

Negatieve uitgaven voor inkomensvoorziening bij overdracht lijfrenteverplichting aan niet toegelaten aanbieder

ECLI:NL:GHDHA:2016:4037

Instantie

Gerechtshof Den Haag

Datum uitspraak

28-12-2016

Datum publicatie

11-01-2017

Zaaknummer

BK-15/00008

Formele relaties

Eerste aanleg: [ECLI:NL:RBDHA:2014:16789](#), (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan

Rechtsgebieden

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Met de overdracht van de lijfrenteverplichting aan de persoonlijke houdstermaatschappijen en de verkoop van de onderneming aan een derde is de band tussen lijfrenteverplichting en onderneming verbroken waardoor niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden waaronder de lijfrentevrijstelling is genoten. Toepassing maatregel art. 3.133, lid 1, jo. Art. 3.137 Wet IB 2001.

De Inspecteur terecht een negatieve uitgave voor inkomensvoorzieningen in aanmerking heeft genomen alsmede of terecht revisierente en heffingsrente in rekening is gebracht. Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord is in geschil of het bedrag van € 3.426 aan lijfrente terecht tot het inkomen is gerekend

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht

meervoudige kamer

nummer BK-15/00008

Uitspraak d.d. 28 december 2016

in het geding tussen:

[X] te [Z] , belanghebbende,

en

**de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Den Haag,
de Inspecteur,**

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag van 11 november 2014, nummer SGR 14/3489, betreffende de onder 1.1 vermelde aanslag en beschikkingen.

Aanslag, beschikkingen, bezwaar en geding in eerste aanleg

1.1.

Aan belanghebbende is voor het jaar 2010 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 141.420 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 839. Bij gelijktijdig gegeven beschikkingen is € 26.381 aan revisierente en € 5.790 aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.2.

Bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur belanghebbendes bezwaar afgewezen.

1.3.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraken op bezwaar beroep bij de rechtbank ingesteld. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

Loop van het geding in hoger beroep

2.1.

Belanghebbende is van de uitspraak van de rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is door de griffier een griffierecht geheven van € 122. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

2.2.

De mondelinge behandelingen van de zaak hebben plaatsgehad ter zittingen van het Hof van 9 december 2015 en 6 juli 2016, gehouden te Den Haag. Partijen zijn ter beide zittingen verschenen. Tussen de mondelinge behandelingen alsmede na de tweede zitting hebben tussen partijen en het Hof briefwisselingen plaatsgevonden. De griffier heeft van het verhandelde ter zittingen processen-verbaal opgemaakt.

Het onderhavige hoger beroep is ter zittingen samen behandeld met het hoger beroep van [Y] , hierna te noemen, kenmerknummer BK-14/01698.

Hetgeen in de ene zaak is overgelegd en aangevoerd wordt geacht te zijn overgelegd en aangevoerd in de andere zaak.

Vaststaande feiten

In hoger beroep is, op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting, als tussen partijen niet in geschil dan wel door één van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1.

Belanghebbende dreef tot 1 januari 1998 samen met [Y] (hierna: [Y]) in firmaverband een onderneming onder de naam [A] . Bij akte van inbreng van 27 augustus 1998 heeft belanghebbende zijn aandeel in de onderneming met terugwerkende kracht naar 1 januari 1998 ingebracht in [B] BV (hierna: [B] BV). De vennootschap onder firma is vervolgens gestaakt. Voor de stakingswinst en de afname van de oudedagsreserve hebben belanghebbende en [Y] een direct ingaande lijfrente bedongen bij [B] BV.

3.2.

De aandelen in [B] BV zijn tot 1 maart 2010 gehouden door [C] BV (hierna: [C] BV). De aandelen in [C] BV zijn voor 50 percent in handen [D] BV, de persoonlijke houdstervennootschap van belanghebbende, en voor 50 percent in het bezit van [E] BV, de persoonlijke houdstervennootschap van [Y] .

3.3.

[C] BV heeft de aandelen in [B] BV per 1 maart 2010 verkocht aan [F] BV en [G] BV. Bij de verkoop is overeengekomen dat de lijfrenteverplichting van [B] BV jegens belanghebbende en [Y] wordt overgedragen en betaald aan [C] BV. In de “Koopovereenkomst aandelen en certificaten”, waarvan een kopie tot de gedingstukken behoort, is dienaangaande het volgende vermeld:

“Artikel 2: KOOPSOM EN BETALING

(...)

10. De lijfrente van [belanghebbende] groot € 137.350 alsmede de lijfrente van [[Y]] groot € 112.339,00, welke lijfrenten [[C] BV] op lange termijn is verschuldigd aan respectievelijk

[belanghebbende] en [[Y]], hiervoor benoemd, zullen door kopers uiterlijk ten tijde van de levering van de Aandelen aan [[C] BV] worden overgedragen en betaald.”

3.4.

Op 22 juni 2010 is een bedrag van € 130.678 bijgeschreven op de bankrekening van [D] BV met omschrijving: “Lijfrente dhr. [X]”. Uit de aangifte vennootschapsbelasting van [D] BV blijkt dat de vennootschap in haar balans per ultimo 2010 ter zake van de lijfrenteverplichting een voorziening van € 131.908 heeft opgenomen.

3.5.

Bij de vaststelling van de aanslag is het in de aangifte aangegeven belastbaar inkomen uit werk en woning gecorrigeerd met een bedrag van € 131.908 ter zake van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in de zin van artikel 3.133 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Voorts is een bedrag van € 26.381 aan revisierente en een bedrag van € 5.790 aan heffingsrente in rekening gebracht.

3.6.

Belanghebbende heeft in het onderhavige jaar een bedrag van € 3.426 aan lijfrente genoten van [D] B.V. onder inhouding van € 1.138 aan loonheffing.

Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1.

Tussen partijen is in geschil of de Inspecteur terecht een negatieve uitgave voor inkomensvoorzieningen in aanmerking heeft genomen alsmede of terecht revisierente en heffingsrente in rekening is gebracht. Belanghebbende beantwoordt de vragen ontkennend, de Inspecteur bevestigend. Indien de vorige vraag bevestigend wordt beantwoord is in geschil of het bedrag van € 3.426 aan lijfrente terecht tot het inkomen is gerekend.

4.2.

Voor de standpunten van partijen verwijst het Hof naar de stukken van het geding.

Conclusies van partijen

5.1.

Het hoger beroep van belanghebbende strekt tot primair vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vernietiging van de beschikkingen en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 9.512 onder handhaving van de overige elementen van de aanslag. Subsidiair strekt het hoger beroep van belanghebbende tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar

inkomen uit werk en woning van € 137.994 en dienovereenkomstige wijziging van de beschikking heffingsrente.

5.2.

De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

Oordeel van de rechtbank

6. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard en daartoe het volgende overwogen, waarbij de rechtbank belanghebbende als eiser en de Inspecteur als verweerder heeft aangeduid.:

“Beoordeling van het geschil

12. Volgens de koopovereenkomst zou de lijfrenteverplichting worden overgedragen aan [C] BV. Uit de stukken blijkt evenwel dat de lijfrenteverplichting is overgedragen aan [D] BV, de persoonlijke houdstervennootschap van eiser. Ter zitting is dit ook door eiser bevestigd. Hoewel er geen uitvoering is gegeven aan de koopovereenkomst - daarin is immers bepaald dat de lijfrenteverplichting aan [C] BV wordt overgedragen -, heeft er derhalve wel een overdracht van de lijfrenteverplichting plaatsgevonden. [D] BV is echter geen toegelaten verzekeraar als bedoeld in artikel 3.126 van de Wet IB 2001. Ingevolge artikel 3.126, eerste lid, letter a, onder 2, van de Wet IB 2001 kan een in Nederland wonende natuurlijke persoon (uitgezonderd de echtgenoot) of een in Nederland gevestigd lichaam als toegelaten verzekeraar worden aangemerkt indien de lijfrenteverplichting is bedongen als tegenprestatie voor de overdracht aan die natuurlijke persoon respectievelijk dat lichaam van een onderneming of een gedeelte van een onderneming. De stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat daarvan in het onderhavige geval geen sprake is. De lijfrenteverplichting is niet bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van de onderneming of een gedeelte van de onderneming aan [D] BV. De onderneming is immers in zijn geheel verkocht aan [F] BV en [G] BV. Daar komt bij dat, naar eiser zelf in zijn beroepschrift stelt, [D] BV altijd al de leidinggevende taken ten aanzien van [C] BV, [B] BV en andere vennootschappen heeft uitgevoerd. Nog daargelaten de vraag of deze managementactiviteit een zelfstandig deel van een onderneming vormt, is er dus ook geen sprake van een overdracht van deze activiteit aan [D] BV. Gelet op het bepaalde in artikel 3.133, eerste lid en tweede lid, aanhef en onder g, van de Wet IB 2001 juncto artikel 3.137, eerste lid, van de Wet IB 2001 heeft verweerder dan ook terecht tot het bedrag van de waarde in het economisch verkeer van de aanspraak negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen en is de revisierente terecht in rekening gebracht.

13. De rechtbank verwerpt voorts de stelling dat sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen. De enkele omstandigheid dat de structuur er uiteindelijk hetzelfde uitziet, maakt niet dat sprake is van feitelijk en rechtens gelijke gevallen. Immers, de totstandkoming van de structuur is geheel anders. Hierbij neemt de rechtbank in aanmerking dat het in deze gaat om strikte regelgeving, welke als doel heeft misbruik te voorkomen en waarvan om die reden niet zomaar kan worden afgeweken. De wijze waarop een en ander wordt gestructureerd is daarom wel degelijk van belang. Dat, zoals eiser stelt, de Belastingdienst in het onderhavige geval uiteindelijk niets tekort komt, maakt dit, wat er overigens zij van de juistheid van die stelling, niet anders.

14. Verweerder heeft de in rekening gebrachte heffingsrente berekend met inachtneming van artikel 30f van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Gesteld noch gebleken is dat het bedrag aan heffingsrente niet juist is berekend. Nu eiser geen aparte grieven heeft aangevoerd tegen de beschikking heffingsrente en de rechtbank ook overigens niet is gebleken dat verweerder met het opleggen van de beschikking heffingsrente in strijd zou hebben gehandeld met het toepasselijke recht, zal zij de beschikking heffingsrente in stand laten.

15. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

Proceskosten

16. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.”

Beoordeling van het hoger beroep

7.1.

Vaststaat dat het onderhavige lijfrenterecht in 1998 is bedongen als (onderdeel van de) tegenprestatie voor de overdracht van belanghebbende van de door hem in firmaverband gedreven onderneming aan [B] B.V. De daarvoor verschuldigde premie (ten bedrage van, omgerekend, € 157.979) is ten laste gekomen van de door belanghebbende behaalde stakingswinst.

Met de overdracht van de lijfrenteverplichting door [B] B.V. aan de onderscheiden persoonlijke houdstermaatschappijen van belanghebbende en [Y] en de verkoop van de aandelen in [B] B.V. is de band tussen de lijfrenteverplichting en de overgedragen onderneming verbroken waardoor niet langer wordt voldaan aan de voorwaarden waaronder de lijfrentevrijstelling is genoten. Er doet zich derhalve een omstandigheid voor als bedoeld in artikel 3.133, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Als gevolg daarvan treedt de maatregel van artikel 3.133, eerste lid, jo artikel 3.137 Wet IB 2001 in werking. De stelling van belanghebbende dat een deel van de eertijds in firmaverband gedreven onderneming is voortgezet binnen de belangengroep van de persoonlijke houdstermaatschappijen waardoor slechts een gedeelte van de waarde van lijfrenterecht in de heffing kan worden betrokken, heeft hij tegenover de weerspreking ervan door de Inspecteur, met al hetgeen belanghebbende, na daartoe door het Hof in de gelegenheid te zijn gesteld, dienaangaande heeft aangevoerd, niet aannemelijk gemaakt.

7.2.

De maatregel als hiervoor bedoeld bestaat erin dat de waarde in het economische verkeer van het recht op lijfrenten op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan dat waarop zich de omstandigheid als bedoeld in artikel 3.133, tweede lid (in casu onderdeel i) Wet IB 2001 voordoet als negatieve uitgave voor inkomensvoorziening tot het belastbare inkomen wordt gerekend. Tussen partijen is niet in geschil dat die waarde € 131.908 bedraagt.

Ingevolge artikel 30i, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) is voorts revisierente verschuldigd die in het onderhavige geval 20 percent bedraagt van de belasting verschuldigd over de negatieve uitgave.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur met de vaststelling van de aanslag op zich genomen op juiste wijze uitvoering gegeven aan de hiervoor genoemde bepalingen. Het betoog van belanghebbende dat te dezen geen sprake is van misbruik en dat de lijfrenteverplichting op reguliere wijze wordt afgewikkeld, doet hier niet aan af.

7.3.

Met betrekking tot het door belanghebbende subsidiair ingenomen standpunt dat – uitgaande van de rechtmatigheid van het in de heffing betrekken van de waarde van het lijfrenterecht en het in rekening brengen van de revisierente – het in de heffing betrekken van de na overdracht uit het lijfrenterecht voortvloeiende uitkeringen leidt tot dubbele heffing en dat deze uitkeringen mitsdien buiten aanmerking dienen te blijven tot het moment waarop zij het als negatieve uitgave in aanmerking genomen bedrag te boven gaan, overweegt het Hof het volgende.

Ingevolge artikel 3.107a Wet IB 2001 worden voor het bepalen van de omvang van belastbare periodieke uitkering en verstrekking als bedoeld in artikel 3.100, eerste lid, onderdeel b, ingevolge een overeenkomst ter zake waarvan de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de betaalde premies en bedragen geheel of gedeeltelijk niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen, op de termijn of uitkering tot het in het tweede lid aangegeven maximum in mindering gebracht de betaalde premies en bedragen waarvan aannemelijk is dat die niet als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen en voor zover die in mindering te brengen premies en bedragen niet reeds bij een eerdere termijn of uitkering in mindering zijn gebracht. Het hiervoor gememoreerde maximum bedraagt voor het onderhavige jaar € 2.269.

Vaststaat dat de initiële premie voor het onderhavige lijfrenterecht ten laste is gebracht van de stakingswinst. Daartegenover staat dat met het in de heffing betrekken van de waarde van het lijfrenterecht op de voet van artikel 3.133 juncto 3.137 Wet IB 2001 de facto de aftrek geheel wordt teruggenomen. Naar het oordeel van het Hof is het in overeenstemming met doel en strekking van artikel 3.107a Wet IB 2001 – en zo niet: brengt een redelijke wetstoepassing met zich mee – dat genoemde bepaling te dezen toepassing vindt en dat van de door [D] BV ontvangen lijfrente-uitkering ten bedrage van € 3.426 het bedrag van € 2.269 buiten aanmerking blijft. Voor een verdergaande vermindering ziet het Hof, gelet op de te dezen door de wetgever gekozen uitgangspunten, geen grond.

7.4.

Met inachtneming van hetgeen hiervoor is overwogen komt het Hof tot de conclusie dat het hoger beroep van belanghebbende ten dele gegrond is en dat het vastgestelde belastbare inkomen uit werk en woning dient te worden verminderd met € 2.269. Het Hof zal hierna dienovereenkomstig beslissen.

Proceskosten en griffierecht

8.1.

Het Hof acht termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten. Het Hof stelt deze kosten, op de voet van artikel 8:75 van de

Algemene wet bestuursrecht in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) en de daarbij behorende bijlage, vast op € 2.480 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor de rechtbank en voor het Hof (5 punten à € 496 x 1 (gewicht van de zaak)) en € 244 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand in de bezwaarfase (1 punt à € 246 x 1 (gewicht van de zaak)), in totaal derhalve op € 2.726.

Wegens samenhang als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van het Besluit, met de zaak met nummer 14/01698 komt van dit bedrag de helft aan belanghebbende toe.

Voor een hogere vergoeding acht het Hof geen termen aanwezig.

8.2.

Voorts dient aan belanghebbende het voor de behandeling voor de rechtbank gestorte griffierecht van € 45, alsmede het voor de behandeling in hoger beroep gestorte griffierecht van € 122 te worden vergoed.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank,
- vernietigt de uitspraak op bezwaar,
- vermindert de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 139.151 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 839,
- wijzigt de beschikking heffingsrente dienovereenkomstig,
- handhaaft de beschikking revisierente,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 1.363,
- gelast de Inspecteur aan belanghebbende een bedrag van € 167 aan griffierecht te vergoeden.

Deze uitspraak is vastgesteld door mr. J.J.J. Engel, mr. G.J. van Leijenhorst en mr. W.A.P. Nieuwenhuizen, in tegenwoordigheid van de griffier mr. Y. Postema. De beslissing is op 28 december 2016 in het openbaar uitgesproken.