

ECLI:NL:RBGEL:2019:2471

Instantie	Rechtbank Gelderland
Datum uitspraak	05-06-2019
Datum publicatie	11-06-2019
Zaaknummer	AWB - 18 _ 4315
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Vpb, waardering stamrechtverplichting. Rekenrente.

Verweerder is op grond van artikel 3.29 van de Wet IB 2001 in samenhang met artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verplicht om bij de waardering van de stamrechtverplichting een rekenrente van vier procent te hanteren. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 3.29 van de Wet IB 2001 blijkt dat de wetgever heeft onderkend dat de in de markt gebruikelijke rekenrente voor de waardering van pensioenverplichtingen en andere soortgelijke verplichtingen lager kan zijn dan vier procent. De wetgever heeft dus voorzien en aanvaard dat de toepassing van een rekenrente van vier procent ertoe kan leiden dat een gedeelte van een tegen de waarde in het economisch verkeer aangegane stamrechtverplichting verplicht ten gunste van de winst vrijvalt. Niet in geschil is dat deze waarderingwijze in strijd is met het realiteitsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel nu deze ertoe leidt dat een ongerealiseerde winst wordt genomen. Maar artikel 3.29 van de Wet IB 2001 schakelt het goede koopmansgebruik van artikel 3.25 van de Wet IB 2001 uit. De wetgever heeft doelbewust besloten om de aftrek van de lasten van een stamrechtverplichting, in afwijking van goedkoopmansgebruik, naar latere jaren te verschuiven. Het toetsingsverbod in artikel 120 van de Grondwet en artikel 11 van de Wet algemene bepalingen staat eraan in de weg dat de rechter de innerlijke juistheid of de billijkheid van een wet in formele zin beoordeelt. De rechtbank zal daarom niet ingaan op de beroepsgronden dat de toepassing van artikel 3.29 van de Wet IB 2001 niet redelijk is, in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur of in strijd met artikel 94 van de Grondwet.

Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 12-06-2019
--------------	--

Uitspraak

RECHTBANK GELDERLAND

Zittingsplaats Arnhem

Belastingrecht

zaaknummer: AWB 18/4315

uitspraak van de meervoudige belastingkamer van 5 juni 2019

in de zaak tussen

[X] B.V., te [Z] , eiseres

(gemachtigde: drs. [gemachtigde]),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Almere, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres voor het jaar 2010 een aanslag vennootschapsbelasting opgelegd, berekend naar een belastbaar bedrag van € 28.281. Tevens is bij beschikking € 555 aan heffingsrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 25 mei 2018 de aanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd.

Eiseres heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld.

Verweerder heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend. Eiseres heeft vóór de zitting een pleitnota ingediend. Deze pleitnota is in afschrift verstrekt aan verweerder.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 9 mei 2019. Namens eiseres is haar gemachtigde verschenen en drs. [A] . Namens verweerder zijn verschenen mr. [gemachtigde] bijgestaan door [B] .

Overwegingen

1. Aan eiseres' bestuurder en enig aandeelhouder (hierna: de dga) is in verband met de beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst met een derde een ontslagvergoeding van € 268.032,58 toegekend. Deze vergoeding is in eiseres ondergebracht als koopsom voor een stamrecht. Bij overeenkomst van 30 april 2010 is de dga met eiseres overeengekomen dat eiseres hem met ingang van 20 maart 2021

jaarlijks een levenslange uitkering van € 20.654 bruto betaalt.

2. Eiseres heeft bij de aangifte Vennootschapsbelasting (Vpb) over het jaar 2010 de stamrechtverplichting gewaardeerd op € 272.984 (waarde stamrechtverplichting € 260.179 vermeerderd met een kostenopslag van € 12.805). Eiseres heeft de waarde van de stamrechtverplichting berekend met een actuariële methode waarbij zij een rekenrente van drie procent heeft gehanteerd.

3. Verweerder heeft de waarde van de stamrechtverplichting gecorrigeerd naar € 229.913 (waarde stamrechtverplichting € 217.252 vermeerderd met een kostenopslag van € 12.661). Verweerder stelt zich op het standpunt dat op grond van artikel 3.29 Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) bij de waardering van de stamrechtverplichting moet worden uitgegaan van een rekenrente van vier procent.

4. Eiseres heeft de Minister van Financiën gevraagd om de hardheidsclausule van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) toe te passen. Bij brief van 17 oktober 2018 heeft de Minister dat verzoek geweigerd.

Geschil

5. Tussen partijen is niet in geschil dat de stamrechtverplichting is aan te merken als een 'soortgelijke verplichting' in de zin van artikel 3.29 van de Wet IB 2001.

6. In geschil is of verweerder de in de aangifte opgegeven balanswaarde van de stamrechtverplichting terecht heeft gecorrigeerd. Meer in het bijzonder is in geschil of verweerder bij de waardering van die verplichting, met toepassing van artikel 3.29 van de Wet IB 2001, terecht een rekenrente heeft gehanteerd van vier procent.

Ontvankelijkheid beroep

7. Niet in geschil is dat de uitspraak op bezwaar bekend is gemaakt op de dagtekening daarvan zodat de beroepstermijn eindigde op 6 juli 2018. Eiseres stelt dat zij het beroepschrift van 3 juli 2018 ter post heeft bezorgd op 4 juli 2018. Deze postzending heeft de rechtbank niet bereikt. Bij brief van 30 juli 2018 heeft eiseres een kopie van het beroepschrift van 3 juli 2018 overgelegd en een bewijs van aangetekende verzending aan de rechtbank, via PostNL, op 4 juli 2018. De rechtbank heeft deze stukken op 31 juli 2018 ontvangen. De rechtbank heeft aldus het beroepschrift ontvangen op 31 juli 2018.

8. Nu het beroepschrift niet binnen een week na het einde van de beroepstermijn is ontvangen is het beroep in beginsel niet-ontvankelijk op grond van artikel 6:9 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb). De termijnoverschrijding is echter, op grond van artikel 6:11 van de Awb, verschoonbaar omdat niet geoordeeld kan worden dat eiseres in verzuim is. Eiseres heeft immers aannemelijk gemaakt dat het beroepschrift voor het einde van de beroepstermijn ter post is bezorgd. Dat dit de rechtbank nooit heeft bereikt is kennelijk te wijten aan een in de sfeer van PostNL gelegen omstandigheid van zodanig abnormale aard, dat deze niet aan eiseres kan worden toegerekend. De rechtbank verwijst hiervoor naar een arrest van de Hoge Raad van 14 maart 2008.¹ De rechtbank acht het beroep dan ook ontvankelijk.

Beoordeling van het geschil

9. Eiseres betoogt dat verweerder artikel 3.29 van de Wet IB 2001 buiten toepassing had moeten laten. In 2010 bedroeg de zakelijke rente drie procent. Eiseres heeft dat percentage gehanteerd bij

de waardering van de stamrechtverplichting. Indien de in artikel 3.29 Wet IB 2001 voorgeschreven rente van vier procent wordt gehanteerd ontstaat er winst terwijl die niet gemaakt is. Artikel 3.29 van de Wet IB 2001 is in strijd met artikel 104 van de Grondwet en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur nu toepassing daarvan betekent dat belasting wordt geheven over niet bestaande winst. Verder is de heffing in strijd met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM). Toepassing van artikel 3.29 van de Wet IB 2001 is verder in strijd met het beginsel van goedkoopmansgebruik. Volgens het realiteitsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel hoeven winsten immers pas verantwoord te worden als deze werkelijk behaald zijn.

10. Volgens verweerder bevat artikel 3.29 van de Wet IB 2001 een dwingende fiscale waarderingsregel waarvan niet kan worden afgeweken. Hierdoor is het niet mogelijk om de stamrechtverplichting met inachtneming van een lagere rekenrente dan vier procent te waarderen. Evenmin is toegestaan om een aparte voorziening op te nemen die het verschil tussen de commerciële en fiscale waardering opheft.

11. De rechtbank overweegt over de beroepsgronden als volgt.

12. Verweerder is op grond van artikel 3.29 van de Wet IB 2001 in samenhang met artikel 8, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verplicht om bij de waardering van de stamrechtverplichting een rekenrente van vier procent te hanteren. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 3.29 van de Wet IB 2001 blijkt dat de wetgever heeft onderkend dat de in de markt gebruikelijke rekenrente voor de waardering van pensioenverplichtingen en andere soortgelijke verplichtingen lager kan zijn dan vier procent.² De wetgever heeft dus voorzien en aanvaard dat de toepassing van een rekenrente van vier procent ertoe kan leiden dat een gedeelte van een tegen de waarde in het economisch verkeer aangegane stamrechtverplichting verplicht ten gunste van de winst vrijvalt. Niet in geschil is dat deze waarderingswijze in strijd is met het realiteitsbeginsel en het voorzichtigheidsbeginsel nu deze ertoe leidt dat een ongerealiseerde winst wordt genomen. Maar artikel 3.29 van de Wet IB 2001 schakelt het goede koopmansgebruik van artikel 3.25 van de Wet IB 2001 uit. De wetgever heeft doelbewust besloten om de aftrek van de lasten van een stamrechtverplichting, in afwijking van goedkoopmansgebruik, naar latere jaren te verschuiven.

13. Het toetsingsverbod in artikel 120 van de Grondwet en artikel 11 van de Wet algemene bepalingen staat eraan in de weg dat de rechter de innerlijke juistheid of de billijkheid van een wet in formele zin beoordeelt. De rechtbank zal daarom niet ingaan op de beroepsgronden dat de toepassing van artikel 3.29 van de Wet IB 2001 niet redelijk is, in strijd met de beginselen van behoorlijk bestuur of in strijd met artikel 94 van de Grondwet.

14. De rechtbank overweegt over eiseres' beroep op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM als volgt. Uit vaste rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens volgt dat belastingheffing is te beschouwen als regulering van eigendom in de zin van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (vgl. r.o. 3.8.1 van HR 3 april 2009, nr. 42467, ECLI:NL:HR:2009:BC2816). Dat artikel houdt in dat elke inbreuk door de Staat op het ongestoorde genot van eigendom van een natuurlijk of rechtspersoon in overeenstemming met het nationale recht dient te zijn. Deze rechtsgeldigheid veronderstelt dat het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening is. In artikel 1 van het Eerste Protocol ligt eveneens besloten dat de inbreuk een legitiem doel in het algemeen belang dient na te streven. Ten slotte brengt artikel 1 van het Eerste Protocol mee dat een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom slechts is toegestaan indien er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist het bestaan van een redelijke verhouding ("fair balance") tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de betrokken persoon wordt getroffen door een individuele en buitensporige last. Waar het gaat om de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keuze van de middelen om dit belang te dienen, komt de wetgever een ruime

beoordelingsvrijheid toe. De door de wetgever gemaakte afweging dient te worden gerespecteerd, tenzij deze elke redelijke grond ontbeert.

15. De rechtbank is van oordeel dat artikel 3.29 van de Wet IB 2001 voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar is in de uitoefening.

16. Voorts is met de desbetreffende wettelijke bepalingen een legitiem doel in het algemeen belang gediend. De rechtbank neemt daarbij in aanmerking dat de wetgever in het kader van het belastingplan 2014 de oplossingsrichting heeft onderzocht om de fiscale pensioenverplichting op commerciële basis te berekenen en daarbij het volgende heeft overwogen »:

“Belangrijk punt is bovendien dat deze optie [fiscale waardering van de pensioenverplichting op commerciële grondslagen; rb.] forse negatieve budgettaire consequenties heeft. Naar het zich laat aanzien zal dit bij de huidige rentestand een totale budgettaire derving van € 10 miljard met zich brengen, waarvan € 950 miljoen in het eerste jaar. De fiscale hoogte van de pensioenverplichting zal immers onder de huidige omstandigheden fors toenemen als de fiscale waardering zou moeten plaatsvinden op basis van commerciële uitgangspunten. In dat geval zal, als de marktrente boven de vier procent uitstijgt, zich een tegenovergesteld effect voordoen (aangenomen dat fiscaal steeds de commerciële waarde leidend is).”

17. Naar het oordeel van de rechtbank is de wetgever met het uitvaardigen van de in dit geding toepasselijke wettelijke bepalingen aldus niet getreden buiten de hem toekomende ruime beoordelingsmarge en is er geen sprake van een schending van de fair balance op regelniveau.

18. De rechtbank toetst ten slotte of in het geval van eiseres sprake is van een individuele en buitensporige last. Indien dat het geval is, kan de aan eiseres opgelegde aanslag ondanks de aan de wetgever toekomende ruime beoordelingsmarge niet in stand blijven. Bij deze beoordeling dient de totale inkomens- en vermogenspositie van eiseres in de beschouwing te worden betrokken. Tijdens de zitting is namens eiseres betoogd dat de belastingheffing buitensporig is nu zij geen economische activiteit ontplooit. Eiseres heeft geen stukken over gelegd over dit nader ingenomen standpunt. Reeds hierom kan niet worden geoordeeld dat de bestreden heffing over de vrijval van de stamrechtverplichting kwalificeert als een individuele en buitensporige last.

19. Voor zover eiseres het niet eens is met de weigering door de Minister van Financiën om de hardheidsclausule van artikel 63 van de AWR toe te passen, valt deze grond buiten het kader van het geding. Immers is die beslissing niet het onderwerp van deze beroepsprocedure. Ter voorlichting van eiseres overweegt de rechtbank dat de weigering om de hardheidsclausule toe te passen geen voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van artikel 26 van de AWR inhoudt.

20. Gelet op het voorgaande dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

21. Nu eiseres geen afzonderlijke beroepsgronden tegen de in rekening gebrachte heffingsrente heeft aangevoerd dient ook het beroep tegen de beschikking heffingsrente ongegrond te worden verklaard.

22. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. B.J. Zippelius, voorzitter, mr. A.M.F. Geerling en mr. R. van der Struijk, rechters, in tegenwoordigheid van mr. L.A. Aalbersberg, griffier. De beslissing is in het openbaar

uitgesproken op: 5 juni 2019

griffier

voorzitter

Afschrift verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.

¹ ECLI:NL:HR:2008:BC6556

² Zie onderdeel 3.2.1 van een arrest van de Hoge Raad van 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3082

³ Kamerstukken II, 2013-2014, 33 752, nr. 75, p. 6-7
