

# ECLI:NL:GHSHE:2024:2863

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	11-09-2024
Datum publicatie	21-01-2025
Zaaknummer	22/01196
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2022:2591, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Artikel 8:61 Awb. Het proces-verbaal van het onderzoek ter zitting is de enige kenbron van hetgeen ter zitting bij de rechtbank is voorgevallen en de vastlegging in en vaststelling van het proces-verbaal zijn voorbehouden aan de rechtbank. In zoverre is de stelling van belanghebbende dat het proces-verbaal dwingend bewijs oplevert juist. Mitsdien gaat het hof ervan uit dat het proces-verbaal van de zitting een juiste weergave is van hetgeen de inspecteur tijdens het onderzoek op de zitting bij de rechtbank heeft gezegd en neemt het hof dit voor waar aan. (ECLI:NL:HR:2011:BQ2098 en ECLI:NL:HR:2014:838). De pensioen- en lijfrenteaanspraken zijn in 2015 formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid zijn geworden. De aanslag is eerder te laag dan te hoog vastgesteld.
Wetsverwijzingen	Algemene wet bestuursrecht 8:61
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD) 2025012206 V-N Vandaag 2025/102 FutD 2025-0168 NLF 2025/0222 V-N 2025/9.1.1

## Uitspraak

### GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Nummer: 22/1196

### Uitspraak op het hoger beroep van

#### de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de inspecteur,

tegen de tussenuitspraak van 11 januari 2022 en de einduitspraak van 12 mei 2022 van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank), beide met nummer BRE 20/8165, in het geding tussen de inspecteur en

[belanghebbende] ,

wonend in Spanje, domicilie gekozen hebbend te [plaats 1] ,

hierna: belanghebbende,

en

**de Staat (de minister van Justitie en Veiligheid),**

hierna: de minister.

## **1 Ontstaan en loop van het geding**

- 1.1. De inspecteur heeft de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar 2015 opgelegd. Tevens is bij beschikking belastingrente in rekening gebracht en is bij beschikking revisierente in rekening gebracht.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard.
- 1.4. De inspecteur heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Met toestemming van het hof heeft de inspecteur gerepliceerd. Belanghebbende heeft daarop gedupliceerd.
- 1.6. De inspecteur heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn doorgestuurd naar belanghebbende.
- 1.7. De zitting heeft plaatsgevonden op 1 maart 2024 in s-Hertogenbosch. Daar zijn verschenen, als gemachtigden van belanghebbende [gemachtigde 1] en [gemachtigde 2] , en, namens de inspecteur, [inspecteur 1] en [inspecteur 2] .
- 1.8. Belanghebbende heeft tijdens de zitting een pleitnota voorgelezen en exemplaren daarvan overgelegd aan het hof en aan de andere partij.
- 1.9. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.10. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak aan partijen wordt verzonden.

## **2 Feiten**

- 2.1. Belanghebbende had een 100%-belang in [A BV] (hierna: [A BV] ). [A BV] hield 100% van de aandelen in [B BV] (hierna: [B BV] ). Belanghebbende was bestuurder van beide vennootschappen (hierna samen: de B.V.'s). [B BV] hield 100% van de aandelen in de Spaanse vennootschap [C SL] (hierna: de Spaanse deelneming).

- 2.2. De zetel van de B.V.'s is per 1 augustus 2015 naar België verplaatst (hierna: de zetelverplaatsing). Belanghebbende is op 5 augustus 2015 naar Spanje geëmigreerd samen met zijn partner (hierna: de partner). Tot die datum waren zij woonachtig in Nederland.
- 2.3. Belanghebbende was eerder in Nederland werkzaam als fiscalist. In Spanje was belanghebbende werkzaam als beleggingsspecialist en genoot een onregelmatig inkomen. De partner had in Nederland een onderneming, die werd uitgeoefend in een winkelpand in [plaats 2] dat in eigendom was van belanghebbende en/of de partner (hierna: het winkelpand). Op 5 augustus 2015 is een overeenkomst gesloten om de onderneming via huurkoop over te dragen aan een derde, met als overdrachtsdatum 1 oktober 2015, waarbij het winkelpand is verhuurd.
- 2.4. Belanghebbende was tot de datum van emigratie woonachtig in de woning aan de [adres] te [plaats 2] (hierna: de woning). De woning is in 2004 gekocht voor 1.975.000, gefinancierd met een lening van [A BV] . Voor deze lening is geen recht van hypotheek gevestigd ten behoeve van de [A BV] . Na de aankoop is fors geïnvesteerd in de woning en tuinaanleg.
- 2.5. Belanghebbende is op 23 december 2005 en 22 juli 2009 overeenkomsten van geldlening aangegaan met een bank (hierna: de bank), waarbij ten behoeve van de bank het recht van hypotheek op de woning is gevestigd voor een bedrag van in totaal 2.000.000. Van de lening heeft belanghebbende in totaal 1.150.000 opgenomen. Daarvan is 150.000 aangewend voor de koop van het winkelpand en 1.000.000 gebruikt voor de woning.
- 2.6. Belanghebbende heeft de woning wegens de voorgenomen emigratie naar Spanje in 2014 te koop gezet voor 2.750.000.
- 2.7. Belanghebbende was in 2015 eigenaar van een studio in [plaats 3] (hierna: de studio). De studio is verkocht in 2017 voor 75.000.
- 2.8. Belanghebbende heeft in ieder van de B.V.'s een oudedagsvoorziening - pensioen en/of lijfrente - opgebouwd.
- 2.9. In het fiscaal rapport aangifte vennootschapsbelasting 2015 van [A BV] van 18 februari 2020 is als commerciële balans vermeld:

Commerciële balans	1 januari 2015	1 augustus 2015
Deelneming [B BV]	18.151	1.309.262
Vordering op belanghebbende	2.650.224	2.676.797
Effecten	6.000	6.000
Liquide middelen	<u>62.867</u>	<u>28.940</u>
Totaal activa	2.737.242	4.021.099
Aandelenkapitaal	18.165	18.165
Winstreserve	<u>1.618.319</u>	<u>2.876.491</u>
Totaal ondernemingsvermogen	1.636.484	2.894.656
Lijfrente- en pensioenverplichtingen	<u>1.100.758</u>	<u>1.126.443</u>
Totaal passiva	2.737.242	4.021.099

- 2.10. De inspecteur heeft als commerciële balans per 1 augustus 2015 van [A BV] de volgende opstelling gegeven:

Commerciële balans	1 augustus 2015

Deelneming [B BV] 1.288.740 -/- 130.198 =	1.158.542
Vordering op belanghebbende	2.676.797
Effecten	6.000
Liquide middelen	<u>28.940</u>
Totaal activa	3.870.279
Aandelenkapitaal + winstreserve	428.993
Lijfrente- en pensioenverplichtingen	<u>3.441.286</u>
Totaal passiva	3.870.279

- 2.11. In de aangifte vennootschapsbelasting over 2015 van [B BV] is vermeld een eigen vermogen van 763.704 en een lijfrente- en pensioenverplichting van 345.305 per 1 januari 2015.
- 2.12. De inspecteur heeft in zijn nader stuk van 14 februari 2024 in een overzicht het privévermogen van belanghebbende uiteengezet zoals dat vlak voor emigratie was opgebouwd:

<b>Bezittingen</b>		<b>Schulden</b>	
Woning	2.750.000	Schulden [A BV]	2.676.797
Belang [A BV] 428.993 +/- belastinglatentie 79.654 =	508.647	Schuld [B BV]	100.000
Overige bezittingen	<u>120.911</u>	[bank]	<u>1.000.000</u>
Totaal	3.379.558		3.776.799

- 2.13. Belanghebbende heeft voor het jaar 2015 aangifte IB/PVV gedaan naar een inkomen uit werk en woning van 6.544 negatief. Daarbij is een bedrag aan loonheffing aangegeven van 2.080. Het bedrag van 6.544 is opgebouwd uit loon van 4.000 en inkomen uit woning van 10.544 negatief. Dit laatste inkomen is opgebouwd uit een eigenwoningforfait van 4.331 en eigenwoningrente van 14.875 negatief op de lening van [A BV]. Het aangegeven bedrag voor het eigenwoningforfait is gebaseerd op een WOZ-waarde van 1.380.000. In de aangifte is verder vermeld een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van nihil als gevolg van een negatieve rendementsgrondslag. Tegenover bezittingen van 120.911 stonden schulden (vóór toepassing van de drempel) van 1.600.224. Het aangegeven bedrag aan schulden bestond uit een schuld van 1.000.000 aan de [bank] en voor het overige uit schulden aan de B.V.'s. Verder zijn in de aangifte te conserveren inkomens voor de volgende posten aangegeven voor de waardes op het moment van emigratie: 1.638.884 respectievelijk 377.367 voor de opbouwde pensioenaanspraak bij [A BV] respectievelijk [B BV], 104.827 voor de opgebouwde lijfrente bij [A BV] en 1.166.147 als vervreemdingsvoordeel bij emigratie over zijn aanmerkelijk belang in [A BV]. De aanslag is opgelegd met dagtekening 15 februari 2019.
- 2.14. Op 26 maart 2020 verstrekte belanghebbende (actuariële) berekeningen van de bij [A BV] opgebouwde pensioen- en lijfrenteaanspraken.
- 2.15. De commerciële waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken omstreeks 1 augustus 2015 bij [A BV] is 3.441.286 ( 2.286.568 pensioenaanspraak + 1.154.718 lijfrenteaanspraak). De commerciële waarde van de pensioenaanspraken omstreeks 1 augustus 2015 bij [B BV] is 190.635. In totaal 3.441.286 + 190.635 = 3.631.921. De totale commerciële waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken per 1 januari 2015 is 3.293.593.

### 3 Geschil en conclusies van partijen

- 3.1. Het geschil betreft in hoger beroep uitsluitend nog het antwoord op de volgende vragen:

I. Is de inspecteur gebonden aan de vastlegging in het proces-verbaal van de zitting op 7 oktober 2021 bij de rechtbank dat de inspecteur voor de beantwoording van de vraag of de pensioen- en lijfrenteaanspraken formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid zijn geworden<sup>1</sup> door hem uitgegaan wordt van de fiscale waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken?

II. Zijn de pensioen- en lijfrenteaanspraken tussen 31 december 2014 en 5 augustus 2015 formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid geworden?

III. Indien vraag II ontkennend moet worden beantwoord: Als de pensioen- en lijfrenteaanspraken vóór 2015 formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid geworden en de aanspraken op die grond eerder in de heffing hadden moeten worden betrokken kan dan toch nog in 2015 worden geheven?<sup>2</sup>

IV. Indien vraag II of III bevestigend moet worden beantwoord: staat het gelijkheidsbeginsel in de weg aan heffing?

V. Indien vraag II of III bevestigend en vraag IV ontkennend moeten worden beantwoord: Welk bedrag moet in aanmerking worden genomen ter zake van de pensioen- en lijfrenteaanspraken?

3.2. De inspecteur concludeert tot vernietiging van de tussen- en einduitspraak van de rechtbank en tot ongegrondverklaring van het bij de rechtbank ingestelde beroep. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de tussen- en einduitspraak van de rechtbank.

## **4 Gronden**

### **Ten aanzien van het geschil**

#### *Vraag I*

4.1. De inspecteur stelt dat de weergave in het proces-verbaal van de rechtbank van de zitting van 7 oktober 2021 onjuist is met betrekking tot de volgende passage:

“Voor de beoordeling of er voldoende dekking is voor de pensioen- of lijfrentevoorziening wordt in beginsel gekeken naar de fiscale waarde van de voorzieningen. Dat is om praktische redenen omdat we niet over andere gegevens beschikken.”

4.2. Belanghebbende heeft betoogd dat het proces-verbaal dwingend bewijs oplevert van hetgeen de inspecteur tijdens het onderzoek op de zitting bij de rechtbank heeft gezegd en dat wijziging van het standpunt van de inspecteur in hoger beroep in strijd is met de goede procesorde.

4.3. De rechtbank heeft aan de onder 4.1 vermelde passage in de tussenuitspraak de volgende conclusie verbonden:

“3.13. Wat betreft de stelling over het feitelijk voorwerp van zekerheid worden van de aanspraken overweegt de rechtbank als volgt. De inspecteur heeft desgevraagd ter zitting verklaard dat voor de beoordeling of er voldoende dekking is voor de pensioen- of lijfrentevoorziening, in beginsel wordt gekeken naar de fiscale waarde van de voorzieningen. Mede gelet op het gelijkheidsbeginsel ziet de rechtbank geen aanleiding om daarvan af te wijken.”

4.4. In het proces-verbaal van de rechtbank van de zitting van 7 april 2022 is vermeld:

“Met betrekking tot de opmerkingen van de inspecteur dat in het proces-verbaal van de vorige zitting i) een schrijffout staat (de inspecteur genoemd waar het een stelling van belanghebbende betreft) en

ii) een verkeerde weergave van het ter zitting gezegde is opgenomen, houdt de rechtbank partijen voor dat opmerking i) terecht is en dat de rechtbank naar aanleiding van opmerking ii) geen aanleiding heeft gezien om het proces-verbaal te rectificeren.”

4.5. Het hof stelt voorop dat het proces-verbaal van het onderzoek ter zitting de enige kenbron is van hetgeen ter zitting bij de rechtbank is voorgevallen en dat de vastlegging in en vaststelling van het proces-verbaal zijn voorbehouden aan de rechtbank.<sup>3</sup> In zoverre is de stelling van belanghebbende dat het proces-verbaal dwingend bewijs oplevert juist. Mitsdien gaat het hof ervan uit dat de onder 4.1 vermelde passage een juiste weergave is van hetgeen de inspecteur tijdens het onderzoek op de zitting bij de rechtbank heeft gezegd en neemt het hof dit voor waar aan. Anders dan de inspecteur stelt staat het hem in hoger beroep niet vrij een standpunt in te nemen dat anders is dan een uitdrukkelijk en ondubbelzinnig ingenomen standpunt dat volgt uit het proces-verbaal van de zitting bij rechtbank.

4.6. Het hof is evenwel van oordeel dat de door de rechtbank onder 4.3 vermelde aan de, onder 4.1 vermelde, passage verbonden conclusie dat op grond van het gelijkheidsbeginsel moet worden uitgegaan van de fiscale waarde van de voorziening niet gedragen wordt door die passage.

4.7. In de onder 4.1 vermelde passage staat vermeld dat de inspecteur heeft gezegd dat in beginsel wordt gekeken naar de fiscale waarde van de voorzieningen. Dit betekent letterlijk dat niet altijd wordt uitgegaan van die fiscale waarde, zodat reeds daarom de rechtbank zonder nadere motivering, die ontbreekt, niet de conclusie kon trekken die zij heeft getrokken. Bovendien volgt uit de tweede zin in de passage dat de woorden in beginsel niet zozeer als zodanig moeten worden opgevat, maar bedoeld zijn als in eerste instantie. Zoals de inspecteur in zijn brief van 16 februari 2022 en in zijn nader stuk van 14 februari 2024 heeft toegelicht is voor bepaling van de commerciële waarden vereist dat actuariële berekeningen worden gemaakt. Bij gebrek aan de voor de actuariële berekeningen benodigde berekeningsgrondslagen ter bepaling van de commerciële waarden, welke berekeningsgrondslagen belanghebbende eerst op 26 maart 2020 heeft verstrekt, kon de inspecteur de dekking op het moment van het beoordelen van de aangifte en het opleggen van de aanslag op 15 februari 2019 alleen bepalen op basis van de fiscale waarderingen per ultimo 2014. In het licht van deze toelichting, die het hof aannemelijk acht, kan de tweede zin in de onder 4.1 vermelde passage slechts zo worden begrepen dat de inspecteur bedoelde te zeggen dat de fiscale waarden van de voorzieningen voor de inspecteur het eerste aanknopings- en startpunt waren voor het later verrichte onderzoek.

4.8. Vraag I moet ontkennend worden beantwoord.

#### *Vraag II*

4.9. Op de inspecteur rust de last feiten en omstandigheden aannemelijk te maken waaruit volgt dat in 2015 de pensioen- en lijfrenteaanspraken formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid zijn geworden.

4.10. Tussen partijen is niet in geschil dat de commerciële waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken omstreeks 1 augustus 2015 bij [A BV] 3.441.286 ( 2.286.568 pensioenaanspraak + 1.154.718 lijfrenteaanspraak) is en de commerciële waarde van de pensioenaanspraken bij [B BV] omstreeks 1 augustus 2015 190.635.4 In totaal  $3.441.286 + 190.635 = 3.631.921$ . De totale commerciële waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken per 1 januari 2015 is 3.293.593.

4.11. De inspecteur stelt op basis van zijn onder 2.12 vermelde overzicht dat belanghebbende vlak voor emigratie een negatief vermogen had van 397.241. Verder stelt de inspecteur dat ultimo 2014 de bezittingen en de schulden van belanghebbende in evenwicht waren. Volgens de inspecteur waren de totale schulden van belanghebbende vóór 2015 76.575 lager. Voorts stelt de inspecteur dat de waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken vlak voor emigratiedatum 338.328 (  $3.631.921 - 3.293.593$ ) hoger waren dan begin 2015 en dat dus de waarde van [A BV] in 2015 is afgenomen met 338.328.

- 4.12. Belanghebbende heeft de stellingen van de inspecteur onder 4.11 tijdens het onderzoek ter zitting bestreden. Belanghebbende heeft daartoe tijdens het onderzoek ter zitting gewezen op het onder 2.9 vermelde fiscaal rapport. Belanghebbende stelt op basis daarvan dat het eigen vermogen van [A BV] is toegenomen van 1.636.484 tot 2.894.656 en dat dus het privévermogen van belanghebbende in 2015 met ongeveer 1.200.000 moet zijn toegenomen.
- 4.13. De inspecteur heeft daarop gesteld dat het eigen vermogen van [A BV] per 1 januari 2015 geen 1.636.484 bedroeg, omdat de deelneming in [B BV] per 1 januari 2015 geen 18.151 waard was, maar toen al ongeveer 1.200.000.
- 4.14. Het hof acht aannemelijk dat de waarde van de deelneming [B BV] per 1 januari 2015 (veel) hoger was dan 18.151. Mede gelet op het onder 2.11 vermelde (fiscale) eigen vermogen in de aangifte van [B BV] van 763.704 kan het niet anders zijn dan dat in het fiscaal rapport per 1 januari 2015 de deelneming in [B BV] bij [A BV] per abuis op historische kostprijs is gewaardeerd, althans niet op de nettovermogenswaarde, hetgeen vereist is voor de bepaling van de commerciële waarde.
- 4.15. Voorts wordt in het fiscaal rapport per 1 augustus 2015 ten onrechte een bedrag van 1.126.443 gehanteerd voor de commerciële waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken van [A BV]. Tussen partijen is immers niet in geschil dat de waarde van deze aanspraken per 1 augustus 2015 3.441.286 is.
- 4.16. Uit het vorenstaande volgt, dat belanghebbende zijn stelling dat het vermogen van [A BV] in 2015 met 1.200.000 is toegenomen tegenover de betwisting door de inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt.
- 4.17. Belanghebbende heeft het overzicht 2 in het nader stuk van de inspecteur van 14 februari 2024 niet anderszins bestreden, en tijdens het onderzoek ter zitting zelfs bevestigd dat het juist is, zodat de inspecteur met dat overzicht en het daarop gebaseerde overzicht 3 in het nader stuk aannemelijk heeft gemaakt dat het privévermogen van belanghebbende per 1 augustus 2015 397.241 negatief was. De stelling van de inspecteur dat de schulden van belanghebbende in 2015 zijn toegenomen met 76.795 (( 2.676.797 schuld [A BV] - 1.000.000 toerekening eigen woning =) 1.676.797 (1 augustus 2015) - 1.600.224 (1 januari 2015)) is door belanghebbende niet bestreden, zodat het hof daarvan uitgaat.
- 4.18. De conclusie uit het vorenstaande is dat het privévermogen van belanghebbende in 2015 is afgenomen met  $76.795 + 338.328 = 415.123$ , zodat het niet anders kan zijn dan dat het negatieve privévermogen van 397.241 per 1 augustus 2015 in 2015 is ontstaan.
- 4.19. De stelling van belanghebbende dat hij na emigratie nog voldoende verdien capaciteit had om de schulden aan zijn vennootschappen te kunnen voldoen heeft hij tegenover de betwisting door de inspecteur op geen enkele wijze aannemelijk gemaakt.
- 4.20. Op grond van de vorenstaande overwegingen is aannemelijk dat de pensioen- en lijfrenteaanspraken in 2015 feitelijk voorwerp van zekerheid zijn geworden.
- 4.21. Aan deze conclusie doet niet af de stelling van belanghebbende dat aan de aanslagregeling voor de vennootschapsbelasting van [A BV] over 2015 het vertrouwen zou kunnen worden ontleend dat de inspecteur het standpunt heeft ingenomen dat de vordering van [A BV] op belanghebbende volwaardig was. Met de inspecteur is het hof van oordeel dat voor de winstbepaling van [A BV] kon worden uitgegaan van de volle waarde van de vordering, omdat als belanghebbende de vordering niet zou voldoen, deze kon worden verrekend met (de uitkeringen uit hoofde van) de schulden ter zake van de pensioen- en lijfrenteaanspraken. Deze tegen elkaar wegvallende posten op het niveau van [A BV] staan niet in de weg aan de conclusie dat belanghebbende in 2015 vlak voor emigratie niet meer in staat was zijn schulden aan [A BV] te voldoen en daarmee vooruit liep op de verrekening in de

toekomst van zijn schuld aan [A BV] met (de uitkeringen uit hoofde van) de pensioen- en lijfrenteaanspraken.

4.22. Vraag II moet bevestigend worden beantwoord.

*Vraag III*

4.23. Omdat vraag II bevestigend moet worden beantwoord, behoeft vraag III geen beantwoording.

*Vraag IV*

4.24. Belanghebbende stelt dat op grond van het gelijkheidsbeginsel niet kan worden geheven. Daartoe voert belanghebbende twee gronden aan:

a. a) Het is op grond van artikel 2:396, lid 6, Burgerlijk Wetboek toegestaan vennootschapsrechtelijk de pensioen- en lijfrenteaanspraken naar fiscale waarderingsgrondslagen te waarderen, zoals een goed koopman betaamt. Het standpunt van de inspecteur dat een andere waarderingsgrondslag van toepassing zou moeten zijn, leidt tot een andere behandeling van deze vennootschappen ten opzichte van andere vennootschappen in een gelijklopende positie.

b) Uit de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen<sup>5</sup> blijkt dat er vele andere pensioenvennootschappen waren die kennelijk niet konden voldoen aan toekomstige pensioen- en lijfrenteverplichtingen. Belanghebbende behoort kennelijk tot de grote, naar het hof begrijpt: vergelijkbare, groep van directeur-grootaandeelhouders waarbij onzeker is of de door hen in eigen beheer opgebouwde pensioen- en lijfrenteaanspraken in de toekomst voor verwezenlijking vatbaar zijn. Omdat in al deze gevallen van onderdekking niet is geheven staat het gelijkheidsbeginsel in de weg aan de heffing bij belanghebbende.

4.25. Ad a) Dat vennootschapsrechtelijk (voor de jaarrekening) mag worden uitgegaan van de fiscale waardering van de pensioen- en lijfrenteaanspraken voor de winstbepaling houdt niet in dat deze fiscale waardering kan gelden als een waardering op werkelijke waarde, die is vereist voor de toepassing van artikel 19b Wet LB 1964. In zoverre slaagt het beroep op het gelijkheidsbeginsel niet.

4.26. Ad b) Dat de wetgever het wenselijk heeft gevonden een einde te maken aan het zogenoemde pensioen in eigen beheer betekent niet dat al die gevallen waarvoor de Wet uitfasering pensioen in eigen beheer en overige fiscale pensioenmaatregelen is bedoeld gevallen waren waarvan vaststond dat die vennootschappen niet aan hun pensioenverplichtingen konden voldoen omdat de directeur-aandeelhouder de door hem van de pensioenvennootschap geleende gelden niet kon terugbetalen. De wetgever heeft juist beoogd er een einde aan te maken dat dat risico zich zou voordoen, maar dit was slechts een van de redenen voor het afschaffen van het pensioen in eigen beheer.<sup>6</sup> Deze wet levert daarom op zichzelf genomen geen bewijs op dat in gevallen waarin geheven had moeten worden, omdat pensioen- en lijfrenteaanspraken feitelijk voorwerp van zekerheid waren geworden, heffing achterwege is gebleven. Het beroep op het gelijkheidsbeginsel faalt daarmee.

4.27. Vraag IV moet ontkennend worden beantwoord.

*Vraag V*

4.28. Niet in geschil is dat de commerciële waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken omstreeks 1 augustus 2015 in totaal  $3.441.286 + 190.635 = 3.631.921$  bedraagt.

4.29. De inspecteur heeft zich beroepen op interne compensatie. Hij wijst er terecht op, dat de heffing over de commerciële waarde van de pensioen- en lijfrenteaanspraken, vermeerderd met 20% revisierente, de hoogte van de primitieve aanslag ruimschoots overschrijdt en dat de primitieve aanslag niet te hoog is vastgesteld.



4.30. Vraag V moet in die zin worden beantwoord dat de aanslag eerder te laag dan te hoog is en dat de aanslag in stand blijft.

### **Tussenconclusie**

4.31. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is.

### **Ten aanzien van de (immateriële) schadevergoeding**

4.32. Uitgangspunt is dat om vergoeding van immateriële schade moet worden verzocht. Als uitzondering daarop geldt dat geen verzoek om vergoeding van immateriële schade wordt verlangd in het geval dat de redelijke termijn eerst verstrijkt na afloop van de termijn van zes weken voor het doen van uitspraak.<sup>7</sup>

4.33. Voor de behandeling van een hoger beroep wordt een termijn van twee jaar in beginsel als redelijk aangemerkt.<sup>8</sup> Vanaf de datum dat het hof het hogerberoepschrift ontvangen heeft (15 juni 2022) tot aan de datum van deze uitspraak zijn twee jaar en afgerond drie maanden verstreken. De redelijke termijn voor behandeling van het hoger beroep is dus met drie maanden overschreden. Ten tijde van de zitting van het hof op 1 maart 2024 was de redelijke termijn nog niet overschreden, zodat er voor belanghebbende op dat moment nog geen aanleiding bestond een verzoek om vergoeding van immateriële schade te doen. De overschrijding van de redelijke termijn was voor belanghebbende op dat moment ook nog niet te voorzien, gelet op de in de wet neergelegde termijn voor het doen van een schriftelijke uitspraak.<sup>9</sup> Het hof constateert dat daarmee sprake is van de onder 4.32 genoemde uitzondering, en zal ambtshalve beoordelen of recht bestaat op een vergoeding van immateriële schade.

4.34. De termijnoverschrijding in hoger beroep kan in dit geval niet gecompenseerd worden met de behandelduur van de zaak in de bezwaar- en beroepsfase, omdat de redelijke termijn ook in die fasen overschreden is. Het hof zal voor de overschrijding van de redelijke termijn in de bezwaar- en beroepsfase evenwel geen vergoeding van immateriële schade toekennen, omdat belanghebbende daar niet om heeft verzocht terwijl hij daar nadat de redelijke termijn voor behandeling van bezwaar en beroep al was verstreken wel de mogelijkheid toe had, bijvoorbeeld ter zitting bij de rechtbank of het hof.

4.35. Zoals het hof onder 4.33 heeft overwogen, is de redelijke termijn voor behandeling van het hoger beroep met drie maanden overschreden. Indien de redelijke termijn is overschreden, dient voor de schadevergoeding als uitgangspunt een tarief te worden gehanteerd van 500 per half jaar waarmee de termijn is overschreden, waarbij het totaal van de overschrijding naar boven wordt afgerond. De overschrijding van drie maanden zal dus worden afgerond naar een half jaar, zodat belanghebbende recht heeft op een schadevergoeding van 500. Het hof zal de minister veroordelen tot betaling daarvan.

### **Ten aanzien van de proceskosten**

4.36. Omdat het hof ambtshalve overgaat tot vergoeding van de immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn ziet het hof geen redenen voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb.

## 5 Beslissing

Het hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de tussen- en einduitspraak van de rechtbank;
- verklaart het bij de rechtbank ingestelde beroep ongegrond;
- veroordeelt de minister tot vergoeding van de schade die belanghebbende heeft geleden tot een bedrag van 500.

De uitspraak is gedaan door P. Fortuin, voorzitter, M.J.C. Pieterse en E.P.A. Brakeboer, in tegenwoordigheid van R. Camps, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 11 september 2024 en een afschrift van de uitspraak is op die datum in Mijn Rechtspraak geplaatst. Aan de partij die niet digitaal procedeedt, is een afschrift op die datum aangetekend per post verzonden.

De griffier, De voorzitter,

R. Camps P. Fortuin

### Het aanwenden van een rechtsmiddel

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

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

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

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. (Alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
3. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. de dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de andere partij te veroordelen in de proceskosten.

---

<sup>1</sup> Artikel 19b, lid 1, aanhef en letter b, Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2015; hierna: Wet LB 1964) in samenhang met artikel 38b Wet LB 1964.

<sup>2</sup> Artikel 10, lid 4, Wet LB 1964.

<sup>3</sup> Vergelijk Hoge Raad 22 april 2011, ECLI:NL:HR:2011:BQ2098 en Hoge Raad 11 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:838.

<sup>4</sup> Verweerschrift in hoger beroep, p. 5 bovenaan en pleitnota p. 3.

<sup>5</sup> Stb. 2017, 115 en 116.

<sup>6</sup> TK 2016/17, 34 555, nr. 3, blz. 6.

<sup>7</sup> Hoge Raad 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, overweging 3.13.1 en 3.13.2.

<sup>8</sup> Hoge Raad 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, overweging 3.4.3.

<sup>9</sup> Artikel 8:66 in samenhang met artikel 8:108, lid 1, Algemene wet bestuursrecht (Awb).

---