

Geen extra lijfrentepremieaftrek voor de FOR bij het overlijden van een ondernemer. Premie niet betaald binnen zes maanden na het overlijden van de ondernemer

LJN: BY4224, Rechtbank Haarlem , AWB 11/5686

Datum uitspraak:
11-07-2012

Datum publicatie:
27-11-2012

Rechtsgebied:
Belasting

Soort procedure:
Eerste aanleg - meervoudig

Inhoudsindicatie:

Doorschuiven FOR was niet mogelijk aangezien erfgename niet de partner van erflater was. FOR diende derhalve vrij te vallen. Niettemin wordt de navorderingsaanslag vernietigd omdat verweerder niet beschikte over een nieuw feit en verweerder niet aannemelijk heeft gemaakt dat de adviseur van eiseres dan wel eiseres zelf te kwader trouw was."

Uitspraak

RECHTBANK HAARLEM

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Zaaknummer: AWB 11/5686

Uitspraakdatum: 11 juli 2012

Uitspraak in het geding tussen

[X], wonende te [Z], eiseres,
gemachtigde: mr. M. Muller

en

de inspecteur van de Belastingdienst te Amsterdam, verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Verweerder heeft voor het jaar 2007 een navorderingsaanslag (aanslagnummer [#]H.77) inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (ib/pvv) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 146.889. Daarbij is bij afzonderlijke beschikking een bedrag van € 8.443 aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.2. Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 16 september 2011 de navorderingsaanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.

1.3. Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld. Verweerder heeft op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

1.4. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 25 mei 2012.

1.5. Eiseres is daar in persoon verschenen, bijgestaan door de gemachtigde en [A]. Namens verweerder is verschenen mr. H.G. Kooiker.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. [B] (hierna ook: erflater) dreef als eenmanszaak een sex-shop onder de naam [D] (hierna: de onderneming). Erflater is overleden op [...] 2007 en heeft bij testament over zijn nalatenschap beschikt. Eiseres is zijn dochter en tot enige erfgename benoemd, zij het dat erflater bij zijn testament aan onder meer zijn (tweede) echtgenote [C] enige legaten heeft toegekend.

2.2. Blijkens zijn testament heeft erflater zijn dochter (eiseres) verzocht de onderneming voort te zetten. Eiseres heeft de onderneming ingebracht in een vennootschap onder firma die zij met haar echtgenoot [A] dreef (hierna: de vof). Erflater heeft “de pensioenaanspraken ingevolge de door mij in de onderneming opgebouwde FOR”, enige inboedel, een bedrag in contanten en een lijfrente gelegateerd aan [C], met wie erflater op huwelijkse voorwaarden was gehuwd.

Als executeur-testamentair is benoemd [E], de broer van erflater en de oom van eiseres. [E] heeft een administratiekantoor onder de naam [F]. [E] (hierna: de adviseur) heeft de overlijdensaangifte ingediend.

2.3. In de aangifte ib/pvv 2007 ten name van [B] is winst uit onderneming aangegeven over de periode januari t/m [...] 2007. Bij de berekening van de fiscale winst is geen stakingswinst in aanmerking genomen. In de aangifte wordt bij vraag 7e “Afname oudedagsreserve” € 0 aangegeven. In de bij de aangifte behorende “Opgaaf Inkomstenbelasting Winstaanleg: winst uit onderneming Kalenderjaar 2007 of boekjaar 2006/2007” is vraag 1n “Is in dit boekjaar (een gedeelte van) de onderneming gestaakt of doorgeschoven?” met “Ja” beantwoord. Achter de vraag “Datum waarop de onderneming geheel of gedeeltelijk is gestaakt of doorgeschoven” is ingevuld “16-06-2007”. De vervolgvraag “Is in dit boekjaar (een deel van) de onderneming doorgeschoven in verband met overlijden of echtscheiding?” is met “Nee” beantwoord. Uit de bij de aangifte gevoegde fiscale vermogensopstelling blijkt een fiscale oudedagsreserve (hierna ook: FOR) per einde boekjaar (sterfdatum) van € 118.611.

2.4. Op 6 oktober 2008 heeft verweerder aan eiseres verzocht om informatie met betrekking tot de aangifte ib/pvv 2007 van erflater. Het informatieverzoek luidt – voor zover hier van belang - als volgt: “U heeft aangifte inkomstenbelasting, premie volksverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet 2007 voor de heer [B], (...), overleden op [...] 2007 gedaan. Om de aangifte van uw cliënt te kunnen beoordelen, vraag ik u aanvullende informatie te verstrekken. Hierna leest u om welke informatie het gaat.

Inkomen uit werk en woning (box 1)

Winst uit onderneming

In de jaarstukken die u heeft ingeleverd is de winst aangegeven van 1 januari tot en met [...] 2007. Uit de balans per [...] 2007 blijkt dat er een oudedagsreserve aanwezig is. Deze reserve dient vrij te vallen in het jaar dat de onderneming wordt gestaakt. Op de balans staat tevens nog een voorraad handelsgoederen. Ik verzoek u mij te berichten of de onderneming is gestaakt. Indien de onderneming is gestaakt ontvang ik graag van u een berekening van de stakingswinst.”

2.5. De adviseur antwoordt bij brief d.d. 27 oktober 2008 als volgt op genoemd verzoek om informatie: “[X] heeft de onderneming van haar vader voortgezet waarvoor zij een V.o.F. is aangegaan met haar echtgenoot [A].

Voor de goede orde en volledigheid hiervan gelieve u achtereenvolgens als bijlage aan te treffen:

- a. De concept balans met als openingsbalans de “aanvaarding” vd nalatenschap
- b. Kopie van de verklaring van erfrecht, afgegeven door [G] notaris.”

Op de bijgevoegde balans van de vof is de FOR per [...] 2007 opgenomen voor een bedrag van € 118.611 als langlopende schuld.

2.6. Met dagtekening 25 november 2008 is de (primitieve) aanslag ib/pvv 2007 opgelegd ten name van de erven [B]. De aanslag is opgelegd conform de ingediende aangifte.

2.7. Bij brief van 2 september 2009 vraagt de advocaat van [C] of inbreng in de vof als voortzetting van de onderneming geldt en, zo ja, of de FOR dan in de onderneming kan blijven. Verweerder antwoordt bij brief van 2 oktober 2009 – voor zover hier van belang - als volgt:

“Uit uw brief leid ik af dat partijen gebruik hebben gemaakt van de geruisloze doorschuiving, zoals omschreven in artikel 3.62 Wet IB 2001. Het gevolg hiervan is dat in de overlijdensaangifte niet wordt afgerekend over de stille reserves en goodwill in het ondernemingsvermogen, maar dat deze meerwaarden worden doorgeschoven naar de dochter [X], aan wie de onderneming krachtens erfrecht toekomt. In dit geval voldoet [X] aan alle voorwaarden voor geruisloze doorschuiving: zij erft het ondernemingsvermogen en zet de onderneming rechtstreeks voort.

De daaropvolgende inbreng in een VOF met haar echtgenoot [A] heeft niet tot gevolg dat de faciliteit van artikel 3.62 Wet IB 2001 wordt teruggenomen. Als vennoot in de VOF kan [X] nog steeds worden aangemerkt als voortzetter van de onderneming.

FOR

Het bovenstaande geldt echter niet voor de FOR. Lid 3 van artikel 3.62 Wet IB 2001 bepaalt namelijk dat de geruisloze doorschuiving uitsluitend van toepassing is op de FOR als deze is toebedeeld aan de voortzettende partner. In dit geval is mevrouw [C] de partner van de overleden ondernemer, maar zij is niet de voortzetter van de onderneming.

Derhalve dient de FOR te worden afgewikkeld in de aangifte/aanslag IB 2007 van wijlen de heer [B], waarbij nog wel recht bestaat op de stakingsaftrek van € 3.630.

Weliswaar kunnen de de erfgenamen bij het overlijden van een ondernemer een extra lijfrentepremieaftrek voor de FOR ten laste brengen van het inkomen van de overledene, maar daarbij geldt onder andere de voorwaarde dat het premiebedrag is betaald binnen zes maanden na het overlijden van de ondernemer (artikel 3.131 Wet IB 2001).

Uit uw brief leid ik af dat niet aan deze voorwaarde wordt voldaan, zodat mijns inziens niet te ontkomen valt aan het belasten van de FOR groot € 118.611 als stakingswinst in de aanslag IB 2007 van wijlen de heer [B]. De additionele belastingschuld van de erflater is overigens aftrekbaar voor de heffing van successierecht.

(...)”

2.8. De onderhavige navorderingsaanslag is opgelegd met dagtekening 10 mei 2011. Het belastbaar inkomen uit werk en woning is daarbij gecorrigeerd met een bedrag van € 118.611 (vrijval FOR) minus € 3.630 (stakingsaftrek) = € 114.981.

3. Geschil

3.1. In geschil is of verweerder op grond van artikel 16 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: de Awr), zoals deze bepaling luidde tot 1 januari 2010 welke versie op grond van overgangsrecht van toepassing is, de navorderingsaanslag kon opleggen. Voorts is in geschil of het vertrouwensbeginsel in de weg staat aan navordering. Verder is in geschil of de vrijval van de FOR op grond van de foutenleer in de heffing kan worden betrokken. Ten slotte is in geschil of verweerder een conserverende aanslag had moeten opleggen.

3.2. Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vernietiging van de navorderingsaanslag.

3.3. Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. De artikelen 3.58, 3.62 en 3.70 Wet IB 2001 luiden – voor zover hier van belang - als volgt.

4.1.1. Artikel 3.58 Wet IB 2001, eerste lid:

“Bij het staken van een onderneming door het overlijden van de belastingplichtige, wordt, behalve voor de toepassing van de desinvesteringsbijtelling, het vermogen van de onderneming geacht op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip te zijn overgedragen aan degene aan wie het krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomt en wel tegen de waarde die in het economische verkeer aan dat vermogen kan worden toegekend.”

4.1.2. Artikel 3.62 Wet IB 2001:

“1. Artikel 3.58 vindt geen toepassing met betrekking tot de bestanddelen van het vermogen van een onderneming waarmee een of meer van degenen aan wie die bestanddelen krachtens erfrecht of huwelijksvermogensrecht toekomen, de onderneming rechtstreeks voortzetten of mede voortzetten, mits degenen die de onderneming voortzetten of mede voortzetten dit bij de aangifte van de overleden belastingplichtige verzoeken.

2. Degenen die het verzoek hebben gedaan worden, ieder voor zijn gedeelte, voor het bepalen van de winst geacht in de plaats te zijn getreden van degene van wie de onderneming rechtstreeks wordt voortgezet.

3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing op de oudedagsreserve voorzover deze overgaat op de partner en niet uitgaat boven het ondernemingsvermogen – in de zin van artikel 3.71 – waarmee deze de onderneming voortzet of mede voortzet.”

4.1.3. In artikel 3.70, tweede lid, Wet IB 2001 is bepaald dat het bedrag van de afnemingen van de FOR in de winst wordt opgenomen.

4.2. Tussen partijen is niet in geschil dat verweerder niet beschikte over een nieuw feit als bedoeld in artikel 16, eerste lid, eerste volzin, Awr om na te vorderen. Verweerder stelt zich op het standpunt dat de adviseur van eiseres met de ten name van erflater ingediende aangifte verweerder opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, dat dit kwade trouw oplevert en dat deze kwade trouw van de adviseur aan eiseres kan worden toegerekend. Eiseres betwist dat sprake is van kwade trouw en stelt dat de adviseur de onjuistheid van de aangifte niet heeft onderkend. De rechtbank overweegt dienaangaande als volgt.

4.3. Ingevolge artikel 16, eerste lid, tweede volzin, Awr is navordering ondanks het ontbreken van een nieuw feit mogelijk ter zake van een feit ten aanzien waarvan de belastingplichtige te kwader trouw is. Dit wil zeggen: indien de belastingplichtige ten aanzien van dat feit verweerder opzettelijk de juiste inlichtingen heeft onthouden of opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt (zie Hoge Raad 11 juni 1997, nr. 32236, BNB 1997/383). Onder opzet wordt mede begrepen voorwaardelijk opzet (zie Hoge Raad 14 juni 2000, nr. 35263, BNB 2000/299). Van voorwaardelijk opzet bij de toepassing van het tekwaadertrouw criterium is sprake als de belastingplichtige zich willens en wetens blootstelt aan de geenszins als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat hij de fiscus onjuiste inlichtingen verstrekt of de juiste inlichtingen onthoudt.

4.4. Met partijen is de rechtbank van oordeel dat de ingediende aangifte ib/pvv 2007 onjuist is doordat daarin de FOR niet ten gunste van de belastbare winst van erflater is vrijgefallen. De vraag is evenwel of de adviseur deze fout willens en wetens heeft gemaakt dan wel of hem met betrekking tot deze fout voorwaardelijk opzet kan worden verweten. Op verweerder rust de last zulks aannemelijk te maken.

4.5. Ter zitting is komen vast te staan dat de adviseur pleegt op te treden als belastingadviseur. Voorts staat vast dat de adviseur de aangiften ib/pvv van [B] ook in eerdere jaren heeft verzorgd en dat hij de FOR in die aangiften heeft verwerkt. Uit de in 2.3 vermelde feiten leidt de rechtbank voorts af dat de adviseur de bedoeling heeft gehad de als gevolg van het overlijden van [B] op grond van art. 3.58 Wet IB 2001 in aanmerking te nemen stakingswinst door te schuiven op de voet van artikel 3.62 Wet IB 2001. Van een adviseur mag worden verwacht dat hij ervan op de hoogte is dat de FOR persoonsgebonden is, dat deze ingeval van staking dient vrij te vallen en dat op de voet van het derde lid van artikel 3.62 Wet IB 2001 doorschuiven van de FOR alleen mogelijk is voor zover deze overgaat op de partner van de belastingplichtige en deze partner de onderneming voortzet. Gelet op zijn familierelatie met erflater en eiseres, het feit dat hij bij testament is benoemd tot executeur-

testamenteair en dus met de inhoud van het door erflater opgemaakte testament bekend was, is aannemelijk dat de adviseur wist dat de onderneming niet door de echtgenote en dus fiscaal partner van zijn broer/erflater zou worden voorgezet, maar door eiseres. Gelet op dit een en ander is de rechtbank met verweerder van oordeel dat de adviseur had moeten beseffen dat de FOR niet kon worden doorgeschoven, dat deze diende vrij te vallen en dat op de voet van het tweede lid van artikel 3.70 Wet IB 2001 de vrijgevallen FOR tot de winst van erflater van het onderhavige, laatste boekjaar diende te worden gerekend.

4.6. De rechtbank acht voormelde vaststellingen echter onvoldoende om te spreken van (voorwaardelijk) opzet van de adviseur. Zoals eiseres terecht betoogt is de enkele omstandigheid dat de adviseur had moeten weten dat de FOR – ondanks doorschuiving van de stakingswinst - diende vrij te vallen, onvoldoende om de voor opzet vereiste bewustheid bij de adviseur of eiseres aan te nemen. De rechtbank acht onvoldoende aanknopingspunten aanwezig om aan te nemen dat de adviseur met de aangifte willens en wetens de onjuiste informatie heeft verstrekt of opzettelijk informatie heeft achtergehouden. Evenmin is aannemelijk dat hij door in de aangifte de FOR niet belast te laten vrijvallen en deze in de fiscale vermogensopstelling te laten staan zich willens en wetens heeft blootgesteld aan de geenszins als denkbeeldig te verwaarlozen kans dat daarmee onjuiste inlichtingen werden verstrekt aan de fiscus of de juiste inlichtingen aan de fiscus werden onthouden. Hoe slordig ook, voor het aannemen van kwade trouw van de adviseur zijn onvoldoende aanknopingspunten. Nu voorts gesteld noch gebleken is van kwade trouw bij eiseres zelf, heeft verweerder niet voldaan aan de op hem rustende bewijslast en faalt het verweer in zoverre.

4.7. Verweerder beroept zich ter onderbouwing van de navorderingsaanslag voorts op de zogenoemde schrijf- en tikfoutenjurisprudentie. Indien een nieuw feit of kwade trouw ontbreekt is navordering toch mogelijk als sprake is geweest van een vergissing die heeft geleid tot een discrepantie tussen wat verweerder wilde en wat in het aanslagbiljet is vastgelegd, zoals bijvoorbeeld een schrijf-, reken-, overname-, of intoetsfout, en het voor de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar was dat bij de totstandkoming van de aanslag een fout was gemaakt (zie Hoge Raad 8 augustus 2003, nr.37570, BNB 2003/345). De bewijslast hiervan rust op verweerder.

4.8. De rechtbank is van oordeel dat verweerder zijn beroep op genoemde jurisprudentie onvoldoende heeft onderbouwd. Zonder nadere onderbouwing valt niet in te zien dat verweerder ten tijde van de primitieve aanslagregeling iets anders wilde – namelijk FOR in afwijking van de aangifte belast doen vrijvallen - dan hij in de aanslag heeft vastgesteld. Verweerder heeft voorts onvoldoende gesteld om aan te nemen dat sprake is van een schrijf- of tikfout of een daarmee gelijk te stellen vergissing.

4.9. De navorderingsaanslag dient gelet op het voorgaande te worden vernietigd. Het beroep van eiseres op het vertrouwensbeginsel en de vraag of een conserverende aanslag had moeten worden opgelegd behoeft geen bespreking.

4.10. (Meer) subsidiair stelt verweerder zich op het standpunt dat – zo navordering niet mogelijk is (geen kwade trouw, geen schrijf- of tikfout) – de vrijval van de FOR op grond van de foutenleer in de heffing kan worden betrokken. De foutenleer strekt ertoe te voorkomen dat, ingeval het eindvermogen van het voorafgaande jaar niet naar de voorschriften van de wet en overeenkomstig goed koopmansgebruik is vastgesteld, een stuk bedrijfswinst – in strijd met het in artikel 3:8 Wet IB 2001 neergelegde beginsel dat de winst alle voordelen omvat die uit onderneming worden verkregen – onbelast blijft hetzij dubbel wordt belast (vgl. onder meer HR 22 oktober 1952, nr. 11.064, B. 9293, en HR 13 maart 2009, nr. 44.072, LJN BB5878). Herstel van de fout vindt plaats in het oudst openstaande jaar.

4.11. Een beroep op de foutenleer komt verweerder niet toe. Er is geen sprake van een fout in de zin van de foutenleer, reeds omdat niet kan worden gezegd dat het eindvermogen in de balans van het voorafgaande jaar onjuist is vastgesteld. Nu gelet op het voorgaande geen navordering mogelijk is en de primitieve aanslag onherroepelijk vaststaat kan voorts niet worden gezegd dat het onderhavige jaar het oudst openstaande jaar is. Ook om die reden faalt het beroep op de foutenleer.

4.12. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard.

5. Proceskosten

De rechtbank vindt aan-lei-ding verweerder te veroordelen in de kos-ten die eiseres in verband met de behande-ling van het beroep redelij-kerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 874 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 437,- en een wegingsfactor 1). Voor de overige proceskosten, te weten reiskosten, wordt verweerder, eveneens met toepassing van dat besluit, veroordeeld deze te vergoeden tot een bedrag van € 6.

6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de navorderingsaanslag en de beschikking heffingsrente en bepaalt dat deze uitspraak in zo verre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres ten bedrage van € 880, en
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 41 vergoedt.

Deze uitspraak is door mr. A.A. Fase, voorzitter, mr. R.H.M. Bruin en mr. T.A. de Hek, rechters, in tegenwoordigheid van mr. P.T. van Arnhem, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 11 juli 2012.