

ECLI:NL:GHSHE:2020:4059

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	31-12-2020
Datum publicatie	05-02-2021
Zaaknummer	20/00111
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2019:5777, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan Cassatie: ECLI:NL:HR:2022:1377
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Periodieke gift, artikelen 6.34 en 6.38 Wet IB 2001. Belanghebbende en zijn echtgenote hebben gedurende een periode van vijf jaren een periodieke uitkering geschonken aan een ANBI. De schenking is in een notariële akte vastgelegd, waarin ook is bepaald dat de schenking vervalt bij het overlijden van de langstlevende echtgenoot. Het (gezamenlijk) sterfterisico van de echtelieden was minder dan 1%. In geschil is of de periodieke uitkering is aan te merken als een periodieke gift of als een eenmalige gift. Uit de huidige wettekst en artikel 47 Wet IB 1964, en uit de wetsgeschiedenis leidt het hof af dat nog steeds ten aanzien van het overlijdensrisico het vereiste geldt van een materiële onzekerheid, waarvan sprake is bij een kans op overlijden gedurende de looptijd van ongeveer 1%. De door belanghebbende gestelde onzekerheid bestaande uit het verlies van de ANBI-status acht het hof onvoldoende buiten de invloedssfeer van belanghebbende gelegen en bovendien onvoldoende te kwantificeren. Het beroep door belanghebbende op het vertrouwensbeginsel slaagt niet. Het hof verklaart het hoger beroep van de inspecteur gegrond.
Wetsverwijzingen	Wet inkomstenbelasting 2001 6.34 Wet inkomstenbelasting 2001
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2021/317 ERF-Updates.nl 2021-0030 VFP 2021/26 V-N 2021/13.4 met annotatie van Redactie RN 2021/36 V-N 2021/17.1.4 Belastingadvies 2021/11.4 NLF 2021/0324 met annotatie van NLF 2021/0324 met annotatie van NTRF 2021/862 met annotatie van mr. J.A.W. Vrolijk

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Nummer: 20/00111

Uitspraak op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de inspecteur,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 24 december 2019, nummer BRE 17/5167, in het geding tussen

[belanghebbende] ,

wonende te [woonplaats] ,

hierna: belanghebbende,

en

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (IB/PVV) 2012 opgelegd (hierna: de aanslag). Tevens is bij beschikking belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt.
- 1.3. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank.
De rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard.
- 1.5. De inspecteur heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij het hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.6. De inspecteur heeft nadien stukken ingediend met datum 15 juni 2020 en belanghebbende heeft gereageerd in zijn stukken met datum 8 juli 2020. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.
- 1.7. Het hof heeft bepaald dat de zitting achterwege kan blijven. Geen van partijen heeft na navraag door het hof verklaard gebruik te willen maken van hun recht om op een zitting te worden gehoord. Het hof heeft partijen schriftelijk meegedeeld dat het onderzoek is gesloten.

2 Feiten

- 2.1. Op 18 mei 2004 heeft belanghebbende [A] (hierna: de stichting) opgericht. De stichting heeft als doel om minder bedeelden in Nederland en ver daarbuiten hulp te verlenen en economisch te ondersteunen. Belanghebbende is voorzitter van het bestuur van de stichting. De stichting heeft met ingang van 1 januari 2008 een ANBI-status en had deze status ook in het onderhavige jaar.

2.2. Bij notariële akte van 22 december 2011 hebben belanghebbende en zijn echtgenote aan de stichting een uitkering geschonken gedurende een periode van vijf kalenderjaren, met ingang van 2011 met jaarlijkse termijnen van elk 50.000. De termijnen worden jaarlijks voldaan uiterlijk op 31 december.

2.3. In de schenkingsakte is onder meer het volgende vermeld:

"2. Lijfrente

(...)

2.2. De verplichting tot schenking vervalt behalve door tijdsverloop van vijf jaar tevens door het overlijden van de langstlevende schenker.

()

3. Ontbindende voorwaarde

3.1. De schenking wordt gedaan onder de ontbindende voorwaarde dat de begiftigde op enig moment gedurende de looptijd van de lijfrente niet (meer) door de inspecteur als een 'algemeen nut beogende instelling' als bedoeld in artikel 6.33 onderdeel b van de Wet inkomstenbelasting 2001 respectievelijk per een januari tweeduizend twaalf artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen (of een daarvoor in de plaats getreden regeling) wordt aangemerkt."

2.4. De sterftekans van belanghebbende en zijn echtgenote gedurende de duur van de verplichting tot het doen van een periodieke uitkering aan de stichting is door de inspecteur berekend op 0,03%.

2.5. Op 6 december 2013 heeft belanghebbende de aangifte IB/PVV 2012 ingediend waarin hij een belastbaar inkomen uit werk en woning van 76.986, een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van 128.387 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 132.147 heeft opgenomen. Belanghebbende heeft een bedrag van 50.000 als periodieke gift aan de stichting in mindering gebracht op het belastbare inkomen uit werk en woning.

2.6. Op 15 februari 2016 is aangekondigd dat een boekenonderzoek wordt gestart bij de stichting. Van dat boekenonderzoek is een rapport opgemaakt met datum 4 april 2016. In dat rapport genaamd "Rapport inzake een onderzoek bij een Algemeen Nut Beogende Instelling" (hierna: het rapport) staat onder meer het volgende:

"3.1 Reikwijdte van het onderzoek

De rechtsgeldigheid van ANBI-beschikkingen (1) is van rechtswege verlengd door de wetswijzigingen vanaf 1 januari 2010. Het onderzoek heeft als doel vast te stellen of de stichting terecht als ANBI is aangemerkt en deze status kan worden voortgezet.

Kern van de regelgeving is dat zowel uit de doelstelling als uit de feitelijke werkzaamheden moet blijken, dat een instelling geheel of nagenoeg geheel (voor minstens 90%) en bovendien primair en rechtstreeks het algemeen nut beoogt.

Het onderzoek richt zich op de doelstelling(en), de aard en omvang van de feitelijke activiteiten en het vermogen evenals de bestedingen volgens de doelstelling(en).

Daarnaast is getoetst of en in hoeverre de organisatie voldoet aan de overige voorwaarden en bepalingen.

Volledigheidshalve wijs ik u er nog op dat er géén controle heeft plaatsgevonden van enige fiscale aangifte. De organisatie kan dan ook géén vertrouwen ontlenen dat fiscale aangiften (welke dan ook) zijn beoordeeld c.q. gecontroleerd door de Belastingdienst.

In dit rapport zijn de standpunten van de Belastingdienst opgenomen. Dit rapport geeft de uitkomsten weer van het uitgevoerde onderzoek en vermeldt de standpunten van de Belastingdienst. De opgenomen informatie heeft slechts tot doel de aanvaardbaarheid van () als algemeen nut beogende

instelling zoals bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel m, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 5b Algemene wet inzake rijksbelastingen te toetsen.
Het rapport is slechts met dit oogmerk geschreven en is niet bedoeld voor andere doeleinden.

()

5. Conclusie

()

Op basis van de verstrekte stukken en de verzamelde informatie heb ik vastgesteld dat de ANBI-beschikking van de stichting gecontinueerd kan worden ()".

2.7. Op 30 augustus 2016 stuurt [B] (hierna: [B]), werkzaam bij de Belastingdienst als ANBI-specialist van het Programma Zeer Vermogende Personen, een e-mail aan [C] , die de stichting als adviseur bijstaat. In zijn e-mail met het onderwerp "ANBI beoordeling [A] " schrijft [B] :

"Geachte heer [C] ,

Enige maanden geleden is er door mijn collega de heer [D] een ANBI-onderzoek verricht bij bovengenoemde stichting op het adres [adres] te [woonplaats] . Hiervan is een rapport opgemaakt dat naar de stichting is verzonden.

Zoals telefonisch met u besproken, zijn er nog enkele vragen bij mij aanwezig. Ik stel u deze hieronder.

Periodieke gift / omvang vermogen stichting

Uit de schenkingsakte van [datum] 2011 is mij gebleken dat de stichting een periodieke gift heeft ontvangen van [belanghebbende] en mevrouw [E] van 50.000 jaarlijks, gedurende 5 jaren (2011 tot en met 2015). De verplichting tot schenking vervalt, behalve door het tijdsverloop, tevens door het overlijden van de langstlevende schenker.

In de schenkingsakte is geen bepaling/voorwaarde opgenomen over het eventueel instandhouden van het geschonkene als stamvermogen door de ontvangende stichting.

Uit de bij mij aanwezige financiële overzichten (2012-2014) blijkt dat het eigen vermogen van de stichting is opgebouwd uit Stamkapitaal (2014: 1.371.622) en een Doelreserve (97.426).

In het beleidsplan op de website zie ik omtrent het aanhouden van vermogen het volgende:

Financiële middelen zodanig beheren of laten beheren dat er een minimale basis fondsgrootte van 1.250.000,- beschikbaar blijft. Vanuit het rendement op dit minimale fondsbedrag kunnen de beschikbare middelen worden ingezet voor de doelstelling van [A] .

Conform artikel 1b, lid 2, onderdeel a UR AWR kan stamvermogen slechts als zodanig worden aangehouden indien dit door de gever als zodanig is bepaald. Met andere woorden, het bestuur van een stichting kan dit niet zelf bepalen. Zie artikel 1b, lid 2, onderdeel a UR AWR: (.).

Ik verzoek u mij aan te geven op welke wijze dit stamvermogen is opgebouwd? M.a.w. welke schenkingen hebben dit stamvermogen gevormd? Graag ontvang ik van u bescheiden (schenkingsakten waaruit blijkt dat schenkingen zijn gedaan onder de voorwaarde van vorming stamvermogen).

In de exploitatieoverzichten van de stichting zie ik geen giften (zie hierboven genoemd) binnenkomen. Graag uw uitleg hierover. Waar zie ik in de financiële overzichten deze giften

terug? Worden deze rechtstreeks toegevoegd aan het Stamkapitaal?

Ik verzoek u mij aan te geven waarvoor de Doelreserve concreet wordt aangehouden? Een ANBI kan een zogenaamd continuïteitsreserve aanhouden maar er moet wel sprake zijn van voorziene werkzaamheden binnen een redelijk tijdsbestek. Het lijkt erop alsof het jaarlijkse exploitatieresultaat volledig wordt bijgeboekt aan de Doelreserve. Graag uw uitleg hierover.

(.)”.

- 2.8. Op 12 december 2016 hebben belanghebbende, zijn echtgenote en de stichting een Addendum schenkingen opgesteld. In dit addendum zijn partijen overeengekomen dat alle schenkingen in de periode 2006-2020 zijn gedaan onder de voorwaarde dat het geschonken vermogen als stamkapitaal bij de stichting in stand blijft.
- 2.9. De aanslag is vastgesteld met dagtekening 7 januari 2017. De inspecteur heeft de betaling van de termijn aan de stichting niet aangemerkt als periodieke gift, maar als andere gift. De door de inspecteur toegestane aftrek is daarom beperkt tot 10% van het verzamelinkomen van belanghebbende en zijn echtgenote (10% van 406.960 = 40.696). Het belastbare inkomen uit werk en woning is vastgesteld op 86.290. Het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen zijn conform de aangifte vastgesteld.

3 Geschil en conclusies van partijen

- 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de aan de stichting betaalde termijn van 50.000 is aan te merken als een periodieke gift als bedoeld in artikel 6.34 Wet IB 2001?

Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, is tussen partijen in geschil of dit bedrag alsnog als periodieke gift in aanmerking kan worden genomen, wegens een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel.

- 3.2. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank. De inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en tot ongegrondverklaring van het beroep.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Standpunten van partijen

- 4.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de betaling van 50.000 aan de stichting een periodieke gift is, omdat wordt voldaan aan de voorwaarden die zijn opgenomen in de artikelen 6.34 en 6.38 Wet IB 2001: er is sprake van een vaste en gelijkmatige uitkering die uiterlijk eindigt bij het overlijden van belanghebbende of zijn echtgenote en die berust op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren.

4.2. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat van een periodieke gift geen sprake is. Gelet op het bepaalde in artikel 6.34 Wet IB 2001 is een periodieke gift een gift in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen. Er is volgens de inspecteur voor zover hier van belang slechts sprake van een periodieke uitkering indien die uitkering onderdeel is of kan zijn van een reeks uitkeringen, voor zover iedere uitkering afhankelijk is van een onzekere toekomstige gebeurtenis. Het vereiste van een onzekere toekomstige gebeurtenis houdt volgens de inspecteur in dat sprake moet zijn van een overlijdensrisico van 1% gedurende de looptijd van de uitkeringen. De sterftekans van belanghebbende en zijn echtgenote gedurende de duur van de verplichting tot het betalen van de termijnen aan de stichting is door de inspecteur berekend op 0,03%. Van een periodieke gift is daarom geen sprake, aldus nog steeds de inspecteur.

Relevante wetsartikelen

4.3. De artikelen 6.32, 6.33, 6.34, 6.35, 6.38 en 6.39 Wet IB 2001 (tekst 2012) luiden voor zover van belang als volgt:

Artikel 6.32

1 Aftrekbare giften zijn:

- a. periodieke giften;
- b. andere giften.

()

Artikel 6.33

In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

- a. giften: bevoordelingen uit vrijgevigheid en verplichte bijdragen waar geen directe tegenprestatie tegenover staat;
- b. instellingen: algemeen nut beogende instellingen;

()

Artikel 6.34

Periodieke giften zijn giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden, aan instellingen of verenigingen.

Artikel 6.35

Andere giften zijn giften aan instellingen ().

Artikel 6.38

Periodieke giften worden in aanmerking genomen indien zij berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen of verstrekkingen gedurende vijf of meer jaren ten minste jaarlijks uit te keren.

Artikel 6.39

1 Andere giften worden in aanmerking genomen voorzover zij met schriftelijke bescheiden kunnen worden gestaafd en voorzover zij samen zowel 60 als 1% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek te boven gaan, en vervolgens tot ten hoogste 10% van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek.

2 Indien de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar een partner heeft worden andere giften samengevoegd. Over deze periode geldt voor de toepassing van het eerste lid, in plaats van het verzamelinkomen vóór toepassing van de persoonsgebonden aftrek het gezamenlijke bedrag van de verzamelinkomens van de belastingplichtige en zijn partner vóór toepassing van de persoonsgebonden

aftrek.

().

Is de gift een periodieke gift?

4.4. Tussen partijen is niet in geschil dat (i) sprake is van vaste en gelijkmatige uitkeringen, (ii) die uitkeringen berusten op een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting om de uitkeringen gedurende vijf jaren ten minste jaarlijks uit te keren en (iii) in de notariële akte van schenking is overeengekomen dat de periodieke uitkeringen eindigen bij het overlijden van de langstlevende schenker (belanghebbende of zijn echtgenote).

4.5.1. In de wet is niet gedefinieerd wat wordt verstaan onder een periodieke uitkering. Uit vaste jurisprudentie¹ volgt dat sprake is van een periodieke uitkering indien die uitkering onderdeel is of kan zijn van een reeks van uitkeringen, voor zover iedere uitkering afhankelijk is van een - vanuit de schuldenaar gezien - onzekere toekomstige gebeurtenis. De onzekere toekomstige gebeurtenis moet van wezenlijke betekenis zijn. Voor lijfrenten heeft de Hoge Raad bepaald dat sprake is van een wezenlijke onzekerheid indien sprake is van een overlijdensrisico van ongeveer 1%.²

4.5.2. Met de invoering van de giftenaftrek in afdeling 6.9 van de Wet IB 2001 is de door de wetgever gehanteerde terminologie gewijzigd ten opzichte van artikel 47 Wet IB 1964 (oud). Uit de parlementaire geschiedenis blijkt echter dat de wetgever hiermee geen inhoudelijke wijzigingen heeft beoogd:

“De bepaling over aftrekbare giften in artikel 47 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is vele keren gewijzigd. In afdeling 6.9 is de redactie vernieuwd en gestroomlijnd, zonder de aansluiting bij de geldende voorschriften en jurisprudentie te verliezen. Het doel van de giftenregeling is het langs indirecte weg bevorderen van schenkingen aan bepaalde instellingen.

()

In artikel 6.9.3 is omschreven wat periodieke giften zijn. Het moet gaan om giften in de vorm van vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden. De termijnen moeten aan een in Nederland gevestigde instelling of vereniging worden geschonken. Deze bepaling is ontleend aan artikel 47, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.”.

Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 266 tot en met 268.

4.5.3. Ingevolge artikel 47 Wet IB 1964 (oud) waren voor zover hier van belang aftrekbaar “giften in de vorm van termijnen van lijfrenten” aan bepaalde instellingen. Het begrip “lijfrente” was gedefinieerd in artikel 45, lid 4 (later lid 6), Wet IB 1964 (oud) als: “de aanspraak ingevolge een overeenkomst van levensverzekering als bedoeld in art. 1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet toezicht levensverzekeringsbedrijf op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden”.

4.5.4. Zoals in het onder 4.5.2 aangehaalde citaat wordt vermeld, is artikel 47 Wet IB 1964 (oud) diverse keren gewijzigd. In de parlementaire geschiedenis staat in de nota naar aanleiding van het eindverslag bij de wijziging van het voormalige lid 2 van artikel 47 Wet IB 1964 (oud) de volgende passage:

“Ad d. Ten einde de voorgestelde maatregel eenvoudig toepasbaar en controleerbaar te doen zijn komen voor de verruimde aftrekmogelijkheid alleen in aanmerking termijnen van lijfrenten

(zijnde vaste en gelijkmatige bedragen) die ten minste gedurende vijf jaren en jaarlijks worden uitgekeerd op grond van een bij notariële akte van schenking aangegane verplichting. Het vereiste met betrekking tot het aantal jaren voorkomt geschillen over de vraag, of in een voorkomend geval een risico-element van wezenlijke betekenis aanwezig is, terwijl het vereiste van een notariële akte de bewijsproblematiek vermindert”.

Kamerstukken II 1982/83, 16 787, nr. 11, p. 46.

- 4.6. Het hof is van oordeel dat uit de onder 4.5.4 opgenomen passage uit de parlementaire geschiedenis slechts kan worden afgeleid dat de wetgever ervan uitging dat bij termijnen van lijfrenten (thans: periodieke uitkeringen) die ten minste gedurende vijf jaren worden uitgekeerd in de regel zou zijn voldaan aan het vereiste van een materiële onzekerheid in de hiervóór bedoelde zin. Het hof is van oordeel dat uit deze passage, die een toelichting betreft op artikel 47, lid 2, Wet IB 1964 (oud), niet kan worden afgeleid dat de wetgever heeft bedoeld om de uitleg van de wettekst van artikel 47, lid 1, onderdeel a, Wet IB 1964 (oud) en de daaraan ten grondslag liggende wetssystematiek te veranderen door het in artikel 47, lid 1, onderdeel a, Wet IB 1964 (oud) besloten liggende vereiste van een wezenlijke materiële onzekerheid te vervangen of uitputtend in te vullen door het bepaalde in het tweede lid van artikel 47 Wet IB 1964 (oud). Aan de voorwaarden voor een periodieke uitkering is gelet op het voorgaande dus niet zonder meer voldaan indien sprake is van jaarlijkse uitkeringen gedurende ten minste vijf jaren, die uiterlijk eindigen bij overlijden. Dat is immers slechts het geval indien sprake is van een wezenlijke materiële onzekerheid waarvan gelet op de onder 4.5.1 vermelde jurisprudentie sprake is indien de kans dat de onzekere toekomstige gebeurtenis zich gedurende de looptijd voordoet ongeveer 1% is. Onder verwijzing naar de in 4.5.2 opgenomen parlementaire geschiedenis is het hof van oordeel dat de eis van een materiële onzekerheid voor de aftrek als periodieke gift onder de Wet IB 2001 onverkort is blijven gelden. In de regel zal bij jaarlijkse uitkeringen gedurende een termijn van ten minste vijf jaren aan die eis worden voldaan, namelijk indien de periodieke gift afhankelijk is van één leven, de situatie die de wetgever kennelijk voor ogen heeft gestaan bij het doen van de geciteerde uitspraak. Dat de wetgever in gevallen als het onderhavige, waarin de jaarlijkse betaling afhankelijk is van meerdere levens, onverkort heeft willen aanvaarden dat aan dat vereiste is voldaan, zonder materiële toetsing van het overlijdensrisico, kan naar het oordeel van het hof niet uit de wetsgeschiedenis worden afgeleid. Het andersluidende standpunt van belanghebbende en de andersluidende opvatting van de rechtbank worden daarom door het hof verworpen.
- 4.7. Gelet op het onder 4.6 gegeven oordeel komt het hof toe aan de behandeling van het standpunt van belanghebbende dat de inspecteur bij het bepalen van de kans dat een toekomstige onzekere gebeurtenis zich gedurende de looptijd voordoet, ten onrechte geen rekening heeft gehouden met de kans dat de ANBI-status van de stichting wordt ingetrokken. Ook de kans dat de ANBI-status wordt ingetrokken is, naast de sterftkans van belanghebbende en zijn echtgenote, vanuit de schuldenaar bezien een toekomstige onzekere gebeurtenis, aldus nog steeds belanghebbende.
- 4.8. Indien, zoals in het onderhavige geval, een verplichting is aangegaan tot de betaling van termijnen gedurende vijf jaren dan kan worden bedongen dat die verplichting eerder eindigt. Zo kan worden bedongen dat de verplichting tot het doen van uitkeringen niet alleen eindigt bij overlijden, maar ook bij arbeidsongeschiktheid of werkloosheid van de schenker, bij faillissement van de ANBI of bij het verlies van de ANBI-status.³ In de schenkingsakte is vastgelegd dat de verplichting tot het doen van uitkeringen voor belanghebbende en zijn echtgenote niet alleen vervalt bij het overlijden van de langstlevende schenker, maar ook bij het verlies van de ANBI-status. Het hof is van oordeel dat de wettekst - ook gelet op het gebruik van de term periodieke uitkeringen - niet uitsluit dat de onzekere factor mede kan bestaan uit een ander dan een overlijdensrisico. De kans op verlies van de ANBI-status kan echter in het onderhavige geval niet in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de omvang van de materiële onzekerheid. Gelet op hetgeen partijen ter zake hebben aangevoerd is het hof van oordeel dat het risico van genoemd statusverlies onvoldoende buiten de sfeer van belanghebbende verkeert en daarnaast onvoldoende kwantificeerbaar is. Het betoog van

belanghebbende treft dan ook geen doel.

- 4.9. In zijn brief van 17 maart 2016⁴ vermeldt de staatssecretaris van Financiën dat in de praktijk de sterftekans bij periodieke giften die afhankelijk zijn van één leven niet wordt getoetst. De staatssecretaris ziet in dergelijke situaties geen aanleiding om te toetsen, omdat in die gevallen doorgaans wordt voldaan aan het onzekerheidsvereiste, omdat de sterftekans hoger is dan 1%. Ook is bij de behandeling van het wetsvoorstel opgemerkt dat het vereiste van een looptijd van vijf jaar impliceert dat aan het onzekerheidsvereiste is voldaan. Bij een periodieke gift die afhankelijk is gesteld van twee of meer levens, ligt de sterftekans in de regel lager dan 1% en wordt niet voldaan aan het onzekerheidsvereiste, aldus nog steeds de staatssecretaris. Het hof merkt op dat het in de genoemde brief neergelegde beleid overeenstemt met de lezing van wet en wetsgeschiedenis door het hof.
- 4.10. Belanghebbende acht het beleid dat door de staatssecretaris in zijn brief van 17 maart 2016 is geschetst, ongewenst. Een periodieke gift die afhankelijk is van het leven van één persoon van bijvoorbeeld 30 jaar oud, waarbij vaststaat dat de actuariële kans van overlijden gedurende de looptijd minder dan 1% bedraagt, komt wél als periodieke gift voor aftrek in aanmerking terwijl dit niet het geval is indien de periodieke gift afhankelijk is gesteld van twee of meer levens waarbij de sterftekans gelijk is aan de sterftekans van één persoon van 30 jaar oud.
- 4.11. Voor zover belanghebbende met zijn onder 4.10 weergegeven stelling heeft bedoeld een beroep te doen op het gelijkheidsbeginsel, wordt dat beroep door het hof verworpen. Een beroep op het gelijkheidsbeginsel kan alleen slagen indien sprake is van situaties die rechtens en feitelijk hetzelfde zijn. De situatie waarbij een periodieke gift afhankelijk is gesteld van het leven van één persoon is niet gelijk aan de situatie waarbij de periodieke gift afhankelijk is van het leven van twee of meer personen.

Het vertrouwensbeginsel

- 4.12. Belanghebbende verwijst in het kader van het beroep op het vertrouwensbeginsel naar de afhandeling van de aangifte IB/PVV 2011. In die aangifte is de in 2011 door belanghebbende en zijn echtgenote gedane betaling aan de stichting van 50.000 als periodieke gift in aanmerking genomen. De inspecteur heeft de aanslag IB/PVV 2011 opgelegd overeenkomstig de ingediende aangifte.
- 4.13. Het hof is van oordeel dat het enkele volgen van de aangifte voor het jaar 2011 niet bij belanghebbende het in rechte te honoreren vertrouwen heeft kunnen wekken dat ook met betrekking tot het onderhavige jaar de betaling van 50.000 aan de stichting als periodieke gift zou worden geaccepteerd. Dat de aanslag IB/PVV 2011 geautomatiseerd is opgelegd, is door belanghebbende niet weersproken. De aangelegenheid over de periodieke gift over 2011 is niet uitdrukkelijk en gemotiveerd aan de inspecteur voorgelegd. Belanghebbende heeft ook geen bijkomende omstandigheden aangevoerd waaruit kan worden afgeleid dat de inspecteur bij het opleggen van de aanslag IB/PVV 2011 een weloverwogen standpunt heeft ingenomen.⁵
- 4.14. Belanghebbende heeft in het kader van het beroep op het vertrouwensbeginsel tevens verwezen naar het boekenonderzoek en de daarop volgende correspondentie per e-mail. De stichting is onderworpen aan een onderzoek waarbij de ANBI-status uitdrukkelijk onderwerp is van het onderzoek. Hierbij is de periodieke gift ook uitdrukkelijk beoordeeld, steeds als zodanig benoemd en heeft zelfs een aanpassing in de vorm van een addendum plaatsgevonden, aldus nog steeds belanghebbende.
- 4.15. Naar het oordeel van het hof heeft ook het boekenonderzoek en de daarop volgende correspondentie per e-mail niet bij belanghebbende het in rechte te honoreren vertrouwen kunnen wekken dat de betaling van 50.000 aan de stichting als periodieke gift zou worden geaccepteerd. Het hof verwijst hiervoor naar de onder 2.6 en 2.7 opgenomen passages van het rapport boekenonderzoek en de e-mailcorrespondentie.

Het rapport boekenonderzoek is gedaan bij de stichting en had tot doel om vast te stellen of de stichting terecht als ANBI is aangemerkt. Over de reikwijdte van het boekenonderzoek staat in het daarvan opgemaakte rapport dat er geen controle heeft plaatsgevonden van enige fiscale aangifte, aan het rapport ook geen vertrouwen kan worden ontleend dat een fiscale aangifte (welke dan ook) is beoordeeld of gecontroleerd en dat het boekenonderzoek uitsluitend tot doel heeft om de aanvaardbaarheid van de stichting als Algemeen Nut Beogende Instelling te toetsen.

Ook de correspondentie per e-mail die volgt op het boekenonderzoek, door belanghebbende een tweede boekenonderzoek genoemd, heeft betrekking op de vraag of de stichting voldoet aan de wettelijke voorwaarden die aan een ANBI worden gesteld. In die e-mailcorrespondentie wordt de betaling van de termijn door belanghebbende en zijn echtgenote aan de stichting weliswaar genoemd, maar dat gebeurt in de context van artikel 1b, lid 2, onderdeel a, Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen en niet in het kader van de beoordeling of die betaling voldoet aan de voorwaarden die aan een periodieke gift worden gesteld. Dat de e-mail afkomstig is van een medewerker van het Programma Zeer Vermogende Personen maakt dit niet anders. De inhoud van de e-mail van [B] laat er geen misverstand over bestaan dat deze e-mail betrekking heeft op de beoordeling van de ANBI-status van de stichting. Het hof verwerpt belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel.

4.16. Gelet op het voorgaande heeft de inspecteur het bedrag van 50.000 terecht niet als periodieke gift in aanmerking genomen. Tussen partijen is niet in geschil dat in dat geval sprake is van "andere giften" in de zin van artikel 6.32, lid 1, onderdeel b, Wet IB 2001. De inspecteur is daar bij de aanslagregeling van uitgegaan en de aanslag is naar het juiste bedrag vastgesteld.

Tussenconclusie

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

Ten aanzien van de proceskosten en het griffierecht

4.18. Het hof acht geen redenen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb. Het hof ziet evenmin aanleiding voor het heffen van griffierecht ter zake van het gegronde hoger beroep van de inspecteur.

5 Beslissing

Het hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het tegen de uitspraak op bezwaar bij de rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

Aldus gedaan door V.M. van Daalen-Mannaerts, voorzitter, P.C. van der Vegt en H.J. Cosijn, in tegenwoordigheid van E.J.M. Bohnen, griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 31 december 2020

en afschriften van de uitspraak zijn op aangetekend aan partijen verzond op 21 januari 2021.n.

De uitspraak is alleen ondertekend door de voorzitter, aangezien de griffier verhinderd is.

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**.

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 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.

¹ Vgl. Hoge Raad 26 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2776.

² Hoge Raad 30 oktober 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4756, BNB 1992/5.

³ Besluit van 19 december 2014, nr. BLKB 2014/1415M.

⁴ Nummer BLKB 2015-1389.

⁵ Vgl. Hoge Raad 21 september 2007, ECLI:NL:HR:2007:AY8999.
