

ECLI:NL:RBZWB:2023:1781

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	20-03-2023
Datum publicatie	11-04-2023
Zaaknummer	21/4073
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	IB/PVV, box 2, aftrekbaarheid van kosten
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 11-4-2023 V-N Vandaag 2023/793 FutD 2023-0995 NTFR 2023/732 met annotatie van mr. J.A.L. Heldens Sdu Nieuws Belastingzaken 2023/340

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Zittingsplaats Breda

Belastingrecht

zaaknummer: BRE 21/4073

uitspraak van de enkelvoudige kamer van 20 maart 2023 in de zaak tussen

[belanghebbende] , uit [plaats 1] , belanghebbende

(gemachtigde: [gemachtigde]),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.

Inleiding

1. In deze uitspraak beoordeelt de rechtbank het beroep van belanghebbende tegen de uitspraak op bezwaar van de inspecteur van 13 augustus 2021.
 - 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2017 een aanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 31.868 en een inkomen uit aanmerkelijk belang van € 559.296.
 - 1.2. De inspecteur heeft het bezwaar van belanghebbende ongegrond verklaard.
 - 1.3. De rechtbank heeft het beroep op 27 januari 2023 op zitting behandeld. Hieraan hebben deelgenomen: belanghebbende, bijgestaan door haar vader en haar gemachtigde en namens de inspecteur, [inspecteur] en [inspecteur] .
 - 1.4. Bij sluiting van het onderzoek op zitting heeft de rechtbank meegedeeld binnen zes weken uitspraak te doen. De rechtbank heeft deze termijn niet gehaald en partijen bericht uiterlijk zes weken later uitspraak te doen.

Feiten

2. Bij overeenkomst ondertekend op 24 december 2016 heeft belanghebbende met ingang van 2 januari 2016 alle aandelen in [N.V.] (de NV) gekocht van [stichting 1] te [land] ([stichting 1]). Artikel 1 van de overeenkomst tot aandelenoverdracht luidt, voor zover hier van belang, als volgt (waarbij [stichting 1] als verkoper wordt aangeduid en belanghebbende als koper):

"Artikel 1

- a. *Verkoper verkoopt en draagt in volle eigendom over aan koper, die koopt en in eigendom aanvaardt de aandelen in het nominaal kapitaal van de Vennootschap, genummerd 1 tot en met 8.400.255, elk met een waarde van € 0,75 nominaal.*
- b. *Deze verkoop en koop is geschied voor een aankoop prijs voor koper van € 8.687.945 (acht miljoen zeshonderd en zevenentachtigduizend negenhonderd en vijfenveertig Euro), door koper aan verkoper te voldoen middels schuldigerkenning, welke in een separate overeenkomst wordt geregeld."*
- 2.1. Belanghebbende is de aankoop prijs van de aandelen in de NV van € 8.687.945 schuldig gebleven. Dit is vastgelegd in de overeenkomst tussen [stichting 1] en belanghebbende genaamd 'schuldbekentenis en akte van geldlening'.
- 2.2. Belanghebbende heeft op 2 januari 2016 een tweetal lijfrenteverplichtingen overgenomen van [stichting 1] tegen een bedrag van in totaal € 8.210.005 (de lijfrenteverplichtingen). De begunstigde van deze lijfrenteverplichtingen is de vader van belanghebbende genaamd [naam] . [stichting 1] is de overnamesom schuldig gebleven aan belanghebbende.
- 2.3. De NV had op 2 januari 2016 nog een bedrag te vorderen van [stichting 1] ter grootte van € 481.230. Belanghebbende heeft deze schuld per 2 januari 2016 overgenomen van [stichting 1] tegen schuldigerkenning door [stichting 1] aan belanghebbende.
- 2.4. Tot het procesdossier behoort een overeenkomst van verrekening van onderlinge leningen en vorderingen tussen [stichting 1] en belanghebbende. In deze overeenkomst is, voor zover hier van belang, het volgende bepaald:

" De ondergetekenden:

1. (..), hierna te noemen de "[stichting 1]".

en

2. Mevrouw [belanghebbende] , (..), hierna te noemen: "mevrouw [belanghebbende]".

in aanmerking nemende dat:

- [stichting 1] per 2 januari 2016 heeft verkocht aan mevrouw [belanghebbende] , gelijk mevrouw [belanghebbende] op 2 januari 2016 heeft gekocht van [stichting 1] , alle aandelen van [N.V.] , en dat mevrouw [belanghebbende] de koopprijs van € 8.687.945 (zegge acht miljoen zeshonderd en zevenentachtigduizend negenhonderd en vijfenveertig euro) schuldig is gebleven aan [stichting 1] ;
- [stichting 1] en de heer [naam] , geboren op [geboortedatum] 1947, wonende te

[plaats 2] (België), [adres] , hierna te noemen: lijfrentebegunstigde" een tweetal lijfrentes zijn aangegaan, welke lijfrenteverplichtingen per 2 januari 2016 zijn overgenomen door mevrouw [belanghebbende] voor een bedrag van € 8.210.005 (zegge: acht

miljoen tweehonderd en tienduizend en vijf euro), welke koopsom is schuldig gebleven aan mevrouw [belanghebbende] ;

- [N.V.] per 2 januari 2016 nog een bedrag te vorderen had van [stichting 1] ter grootte van € 481.230 en dat de hiermee corresponderende schuld van [stichting 1] is overgenomen door mevrouw [belanghebbende] per 2 januari 2016 tegen schuldigerkenning door [stichting 1] aan mevrouw [belanghebbende] . Deze vordering is direct opeisbaar;
- partijen wensen de betreffende vorderingen te verrekenen;
- partijen een en ander schriftelijk wensen vast te leggen.

zijn het volgende overeengekomen:

Artikel 1

Partijen stellen vast dat de volgende onderlinge rechtsverhoudingen in ieder geval bestaan uit:

- a. Een vordering van [stichting 1] op mevrouw [belanghebbende] van € 8.687.945 (zegge acht miljoen zeshonderd en zevenentachtigduizend negenhonderd en vijfenveertig euro), naar aanleiding van de in considerans genoemde verkoop waarbij [stichting 1] heeft verkocht aan mevrouw [belanghebbende] , gelijk mevrouw [belanghebbende] heeft gekocht van [stichting 1] , waarvan de koopprijs bedraagt van € 8.687.945 (zegge acht miljoen zeshonderd en zevenentachtigduizend negenhonderd en vijfenveertig euro), welke koopprijs mevrouw [belanghebbende] schuldig is gebleven aan [stichting 1] .
- b. Een vordering van mevrouw [belanghebbende] op [stichting 1] ter zake van een schuldoverneming van de in considerans genoemde lijfrenteverplichting van [stichting 1] aan lijfrentebegunstigde van € 8.210.005 (zegge: acht miljoen tweehonderd en tienduizend en vijf euro) uit hoofde van de overgenomen ingegane en uitgestelde lijfrenteverplichtingen.

- c. Een vordering van mevrouw [belanghebbende] op [stichting 1] ter grootte van € 481.230 (zegge: vierhonderd een en tachtig duizend twee honderden dertig euro) per 2 januari 2016, welke schuld voortvloeit uit een schuldovername van [N.V.]

Artikel 2

- a. Partijen stellen vast dat de vorderingen omschreven in artikel 1 verrekenbaar zijn.

Partijen verrekenen over en weer de bestaande vorderingen in de zin van artikel 6:127 BW voor het volledige bedrag.

Partijen stellen vast dat na de verrekening van de onderhavige schuldvorderingen onderling slechts nog resteert een bedrag van € 3.290 te vorderen door mevrouw [belanghebbende] op [stichting 1]."

- 2.5. Op 27 december 2016 heeft belanghebbende een [stichting 2] ([stichting 2]) opgericht. De aandelen in de NV zijn op 27 december 2016 geleverd aan de [stichting 2] .

- 2.6. Per 30 juni 2017 is de NV geliquideerd. Alle bezittingen en schulden zijn overgegaan naar de [stichting 2] . De liquidatie-uitkering bedraagt € 9.350.085 en wordt toegekend aan belanghebbende als aandeelhouder.

- 2.7. Belanghebbende heeft op 25 april 2018 aangifte IB/PVV voor het jaar 2017 gedaan. In deze aangifte is een inkomen uit aanmerkelijk belang opgegeven wat als volgt is opgebouwd:

Overdrachtprijs aanmerkelijk belang	€ 8.907.203
Af: verkrijgingsprijs aanmerkelijk belang	€ 8.687.945
Voordeel uit aanmerkelijk belang	€ 219.258

- 2.8. Bij berekening van de overdrachtprijs heeft belanghebbende onder andere de lijfrentetermijnen die in de jaren 2016 en 2017 aan de vader van belanghebbende zijn uitgekeerd van in totaal € 375.000 (de lijfrentetermijnen) in aftrek gebracht van de liquidatie-uitkering.

- 2.9. De definitieve aanslag IB/PVV voor het jaar 2017 is met dagtekening 13 oktober 2020 aan belanghebbende opgelegd (de aanslag). In afwijking van de aangifte heeft de inspecteur alleen de rentecomponent van de uitgekeerde lijfrentetermijnen ten bedrage van € 34.962 in aftrek toegestaan. Dat is niet in geschil. Het inkomen uit aanmerkelijk belang is daardoor met € 340.038 (€ 375.000 - € 34.962) verhoogd tot een bedrag van € 559.296.

Beoordeling door de rechtbank

3. De rechtbank beoordeelt of de aanslag IB/PVV voor het jaar 2017 tot een te hoog bedrag aan belanghebbende is opgelegd. Zij doet dat aan de hand van de beroepsgronden van belanghebbende.

4. De rechtbank is van oordeel dat de aanslag niet tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Hierna legt de rechtbank uit hoe zij tot dit oordeel komt en welke gevolgen dit oordeel heeft.

Kunnen de uitbetaalde lijfrentetermijnen in aftrek worden gebracht op het inkomen uit aanmerkelijk belang?

5. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de uitbetaalde lijfrentetermijnen van in totaal €

375.000 in het geheel als kosten in aftrek kunnen worden gebracht op haar inkomen uit aanmerkelijk belang in het jaar 2017. Volgens belanghebbende zijn de lijfrenteverplichtingen causaal verbonden met de verwerving van de aandelen in de NV omdat zij de lijfrenteverplichtingen ter financiering van de overname van de aandelen in de NV van [stichting 1] heeft overgenomen. De lijfrentetermijnen zijn volgens belanghebbende betaald ter verkrijging van de aandelen en dienen daarom aftrekbaar te zijn als kosten of moeten de kostprijs verhogen. Belanghebbende voert aan dat door de verrekening van de schulden en de vorderingen tussen belanghebbende en [stichting 1] (zie 2.4) de schuld die belanghebbende had in verband met de overname van de aandelen (zie 2.1) is genoveerd en is vervangen door de lijfrenteverplichtingen. Verder voert belanghebbende aan dat de lijfrenteverplichtingen een dynamische schuld vormen, waarvan de omvang jaarlijks varieert omdat deze afhankelijk is van onder andere de rentestand en de sterftetabellen. Volgens belanghebbende is daarom sprake van een variabele koopsom voor de aandelen in de NV waarbij de uitbetaalde lijfrentetermijnen als verwervingskosten in aftrek dienen te komen op het inkomen uit aanmerkelijk belang.

- 5.1. De inspecteur betwist het standpunt van belanghebbende en stelt zich op het standpunt dat de afwikkeling van de lijfrenteverplichtingen geen invloed heeft op het inkomen uit aanmerkelijk belang van belanghebbende.
- 5.2. De rechtbank overweegt als volgt. Het betaalbaar stellen van een liquidatie-uitkering is een fictieve vervreemding.¹ Voor zover de liquidatie-uitkering uitkomt boven de verkrijgingsprijs van de aandelen is sprake van een vervreemdingsvoordeel dat wordt aangemerkt als inkomen uit aanmerkelijk belang.²
- 5.3. Artikel 4.15, eerste lid, van de Wet IB 2001 bepaalt dat kosten van reguliere voordelen de 'daarop drukkende kosten' zijn voorzover zij zijn gemaakt tot verwerving, inning en behoud van die voordelen en in hun totale omvang niet overtreffen wat gebruikelijk is.
- 5.4. Artikel 4.21, eerste lid, van de Wet IB 2001 bepaalt dat onder de verkrijgingsprijs wordt verstaan de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad³ volgt dat sprake moet zijn van kosten die zijn gemaakt in onmiddellijk verband met de verkrijging of de vervreemding van de aandelen.
- 5.5. De rechtbank overweegt dat de (betaalde) lijfrenteverplichtingen niet als kosten in aftrek kunnen worden gebracht op het inkomen uit aanmerkelijk belang of de kostprijs van de aandelen in de NV kunnen verhogen. De lijfrentetermijnen zijn geen kosten die zijn gemaakt in verband met de aandelen in de NV. Belanghebbende heeft de aandelen in de NV verworven voor de overnamesom van € 8.687.945 (zie 2). Deze overnamesom is schuldig gebleven door belanghebbende (zie 2.1) en is vervolgens verrekend met een vordering die belanghebbende had op [stichting 1] (zie 2.3). Dat kan en een dergelijk feitencomplex maakt naar het oordeel van de rechtbank niet dat daardoor de koopsom van de aandelen in de NV – zoals belanghebbende betoogt – variabel of 'dynamisch' zou zijn geweest. In tegenstelling tot wat belanghebbende bepleit is de overnamesom blijkens de contractuele bepalingen vaststaand. Het aandelenpakket heeft naar het oordeel van de rechtbank onvoldoende connectie met de overgenomen lijfrenteverplichtingen.
- 5.6. Ten aanzien van belanghebbendes meer subsidiaire stelling dat de schuld in verband met de overname van de aandelen in de NV is omgezet in de door haar overgenomen lijfrenteverplichtingen en als zodanig is genoveerd, overweegt de rechtbank dat dit niet blijkt uit de door belanghebbende overgelegde overeenkomst tot verrekening (zie 2.3). Uit deze overeenkomst volgt namelijk dat de lijfrenteverplichting zelf niet is verrekend. Blijkens de tekst van de overeenkomst is de vordering die belanghebbende had op [stichting 1] (in verband met de overname van de lijfrenteverplichtingen) verrekend met de schuld die zij had aan [stichting 1] (in het kader van de overname van de aandelen van de NV). Ook van het 'omzetting' of 'noveren' van een schuld is geen sprake. Na verrekening van de onderlinge vorderingen en schulden resteren naar het oordeel van de rechtbank nog het aandelenbelang in de NV en de lijfrenteverplichtingen

die belanghebbende heeft overgenomen.

Conclusie en gevolgen

6. Het beroep is ongegrond. Belanghebbende krijgt daarom het griffierecht niet terug. Zij krijgt ook geen vergoeding van haar proceskosten.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. V.A. Burgers, rechter, in aanwezigheid van mr. S.A. van Beijsterveldt, griffier op 20 maart 2023. De uitspraak is openbaar gemaakt door middel van geanonimiseerde publicatie op rechtspraak.nl.

griffier	rechter
----------	---------

Een afschrift van deze uitspraak is verzonden aan partijen op:

Informatie over hoger beroep

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer).

Als het een Rijksbelastingzaak betreft (dat is een zaak waarbij de Belastingdienst partij is), kunt u digitaal beroep instellen via www.rechtspraak.nl. Daar klikt u op "Formulieren en inloggen". Hoger beroep instellen kan eventueel ook nog steeds per brief op de hierna vermelde wijze.

Betreft het een andere belastingzaak (bijvoorbeeld een zaak waarbij een heffingsambtenaar van een gemeente of een samenwerkingsverband partij is), dan kan het hoger beroep uitsluitend worden ingesteld door verzending van een brief aan het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch.

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 Artikel 4.16, lid 1, onder c, van de Wet IB 2001.

² Artikel 4.12, onder b, van de Wet IB 2001 en artikel 4.34 van de Wet IB 2001.

³ Vgl. Hoge Raad 24 november 2018, ECLI:NL:HR:2008:BG4201 en Hoge Raad 11 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:883.
