van Justitie EU naar het Nederlandse systeem kijkt. Voor de toegang tot de fiscaal-partnerregeling en daarmee de onderlinge vrije toerekening van 'gemeenschappelijke inkomensbestanddelen' gelden verschillende voorwaarden op basis van de woonplaats van de beoogde fiscaal partner. Ten aanzien van in het buitenland wonende natuurlijke personen geldt als toegangsvoorwaarde een bepaalde mate van (gezamenlijke) objectieve belastingplicht: namelijk een (gezamenlijke) onderworpenheid aan Nederlandse loon- en inkomstenbelasting van ten minste 90%; zie art. 2.1 lid 1 onderdeel b jo. 7.8 lid 6 Wet IB 2001. Ten aanzien van in Nederland wonende natuurlijke personen geldt alleen de voorwaarde van een subjectieve belastingplicht; zie art. 2.1 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001. Wel is het zo dat een binnenlands belastingplichtige belastingplichtig is voor het wereldwijd behaalde (eventuele) inkomen; vgl. Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 2019, 19/00051, *V-N* 2019/59.6. De staatssecretaris heeft in die zaak het beroep in cassatie overigens ingetrokken, aldus het besluit van 14 januari 2020, 2020-0000000532. Wij wijzen verderop het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 december 2019, 2019-184103, *V-N* 2020/2.5. Anders dan de A-G denken wij dat de bekende vraag of het 90%-criterium als zodanig houdbaar is, óók in deze casus van belang is of in elk geval kan zijn. Het (relevante) verschil in behandeling wordt, zo menen wij, vooral veroorzaakt door hetgeen is bepaald in art. 1.2 lid 4 onderdeel b jo. art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001. Verschil in toepassing van art. 2.17 Wet IB 2001 is daarvan een uitvloeisel.

Kijk tot slot ook op TaxVisions.nl voor een korte en duidelijke video van deze conclusie.

Van twee levens afhankelijke lijfrenteschenking geen periodieke gift

Hof 's-Hertogenbosch 31-12-2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:4059, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws

Instantie

Hof 's-Hertogenbosch

Datum

31 december 2020

Magistraten

Van Daalen-Mannaerts, P.C. van der Vegt, Cosijn

Zaaknummer

20/00111

Noot

Redactie Vakstudie Nieuws

Folio weergave

Download gedrukte versie (PDF)

JCDI

JCDI:ADS258828:1

Vakgebied(en)

Inkomstenbelasting / Persoonsgebonden aftrek

Brondocumenten

ECLI:NL:GHSHE:2020:4059, Uitspraak, Hof 's-Hertogenbosch, 31-12-2020

Wetgeving

art. 6.32, 6.34 en 6.38 Wet IB 2001

Essentie

Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat het bedrag van € 50.000 terecht niet als periodieke gift in aanmerking is genomen. Aan de voorwaarden voor een periodieke uitkering is niet zonder meer voldaan wanneer sprake is van jaarlijkse uitkeringen gedurende ten minste vijf jaren, die uiterlijk eindigen bij overlijden.

Samenvatting

X richt in 2004 stichting A op en is voorzitter van het bestuur van de stichting. Met ingang van 1 januari 2008 heeft A een ANBI-status. Eind 2011 schenken X en zijn echtgenote via een notariële akte een jaarlijkse lijfrentetermijn van € 50.000 aan A. De lijfrente heeft een looptijd van vijf jaren en is gedaan onder de voorwaarde dat de verplichting tot schenking vervalt door het overlijden van de langstlevende schenker. De inspecteur is van mening dat geen sprake is van een periodieke gift en corrigeert de aangifte. Volgens de inspecteur moet namelijk, nu de uitkering afhankelijk is van twee levens, de wezenlijke onzekerheid worden getoetst.

Hof 's-Hertogenbosch oordeelt, onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis, dat het bedrag van € 50.000 terecht niet als periodieke gift in aanmerking is genomen. Volgens het hof is aan de voorwaarden voor een periodieke uitkering niet zonder meer voldaan, wanneer sprake is van jaarlijkse uitkeringen gedurende ten minste vijf jaren die uiterlijk eindigen bij overlijden van de langstlevende. Nog steeds is vereist dat een wezenlijke materiële onzekerheid bestaat. Dat is pas het geval, wanneer de kans dat de onzekere toekomstige gebeurtenis zich gedurende de looptijd voordoet, ongeveer 1% is. De kans op verlies van de ANBI-status mag volgens het hof niet worden meegenomen, omdat het risico van statusverlies onvoldoende buiten de sfeer van X verkeert. Daarnaast is het onvoldoende kwantificeerbaar. Er is sprake van 'andere giften' in de zin van art. 6.32 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001. De inspecteur heeft de aanslag dan naar het juiste bedrag vastgesteld.

Uitspraak

Het geschil betreft de aanslag IB/PVV 2012.

Vaststaande feiten (ontleend aan de hofuitspraak)

2.1.

Op 18 mei 2004 heeft belanghebbende [A] (hierna: de stichting) opgericht. De stichting heeft als doel om minder bedeelden in Nederland en ver daarbuiten hulp te verlenen en economisch te ondersteunen. Belanghebbende is voorzitter van het bestuur van de stichting. De stichting heeft met ingang van 1 januari 2008 een ANBI-status en had deze status ook in het onderhavige jaar.

2.2.

Bij notariële akte van 22 december 2011 hebben belanghebbende en zijn echtgenote aan de stichting een uitkering geschonken gedurende een periode van vijf kalenderjaren, met ingang van 2011 met jaarlijkse termijnen van elk € 50.000. De termijnen worden jaarlijks voldaan uiterlijk op 31 december.

2.3.

In de schenkingsakte is onder meer het volgende vermeld:

"2. Lijfrente

(...)

2.2. De verplichting tot schenking vervalt behalve door tijdsverloop van vijf jaar tevens door het overlijden van de langstlevende schenker.

(...)

3. Ontbindende voorwaarde

3.1. De schenking wordt gedaan onder de ontbindende voorwaarde dat de begiftigde op enig moment gedurende de looptijd van de lijfrente niet (meer) door de inspecteur als een 'algemeen nut beogende instelling' als bedoeld in artikel 6.33 onderdeel b van de Wet inkomstenbelasting 2001 respectievelijk per een januari tweeduizend twaalf artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen (of een daarvoor in de plaats getreden regeling) wordt aangemerkt."

2.4.

De sterftekans van belanghebbende en zijn echtgenote gedurende de duur van de verplichting tot het doen van een periodieke uitkering aan de stichting is door de inspecteur berekend op 0,03%.

2.5.

Op 6 december 2013 heeft belanghebbende de aangifte IB/PVV 2012 ingediend waarin hij een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 76.986, een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 128.387 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 132.147 heeft opgenomen. Belanghebbende heeft een bedrag van € 50.000 als periodieke gift aan de stichting in mindering gebracht op het belastbare inkomen uit werk en woning.

2.6.

Op 15 februari 2016 is aangekondigd dat een boekenonderzoek wordt gestart bij de stichting. Van dat boekenonderzoek is een rapport opgemaakt met datum 4 april 2016. In dat rapport genaamd "Rapport inzake een onderzoek bij een Algemeen Nut Beogende Instelling" (hierna: het rapport) staat onder meer het volgende:

"3.1. Reikwijdte van het onderzoek

De rechtsgeldigheid van ANBI-beschikkingen (1) is van rechtswege verlengd door de wetswijzigingen vanaf 1 januari 2010. Het onderzoek heeft als doel vast te stellen of de stichting terecht als ANBI is aangemerkt en deze status kan worden voorgezet.

Kern van de regelgeving is dat zowel uit de doelstelling als uit de feitelijke werkzaamheden moet blijken, dat een instelling geheel of nagenoeg geheel (voor minstens 90%) en bovendien primair en rechtstreeks het algemeen nut beoogt.

Het onderzoek richt zich op de doelstelling(en), de aard en omvang van de feitelijke activiteiten en het vermogen evenals de

bestedingen volgens de doelstelling(en).

Daarnaast is getoetst of en in hoeverre de organisatie voldoet aan de overige voorwaarden en bepalingen.

Volledigheidshalve wijs ik u er nog op dat er géén controle heeft plaatsgevonden van enige fiscale aangifte. De organisatie kan dan ook géén vertrouwen ontfangen dat fiscale aangiften (welke dan ook) zijn beoordeeld c.q. gecontroleerd door de Belastingdienst.

In dit rapport zijn de standpunten van de Belastingdienst opgenomen. Dit rapport geeft de uitkomsten weer van het uitgevoerde onderzoek en vermeldt de standpunten van de Belastingdienst. De opgenomen informatie heeft slechts tot doel de aanvaardbaarheid van (...) als algemeen nut beogende instelling zoals bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel m, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen te toetsen.

Het rapport is slechts met dit oogmerk geschreven en is niet bedoeld voor andere doeleinden.

(...)

5. Conclusie

(...)

Op basis van de verstrekte stukken en de verzamelde informatie heb ik vastgesteld dat de ANBI-beschikking van de stichting gecontinueerd kan worden (...).

2.7.

Op 30 augustus 2016 stuurt [B] (hierna: [B]), werkzaam bij de Belastingdienst als ANBI-specialist van het Programma Zeer Vermogende Personen, een e-mail aan [C], die de stichting als adviseur bijstaat. In zijn e-mail met het onderwerp "ANBI beoordeling [A]" schrijft [B]:

"Geachte heer [C],

Enige maanden geleden is er door mijn collega de heer [D] een ANBI-onderzoek verricht bij bovengenoemde stichting op het adres [adres] te [woonplaats]. Hiervan is een rapport opgemaakt dat naar de stichting is verzonden.

Zoals telefonisch met u besproken, zijn er nog enkele vragen bij mij aanwezig. Ik stel u deze hieronder.

Periodieke gift / omvang vermogen stichting

Uit de schenkingsakte van [datum] 2011 is mij gebleken dat de stichting een periodieke gift heeft ontvangen van [belanghebbende] en mevrouw [E] van € 50.000 jaarlijks, gedurende 5 jaren (2011 tot en met 2015). De verplichting tot schenking vervalt, behalve door het tijdsverloop, tevens door het overlijden van de langstlevende schenker.

In de schenkingsakte is geen bepaling/voorwaarde opgenomen over het eventueel instandhouden van het geschonkene als stamvermogen door de ontvangende stichting.

Uit de bij mij aanwezige financiële overzichten (2012-2014) blijkt dat het eigen vermogen van de stichting is opgebouwd uit Stamkapitaal (2014: € 1.371.622) en een Doelreserve (€ 97.426).

In het beleidsplan op de website zie ik omtrent het aanhouden van vermogen het volgende:

Financiële middelen zodanig beheren of laten beheren dat er een minimale basis fondsgrootte van € 1.250.000,- beschikbaar blijft. Vanuit het rendement op dit minimale fondsbedrag kunnen de beschikbare middelen worden ingezet voor de doelstelling van [A].

Conform artikel 1b, lid 2, onderdeel a UR AWR kan stamvermogen slechts als zodanig worden aangehouden indien dit door de gever als zodanig is bepaald. Met andere woorden, het bestuur van een stichting kan dit niet zelf bepalen. Zie artikel 1b, lid 2, onderdeel a UR AWR: (...).

Ik verzoek u mij aan te geven op welke wijze dit stamvermogen is opgebouwd? M.a.w. welke schenkingen hebben dit stamvermogen gevormd? Graag ontvang ik van u bescheiden (schenkingsakten waaruit blijkt dat schenkingen zijn gedaan onder de voorwaarde van vorming stamvermogen).

- In de exploitatieoverzichten van de stichting zie ik geen giften (zie hierboven genoemd) binnenkomen. Graag uw uitleg hierover. Waar zie ik in de financiële overzichten deze giften terug? Worden deze rechtstreeks toegevoegd aan het Stamkapitaal?
- Ik verzoek u mij aan te geven waarvoor de Doelreserve concreet wordt aangehouden? Een ANBI kan een zogenaamd continuïteitsreserve aanhouden maar er moet wel sprake zijn van voorziene werkzaamheden binnen een redelijk tijdsbestek. Het lijkt erop alsof het jaarlijkse exploitatieresultaat volledig wordt bijgeboekt aan de Doelreserve. Graag uw uitleg hierover.

(...).

2.8.

Op 12 december 2016 hebben belanghebbende, zijn echtgenote en de stichting een 'Addendum schenkingen' opgesteld. In dit addendum zijn partijen overeengekomen dat alle schenkingen in de periode 2006-2020 zijn gedaan onder de

voorwaarde dat het geschonken vermogen als stamkapitaal bij de stichting in stand blijft.

2.9.

De aanslag is vastgesteld met dagtekening 7 januari 2017. De inspecteur heeft de betaling van de termijn aan de stichting niet aangemerkt als periodieke gift, maar als andere gift. De door de inspecteur toegestane aftrek is daarom beperkt tot 10% van het verzamelinkomen van belanghebbende en zijn echtgenote (10% van € 406.960 = € 40.696). Het belastbare inkomen uit werk en woning is vastgesteld op € 86.290. Het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen zijn conform de aangifte vastgesteld.

Geschil (ontleend aan de hofuitspraak)

3.1.

Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de aan de stichting betaalde termijn van € 50.000 is aan te merken als een periodieke gift als bedoeld in artikel 6.34 Wet IB 2001?

Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, is tussen partijen in geschil of dit bedrag alsnog als periodieke gift in aanmerking kan worden genomen, wegens een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel.

(...)

Overwegingen van de rechtbank

(zie V-N 2020/14.6, *red.*)

Overwegingen van het hof

(...)

Is de gift een periodieke gift?

4.4.

Tussen partijen is niet in geschil dat (i) sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen, (ii) die uitkeringen berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen gedurende vijf jaren ten minste jaarlijks uit te keren en (iii) in de notariële akte van schenking is overeengekomen dat de periodieke uitkeringen eindigen bij het overlijden van de langstlevende schenker (belanghebbende of zijn echtgenote).

4.5.1.

In de wet is niet gedefinieerd wat wordt verstaan onder een periodieke uitkering. Uit vaste jurisprudentie^[1] volgt dat sprake is van een periodieke uitkering indien die uitkering onderdeel is of kan zijn van een reeks van uitkeringen, voor zover iedere uitkering afhankelijk is van een – vanuit de schuldenaar bezien – onzekere toekomstige gebeurtenis. De onzekere toekomstige gebeurtenis moet van wezenlijke betekenis zijn. Voor lijfrenten heeft de Hoge Raad bepaald dat sprake is van een wezenlijke onzekerheid indien sprake is van een overlijdensrisico van ongeveer 1%.^[2]

4.5.2.

Met de invoering van de giftenaftrek in afdeling 6.9 van de Wet IB 2001 is de door de wetgever gehanteerde terminologie gewijzigd ten opzichte van artikel 47 Wet IB 1964 (oud). Uit de parlementaire geschiedenis blijkt echter dat de wetgever hiermee geen inhoudelijke wijzigingen heeft beoogd:

“De bepaling over aftrekbare giften in artikel 47 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is vele keren gewijzigd. In afdeling 6.9 is de redactie vernieuwd en gestroomlijnd, zonder de aansluiting bij de geldende voorschriften en jurisprudentie te verliezen. Het doel van de giftenregeling is het langs indirecte weg bevorderen van schenkingen aan bepaalde instellingen.

(...)

In artikel 6.9.3 is omschreven wat periodieke giften zijn. Het moet gaan om giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden. De termijnen moeten aan een in Nederland gevestigde instelling of vereniging worden geschonken. Deze bepaling is ontleend aan artikel 47, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.”

Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, p. 266 tot en met 268.

4.5.3.

Ingevolge artikel 47 Wet IB 1964 (oud) waren – voor zover hier van belang – aftrekbaar “giften in de vorm van termijnen van lijfrenten” aan bepaalde instellingen. Het begrip “lijfrente” was gedefinieerd in artikel 45, lid 4 (later lid 6), Wet IB 1964 (oud) als: “de aanspraak ingevolge een overeenkomst van levensverzekering als bedoeld in art. 1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet toezicht levensverzekeringsbedrijf op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden”.

4.5.4.

Zoals in het onder 4.5.2 aangehaalde citaat wordt vermeld, is artikel 47 Wet IB 1964 (oud) diverse keren gewijzigd. In de parlementaire geschiedenis staat in de nota naar aanleiding van het eindverslag bij de wijziging van het voormalige lid 2 van artikel 47 Wet IB 1964 (oud) de volgende passage:

“Ad d. Ten einde de voorgestelde maatregel eenvoudig toepasbaar en controleerbaar te doen zijn komen voor de verruimde aftrekmogelijkheid alleen in aanmerking termijnen van lijfrenten (zijnde vaste en gelijkmatige bedragen) die ten minste gedurende vijf jaren en jaarlijks worden uitgekeerd op grond van een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting. Het vereiste met betrekking tot het aantal jaren voorkomt geschillen over de vraag, of in een voorkomend geval een risico-element van wezenlijke betekenis aanwezig is, terwijl het vereiste van een notariële akte de bewijsproblematiek vermindert.”.

Kamerstukken II 1982/83, 16 787, nr. 11, p. 4–6.

4.6.

Het hof is van oordeel dat uit de onder 4.5.4 opgenomen passage uit de parlementaire geschiedenis slechts kan worden afgeleid dat de wetgever ervan uitging dat bij termijnen van lijfrenten (thans: periodieke uitkeringen) die ten minste gedurende vijf jaren worden uitgekeerd in de regel zou zijn voldaan aan het vereiste van een materiële onzekerheid in de hiervóór bedoelde zin. Het hof is van oordeel dat uit deze passage, die een toelichting betreft op artikel 47, lid 2, Wet IB 1964 (oud), niet kan worden afgeleid dat de wetgever heeft bedoeld om de uitleg van de wettekst van artikel 47, lid 1, onderdeel a, Wet IB 1964 (oud) en de daaraan ten grondslag liggende wetssystematiek te veranderen door het in artikel 47, lid 1, onderdeel a, Wet IB 1964 (oud) besloten liggende vereiste van een wezenlijke materiële onzekerheid te vervangen of uitputtend in te vullen door het bepaalde in het tweede lid van artikel 47 Wet IB 1964 (oud). Aan de voorwaarden voor een periodieke uitkering is gelet op het voorgaande dus niet zonder meer voldaan indien sprake is van jaarlijkse uitkeringen gedurende ten minste vijf jaren, die uiterlijk eindigen bij overlijden. Dat is immers slechts het geval indien sprake is van een wezenlijke materiële onzekerheid waarvan gelet op de onder 4.5.1 vermelde jurisprudentie sprake is indien de kans dat de onzekere toekomstige gebeurtenis zich gedurende de looptijd voordoet ongeveer 1% is. Onder verwijzing naar de in 4.5.2 opgenomen parlementaire geschiedenis is het hof van oordeel dat de eis van een materiële onzekerheid voor de aftrek als periodieke gift onder de Wet IB 2001 onverkort is blijven gelden. In de regel zal bij jaarlijkse uitkeringen gedurende een termijn van ten minste vijf jaren aan die eis worden voldaan, namelijk indien de periodieke gift afhankelijk is van één leven, de situatie die de wetgever kennelijk voor ogen heeft gestaan bij het doen van de geciteerde uittaling. Dat de wetgever in gevallen als het onderhavige, waarin de jaarlijkse betaling afhankelijk is van meerdere levens, onverkort heeft willen aanvaarden dat aan dat vereiste is voldaan, zonder materiële toetsing van het overlijdensrisico, kan naar het oordeel van het hof niet uit de wetsgeschiedenis worden afgeleid. Het andersluidende standpunt van belanghebbende en de andersluidende opvatting van de rechtbank worden daarom door het hof verworpen.

4.7.

Gelet op het onder 4.6 gegeven oordeel komt het hof toe aan de behandeling van het standpunt van belanghebbende dat de inspecteur bij het bepalen van de kans dat een toekomstige onzekere gebeurtenis zich gedurende de looptijd voordoet, ten onrechte geen rekening heeft gehouden met de kans dat de ANBI-status van de stichting wordt ingetrokken. Ook de kans dat de ANBI-status wordt ingetrokken is, naast de sterftekans van belanghebbende en zijn echtgenote, vanuit de schuldenaar bezien een toekomstige onzekere gebeurtenis, aldus nog steeds belanghebbende.

4.8.

Indien, zoals in het onderhavige geval, een verplichting is aangegaan tot de betaling van termijnen gedurende vijf jaren dan kan worden bedongen dat die verplichting eerder eindigt. Zo kan worden bedongen dat de verplichting tot het doen van uitkeringen niet alleen eindigt bij overlijden, maar ook bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker, bij faillissement van de ANBI of bij het verlies van de ANBI-status.^[3] In de schenkingsakte is vastgelegd dat de verplichting tot het doen van uitkeringen voor belanghebbende en zijn echtgenote niet alleen vervalt bij het overlijden van de langstlevende schenker, maar ook bij het verlies van de ANBI-status. Het hof is van oordeel dat de wettekst – ook gelet op het gebruik van de term ‘periodieke uitkeringen’ – niet uitsluit dat de onzekere factor mede kan bestaan uit een ander dan een overlijdensrisico. De kans op verlies van de ANBI-status kan echter in het onderhavige geval niet in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de omvang van de materiële onzekerheid. Gelet op hetgeen partijen ter zake hebben aangevoerd is het hof van oordeel dat het risico van genoemd statusverlies onvoldoende buiten de sfeer van belanghebbende verkeert en daarnaast onvoldoende kwantificeerbaar is. Het betoog van belanghebbende treft dan ook

geen doel.

4.9.

In zijn brief van 17 maart 2016^[4] vermeldt de staatssecretaris van Financiën dat in de praktijk de sterftekans bij periodieke giften die afhankelijk zijn van één leven niet wordt getoetst. De staatssecretaris ziet in dergelijke situaties geen aanleiding om te toetsen, omdat in die gevallen doorgaans wordt voldaan aan het onzekerheidsvereiste, omdat de sterftekans hoger is dan 1%. Ook is bij de behandeling van het wetsvoorstel opgemerkt dat het vereiste van een looptijd van vijf jaar impliceert dat aan het onzekerheidsvereiste is voldaan. Bij een periodieke gift die afhankelijk is gesteld van twee of meer levens, ligt de sterftekans in de regel lager dan 1% en wordt niet voldaan aan het onzekerheidsvereiste, aldus nog steeds de staatssecretaris. Het hof merkt op dat het in de genoemde brief neergelegde beleid overeenstemt met de lezing van wet en wetsgeschiedenis door het hof.

4.10.

Belanghebbende acht het beleid dat door de staatssecretaris in zijn brief van 17 maart 2016 is geschetst, ongewenst. Een periodieke gift die afhankelijk is van het leven van één persoon van bijvoorbeeld 30 jaar oud, waarbij vaststaat dat de actuariële kans van overlijden gedurende de looptijd minder dan 1% bedraagt, komt wél als periodieke gift voor aftrek in aanmerking terwijl dit niet het geval is indien de periodieke gift afhankelijk is gesteld van twee of meer levens waarbij de sterftekans gelijk is aan de sterftekans van één persoon van 30 jaar oud.

4.11.

Voor zover belanghebbende met zijn onder 4.10 weergegeven stelling heeft bedoeld een beroep te doen op het gelijkheidsbeginsel, wordt dat beroep door het hof verworpen. Een beroep op het gelijkheidsbeginsel kan alleen slagen indien sprake is van situaties die rechtens en feitelijk hetzelfde zijn. De situatie waarbij een periodieke gift afhankelijk is gesteld van het leven van één persoon is niet gelijk aan de situatie waarbij de periodieke gift afhankelijk is van het leven van twee of meer personen.

Het vertrouwensbeginsel

4.12.

Belanghebbende verwijst in het kader van het beroep op het vertrouwensbeginsel naar de afhandeling van de aangifte IB/PVV 2011. In die aangifte is de in 2011 door belanghebbende en zijn echtgenote gedane betaling aan de stichting van € 50.000 als periodieke gift in aanmerking genomen. De inspecteur heeft de aanslag IB/PVV 2011 opgelegd overeenkomstig de ingediende aangifte.

4.13.

Het hof is van oordeel dat het enkele volgen van de aangifte voor het jaar 2011 niet bij belanghebbende het in rechte te honoreren vertrouwen heeft kunnen wekken dat ook met betrekking tot het onderhavige jaar de betaling van € 50.000 aan de stichting als periodieke gift zou worden geaccepteerd. Dat de aanslag IB/PVV 2011 geautomatiseerd is opgelegd, is door belanghebbende niet weersproken. De aangelegenheid over de periodieke gift over 2011 is niet uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de inspecteur voorgelegd. Belanghebbende heeft ook geen bijkomende omstandigheden aangevoerd waaruit kan worden afgeleid dat de inspecteur bij het opleggen van de aanslag IB/PVV 2011 een weloverwogen standpunt heeft ingenomen.^[5]

4.14.

Belanghebbende heeft in het kader van het beroep op het vertrouwensbeginsel tevens verwezen naar het boekenonderzoek en de daarop volgende correspondentie per e-mail. De stichting is onderworpen aan een onderzoek waarbij de ANBI-status uitdrukkelijk onderwerp is van het onderzoek. Hierbij is de periodieke gift ook uitdrukkelijk beoordeeld, steeds als zodanig benoemd en heeft zelfs een aanpassing in de vorm van een addendum plaatsgevonden, aldus nog steeds belanghebbende.

4.15.

Naar het oordeel van het hof heeft ook het boekenonderzoek en de daarop volgende correspondentie per e-mail niet bij belanghebbende het in rechte te honoreren vertrouwen kunnen wekken dat de betaling van € 50.000 aan de stichting als periodieke gift zou worden geaccepteerd. Het hof verwijst hiervoor naar de onder 2.6 en 2.7 opgenomen passages van het rapport boekenonderzoek en de e-mailcorrespondentie.

Het rapport boekenonderzoek is gedaan bij de stichting en had tot doel om vast te stellen of de stichting terecht als ANBI is aangemerkt. Over de reikwijdte van het boekenonderzoek staat in het daarvan opgemaakte rapport dat er geen controle heeft plaatsgevonden van enige fiscale aangifte, aan het rapport ook geen vertrouwen kan worden ontleend dat een fiscale aangifte (welke dan ook) is beoordeeld of gecontroleerd en dat het boekenonderzoek uitsluitend tot doel heeft om de

aanvaardbaarheid van de stichting als Algemeen Nut Beogende Instelling te toetsen.

Ook de correspondentie per e-mail die volgt op het boekenonderzoek, door belanghebbende 'een tweede boekenonderzoek' genoemd, heeft betrekking op de vraag of de stichting voldoet aan de wettelijke voorwaarden die aan een ANBI worden gesteld. In die e-mailcorrespondentie wordt de betaling van de termijn door belanghebbende en zijn echtgenote aan de stichting weliswaar genoemd, maar dat gebeurt in de context van artikel 1b, lid 2, onderdeel a, Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen en niet in het kader van de beoordeling of die betaling voldoet aan de voorwaarden die aan een periodieke gift worden gesteld. Dat de e-mail afkomstig is van een medewerker van het Programma Zeer Vermogende Personen maakt dit niet anders. De inhoud van de e-mail van [B] laat er geen misverstand over bestaan dat deze e-mail betrekking heeft op de beoordeling van de ANBI-status van de stichting. Het hof verwerpt belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel.

4.16.

Gelet op het voorgaande heeft de inspecteur het bedrag van € 50.000 terecht niet als periodieke gift in aanmerking genomen. Tussen partijen is niet in geschil dat in dat geval sprake is van "andere giften" in de zin van artikel 6.32, lid 1, onderdeel b, Wet IB 2001. De inspecteur is daar bij de aanslagregeling van uitgegaan en de aanslag is naar het juiste bedrag vastgesteld.

(...)

(Volgt gegrondverklaring, vernietiging en bevestiging van de uitspraak op bezwaar.)

Noot

Auteur: Redactie Vakstudie Nieuws



Wie goed doet, goed ontmoet. Dit oudhollandse spreekwoord doet hier geen opgeld. Omdat niet aan het 1%-sterftেকান্সcriterium wordt voldaan, doet de schenker geen periodieke gift en daarmee is een deel van zijn gift niet fiscaal aftrekbaar. Deze uitkomst voelt niet goed. Om die reden voorzien wij deze hofuitspraak alvast van commentaar, ook is beroep in cassatie ingesteld en mag ook de Hoge Raad zich nog over deze kwestie buigen. Lang leek het erop dat het 1%-sterftেকান্সcriterium zijn langste tijd had gehad. Maar deze uitspraak bewijst dat het criterium nog steeds springlevend is, zij het praktisch in nogal bijzondere (overgangsrechtelijke) situaties.

Onzekerheid van periodieke uitkeringen

Dat er tijdens de afgesproken uitkeringsduur van periodieke uitkeringen een wezenlijke kans moet zijn dat de uitkeringsreeks eindigt door overlijden, is al zo oud als de weg naar Rome. Als die kans te gering is, wordt de uitkeringsreeks niet geacht levensafhankelijk te zijn. De zoektocht naar een voldoende wezenlijke sterftেকান্স is lang. Zo oordeelde de Hoge Raad op 21 november 1984, 22563, *BNB* 1986/58, V-N 1985/9, 6, dat een sterftেকান্স van 0,67% niet voldoende wezenlijk is. Een sterftেকান্স van 2,26% was weer wel voldoende wezenlijk (Hof Den Haag 12 september 1980, 57/1980, *BNB* 1982/27). Uiteindelijk is de strijd beslecht op 'ongeveer 1%': in HR 30 oktober 1991, 27215, *BNB* 1992/5, V-N 1991/3243, 14 ging de Hoge Raad akkoord met een sterftেকান্স van 0,94%. Maar wat is nu 'ongeveer 1%'? In zijn aantekening onder dit arrest in *BNB* 1992/5 sprak Van Dijk de verwachting uit dat de Hoge Raad binnen afzienbare tijd opnieuw zal worden gevraagd, waar hij de exacte grens legt. Die verwachting is niet uitgekomen. Of de door Van Dijk bedoelde sterftেকান্সen van 0,9%, 0,93%, 0,935% of 0,9358% (hij schreef in onderdeel 4 overigens abusievelijk een nul teveel bij de weergegeven sterftেকান্সen, namelijk: "0,09 of 0,093 of 0,0935 of 0,09358") dus wel of niet voldoende wezenlijk zijn, is daarmee nog steeds niet aan te geven. Met het ingestelde cassatieberoep kan die duidelijkheid er dus wel komen.

Ontwikkelingen rondom 1%-sterftেকান্সcriterium

Het (ongeveer) 1%-sterftেকান্সcriterium waar de Hoge Raad in 1991 voor koos, geldt nog steeds, maar de praktische relevantie is inmiddels behoorlijk afgenomen. Sinds 2008 kennen we de bancaire lijfrente (art. 1.7 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001 en art. 3.126a Wet IB 2001). In 2010 is daar het bancaire goudenhanddrukstamrecht bijgekomen, waarvan de mogelijkheid er éénbij ontslag te bedingen een paar jaar later al weer is beëindigd (art. 11a Wet LB 1964 (2013) en art. 39f Wet LB 1964). Voor bancaire lijfrenten en stamrechten geldt het 1%-sterftেকান্সcriterium niet. Dat kan ook helemaal niet. Bancaire producten zijn immers altijd levensafhankelijk. Bij een overlijden tijdens de afgesproken uitkeringsduur ontvangen in principe de erfgenamen de resterende uitkeringen. Wel heeft er een 'vertaling' plaatsgevonden van het 1%-

sterftেকanscriterium naar deze bancaire producten. Voor de verzekerde nabestaandenlijfrente geldt dit criterium in beginsel onverkort. Voor de bancaire nabestaandenlijfrente bepaalt de wet dat een uitkeringsduur van vijf jaar voldoet. Deze vijf jaar is daarmee feitelijk de vertaling van de wetgever geweest van het 1%-sterftেকanscriterium voor bancaire lijfrenten. Inmiddels zijn er in de markt nauwelijks meer levensverzekeraars te vinden die lijfrente- en stamrechtverzekeringen aanbieden, waardoor de praktische relevantie is gekrompen.

Maar er zijn nog andere ontwikkelingen. Voor de verzekerde nabestaandenlijfrente aan bijvoorbeeld een kind jonger dan 30 jaar is het 1%-sterftেকanscriterium geheel losgelaten (art. 3.125 lid 3 Wet IB 2001). Ook voor de verzekerde alimentatielijfrente is in het lijfrenteverzamelbesluit goedgekeurd dat niet hoeft te worden getoetst aan het 1%-sterftেকanscriterium (besluit van 16 mei 2019, 2019-115021, V-N 2019/30.6, onderdeel 9.3.3). En dan is er nog de goedkeuring uit onderdeel 4.4 van hetzelfde lijfrenteverzamelbesluit over een combinatie van een oudedagslijfrente met een nabestaandenlijfrente, in de praktijk een heel gebruikelijke combinatie. Verzekeringstechnisch is het niets anders dan een lijfrente die pas eindigt bij het overlijden van de langstlevende. Dat komt overeen met de situatie die we bij onderhavige periodieke gift aan de hand hebben. Voor de gecombineerde lijfrente is aangegeven dat de oudedags- en nabestaandenlijfrente afzonderlijk aan het 1%-sterftেকans moeten voldoen, waarbij voor de nabestaandenlijfrente de toets wordt aangelegd alsof deze direct zou ingaan. Zou de sterftেকans voor de gecombineerde lijfrente worden berekend, dan zou de sterftেকans aanzienlijk lager uitvallen. Helaas voor de schenker in deze zaak is een periodieke gift geen lijfrente, waardoor de goedkeuring uit het besluit toepassing mist.

Met dit alles moeten we concluderen dat het 1%-sterftেকanscriterium een nogal verborgen bestaan is gaan leiden. Een bestaan dat, nu bij de beoordeling of sprake is van een periodieke gift, opeens wel weer naar voren komt.

Periodieke gift

De eisen die de wet aan een periodieke gift stelt, lijken duidelijk. Periodieke giften zijn giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden, aan instellingen of verenigingen (art. 6.34 Wet IB 2001). Deze periodieke giften worden fiscaal in aftrek toegelaten als zij berusten op een bij notariële of onderhandse akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren (art. 6.38 lid 1 Wet IB 2001). Het moet hiermee dus allereerst gaan om giften aan een instelling of vereniging. In casu gaat het om giften aan een ANBI. Dat zijn de hier bedoelde instellingen (art. 6.33 onderdeel b Wet IB 2001). Verder moeten de giften periodiek worden gedaan, die bovendien vast en gelijkmatig moeten zijn. 'Periodiek' wil zeggen dat meer dan één keer wordt geschonken. 'Vast' wil zeggen dat de giften in omvang gelijk moeten zijn. 'Gelijkmatig' wil zeggen met eenzelfde tussenpoze. Een jaarlijkse gift van € 50.000, zoals hier het geval is, is dus vast, gelijkmatig en periodiek. Ook aan de genoemde eisen van art. 6.38 lid 1 Wet IB 2001 wordt voldaan. Ten slotte moet de periodieke gift uiterlijk eindigen bij overlijden. Het ligt voor de hand te veronderstellen dat het hierbij moet gaan om het overlijden van de belastingplichtige. Maar dat is niet zo. Dat een periodieke gift, zoals hier, ook afhankelijk mag zijn van twee levens, bleek eerder al uit de arresten HR 3 mei 2013, 12/02197 en 12/00801-00803, *BNB* 2013/163, V-N 2013/21.11 en V-N 2013/21.25.11, 25.12 en 25.13). In die arresten stond het voldoen aan het 1%-sterftেকanscriterium overigens niet ter discussie, maar in onze aantekening in V-N 2013/21.11 waarschuwden wij reeds dat de Belastingdienst hierop mogelijk wel strenger gaat controleren. Dat er nu strenger op wordt gecontroleerd, blijkt wel uit de onderhavige procedure.

Het besluit van 19 december 2014, BLKB2014/1415M, *BNB* 2015/96, V-N 2015/4.13 bevat een aantal goedkeuringen ten aanzien van de periodieke giften. Zo mag de uitkeringsreeks eindigen bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker. Over de toepassing van het 1%-sterftেকanscriterium zegt het besluit verder niets. Het besluit geeft, in navolging van de wet, alleen aan dat de minimale looptijd van een periodieke gift vijf jaren is. Toch is er wel beleid. Uit Rechtbank Zeeland-West-Brabant 27 augustus 2015, 15/424, V-N 2015/55.11 blijkt duidelijk dat moet worden getoetst aan het 1%-sterftেকanscriterium, als de periodieke gift afhankelijk is van twee levens. In een naar aanleiding van deze uitspraak gedaan verzoek om deze uitspraak niet als leidraad voor de praktijk te laten gelden, laat de Staatssecretaris van Financiën weten hieraan niet tegemoet te willen komen (brief Staatssecretaris van Financiën van 17 maart 2016, BLKB 2015-1389, V-N 2016/22.11): "Bij een periodieke gift die afhankelijk is gesteld van 1 leven, wordt doorgaans voldaan aan het onzekerheidsvereiste omdat de sterftেকans dan hoger is dan 1%. In de praktijk wordt de sterftেকans bij periodieke giften op één leven niet getoetst. Dit omdat bij de behandeling van het wetsvoorstel destijds is opgemerkt dat het vereiste van een looptijd van vijf jaar impliceert dat aan het onzekerheidsvereiste is voldaan. Indien de periodieke gift echter afhankelijk is gesteld van 2 of meer levens, ligt de sterftেকans in de regel lager dan 1%. Er wordt dan niet voldaan aan het onzekerheidsvereiste. In dat geval komt de periodieke gift niet voor aftrek in aanmerking."

Op dit beleid dat blijkens deze procedure nog steeds wordt gevoerd, valt veel af te dingen. Ten eerste onderschrijven wij niet de vooronderstelling van de staatssecretaris dat een periodieke gift met een looptijd van vijf jaar die afhankelijk is van één leven, voldoet aan het 1%-sterftেকanscriterium. Voor een man geldt bij deze duur van vijf jaar dat hij bij aanvang van de periodieke gift een leeftijd moet hebben van minimaal 46 jaar om te voldoen aan het 1%-sterftেকanscriterium. Voor vrouwen is dat nog wat hoger, 48 jaar (GBM/GBV 2013-2018). Dit betekent dat alle schenkers jonger dan de genoemde leeftijden een langere schenkingsduur zouden moeten overeenkomen om te voldoen aan het 1%-sterftেকanscriterium. Dat gebeurt in

de praktijk natuurlijk helemaal niet. En deze belastingplichtigen komen ermee weg, want de Belastingdienst controleert er helemaal niet op! Dat bij periodieke giften afhankelijk van twee levens wel wordt gecontroleerd, is op zijn zachtst gezegd nogal opmerkelijk. De leeftijden van de schenkers in de onderhavige zaak zijn niet bekend, maar, gelet op de in r.o. 2.4 berekende gecombineerde sterftekans van slechts 0,03%, zou het ons niet verbazen als de sterftekans op één leven berekend ook (ver) onder 1% zou blijven. Er geldt dan een criterium, waarop bij afhankelijkheid van één leven nu kennelijk niet wordt gecontroleerd en gehandhaafd, maar bij afhankelijkheid van twee levens wel. Hoe rechtvaardig is dat? En zijn relatief jonge schenkers straks in de aap gelogeed als de Belastingdienst besluit ook te gaan controleren bij afhankelijkheid van één leven?

Aanpassing besluit 14 december 2014

Samenvattend, bij periodieke giften geldt in zijn algemeenheid het 1%-sterftekanscriterium. Als de periodieke gift afhankelijk is van één leven, toetst de Belastingdienst echter niet, ook al is voor alle schenkers jonger dan 46 jaar volstrekt duidelijk dat bij een duur van vijf jaar niet aan het 1%-sterftekanscriterium wordt voldaan. Is de periodieke gift afhankelijk van twee levens, dan wordt daarentegen wel getoetst, waarbij de goedkeuring die voor lijfrenten geldt (onderdeel 4.4 lijfrenteverzamelbesluit), wordt gepasseerd. Dat verschil in behandeling is buitengewoon opmerkelijk en valt niet te rechtvaardigen. Dit roept de vraag op of het nu niet eens tijd wordt om bij periodieke giften voor eens en voor altijd afscheid te nemen van het 1%-sterftekanscriterium. Het is leeftijdsdiscriminerend en, gezien de ontwikkelingen, achterhaald. In een royaal gebaar naar al die goede doelen en al die welwillende belastingplichtigen kan de staatssecretaris met één pennenstreek hieraan een eind maken door wijziging van het genoemde besluit van 19 december 2014. Hij hoeft daarbij slechts aan te sluiten bij de praktijk die ook geldt voor bancaire nabestaandenlijfrenten: vijf jaar schenken is in alle gevallen voldoende om te kunnen spreken van een periodieke gift.

Kijk tot slot op TaxVisions.nl voor een korte en duidelijke video van deze hofuitspraak.

Voetnoten

[1.]

Vgl. Hoge Raad 26 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2776.

[2.]

Hoge Raad 30 oktober 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4756, *BNB* 1992/5.

[3.]

Besluit van 19 december 2014, nr. BLKB 2014/1415M.

[4.]

Nummer BLKB 2015-1389.

[5.]

Vgl. Hoge Raad 21 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:AY8999.

