

ECLI:NL:RBHAA:2011:BU6539

Instantie	Rechtbank Haarlem
Datum uitspraak	04-11-2011
Datum publicatie	01-12-2011
Zaaknummer	AWB 11/1364
Formele relaties	Hoger beroep: ECLI:NL:GHDHA:2016:2118, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Aansprakelijkstelling. Aan alle in artikel 40, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 gestelde vereisten voor aansprakelijkheid is voldaan. Eisers beroep op de disculpatie zoals omschreven in artikel 40, zesde lid, van de Iw, slaag niet. Het verzoek van eiser om verliescompensatie toe te passen dient te worden gehonoreerd. Het bedrag van de aansprakelijkheid dient te worden verminderd. Beroep gegrond.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2011/3086 V-N 2012/11.24 met annotatie van Redactie

Uitspraak

RECHTBANK HAARLEM

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Zaaknummer: AWB 11/1364

Uitspraakdatum: 4 november 2011

Uitspraak in het geding tussen

[X], wonende te [Z], eiser,
gemachtigde: mr. J.J. Vetter

en

de ontvanger van de Belastingdienst [P], verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Verweerder heeft eiser bij beschikking van 2 november 2010 op grond van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 (hierna: Iw) aansprakelijk gesteld voor een deel van de aan [A] B.V. (hierna: de BV) opgelegde en onbetaald gebleven aanslag vennootschapsbelasting over het jaar 2004 (hierna: de aanslag). De aansprakelijkstelling bedraagt 120.258.

1.2. Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 18 februari 2011 de beschikking gehandhaafd.

1.3. Eiser heeft daartegen beroep ingesteld bij brief van 9 maart 2011.

1.4. Verweerder heeft op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

1.5. Eiser heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan verweerder.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 7 juli 2011. Eiser is daar vertegenwoordigd door zijn gemachtigde en [E]. Namens verweerder zijn verschenen mr. R. Denekamp en G.E.M. Reus. Partijen hebben pleitnotas overgelegd welke steeds ook aan de andere partij zijn verstrekt.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. De BV heeft vanaf 17 augustus 1992 een onderneming gedreven in het verbouwen van paprika's en andere tuinbouwproducten voor de groot- en detailhandel. Eiser was tot 31 december 2004 enig aandeelhouder en bestuurder van de BV.

2.2. In het jaar 2000 heeft de BV de onderneming verkocht. In die verkoop was onroerend goed begrepen waarop een boekwinst van 312.617 is gerealiseerd. Deze boekwinst is in de aangifte vennootschapsbelasting 2000 als een vervangingsreserve ex artikel 14 van de Wet op de Inkomstenbelasting 1964 juncto artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen. De vervangingsreserve is vanaf het belastingjaar 2001 omgezet in een herinvesteringsreserve (hierna: de hir) als bedoeld in artikel 3.54 van de Wet IB 2001.

2.3. Op 30 december 2004 is een koopovereenkomst gesloten waarbij de BV van [B] B.V. (hierna: [B]) een appartementencomplex heeft gekocht aan de [locatie]. Overeengekomen is dat de levering van deze appartementen zal plaatsvinden op 31 januari 2005. De overeengekomen op het moment van levering te betalen verkoopprijs is 450.000. De levering van deze appartementen heeft nimmer plaatsgevonden.

2.4. Eiser heeft op 31 december 2004 zijn aandelen in de BV geleverd aan [B]. In de akte van aandelenoverdracht van 31 december 2004 wordt als activum (onder andere) vermeld een "recht op levering" van een onroerende zaak, commercieel gewaardeerd op 450.000, met daar tegenover een betalingsverplichting van 450.000. Partijen hebben de latent verschuldigde vennootschapsbelasting over de hir gewaardeerd op 17,5%, dat is 54.708.

2.5. De akte van levering van de aandelen in de BV, waarin eiser is aangeduid als verkoper, [B] als koper en de BV als de Vennootschap, vermeldt, voor zover hier van belang, het volgende:

"3. De directie van de Vennootschap heeft het vervangingsvoornemen met betrekking tot eerder vervreemde registergoederen terzake waarvan een herinvesteringsreserve is gevormd tot aan de verwerving van genoemde materiële vaste activa volledig gehandhaafd. Met betrekking tot het adequaat benutten van de herinvesteringsreserve wordt door verkoper geen garantie gegeven. De koper zal zich onthouden van het verrichten van enige handeling met betrekking tot de Vennootschap die aansprakelijkheid en/of schade voor verkoper tot gevolg kan hebben door de toepassing van artikel 40 Invorderingswet. De koper, de Vennootschap staan er voor in dat zij zich met betrekking tot de (voormalige) herinvesteringsreserve zullen houden aan hetgeen daaromtrent in artikel 3:54 van de wet inkomstenbelasting 2001, of anderszins, is bepaald.

4. De koper vrijwaart bij deze de verkoper voor alle aansprakelijkheid en/of schade die voor de verkoper zal voortvloeien uit de toepassing van artikel 40 van de Invorderingswet 1990 op aangelegenheden de Vennootschap betreffende en de koper zal aan de verkoper op eerste verzoek vergoeden alle bedragen die verkoper in dat verband verschuldigd zal worden, waaronder mede begrepen de vennootschapsbelasting, fiscale heffingsrente, invorderingsrente en invorderingskosten alsmede de door de verkoper gemaakte redelijke kosten ter voorkoming beperking en/of vaststelling van de aansprakelijkheid en/of schade en de redelijke kosten ter verkrijging van voldoening van schade, waaronder in alle gevallen begrepen de kosten

van de door verkoper ingeschakelde externe adviseurs. De schade die door de koper ingevolgde dit artikel dient te worden vergoed zal worden berekend op basis van het bedrag dat nodig is om verkoper in de positie te brengen die zou hebben bestaan indien geen sprake zou zijn geweest van de voornoemde toepassing van artikel 40 Invorderingswet 1990.

5. De koper verklaart dat het niet in haar voornemen ligt de Vennootschap te ontbinden en haar vermogen te vereffenen danwel te verminderen. Koper verplicht zich ten opzichte van de verkoper het vermogen van de Vennootschap, anders dan tengevolge van de normale bedrijfsvoering, dit jaar en in de komende drie jaren daarna niet te laten verminderen."

2.6. Eiser had op 31 december 2004 een schuld in rekening-courant aan de BV van 336.161. Voor het overige bezat de BV geen activa.

2.7. [B] heeft de koopsom van de aandelen aan eiser voldaan door overneming van de schuld in rekening-courant. Het eigen vermogen van de BV, rekening houdend met de door partijen berekende belastinglatentie, bedroeg ten tijde van de aandelenoverdracht 273.718. Het verschil tussen de schuld in rekening-courant en het eigen vermogen, zijnde een bedrag van 62.443, heeft eiser bij de notaris gestort.

2.8. Eiser heeft zich inzake deze aandelenoverdracht fiscaal laten adviseren door mr. [C], belastingadviseur, aangesloten bij de NOB.

2.9. Blijkens de door [B] bij de Kamer van Koophandel op 14 december 2004 gedeponeerde jaarrekening 2003 bedroeg het eigen vermogen van [B] op 31 december 2003 7.771.320. Op 31 december 2004 was [B] eigenaar van een onroerendgoedportefeuille. [B], toen inmiddels [D] B.V. geheten, is op 2 oktober 2007 in staat van faillissement verklaard. Het financieel verslag van de curatoren van [D] B.V. van 17 februari 2009 vermeldt een bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting van 4.348.766.

2.10. De BV heeft over het jaar 2004 na aanmaning geen aangifte gedaan. De aanslag is met dagtekening 13 oktober 2007 ambtshalve vastgesteld naar een belastbare winst van 700.000. Daartegen is gemotiveerd bezwaar gemaakt door de BV. Op 4 januari 2008 heeft verweerder de BV uitstel van betaling verleend voor de aanslag. Dit uitstel is na de uitspraak op bezwaar van 31 augustus 2010 ingetrokken op 8 september 2010. In bezwaar is de belastbare winst vastgesteld op 500.000. Tegen de uitspraak op bezwaar is geen beroep ingesteld.

2.11. Het verrekenbaar verlies van de BV na 31 december 2003 is 41.858.

2.12. In de bezwaarfase inzake de aansprakelijkstelling is op 16 februari 2011 een hoorzitting geweest. Het door verweerder opgestelde verslag daarvan, dat op 16 februari 2011 om 13:34 uur per e-mail aan gemachtigde is verzonden, bevat de zin:

"Aangezien uw cliënt voor de onbetaald gebleven vennootschapsbelasting 2004 aansprakelijk is, breng ik die opbrengst nog in mindering op het onverrekenende verlies. De omvang van de aansprakelijkstelling wordt dan verminderd met 25.050 (41.858 -/- 16.808)."

2.13. Op 16 februari 2011 om 14:05 uur heeft verweerder aan gemachtigde een e-mail gestuurd welke onder andere de volgende tekst bevat:

"Ik heb u eerder een digitale versie van het hoorverslag doen toekomen. Deze is echter niet juist. Het onverrekenende verlies heeft geen invloed op de omvang van de aansprakelijkstelling van uw cliënt gezien de tekst van artikel 20a lid 1 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.

Ik zend u dadelijk het "verbeterde" hoorverslag en dat is tevens het hoorverslag dat u via de post zult ontvangen."

2.14. Het daarna door verweerder aan gemachtigde toegezonden hoorverslag bevat, voorzover hier relevant, het volgende:

“Niet verrekend verlies per 31 december 2003.

Voorafgaand aan het hoorverslag heb ik u een overzicht gegeven van het niet verrekende verlies per 31 december 2003. Dit verlies heeft echter geen invloed op de omvang van de aansprakelijkstelling gezien de tekst van artikel 20a lid 1 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 welke een carry-forward van het onverrekend verlies in geval van een aandeelhouderswisseling uitsluit.”

2.15. Bij brief van 17 februari 2011 heeft gemachtigde aan verweerder het volgende bericht:

Naar aanleiding van uw drie e-mails van gisteren bericht ik u voor de goede orde dat volgens mij de eerste aan mij toegezonden e-mail hetgeen besproken is tijdens het hoorgesprek weergeeft en niet de latere e-mails.

2.16. De BV is op 8 juli 2008 door de rechtbank Haarlem in staat van faillissement verklaard en op 23 juni 2009 heeft zij opgehouden te bestaan omdat geen baten meer aanwezig zijn.

2.17. De aanslag vennootschapsbelasting 2004 van de BV is tot op heden onbetaald gebleven.

2.18. Het bedrag van de aansprakelijkstelling bestaat uit 106.605 aan verschuldigde vennootschapsbelasting over de hir en 13.653 aan heffingsrente welke de BV in rekening is gebracht.

3. Geschil en standpunten van partijen

3.1. In geschil is of eiser terecht en tot het juiste bedrag aansprakelijk is gesteld.

3.2. Eiser stelt zich op het standpunt dat hij niet aansprakelijk is, danwel dat hij aansprakelijk is tot een lager bedrag. In de eerste plaats meent eiser dat verweerder het recht heeft verspeeld om de belastingschuld op hem te verhalen omdat verweerder niet adequaat heeft gehandeld bij het opleggen van de aanslag en jegens eiser heeft gehandeld in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Daarnaast stelt eiser dat niet is voldaan aan alle voorwaarden van artikel 40 van de Iw en van artikel 32 van de Iw. Voorts beroept eiser zich op de disculpatiemogelijkheid. Tot slot betwist eiser de juistheid van de opgelegde aanslag en meent hij dat het resterend verlies in de BV uit 2003 dient te worden verrekend met het bedrag van de aanslag.

Eiser concludeert tot vernietiging dan wel vermindering van de beschikking aansprakelijkstelling.

3.3. Verweerder meent dat eiser terecht en tot het juiste bedrag aansprakelijk is gesteld en concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. Schending van algemene beginselen van behoorlijk bestuur

4.1.1. De aanslag is ambtshalve vastgesteld en opgelegd op 13 oktober 2007. Nadat de BV bezwaar heeft gemaakt heeft de inspecteur haar uitstel van betaling verleend totdat uitspraak op bezwaar is gedaan. De grieven van eiser richten zich tegen de termijnen die de inspecteur heeft genomen om de aanslag op te leggen en tegen het verleende uitstel van betaling.

4.1.2. De aanslag is geregeld binnen de wettelijke termijn en het verleende uitstel van betaling wijkt niet af van het regulier beleid. Eiser heeft, behoudens een redenering hoe het mogelijk zou zijn gelopen als de inspecteur anders had gehandeld, geen feiten of omstandigheden gesteld op grond waarvan geoordeeld moet worden dat de inspecteur gehouden was anders te handelen dan hij heeft gedaan. Van dergelijke omstandigheden is ook op andere wijze niet gebleken. Het verwijt van eiser aan de inspecteur dat deze niet adequaat heeft gehandeld, is derhalve niet feitelijk onderbouwd. Voorts is het enkele tijdsverloop tussen 31 december 2004 en het moment dat eiser aansprakelijk werd gesteld geen reden om aan te nemen dat verweerder heeft gehandeld in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

4.1.3. De grief van eiser dient op dit punt te worden verworpen wegens gebrek aan feitelijke grondslag.

4.1.4. Eiser heeft voorts gesteld dat verweerder niet voldoende stukken heeft overgelegd en zich er met name over beklaagd dat er niet meer gegevens van [B] zijn. Verweerder heeft gesteld dat hij alles heeft ingebracht wat hij tot zijn beschikking heeft.

De rechtbank constateert dat verweerder de stukken inzake de aanslagregeling en de bezwaarprocedure van de BV heeft ingebracht en diverse stukken die afkomstig zijn van de curator van [B]. Daarmee heeft verweerder in beginsel aan de verplichting uit artikel 49, zesde lid, van de Iw voldaan. Eiser heeft niet aangegeven waarom hij nadere stukken nodig heeft en welke hij nodig heeft om de kredietwaardigheid van [B] te beoordelen. Deze grief van eiser is eveneens onvoldoende onderbouwd en wordt verworpen door de rechtbank.

4.2. Artikel 40, eerste lid, van de Iw

4.2.1. Niet in geschil is dat eiser houder was van meer dan een derde deel van de aandelen van de BV en dat hij dit aandelenpakket heeft vervreemd. Met betrekking tot de overige door artikel 40 van de Iw gestelde voorwaarden betwist eiser dat op het moment van vervreemding van de aandelen de bezittingen van de BV in belangrijke mate bestonden uit beleggingen en dat het vermogen van de BV anders dan tengevolge van de normale bedrijfsvoering is verminderd. Deze twee voorwaarden zal de rechtbank hieronder bespreken.

4.2.2. Als eerste ligt de vraag voor of op het moment van de vervreemding van de aandelen de bezittingen van de BV in belangrijke mate uit beleggingen bestonden. Het actief van de BV bestond, behoudens het recht op levering van de appartementsrechten ad 450.000, uit een vordering op eiser van 336.161. Tussen partijen is in geschil of deze vordering als belegging moet worden aangemerkt.

4.2.3. Eiser heeft betoogd dat deze vordering niet als belegging kan worden beschouwd en heeft daartoe naar voren gebracht dat onder beleggen moet worden verstaan het investeren in spaarvormen en/of waardepapieren en dat de lening van de BV aan haar aandeelhouder past binnen de statutaire bedrijfsomschrijving en overigens niet ongebruikelijk is.

4.2.4. Artikel 40, eerste lid, van de Iw spreekt over "beleggingen, daaronder begrepen liquide middelen". Deze zinsnede is bij de wijziging van artikel 40 van de Iw bij de invoering van het wetsvoorstel "Wijziging van enkele belastingwetten c.a. in verband met de tweede tranche van het ondernemerspakket 2001", in artikel 40 opgenomen. Bij ditzelfde wetsvoorstel zijn onder andere artikel 15e (thans artikel 12a) en artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb) ingevoerd. In de Nota naar aanleiding van het verslag bij dit wetsvoorstel heeft de staatssecretaris in het algemeen deel van de beantwoording van de vragen over de maatregelen tegen misbruik bij de handel in verliesvennootschappen en vennootschappen met een vervangingsreserve een omschrijving gegeven van het begrip beleggingen. Hij beschrijft beleggingen als "bezittingen die geen functie vervullen in de uitoefening van de onderneming, maar die worden aangehouden met het oog op het verkrijgen van rendement dat bij normaal (actief) vermogensbeheer mag worden verwacht" (Kamerstukken II 2000/2001, 27 209, nummer 6, pagina 41-42). Hoewel hierbij niet expliciet is aangegeven dat deze definitie ook betrekking heeft op artikel 40 van de Iw, moet, nu de wetgever de wijziging van artikel 40

van de Iw heeft behandeld als onderdeel van hetzelfde pakket maatregelen tegen dat misbruik, uit de onderlinge samenhang van de voorstellen en toelichtingen worden geconcludeerd dat deze definitie ook geldt voor het begrip beleggingen uit artikel 40 van de Iw. Hieruit volgt dat eiser het begrip beleggingen in artikel 40 van de Iw te beperkt uitlegt. De wetgever heeft een ruimere definitie beoogd.

4.2.5. De onderneming van de BV heeft bestaan uit de handel in tuinbouwproducten. Deze onderneming is in 2000 verkocht. Het moge zo zijn dat het ter leen verstrekken van gelden is opgenomen in de statutaire bedrijfsomschrijving, gesteld noch gebleken is dat de BV van het ter leen verstrekken haar ondernemingsactiviteit heeft gemaakt. Eerder is aannemelijk dat het na de verkoop van de onderneming aanwezige kasgeld is aangewend voor de lening aan de aandeelhouder, eiser. De lening aan eiser heeft niet een functie binnen de uitoefening van de onderneming. De BV had op dat moment geen onderneming meer. Voorts was eiser over de lening rente verschuldigd. Gelet op het vorenstaande is het aannemelijk dat de lening door de BV is verstrekt met het oog op het verkrijgen van rendement dat bij normaal vermogensbeheer verwacht mag worden. Hieruit volgt dat de lening aan eiser als belegging in de zin van artikel 40 van de Iw moet worden aangemerkt.

4.2.6. De vraag of het door eiser gestelde recht op levering van een appartementsrecht ook als bezitting van de BV moet worden aangemerkt, behoeft geen beantwoording nu de lening aan eiser meer dan 30% van de bezittingen van de BV vormt, ook indien het recht op levering tot de activa moet worden gerekend.

4.2.7. Voorts betwist eiser dat voldaan wordt aan de voorwaarde dat het vermogen van de BV anders dan tengevolge van de normale bedrijfsvoering is verminderd. De rechtbank heeft hiervoor in rechtsoverweging 4.2.5. geoordeeld dat de lening van de BV aan de aandeelhouder niet tot de normale bedrijfsvoering van de BV behoorde. Als een dergelijke vordering in waarde vermindert, betekent dat dat het vermogen van de BV anders dan tengevolge van de normale bedrijfsvoering vermindert. Op het moment van het faillissement van [B] heeft zich de waardevermindering van de vordering, en daarmee de vermindering van het vermogen van de BV, geopenbaard. Dit faillissement is uitgesproken op 2 oktober 2007, dat is binnen drie jaar na het jaar van de vervreemding van de aandelen.

4.2.8. Eiser heeft voorts aangevoerd dat het, nu het faillissement van [B] nog niet is afgewikkeld, niet vast staat dat de waarde van de vordering nihil is en dat het niet onmogelijk is dat die vordering alsnog geheel of gedeeltelijk zal worden voldaan.

De rechtbank stelt voorop dat een faillissement betekent dat de failliet verkeert in een toestand waarin hij heeft opgehouden te betalen. Nu [B] in een dergelijke toestand verkeert, zal de vordering van de BV op [B] op nihil moeten worden gewaardeerd. De eventuele mogelijkheid dat er een uitkering aan schuldeisers van [B] plaats gaat vinden, is zonder concrete aanwijzingen dat de vordering van de BV betaald zal gaan worden, onvoldoende om te constateren dat het eigen vermogen van de BV niet is verminderd.

4.2.9. Uit het voorgaande volgt dat aan alle in artikel 40, eerste lid, van de Iw gestelde vereisten voor aansprakelijkheid van eiser is voldaan.

4.3. Disculpatie

4.3.1. Eiser heeft zich op de disculpatie beroepen zoals omschreven in artikel 40, zesde lid, van de Iw. Op eiser rust de last aannemelijk te maken dat het niet aan hem te wijten is dat het vermogen van de BV ontoereikend is voor het voldoen van de vennootschapsbelasting.

4.3.2. Blijkens de wetsgeschiedenis beoogt de disculpatiemogelijkheid bescherming te bieden aan de bonafide aanmerkelijk belanghouder die zijn aandelenbezit geheel of gedeeltelijk vervreemdt. De Nota naar aanleiding van het verslag bij het wetsvoorstel voor artikel 40 van de Iw merkt hierover het volgende op (Kamerstukken II 2000/2001, 27 209, nummer 6, pagina 46):

“De spil waar de nieuwe regeling om draait is het al dan niet gedurende de in dat lid genoemde jaren (doen) verminderen van het vermogen van de vennootschap in kwestie buiten het kader van de normale bedrijfsvoering. Bijvoorbeeld door het bedingen van buitensporige beloningen, door opname van gelden bij de vennootschap zonder dat terugbetaald wordt of voldoende zekerheid tot terugbetaling bestaat. Meer algemeen gesteld: door uitgesproken onzakelijk handelen ten detrimente van de vennootschap en ten gunste van een of meer grootaandeelhouders of van aan hen gelieerde personen en lichamen. In dergelijke gevallen weet de betrokken aandeelhouder, of behoort hij te beseffen, dat hij op onverantwoorde wijze afbreuk doet aan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger.”

4.3.3. Hieruit volgt dat het beroep van eiser op de disculpatie kan slagen indien hij feiten of omstandigheden aannemelijk maakt, waaruit blijkt dat hij niet besepte en niet behoorde te beseffen dat op onverantwoorde wijze afbreuk werd gedaan aan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger.

4.3.4. Eiser heeft in dit kader aangevoerd dat hij bij de aandelenoverdracht te goeder trouw heeft gehandeld en zich heeft laten bijstaan door een bij de NOB aangesloten adviseur. Voorts stelt hij dat hij ervan uit mocht gaan dat over 2004 geen vennootschapsbelasting zou zijn verschuldigd omdat de hir niet zou vrijvallen nu er een vervangende investering plaatsvond. Tevens stelt eiser dat hij ervan uit mocht gaan dat voor eventuele in de toekomst verschuldigde vennootschapsbelasting geen verhaalsmogelijkheden zouden worden onttrokken aan de BV.

4.3.5. Bij de beoordeling van het beroep op de disculpatie neemt de rechtbank de volgende feiten in aanmerking. Eiser was zowel enig aandeelhouder als enig bestuurder van de BV. De BV heeft in 2000 de onderneming gestaakt en uit de boekwinst op het onroerend goed een vervangingsreserve gevormd. De in de BV aanwezige liquide middelen zijn door de BV uitgeleend aan haar aandeelhouder, eiser. Eiser bood voldoende verhaalsmogelijkheid voor die vordering. Er zijn in de BV geen nieuwe ondernemingsactiviteiten ontplooid.

Het recht op levering van de appartementsrechten is in december 2004 op instigatie van [B], die ook de verkoper was van dit recht en tevens de koper van de aandelen in de BV, gekocht. Bij de bepaling van de koopprijs van de aandelen is de voorziening terzake van de over de hir latent verschuldigde vennootschapsbelasting bepaald op 17,5% van de reserve en het geldende tarief in de hoogste schijf was in 2004 34,5%. De opbrengst voor eiser bij deze verkoop was 51.897 hoger dan indien hij de BV zou hebben geliquideerd, afgezien van de kosten van liquidatie. Blijkens de akte van levering heeft eiser bij de verkoop van de aandelen niet de garantie willen geven dat de hir adequaat is benut. Voorts is eiser gevrijwaard door [B] voor het geval hij aansprakelijk zou blijken te zijn op grond van artikel 40 van de Iw. [B] heeft door schuldovername de koopprijs voldaan en daarbij heeft de BV geen zekerheden bedongen dat die vordering daadwerkelijk aan haar zou worden betaald.

4.3.6. Gesteld noch gebleken is dat eiser enig onderzoek heeft gedaan of laten doen naar [B] en haar kredietwaardigheid. De stukken van de Kamer van Koophandel zijn opgevraagd in het kader van het verweer tegen de aansprakelijkstelling en de gegevens over de onroerendgoedportefeuille zijn eiser bekend geworden uit het dossier van verweerder inzake de aansprakelijkstelling, derhalve ruim na de aandelenoverdracht. De BV was afhankelijk van de terugbetaling van de lening door eiser om zelf aan haar toekomstige verplichtingen jegens de fiscus te kunnen voldoen. Eiser heeft als bestuurder van de BV bij de schuldovername door [B] geen zekerheid verlangd voor de lening. Dit betekent dat eiser de schuld aan de BV heeft laten overnemen door een voor hem onbekende partij waarvan hij niet wist of die in staat en bereid zou zijn de vordering aan de BV te voldoen. Daarmee heeft eiser bij de overdracht van de aandelen in het ongewisse gelaten of de BV in de toekomst aan haar verplichting jegens de fiscus zou kunnen voldoen. De stelling van eiser dat hij ervan uit mocht gaan dat geen verhaalsmogelijkheden aan de BV zouden worden onttrokken, is niet onderbouwd.

4.3.7. Bij de aandelenoverdracht is de besteding van de hir onderwerp geweest van de afspraken. Eiser heeft geen garantie hoeven af te geven dat de besteding van de hir adequaat is geweest en heeft bovendien een vrijwaring verkregen voor het geval hij zelf aansprakelijk zou zijn op grond van artikel 40

van de Iw. Uit deze afspraken blijkt een voorbehoud van eiser dat de hir mogelijk op een fiscaal niet acceptabele wijze is aangewend. De blote stelling van eiser dat hij ervan uit mocht gaan dat de hir niet in 2004 zou vrijvallen, is in het licht van dit voorbehoud niet begrijpelijk, te meer daar sprake was van een investering in een bedrijfsmiddel met een andere economische functie dan het te vervangen bedrijfsmiddel.

4.3.8. Voorts heeft eiser bij de aandelenoverdracht een opbrengst genoten welke kon worden gerealiseerd door de wijze waarop de latente schuld inzake de vennootschapsbelasting is gewaardeerd. Eiser heeft zich dat als ondernemer moeten realiseren. Voorts heeft eiser als bestuurder van de BV niets ondernomen om de betaling van die latente schuld zeker te stellen door garanties te vragen voor de vordering van de BV op [B]. Daarmee heeft eiser het risico genomen dat na overdracht van de aandelen het vermogen van de BV zou verminderen. Daarbij komt dat eiser zijn eigen mogelijke aansprakelijkheid op grond van artikel 40 van de Iw heeft afgedekt doch geen regeling heeft getroffen om te waarborgen dat de in dat geval over de reserves verschuldigde vennootschapsbelasting zou worden voldaan. Eiser had behoren te beseffen dat op onverantwoorde wijze afbreuk werd gedaan aan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger, althans, hij is er niet in geslaagd te bewijzen dat hij dit niet heeft behoren te beseffen.

4.3.9. Het verweer van eiser dat hij zich heeft laten bijstaan door een bij de NOB aangesloten adviseur en dat hij ervan uit mocht gaan dat alles in orde was, baat hem niet. Uit voorgaande overwegingen blijkt dat eiser zelf de kennis had op grond waarvan hij zich had moeten realiseren dat toekomstige betaling van de vennootschapsbelasting aan zekerheid had ingeboet. De bestuurder van een vennootschap wordt geacht zich er van te vergewissen dat de vennootschap aan haar verplichtingen jegens de belastingdienst voldoet en dient daartoe zonodig maatregelen te nemen. De enkele stelling dat eiser de kwestie door een deskundige heeft laten regelen is te algemeen en kan niet tot de conclusie leiden dat hij niet heeft beseft en niet heeft behoren te beseffen dat aan de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger afbreuk werd gedaan.

4.4. Artikel 32, tweede lid, van de Iw

4.4.1. Eiser heeft de aansprakelijkheid voor de heffingsrente en invorderingsrente gemotiveerd betwist door te verwijzen naar de termijnen die de inspecteur en verweerder buiten medeweten van eiser in acht hebben genomen. Het is aan verweerder feiten en omstandigheden aannemelijk te maken op grond waarvan geconcludeerd moet worden dat het belopen van de rente te wijten is aan eiser.

4.4.2. Verweerder heeft aangevoerd dat eiser bij de aandelenoverdracht zijn belang als aandeelhouder heeft laten prevaleren boven de belangen van de BV en daardoor heeft bewerkstelligd dat de BV niet langer in staat was haar verplichtingen inzake de vennootschapsbelasting te voldoen. Hij had voorts moeten beseffen dat [B] geen of geen juiste aangifte zou gaan doen, aldus verweerder.

4.4.3. Naar het oordeel van de rechtbank vinden deze verwijten geen steun in de feiten. Eiser had na 31 december 2004 geen bemoeienis meer met de BV en had geen verplichting de aangifte te verzorgen of betalingen door de BV te laten verrichten. Een groot deel van het tijdsverloop heeft zijn oorzaak in de termijnen die de inspecteur en verweerder zichzelf en belastingplichtige gunnen om aangifte te doen, informatie te beoordelen en procedures te volgen. Niet gebleken is dat eiser hierop invloed had of heeft kunnen uitoefenen. Niet aannemelijk is dat het belopen van heffingsrente aan eiser is te wijten. Hetzelfde geldt voor de invorderingsrente gedurende de periode tot en met zes weken na de datum van de aansprakelijkstelling. De aansprakelijkstelling dient daarom met het rentebedrag van 13.653 te worden verminderd.

4.5. De omvang van de aansprakelijkheid

4.5.1. Verweerder heeft eiser aansprakelijk gesteld voor het gedeelte van de aanslag dat betrekking heeft op de in 2004 vrijgevallen hir. Eiser bestrijdt dat de hir is vrijgevallen. Hij stelt dat de reserve is aangewend bij de aankoop van de appartementsrechten.

4.5.2. De rechtbank deelt dit standpunt van eiser niet. De hir is door de BV gevormd uit de boekwinst op de verkoop van onroerend goed dat de BV gebruikte in het kader van de onderneming welke bestond uit de handel in tuinbouwproducten. De appartementsrechten die de BV in 2004 heeft gekocht hebben een beleggingsfunctie. Die appartementsrechten hebben derhalve niet dezelfde economische functie als de verkochte bedrijfsmiddelen. Reeds om deze reden kan de BV de hir in 2004 niet aanwenden voor het recht op levering van de appartementsrechten. Nu niet is gesteld dat de hir anderszins is aangewend, moet geoordeeld worden dat de hir in 2004 is vrijgevallen.

4.5.3. Eiser heeft voorts aangevoerd dat, indien de waarde van de vordering van de BV op [B] zou zijn verminderd, deze ten laste van de winst van de BV moet worden afgewaardeerd zodat, hetzij in 2004 de aanslag vennootschapsbelasting lager zal zijn, hetzij in een later jaar verlies wordt geleden dat met toepassing van verliesverrekening leidt tot een lager te betalen bedrag in 2004.

De rechtbank kan eiser in deze stelling niet volgen. Er zijn geen feiten of omstandigheden aannemelijk geworden op grond waarvan de vordering in 2004 ten laste van de winst kan worden afgewaardeerd. Noch daargelaten de vragen of afwaardering van de vordering op [B] in een later jaar inderdaad ten laste van de winst mag worden gebracht en zo ja, of een dergelijke afwaardering leidt tot een compensabel verlies in een later jaar, doet dit aan de aansprakelijkheid van eiser voor deze aanslag over het jaar 2004 niet af. Een dergelijk verlies is nog niet vastgesteld.

4.5.4. Eiser heeft voorts aangevoerd dat het compensabel verlies uit 2003 in mindering moet worden gebracht op de belastbare winst die aan de aansprakelijkheid ten grondslag ligt. Eiser beroept zich op een redelijke wetstoepassing en op een toezegging van verweerder tijdens het hoorgesprek.

Verweerder betwist die toezegging en stelt zich op het standpunt dat, nu de BV daartoe geen verzoek heeft ingediend, voor verrekening geen aanleiding is. Voorts heeft verweerder naar voren gebracht dat, indien het verlies zou worden verrekend, de hir in 2003 zou moeten vrijvallen en voorts dat op dat verlies andere door de BV in 2004 behaalde voordelen in mindering moeten worden gebracht.

4.5.5. Ter zitting hebben partijen zich beide op het standpunt gesteld dat het resterende bedrag aan verliescompensatie na verrekening met andere door de BV in 2004 behaalde voordelen, moet worden gesteld op 25.505.

4.5.6. Met betrekking tot verliesverrekening is de hoofdregel neergelegd in artikel 20, tweede lid, van de Wet Vpb. Hieruit volgt dat een verlies wordt verrekend met belastbare winsten. Artikel 20a, eerste lid, van de Wet Vpb formuleert daarop de uitzondering dat indien het uiteindelijk belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd, de verliezen die zijn geleden vóór het tijdstip van die wijziging, niet meer voorwaarts verrekenbaar zijn. Indien dit zou leiden tot het verdampen van het verlies, kan de belastingplichtige op grond van artikel 20a, twaalfde lid, op het onmiddellijk aan de belangenwijziging voorafgaand tijdstip een gevormde herinvesteringsreserve in de winst opnemen, zodat het verlies niet (geheel) verdampt.

4.5.7. Uit artikel 49, zevende lid, van de Iw vloeit voort dat de aansprakelijk gestelde persoon grieven kan indienen tegen de hoogte van de belastingaanslag mits omtrent die grieven niet eerder bij onherroepelijke rechterlijke uitspraak is beslist. Een van de aan deze bepaling ten grondslag liggende redenen is dat de omvang van de aansprakelijkheid niet groter hoeft te zijn dan de materiële belastingschuld.

4.5.8. In deze zaak is door de BV geen beroep ingediend tegen de uitspraak op bezwaar inzake de belastingaanslag waarvoor eiser aansprakelijk is gesteld. Door de BV is evenmin een verzoek ingediend om toepassing van artikel 20a, twaalfde lid, van de Wet Vpb zodat voor de BV dit verlies definitief is verdampt. Er zijn geen omstandigheden gesteld of gebleken op grond waarvan de BV toepassing van artikel 20a, twaalfde lid, van de Wet Vpb moet worden onthouden zodat vast staat dat, indien zij een dergelijk verzoek had ingediend, zij het verlies had kunnen compenseren met de vrijgevallen hir.

4.5.9. Naar het oordeel van de rechtbank kan in deze omstandigheden, waarin de BV voldoet aan de materiële vereisten voor toepassing van artikel 20a, twaalfde lid, van de Wet Vpb, in het kader van de beoordeling van de omvang van de aansprakelijkheid niet aan eiser worden tegengeworpen dat de BV niet heeft voldaan aan het formele vereiste van de indiening van een daartoe strekkend verzoek. Het verzoek van eiser om verliescompensatie toe te passen dient daarom te worden gehonoreerd. Daaraan doet niet af dat, indien de BV een verzoek had ingediend, de vrijval van de hir en de verliescompensatie in de belastingaanslag van 2003 zouden zijn geregeld.

4.5.10. Uit het voorgaande volgt dat het bedrag van de aansprakelijkheid wordt verminderd met 25.505 maal het tarief voor de vennootschapsbelasting in 2007, dat is 34,5%, derhalve een bedrag van 8.799.

4.5.11. De vraag of eiser zich met betrekking tot dit punt jegens verweerder op het vertrouwensbeginsel kan beroepen, behoeft gelet op het voorgaande geen bespreking.

4.6. Gelet op het voorgaande is het beroep gegrond. De aansprakelijkstelling dient te worden vastgesteld op 97.806, namelijk 120.258 verminderd met de heffingsrente ad 13.653 en het bedrag dat volgt uit de verliesverrekening ad 8.799.

5. Proceskosten

De rechtbank vindt aanlei-ding om verweerder te veroordelen in de kosten die eiser in verband met de behandeling van het bezwaar en het beroep redelij-kerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op 1.311 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift en 1 punt voor het bijwonen van de hoorzitting, met een waarde per punt van 218, en 1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van 437 en een wegingsfactor 1). Overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn gesteld, noch gebleken.

6. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de beschikking aansprakelijkstelling (nummer [#]) tot een bedrag van 97.806 en bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;
- bepaalt dat eiser invorderingsrente is verschuldigd vanaf zes weken na dagtekening van de beschikking aansprakelijkstelling;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiser van 1.311;
- gelast dat verweerder het door eiser betaalde griffierecht van 41 vergoedt.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M. Koole, voorzitter, mr. A.E. Keulemans en mr. M.C. van As, rechters, in tegenwoordigheid van mr. E.P. van der Zalm, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 4 november 2011.

Afschrift verzonden aan partijen op:

De rechtbank heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te Amsterdam (belastingkamer), Postbus 1312, 1000 BH Amsterdam.

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.