

ECLI:NL:GHSHE:2022:4036

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	19-10-2022
Datum publicatie	24-11-2022
Zaaknummer	BKDH-21/01112
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2021:4503, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Artikel 3.126, lid 1, letter a, ten 2o, Wet IB 2001. Artikel 16, lid 1, AWR. De Inspecteur beschikt over een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt. Overdracht van maatschapsaandeel aan ander dan de verzekeraar van de lijfrente blijkt niet uit de aangifte. Weigering afrek lijfrentepremies terecht, omdat niet aannemelijk is dat de lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van een onderneming aan het lichaam waaraan de premies voor de lijfrenten zijn verschuldigd. Beroep op het vertrouwensbeginsel faalt. Vordering op koper van maatschapsaandeel kan niet worden afgewaardeerd in verband met latere schikking, omdat deze vordering tot het privé-vermogen moet worden gerekend. Latere schikking niet een omstandigheid die licht werpt op de waarde van de vordering ten tijde van de verkoop.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 24-11-2022 FutD 2022-3184 V-N Vandaag 2022/2909

Uitspraak

GERECHTSHOF 'S-HERTOGENBOSCH

Zittingsplaats Den Haag

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BKDH-21/01112

Uitspraak van 19 oktober 2022

in het geding tussen:

de erven van [X], gewoonde hebbende te [Z] , belanghebbenden,
(gemachtigden: D.G. Barmentlo en A.G. Haasnoot)

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de Inspecteur,
(vertegenwoordiger: [...])

op het hoger beroep van belanghebbenden tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (de Rechtbank) van 2 september 2021, nummer BRE 19/2452.

Procesverloop

- 1.1. Aan [A] (erflater) is met dagtekening 20 oktober 2018 over het jaar 2013 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 427.421 (de navorderingsaanslag). Bij gelijktijdig gegeven beschikking is een bedrag van € 36.013 aan belastingrente in rekening gebracht (de rentebeschikking).
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 17 april 2019 het door erflater gemaakte bezwaar tegen de aanslag en de rentebeschikking ongegrond verklaard.
- 1.3. Erflater heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank. Ter zake daarvan is een griffierecht geheven van € 47. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbenden hebben tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. In verband daarmee is een griffierecht geheven van € 134. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbenden hebben een nader stuk ingediend, ingekomen bij het Hof op 26 augustus 2022.
- 1.5. In de Tijdelijke aanwijzing gerechtshof Den Haag voor hoger beroepszaken rijksbelastingen van het gerechtshof 's-Hertogenbosch (Stcrt. 2021, 9365) is het gerechtshof Den Haag aangewezen als gerechtshof waarvan de zittingsplaats tijdelijk mede wordt aangemerkt als zittingsplaats van het gerechtshof 's-Hertogenbosch. Op grond van voornoemde regeling heeft de mondelinge behandeling plaatsgevonden in Den Haag op 7 september 2022. Partijen zijn verschenen. Belanghebbenden hebben ter zitting een pleitnota overgelegd. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

Feiten

- 2.1. Erflater was administratie-belastingconsulent, gespecialiseerd in administraties en jaarrekeningen. Op 1 januari 1994 heeft hij samen met [B] de maatschap [de maatschap] opgericht.

- 2.2. Erflater is sinds de oprichting op 17 augustus 1998 directeur en enig aandeelhouder van [de Holding] .
- 2.3. Op 16 augustus 2013 hebben erflater en zijn medevenoot een koopovereenkomst gesloten met [C B.V.] , waarin is overeengekomen dat erflater zijn maatschapsaandeel verkoopt aan [C B.V.] voor een koopsom van € 520.000. Een bedrag van € 400.000 wordt voldaan bij effectueren van de overname. Een bedrag van € 120.000 wordt voldaan in de vorm van een door erflater aan [C B.V.] te verstrekken geldlening. De overdrachtsdatum is 1 november 2013.
- 2.4. Erflater en de Holding hebben een (ongedateerde) lijfrenteovereenkomst gesloten, op grond waarvan erflater per 1 januari 2014 tegen een koopsom van € 400.000 recht verkrijgt op een oudedagslijfrente en een nabestaandenlijfrente. In de overeenkomst wordt onder meer overwogen dat:
- “a. Verzekeringnemer in Nederland voor eigen rekening een onderneming heeft gedreven en heeft deze op 31 december 2013 gestaakt.
- b. Verzekeringnemer bij de staking winst heeft behaald (stakingswinst) ten bedrage van € 422.412.
- c. Verzekeringnemer in het jaar van staking tevens zijn oudedagsreserve heeft laten afnemen, dan wel deze is afgenomen op de voet van artikel 3.70 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).
- d. Verzekeringnemer de bedragen sub b en c, tot ten hoogste het bedrag dat op de voet van artikel 3.128 en 3.129 Wet IB 2001 als uitgaven voor inkomensvoorzieningen aftrekbaar zal zijn, wenst aan te wenden als koopsom voor één of meer lijfrenten als bedoeld in artikel 1.7 en 3.125 Wet IB 2001 deze koopsom bedraagt € 400.000.
- e. Verzekeraar verklaart dat deze koopsom is begrepen in de waarde van de overgedragen onderneming, zodat hij als verzekeraar in de zin van artikel 3.126, lid 1, sub a, onder 2° Wet IB 2001 kan optreden voor de uitkering van de sub d bedoelde lijfrenten.”
- 2.5. In de aangifte IB/PVV 2013 van 13 mei 2015 (de aangifte) is een ‘stakingswinst onderneming’ aangegeven van € 422.412 en een bedrag van € 400.000 in aanmerking genomen als ‘premie afwikkeling oudedagsreserve/stakingswinst’. De Holding is daarbij vermeld als de verzekeraar van de desbetreffende lijfrente.
- 2.6. De definitieve aanslag IB/PVV 2013 is overeenkomstig de aangifte vastgesteld.
- 2.7. Op 31 augustus 2018 heeft een gesprek plaatsgevonden tussen erflater en de Inspecteur. In het gespreksverslag is de volgende passage opgenomen:
- “Na een korte kennismaking hebben we de stakingswinstlijfrente besproken die door [erflater] is bedongen bij [de Holding] . In het gesprek heeft [erflater] aangegeven dat er in de eenmanszaak alleen het maatschapsaandeel van [de maatschap] zat. Na verkoop van dit maatschapsaandeel aan een derde waren er geen activiteiten meer in de eenmanszaak aanwezig. Op de vraag waarom [erflater] van mening is dat er een stakingswinstlijfrente bij de BV mag worden bedongen geeft [erflater] aan dat het is toegestaan om een stakingswinstlijfrente te bedingen bij de BV zonder dat de onderneming de tegenprestatie vormt.”
- 2.8. Met dagtekening 20 oktober 2018 heeft de Inspecteur aan erflater de navorderingsaanslag opgelegd, waarbij de in aanmerking genomen premie van € 400.000 is gecorrigeerd naar nihil.
- 2.9. Tussen erflater en [C B.V.] is een conflict ontstaan. Hierover is bij de civiele rechter geprocedeerd. Uiteindelijk is op 30 januari 2020 een schikking bereikt waarbij erflater een bedrag van € 63.390 van zijn vordering heeft prijsgegeven.
- 2.10. Op [overlijdensdatum] 2020 is erflater overleden.

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft geoordeeld, waarbij erflater wordt aangeduid als belanghebbende:

“Nieuw feit?”

- 4.1. In artikel 16, lid 1, AWR is bepaald dat als enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, de inspecteur de te weinig geheven belasting kan navorderen. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan - in beginsel - geen grond voor navordering opleveren.
- 4.2. Belanghebbende stelt zich primair op het standpunt dat de inspecteur niet beschikt over een nieuw feit en hij daarom op grond van artikel 16, lid 1, AWR, geen navorderingsaanslag had mogen opleggen. Belanghebbende wijst er op dat de verkoop van het maatschapsaandeel reeds in de toelichting bij de aangifte vermeld stond en stelt dat de inspecteur daar onderzoek naar had moeten doen bij het vaststellen van de definitieve aanslag.
- 4.3. De inspecteur stelt dat sprake is van een nieuw feit. De inspecteur hoefde in redelijkheid niet te twijfelen aan de juistheid van de aangifte, omdat de niet onwaarschijnlijke mogelijkheid bestond dat de aangifte (specifiek: de vermelde gegevens over de staking en de vorming van een stakingswinstlijfrente) juist was.⁵ Volgens de inspecteur is geen sprake van een ambtelijk verzuim, omdat pas uit het gesprek van 31 augustus 2018 bleek dat de eenmanszaak alleen uit het maatschapsaandeel bestond en dat dit aan een derde is verkocht.
- 4.4. Naar het oordeel van de rechtbank volgt uit de aangifte en de toelichting niet dat de overdracht van het maatschapsaandeel aan een derde is geschied. Anders dan belanghebbende ter zitting heeft gesteld, impliceert het gebruik van het woord ‘verkocht’ in de toelichting zonder nadere toelichting, die ontbreekt, niet dat aan een derde is verkocht. Er is sprake van een nieuw feit, omdat de inspecteur er bij het opleggen van de definitieve aanslag niet mee bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn dat het maatschapsaandeel aan een derde was verkocht. Bij het opleggen van de aanslag beschikte de inspecteur immers niet over de koopovereenkomst⁶, waaruit de verkoop aan een derde bleek en evenmin beschikte hij over de (pas in 2018) verstrekte toelichting op de verkoop.⁷
- 4.5. Belanghebbende betoogt verder dat de verklaring van erflater op 31 augustus 2018 niet ter onderbouwing van het nieuwe feit kan gelden omdat hem woorden in de mond zouden zijn gelegd en omdat dit gesprek zonder zijn gemachtigde was gevoerd. Dit betoog gaat niet op. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat tijdens het gesprek iets anders is gezegd dan in het verslag is weergegeven. Bovendien was erflater blijkens de koopovereenkomst ingeschreven als register belastingadviseur. De rechtbank acht daarom aannemelijk dat erflater zelf in staat was om een dergelijk gesprek te voeren of om aan te geven dat hij een deskundige wenste te raadplegen.

Stakingswinstlijfrente

- 4.6. Op basis van artikel 3.126, lid 1, onderdeel a, ten tweede, Wet IB 2001 worden premies voor lijfrenten onder meer in aanmerking genomen indien zij zijn verschuldigd aan een in Nederland gevestigd lichaam, mits de lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van een onderneming aan dat lichaam.

- 4.7. Belanghebbende stelt dat voldaan is aan deze voorwaarden, omdat een gedeelte van zijn maatschapsaandeel (arbeid en kapitaal) is overgedragen aan een vennootschap (de holding), waarbij lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie. Ook stelt belanghebbende dat erflater vanuit de eenmanszaak andere werkzaamheden verrichtte, die eveneens een onderneming vormden. De inbreng van dit geheel in de holding, zorgt er, volgens belanghebbende, voor dat de holding een toegelaten aanbieder in de zin van de Wet IB 2001 is.
- 4.8. De inspecteur betwist dat (een gedeelte van) een onderneming door erflater is overgedragen aan de holding. Door de verkoop van het maatschapsaandeel aan [C B.V.] is de eenmanszaak, volgens de inspecteur, feitelijk gestaakt. De tegenprestatie voor de bij de holding bedongen lijfrente bestond uit de inbreng van de opbrengst van de verkoop van het maatschapsaandeel aan [C B.V.] (een derde). De holding is daarmee geen toegelaten aanbieder in de zin van de Wet IB 2001.
- 4.9. De rechtbank overweegt als volgt. Erflater heeft op 31 augustus 2018 aan de inspecteur verklaard dat de eenmanszaak uitsluitend uit het maatschapsaandeel bestond. Zijn latere stelling dat de eenmanszaak meer omvatte en dat dit extra gedeelte is overgedragen aan de holding, heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt. Van de overdracht van een deel van het maatschapsaandeel of van een andere onderneming aan de holding⁸ (voor een bedrag dat kon gelden als tegenprestatie voor de lijfrente-verzekering) is geen bewijs overgelegd. De rechtbank gaat uit van de juistheid van de eerste verklaring van erflater dat in de eenmanszaak enkel het maatschapsaandeel zat en dat na verkoop van dit maatschapsaandeel aan een derde, geen activiteiten meer in de eenmanszaak aanwezig waren. De staat van inbreng, waar belanghebbende nog op heeft gewezen, kan niet tot een ander oordeel leiden, reeds omdat de vermogensetiketteringsregels eraan in de weg staan dat de betreffende actief- en passiefposten na overdracht van het maatschapsaandeel nog tot het ondernemingsvermogen van erflater konden worden gerekend.
- 4.10. Gelet op het voorgaande staat vast dat het lichaam waaraan de premies voor de lijfrente werden betaald (de holding) een ander lichaam was dan het lichaam waaraan een onderneming (de eenmanszaak) werd overgedragen ([C B.V.]). Daarmee is de holding geen verzekeraar als bedoeld in artikel 3.126, lid 1, onderdeel a, ten tweede, Wet IB 2001.

Het bedrag aan premies voor inkomensvoorzieningen van € 400.000 is ten onrechte door erflater in aanmerking genomen. De navorderingsaanslag is terecht opgelegd.

(...)

5 De inspecteur verwijst onder meer naar Hoge Raad 31 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX7184 en Hof Arnhem-Leeuwarden 12 december 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:10906.

6 Zie onder 2.3. van deze uitspraak.

7 Zie onder 2.6. van deze uitspraak.

8 Zie onder 4.6 van deze uitspraak.”

Omschrijving geschil in hoger beroep en conclusies van partijen

- 4.1. In hoger beroep is in geschil of de navorderingsaanslag terecht en naar het juiste bedrag is vastgesteld. Partijen verschillen daarbij van inzicht over het antwoord op de volgende vragen:

- a. Was de Inspecteur bevoegd tot navordering?
- b. Indien vraag a) bevestigend dient te worden beantwoord: vormen de door erflater bedongen

lijfrenten de tegenprestatie voor de overdracht van (een gedeelte van) een onderneming aan het lichaam waaraan de premies voor die lijfrenten zijn verschuldigd?

- c. Indien vraag a) bevestigend en vraag b) ontkennend dient te worden beantwoord: heeft erflater recht op een aanvullende aftrek ten bedrage van € 63.390 wegens een schikking over de voldoening van de koopsom voor het maatschapsaandeel?

4.2. Belanghebbenden concluderen tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraak op bezwaar. Voorts concluderen zij primair tot vernietiging van de navorderingsaanslag en de daarbij gegeven rentebesikking, en subsidiair tot vermindering van de navorderingsaanslag tot een berekend naar een belastbare winst van € 364.031 en dienovereenkomstige vermindering van de rentebesikking.

4.3. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

Navordering

5.1.1. Belanghebbenden betogen dat de Inspecteur niet beschikte over een nieuw feit dat navordering rechtvaardigde. In de (bijlagen bij de) aangifte van erflater wordt vermeld dat de onderneming is overgedragen, dat (een gedeelte van) de onderneming is ingebracht in een B.V. of N.V. en dat het maatschapsaandeel is verkocht. Het was volgens belanghebbenden aldus bekend bij de Inspecteur dat zowel (een gedeelte van) een onderneming was verkocht als (een gedeelte van) een onderneming was ingebracht. De wijze waarop dit is verwerkt in de aangifte had voor de Inspecteur voldoende aanleiding moeten zijn de aangifte nader te controleren. Hij heeft dus een ambtelijk verzuim begaan dat aan navordering in de weg staat, aldus belanghebbenden. Bovendien betreft het nieuwe feit waarop de Inspecteur zich beroept volgens belanghebbenden slechts een bewering die meerdere feitelijke onjuistheden bevat. Een onjuiste bewering kan volgens hen niet dienen als nieuw feit dat navordering rechtvaardigt. Navordering op grond van een kenbare fout is volgens belanghebbenden evenmin mogelijk, omdat de navorderingsaanslag is opgelegd buiten de tweejaarstermijn van artikel 16, lid 3, laatste volzin, van de Algemene Wet inzake rijksbelastingen (AWR). Belanghebbenden wijzen verder erop dat de Inspecteur zijn standpunt dat sprake is van een kenbare fout in de zin van artikel 16, lid 2, letter c, AWR ter zitting bij de Rechtbank heeft laten varen.

5.1.2. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat hij wel degelijk beschikt over het benodigde nieuwe feit. Uit de aangifte volgt volgens hem niet dat de overdracht van het maatschapsaandeel aan een derde is geschied, en evenmin dat de onderneming van erflater uitsluitend uit het maatschapsaandeel bestond. Deze feiten zijn pas gebleken bij de controle van de aangifte vennootschapsbelasting van de Holding voor het jaar 2014 en het gesprek met erflater in dat kader op 31 augustus 2018. Subsidiair betoogt de Inspecteur dat sprake is van een kenbare fout in de zin van artikel 16, lid 2, letter c, AWR, omdat de op de navorderingsaanslag te betalen belasting (ruimschoots) meer bedraagt dan 30% van de in totaal verschuldigde belasting.

5.1.3. Artikel 16, lid 1, AWR bepaalt, voor zover van belang, dat, indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, de inspecteur de te weinig geheven belasting kan navorderen. Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.

5.1.4. Bij de beoordeling van dit onderdeel moet worden vooropgesteld dat de inspecteur bij het

vaststellen van de aanslag mag uitgaan van de juistheid van de gegevens die de belastingplichtige in zijn aangifte heeft vermeld. Tot nader onderzoek is hij in beginsel niet gehouden. Wel is hij tot nader onderzoek gehouden indien hij, na met een normale zorgvuldigheid kennis te hebben genomen van de inhoud van de aangifte, aan de juistheid van enig daarin opgenomen gegeven in redelijkheid behoort te twijfelen. Voor dergelijke twijfel is geen aanleiding indien de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestaat dat de in de aangifte opgenomen gegevens juist zijn (zie HR 18 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:379, BNB 2022/73, r.o. 4.2.1).

5.1.5. Voor het opleggen van de navorderingsaanslag aan erflater was redengevend dat de lijfrentepremies waren verschuldigd aan een andere (rechts)persoon dan degene aan wie het maatschapsaandeel was overgedragen. De Inspecteur spreekt in dit verband over de overdracht van het maatschapsaandeel aan een 'derde'. Anders dan belanghebbende betoogt is niet in te zien hoe deze omstandigheid had kunnen worden afgeleid uit de aangifte van erflater, waaruit de identiteit van de overnemer van het maatschapsaandeel niet blijkt. Het woord 'verkoop' impliceert immers niet dat sprake moet zijn geweest van een verkoop aan een derde, althans niet in de zin van een verkoop aan een ander dan de Holding. Er is dus sprake van een nieuw feit. Uit het voorgaande blijkt verder dat de aangifte de mogelijkheid openlaat dat het maatschapsaandeel was vervreemd aan de Holding, zodat de niet-onwaarschijnlijke mogelijkheid bestond dat de in de aangifte ingevulde gegevens over de lijfrentepremies juist waren. Ook de discrepantie tussen de in de aangifte gehanteerde woorden 'verkoop' en 'inbreng' vormde op dit punt geen aanleiding voor twijfel, aangezien zowel een verkoop als een inbreng een overdracht in de zin van artikel 3.126, lid 1, letter a, ten 2o, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (tekst 2013; Wet IB 2001) kan inhouden. De Inspecteur was derhalve niet gehouden nader onderzoek te verrichten naar de voor de aftrek van lijfrentepremies relevante gegevens, zodat er geen sprake is van een ambtelijk verzuim dat navordering door de Inspecteur verhindert.

Lijfrenteaftrek

5.2.1. Belanghebbenden betogen dat de Holding kwalificeert als een toegestaan lichaam zoals bedoeld in artikel 3.126, lid 1, letter a, ten 2o, Wet IB 2001. Erflater heeft namelijk zijn eenmanszaak, die hij na de verkoop van het maatschapsaandeel heeft voortgezet, ingebracht in de Holding. Onderdeel van deze inbreng waren de vorderingen die bij de verkoop van het maatschapsaandeel waren verkregen op [C B.V.] en de direct verkregen liquide middelen. De vorderingen en de liquide middelen zijn door de eenmanszaak verkregen in ruil voor de goodwill die ten gevolge van de verkoop is overgedragen aan de koper van het maatschapsaandeel. Daarmee is de goodwill contant gemaakt en als zodanig aan waarde ingebracht in de Holding. Ter onderbouwing van hun stelling dat erflater de eenmanszaak heeft voortgezet, hebben belanghebbenden facturen ingebracht voor diensten van de Holding aan de maatschap in de periode januari-december 2014 voor een maandelijks bedrag van € 5.000 exclusief omzetbelasting, in de periode januari-december 2015 voor een maandelijks bedrag van € 3.333,33 exclusief omzetbelasting en opslagen, en in de periode januari-december 2016 voor een maandelijks bedrag van € 1.666,67 exclusief omzetbelasting en opslagen. Verder hebben zij urenstaten ingebracht waarin erflater voor de periode 2014-2017 ruim 800 declarabele uren heeft verantwoord. In de periode 2014-2018 heeft de Holding jaarlijks omzetten gegenereerd variërend van € 23.800 tot € 71.728. Ten slotte doen belanghebbenden een beroep op het in paragraaf 2.1.2, onder a, van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 december 2004, nr. CPP 2004/633M, BNB 2005/100 (het Besluit) genoemde geval. Zij menen daaraan rechtens te honoreren vertrouwen te kunnen ontleenen dat in het geval van erflater recht bestaat op aftrek, al dan niet op grond van artikel 4:84 van de Algemene wet bestuursrecht.

5.2.2. De Inspecteur betwist dat is voldaan aan de vereisten van artikel 3.126, lid 1, letter a, ten 2o, Wet IB 2001. Uit de koopovereenkomst voor het maatschapsaandeel en de mededelingen van erflater tijdens het gesprek van 31 augustus 2018 maakt de Inspecteur op dat erflater zijn gehele onderneming heeft verkocht aan [C B.V.] Er kan dus geen overdracht van een onderneming hebben plaatsgevonden aan de Holding, zodat de lijfrenten ook geen tegenprestatie kunnen zijn

voor een zodanige overdracht. Voor zover een zodanige overdracht wel zou hebben plaatsgevonden, betwist de Inspecteur dat het overgedragen gedeelte van de onderneming € 400.000 waard was. Het beroep op het Besluit faalt volgens de Inspecteur, omdat het geval van erflater al te zeer afwijkt van de door belanghebbenden bedoelde situatie, met name omdat de onderneming van erflater volledig verkocht is aan een volstreekte derde.

5.2.3. Het onderhavige geschilpunt betreft een aftrekpost in de inkomstenbelasting. Nu de Inspecteur betwist dat erflater recht had op de desbetreffende aftrek, rust op belanghebbenden de last om feiten te stellen en aannemelijk te maken waaruit volgt dat erflater de lijfrentepremies in aftrek mocht brengen voor de inkomstenbelasting. Het geschil concentreert zich daarbij op de voorwaarde dat de lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte van een onderneming aan het lichaam waaraan de premies voor de lijfrenten zijn verschuldigd (artikel 3.126, lid 1, aanhef en letter a, ten 2o, Wet IB 2001).

5.2.4. Met inachtneming van het navolgende zijn belanghebbenden niet geslaagd in de op hen rustende bewijslast. Belanghebbenden hebben behalve een ongedateerde staat van inbreng en een eveneens ongedateerde aansluiting van de balansen van de eenmanszaak en de Holding, geen objectief bewijs van de inbreng (zoals een jaarrekening van de Holding voor het jaar van inbreng, een akte van inbreng of – voor de gesteldelijk ingebrachte vorderingen en schulden – aktes van cessie en schuldoverneming) overgelegd. Uit de overige stukken die zij hebben overgelegd, blijkt dat erflater na de verkoop van zijn maatschapsaandeel nog drie jaren tegen betaling werkzaamheden is blijven verrichten voor de maatschap, zoals reeds voorgenomen in artikel 4 van de intentieovereenkomst van 19 juni 2013 en overeengekomen in artikel 9.1 van de koopovereenkomst. Voorts is uit de stukken op te maken dat de Holding voor deze werkzaamheden facturen heeft gestuurd aan de maatschap. Daaruit volgt echter nog niet dat de gestelde inbreng van een onderneming in de Holding heeft plaatsgevonden. Het is immers goed voorstelbaar dat erflater voor zijn werkzaamheden een vergoeding heeft bedongen van de Holding. Ten slotte weegt bij deze beoordeling mee dat in de overeenkomst ter zake van de stakingswinstlijfrente wordt overwogen dat erflater de afname van zijn fiscale oudedagsreserve en de stakingswinst ten bedrage van € 422.412 wenst aan te wenden als koopsom voor een lijfrente. Dit bedrag van € 422.412 wordt in de aangifte verantwoord als stakingswinst. Belanghebbenden hebben desgevraagd echter niet kunnen verhelderen uit welke opbrengsten, boekwaarden en kosten dit bedrag is opgebouwd. Derhalve kan uit deze stukken niet worden opgemaakt of in de aangifte ter zake van de gestelde (ruisende) inbreng een bate is verantwoord. Op grond van deze overwegingen is niet aannemelijk gemaakt dat de lijfrenten zijn bedongen als tegenprestatie voor de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming aan de Holding.

5.2.5. In paragraaf 2.1.2, onder a, van het Besluit wordt de volgende situatie beschreven als een 'reëel geval', waarin de door-overdracht van een onderneming niet in strijd komt met de wettelijke regeling van artikel 3.126, lid 1, letter a, Wet IB 2001:

"een ondernemer draagt zijn eenmanszaak over aan een eigen nieuw opgerichte of bestaande besloten vennootschap tegen (onder meer) een lijfrente. De vennootschap gaat vervolgens een samenwerkingsverband aan met een of meer derden. De toetreding van de derde(n) vindt uitsluitend plaats door inbreng van contanten dan wel in natura en de vennootschap zou kwalificeren als ondernemer in de zin van artikel 3.4 van de Wet zo de onderneming van de rechtspersoon voor rekening van een natuurlijk persoon zou worden gedreven."

5.2.6. De onderhavige situatie valt niet onder deze omschrijving. Het maatschapsaandeel is namelijk in het geheel niet tegen een lijfrente aan [C B.V.] overgedragen, maar tegen een (gedeeltelijk als geldlening schuldig gebleven) koopsom van € 520.000. De gestelde inbreng van een onderneming in de Holding is, zoals hiervoor in 5.2.4 werd overwogen, niet aannemelijk geworden. Toetreding van derden tot [C B.V.] of de Holding is gesteld noch gebleken. Aan belanghebbenden komt derhalve geen beroep toe op de door hen aangehaalde passage uit het Besluit.

5.2.7. Belanghebbenden hebben onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL5614, BNB 2011/117, nog betoogd dat het opgewekte vertrouwen verder reikt dan de in het Besluit genoemde gevallen. De situatie van erflater is volgens hen in de geest vergelijkbaar met de door de Staatssecretaris genoemde situaties. Deze redenering slaagt niet. Uit het genoemde arrest volgt dat indien een besluit houdende een of meer beleidsregels in algemene zin vertrouwen wekt, dat vertrouwen niet wordt ingeperkt door de omstandigheid dat in de toelichting daarop een te beperkte voorstelling is gemaakt van de soorten gevallen waarop het besluit van toepassing kan zijn. Deze gang van zaken doet zich in het onderhavige geval echter niet voor. In de onderdelen 2.1.1 en 2.1.2 van het Besluit formuleert de Staatssecretaris beleid voor (zogenoemde reële) gevallen waarin een kwalificerende overdracht van een onderneming met een lijfrente als tegenprestatie wordt gevolgd door de participatie van een of meer derden in die onderneming. In het Besluit kan in redelijkheid niet een algemene beleidsregel worden gelezen die mede betrekking heeft op gevallen als het onderhavige waarin van een kwalificerende overdracht geen sprake is en waarin de ondernemer niet een belang behoudt bij de overgedragen onderneming.

Aanvullende aftrek wegens schikking

5.3.1. Belanghebbenden menen dat het inkomen uit werk en woning voor het jaar 2013 dient te worden verminderd met een bedrag van € 63.390, omdat erflater de overeengekomen koopsom voor het maatschapsaandeel niet geheel heeft ontvangen. Op 30 januari 2020 is hij een schikking aangegaan met [C B.V.] , waarbij hij dat gedeelte van zijn vordering heeft moeten prijsgeven. Op grond van het matchingbeginsel van goed koopmansgebruik kan dit bedrag volgens belanghebbenden in het jaar 2013 in aftrek worden gebracht.

5.3.2. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat voor deze aftrek geen plaats is, aangezien de vordering na haar ontstaan tot het privévermogen van erflater is gaan behoren en een vast totaalbedrag als koopsom is overeengekomen.

5.3.3. Uit de arresten van de Hoge Raad van 1 juli 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9803, BNB 1981/245, van 2 april 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6956, BNB 2004/277, r.o. 3.4, en van 28 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU0908, BNB 2006/34, r.o. 3.3.1, volgt dat indien een ondernemer zijn onderneming of een zelfstandig deel daarvan verkoopt, de uit hoofde van deze verkoop ontstane vordering in de regel tot het privé-vermogen zal moeten worden gerekend. Uitzonderingen gelden voor gevallen waarin een gerede kans aanwezig is dat, ten gevolge van bijzondere bij de verkoop gemaakte en met de betaling verband houdende bedingen, de exploitatie van de onderneming in de toekomst weer voor rekening van de verkoper zal geschieden en gevallen waarin een vordering uit hoofde van de verkoop van een zelfstandig gedeelte van een onderneming zozeer met het voortgezette deel van de onderneming is verbonden dat bij de toerekening van de vordering aan het ondernemingsvermogen de grenzen van de redelijkheid niet worden overschreden. Dat een van deze uitzonderingen zich thans voordoet is niet gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt.

5.3.4. Uit het arrest van de Hoge Raad van 2 april 2004, ECLI:NL:HR:2004:AO6956, BNB 2004/277, r.o. 3.4, volgt voorts dat de goede en kwade kansen van inning een omstandigheid vormen waarmee de verkoper bij de waardering van zijn vordering op de koper rekening dient te houden. Belanghebbenden hebben in dit verband gesteld dat erflater onderzoek heeft gedaan naar de kredietwaardigheid van de koper, hetgeen blijkt uit het voorbehoud in de koopovereenkomst voor problemen bij de financiële afwikkeling van de verkoop van bepaalde aandelen door [C B.V.] Voor dat geval voorziet de koopovereenkomst erin dat de koopsom voor een groter deel wordt omgezet in een geldlening. Uit deze afspraak kan evenwel niet worden afgeleid dat ten tijde van de verkoop rekening moest worden gehouden met een noemenswaardig risico dat een deel van de koopsom niet zou worden voldaan. Daarbij is in aanmerking genomen dat belanghebbenden hebben gesteld dat de schikking diende ter beëindiging van een conflict over de arbeid die erflater na de verkoop nog voor de maatschap verrichtte en dat [C B.V.] zich daarbij een onbetrouwbare

debiteur heeft betoond. Uit de verklaring van de medevenoot van erflater ter zitting blijkt dat de fricties medio 2016 aan het licht kwamen. De stukken die belanghebbenden met betrekking tot het conflict hebben overgelegd, stammen uit januari 2017. Onder die omstandigheden kunnen het conflict en de schikking niet worden beschouwd als omstandigheden die licht werpen op de waarde van de vordering van erflater op deze vennootschap ten tijde van de verkoop. Er bestaat derhalve geen grond voor een waardering van de vordering op de koper op een lager bedrag dan de nominale waarde.

Slotsom

5.4. Gelet op het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

Proceskosten en griffierecht

Er is geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door C. Maas, P.J.J. Vonk en R.A. Bosman, in tegenwoordigheid van de griffier J. Azmi Shenouda. De beslissing is op 19 oktober 2022 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

*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**.*

*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).

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

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;*
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;*
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:*
 - a. - de naam en het adres van de indiener;*
 - b. - de dagtekening;*
 - c. - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - d. - de 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 wederpartij te veroordelen in de proceskosten.