

# ECLI:NL:RBZWB:2024:2012

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	25-03-2024
Datum publicatie	04-04-2024
Zaaknummer	21/3533 t/m 21/3536
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Artikel 3.92, lid 3, Wet IB 2001; ongebruikelijke terbeschikkingstelling.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2024/743 CFN 2024/31 met annotatie van - NLF 2024/0867 FutD 2024-0848

## Uitspraak

### RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Zittingsplaats Breda

Belastingrecht

zaaknummers: BRE 21/3533 tot en met 21/3536

Uitspraak van de meervoudige kamer van 25 maart 2024 in de zaak tussen

**[belanghebbende] , uit [plaats] , belanghebbende**

(gemachtigde: mr. P.C.L.L. Steeghs RB),

en

**de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur.**

### Inleiding

1. In deze uitspraak beoordeelt de rechtbank de beroepen van belanghebbende tegen de uitspraken op bezwaar van de inspecteur van 19 juli 2021 en 28 juli 2021.

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende over de jaren 2013 en 2014 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd en over de jaren 2015 en 2016 aanslagen IB/PW. Gelijktijdig met de vaststelling van de (navorderings)aanslagen heeft de inspecteur belanghebbende belastingrente in rekening gebracht (de belastingrentebesikkingen).
- 1.2. De inspecteur heeft de bezwaren van belanghebbende ongegrond verklaard. De inspecteur heeft daarbij de (navorderings)aanslagen en belastingrentebesikkingen gehandhaafd.
- 1.3. De rechtbank heeft de beroepen op 21 februari 2024 op zitting behandeld. Hieraan hebben deelgenomen de gemachtigde van belanghebbende, vergezeld door [naam] , en, namens de inspecteur, drs. [inspecteur 1] , mr. [inspecteur 2] , en mr. [inspecteur 3] . Van hetgeen op zitting is besproken is een proces-verbaal opgemaakt, waarvan de rechtbank gelijktijdig met deze uitspraak een afschrift naar partijen heeft verzonden.

### **Beoordeling door de rechtbank**

2. De rechtbank beoordeelt of de (navorderings)aanslagen terecht en tot het juiste bedrag zijn opgelegd. Zij doet dat aan de hand van de beroepsgronden van belanghebbende. Meer specifiek beoordeelt de rechtbank of een vordering van belanghebbende in de jaren 2013, 2014 en 2015 als een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling als bedoeld in artikel 3.92, lid 3, Wet IB 2001 dient te worden aangemerkt, of deze vordering in 2016 tot de grondslag van het inkomen uit sparen en beleggen (Box 3) behoort en of de inspecteur enig beginsel van behoorlijk bestuur heeft geschonden bij het opleggen van de (navorderings)aanslagen IB/PVV 2013, 2014 en 2015.
3. De rechtbank is van oordeel dat de (navorderings)aanslagen terecht en tot het juiste bedrag zijn opgelegd. Hierna legt de rechtbank uit hoe zij tot dit oordeel komt en welke gevolgen dit oordeel heeft.

## Feiten

4. De rechtbank gaat bij haar beoordeling uit van de volgende feiten.
  - 4.1. [naam] , de vader van belanghebbende (hierna: vader), heeft in 1996 [bedrijf] opgericht, een discretionaire trust naar het recht van Jersey. Tot het vermogen van [bedrijf] behoorden onder meer alle aandelen in [Ltd] (hierna: [Ltd] ).
  - 4.2. Op 25 maart 2004 heeft [Ltd] een vordering gekregen op [B.V. 1] .
  - 4.3. Vader is bestuurder en middellijk 100% aandeelhouder van [B.V. 1] . De aandelen [B.V. 1] worden voor 100% gehouden door [B.V. 2] [stichting 1] houdt 100% van de aandelen in [B.V. 2] . [stichting 1] heeft certificaten van de aandelen [B.V. 2] uitgegeven aan vader die de enig bestuurder van [stichting 1] is.
  - 4.4. Op 29 december 2009 zijn de aandelen [Ltd] gecertificeerd via de [stichting ltd] (hierna: [stichting ltd] ).
  - 4.5. Op 30 december 2009 heeft [bedrijf] de certificaten van de aandelen in [Ltd] geschonken aan belanghebbende, zijn broer en zijn zus (hierna samen: de kinderen).
  - 4.6. Eind januari 2011 heeft [Ltd] haar vordering op [B.V. 1] overgedragen aan [stichting ltd] .
  - 4.7. Op 31 januari 2011 zijn de aandelen [Ltd] gedecertificeerd, zijn de [stichting ltd] en [Ltd] geliquideerd en is de vordering op [B.V. 1] in handen van de kinderen gekomen.
  - 4.8. Bij akte van 1 februari 2011 hebben de kinderen de vordering op [B.V. 1] ten titel van beheer overgedragen aan [stichting 1] tegen uitreiking van certificaten (hierna: certificeringsakte). In de administratievoorwaarden is onder meer bepaald dat eventuele aflossingen op de lening door [B.V. 1] direct moeten worden uitgeleend aan de ouders tegen een jaarlijkse rente van 6% die telkens op 31 december wordt bijgeschreven op de hoofdsom die slechts opeisbaar is bij het overlijden van de langstlevende ouder. Tevens is ten behoeve van de ouders een pandrecht gevestigd op de certificaten [stichting 1] die in handen van de kinderen zijn.
  - 4.9. Op 30 oktober 2015 heeft [B.V. 1] de lening afgelost. [stichting 1] c.q. de kinderen hebben het aflossingsbedrag overeenkomstig de administratievoorwaarden uitgeleend aan de ouders. Op 24 december 2015 hebben de kinderen hun vordering op de ouders gestort in [stichting 2] ( [stichting 2] ). De vordering van elk kind bedraagt 940.000, de rente is 6% en wordt bijgeschreven bij de hoofdsom die slechts opeisbaar is bij overlijden van de langstlevende ouder.
  - 4.10. [stichting 2] is op 18 december 2015 opgericht naar Curaçaos recht. Bestuurder was [B.V. 3] . [stichting 2] is sinds 3 november 2016 gevestigd in Nederland. Sindsdien zijn de kinderen de bestuurders. De Raad van Toezicht is tot 21 maart 2016 een zus van de vader die in Canada woont en daarna een zoon van die zus die ook in Canada woont.
  - 4.11. [stichting 2] is bij beschikking van 13 januari 2016 door de Belastingdienst van Curaçao met ingang van 18 december 2015 aangewezen als een Doelvermogen en op grond van die hoedanigheid vanaf dat moment onderworpen aan een winstbelasting van 10% op Curaçao voor een periode van minimaal drie jaar.
  - 4.12.

Op 2 november 2016 is de zetel van [stichting 2] verplaatst naar Nederland en is het vermogen ingebracht in een open commanditaire vennootschap, [C.V.] [stichting 2] is vanaf 2 november 2016 de commanditaire vennoot en [B.V. 4] is de beherend vennoot van [C.V.] .

- 4.13. Naar aanleiding van de ingediende aangifte IB/PVV 2015 van belanghebbende heeft de inspecteur op 19 april 2018 een vragenbrief gestuurd met betrekking tot de betrokkenheid van de kinderen bij [stichting 2] .
- 4.14. Bij brief van 7 november 2018 heeft de inspecteur om nadere informatie verzocht met betrekking tot [stichting 2] . In deze brief heeft de inspecteur tevens voorgesteld de waarde van de certificaten en vordering op [B.V. 1] voor de rendementsgrondslag van Box 3 vast te stellen op de nominale waarde van de vordering en de te vorderen rente. Bij brief van 16 januari 2019 heeft de gemachtigde daarop gereageerd met de stelling dat een forfaitaire afwaardering op de lening van 30% van de nominale waarde alleszins redelijk is.
- 4.15. De inspecteur heeft de vordering op [B.V. 1] in 2013, 2014 en 2015 als een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling (artikel 3.92 lid 3 Wet IB 2001) aangemerkt en de rente over de vordering in de (navorderings)aanslagen 2013, 2014 en 2015 als resultaat uit overige werkzaamheden belast.
- 4.16. Voor het jaar 2016 heeft de inspecteur zich op het standpunt gesteld dat [stichting 2] feitelijk vanuit Nederland wordt geleid en heeft hij het vermogen van [stichting 2] voor een derde deel aan belanghebbende toegerekend en tot de grondslag van Box 3 gerekend.

## **Motivering**

### *Ongebruikelijke terbeschikkingstelling?*

5. Tussen partijen is in geschil of de inspecteur bij het vaststellen van de (navorderings)aanslagen over de jaren 2013, 2014 en 2015 terecht ervan is uitgegaan dat de vordering op [B.V. 1] kwalificeert als een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling als bedoeld in artikel 3.92, lid 3, Wet IB 2001 (ongebruikelijke tbs).

5.1. Belanghebbende stelt dat van een ongebruikelijke tbs geen sprake is omdat (1) de lening aan [B.V. 1] dateert uit 2004 en onder zakelijke voorwaarden is verstrekt, de kinderen daarbij niet betrokken waren en de administratievoorwaarden in het kader van de certificering geen onderdeel zijn van die lening en [B.V. 1] geen partij is geweest bij de certificering, (2) de wetgever er bewust voor heeft gekozen om het regime van artikel 3.92 Wet IB 2001 niet van toepassing te verklaren voor de situatie dat het vermogensbestanddeel ter beschikking wordt gesteld door een meerderjarig (klein)kind. Het aanmerken van de lening als tbs vermogen is in strijd met doel en strekking van die bepaling ook omdat geen sprake is van belastingarbitrage, aldus belanghebbende.

De inspecteur stelt dat door de op 1 februari 2011 in de akte van certificering gemaakte afspraken sprake is van een dusdanig samenstel van rechtshandelingen, dat deze ertoe leiden dat vanaf 1 februari 2011 sprake is van een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke tbs omdat deze afspraken tussen zakelijk handelende partijen niet zouden zijn gemaakt.

5.2. Tot het inkomen uit werk en woning behoort het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden. Ingevolge artikel 3.92, lid 1, aanhef en letter a, Wet IB 2001 valt het rendabel maken van vermogensbestanddelen door deze ter beschikking te stellen aan een vennootschap waarin de belastingplichtige of een met hem verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft onder de terbeschikkingstellingsregeling. Wat onder het begrip verbonden persoon moet worden verstaan, volgt

uit artikel 3.91, lid 2, letter b, Wet IB 2001.

- 5.3. Artikel 3.92, lid 3, Wet IB 2001 bewerkstelligt dat de kring van verbonden personen wordt uitgebreid tot (alle) bloedverwanten in de rechte lijn van de belastingplichtige, indien sprake is van een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling. In dat geval wordt het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan die bloedverwanten dus hetzelfde behandeld als wanneer zij ter beschikking zouden zijn gesteld aan een verbonden persoon in de zin van artikel 3.91, lid 2, letter b, Wet IB 2001.
- 5.4. Vader behoort tot de in artikel 3.92, lid 3 genoemde verwanten en hij houdt een middellijk aanmerkelijk belang in [B.V. 1] . De vordering van belanghebbende op [B.V. 1] kan worden aangemerkt als een terbeschikkingstelling. Beoordeeld moet dan wel worden of sprake is van een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling als bedoeld in artikel 3.92, lid 3, Wet IB 2001.
- 5.5. De wet geeft geen nadere invulling aan het gebruikelijkheids criterium. Uit de wetsgeschiedenis<sup>1</sup> kan worden afgeleid dat deze regeling als doel heeft het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan ondernemingen van bepaalde familieleden te belasten als resultaat uit een werkzaamheid als met deze terbeschikkingstelling op oneigenlijke wijze wordt ingespeeld op de verschillen in belastingdruk tussen de boxen (tariefsarbitrage). Als sprake is van een maatschappelijk ongebruikelijke overeenkomst of een onder niet normale omstandigheden tot stand gekomen overeenkomst, is het vermoeden gerechtvaardigd dat op oneigenlijke wijze wordt ingespeeld op de verschillen tussen de boxen.
- 5.6. De Hoge Raad heeft in het arrest van 15 oktober 2010<sup>2</sup> geoordeeld dat van een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling onder andere sprake is indien het met een geheel van handelingen bereikte resultaat zodanig is dat een dergelijk samenstel van handelingen zich tussen derden die geen familie zijn niet zou voordoen. Daaraan doet dan niet af dat onderdelen van dat geheel van handelingen op zichzelf beschouwd niet onzakelijk of ongebruikelijk zijn.
- 5.7. Vader heeft zowel in de stukken als ter zitting bevestigd dat het zijn wens was om het door hem opgebouwde vermogen (al dan niet gefaseerd) aan de volgende generatie over te dragen zonder dat op enig moment de zeggenschap daarover (bij het in leven zijn van de ouders) bij de kinderen zou komen te liggen. De rechtbank acht aannemelijk dat de overdracht van de vordering op [B.V. 1] aan de kinderen, de certificeringsakte en de daarin vastgelegde administratievoorwaarden behoren tot het geheel van handelingen om die wens van vader uit te voeren. Het bereikte resultaat - de overdracht van de vordering op [B.V. 1] zonder het verlies van zeggenschap daarover - is zodanig dat een dergelijk samenstel van handelingen zich tussen derden die geen familie zijn niet zou voordoen. Naar het oordeel van de rechtbank is daarom sprake van een in het maatschappelijk verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling wat het vermoeden van belastingarbitrage rechtvaardigt. Belanghebbende heeft dat vermoeden niet ontzenuwd.

*Heeft de inspecteur in strijd met enig algemeen beginsel van behoorlijk bestuur gehandeld?*

- 5.8. Voor dat geval heeft belanghebbende zich op het standpunt gesteld dat belastingheffing achterwege moet blijven omdat sprake is van opgewekt vertrouwen dan wel van een ambtelijk verzuim van de aanslagregelend inspecteur waardoor enerzijds bij belanghebbende de indruk is gewekt dat de inspecteur van mening is dat de vordering behoort tot zijn Box 3 vermogen en deze indruk niet of onvoldoende bij belanghebbende is weggenomen en anderzijds dat door het opgewekt vertrouwen dan wel ambtelijk verzuim navordering niet meer mogelijk is. Voor 2013 is belanghebbende van mening dat het gelijkheidsbeginsel, meer in het bijzonder de meerderheidsregel, navordering verhindert. De bewijslast van dit alles rust op belanghebbende.
- 5.9. Naar het oordeel van de rechtbank heeft belanghebbende met hetgeen hij heeft gesteld niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van een in rechte te beschermen vertrouwen of een door de

inspecteur gepleegd ambtelijk verzuim. De omstandigheid dat de belastingdienst in 2009 onderzoek heeft gedaan naar vader en [bedrijf] is in dit kader niet van belang omdat toen nog geen sprake was van een tbs. Dat uit dat onderzoek of op een ander moment informatie naar voren is gekomen die de aanslagregelend inspecteur van vader door had moeten geven aan de aanslagregelende inspecteur van belanghebbende is niet aannemelijk geworden. Op basis van enkel de vermelding certificaat vordering op [B.V. 1] 70% in box 3 van de aangifte IB/PVV 2012 van belanghebbende was de inspecteur niet gehouden nader onderzoek te doen omdat de niet-onwaarschijnlijke kans bestond dat de ingediende aangifte juist was.

5.10. Voorts stelt belanghebbende dat hij het in 4.14 weergegeven compromisvoorstel van de inspecteur alsnog zou moeten kunnen aanvaarden.

5.11. De rechtbank volgt deze stelling van belanghebbende niet. Belanghebbende heeft in de correspondentie die volgde op de brief van 7 november 2018 niet expliciet gereageerd op het compromis, maar de gestelde vragen beantwoord en aangegeven zijn standpunt - een forfaitaire afwaardering van de lening met 30% van de nominale waarde - redelijk te vinden. Nu belanghebbende het compromisvoorstel niet expliciet heeft aanvaard, is de inspecteur niet meer gebonden aan zijn ten tijde van het doen van dat voorstel ingenomen standpunt<sup>3</sup>, te meer aangezien de inspecteur pas later uit de door belanghebbende verstrekte informatie kon afleiden dat de vordering niet behoorde tot het Box 3 vermogen. De inspecteur mocht op basis van die informatie een andersluidend standpunt innemen en voor belanghebbende moet toen duidelijk zijn geweest dat het compromisaanbod niet meer gold.

5.12. Verder heeft belanghebbende gesteld dat de navorderingsaanslag IB/PVV 2013 niet had mogen worden opgelegd. Er is sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel, meer in het bijzonder de meerderheidsregel, omdat aan de broer en zus van belanghebbende, die in 2013 in identieke omstandigheden verkeerden met betrekking tot de vordering op [B.V. 1], geen navorderingsaanslag IB/PVV 2013 is opgelegd.

5.13. De rechtbank volgt ook deze stelling van belanghebbende niet. De inspecteur heeft onweersproken gesteld dat de navordering bij de broer en zus van belanghebbende achterwege is gebleven omdat de navorderingstermijn was verlopen omdat de broer en zus, in tegenstelling tot belanghebbende, geen uitstel hadden gekregen voor het indienen van de aangifte IB/PVV 2013. Gelet hierop is geen sprake van gelijke gevallen en dus ook niet van een schending van het gelijkheidsbeginsel.

#### *Vermogen van [stichting 2]*

6. Tussen partijen is in geschil of de inspecteur bij het vaststellen van de aanslag IB/PVV 2016 terecht een derde deel van het vermogen van [stichting 2] aan belanghebbende heeft toegerekend met toepassing van artikel 2.14a, Wet IB 2001.

6.1. De inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat het vermogen van [stichting 2] op grond van het leerstuk van fiscale transparantie dan wel op grond van artikel 2.14a Wet IB 2001 aan belanghebbende moet worden toegerekend.

Belanghebbende is van mening dat de vordering niet tot zijn Box 3 vermogen behoort door de werking van artikel 2.14a, lid 7, van de Wet IB 2001.

6.2. De rechtbank zal om proceseconomische redenen eerst de stelling van belanghebbende beoordelen of de zogenoemde toerekeningsstop van artikel 2.14a, lid 7, Wet IB 2001 van toepassing is. Ingevolge dit lid vindt in het geval in het land van vestiging van de APV belasting wordt geheven naar de winst, geen toerekening plaats. De rechtbank acht echter aannemelijk dat de feitelijke leiding van [stichting 2] door vader in Nederland werd uitgeoefend en dat deze [stichting 2] dus niet in Curaçao was gevestigd (artikel 34, lid 2, Belastingregeling voor het Koninkrijk). De rechtbank komt tot dit oordeel op basis van de volgende feiten en omstandigheden:

- Vader wilde de zeggenschap over het aan de kinderen geschonken vermogen behouden (zie 5.7);

- Uit de overgelegde specificaties van de facturen volgt dat de dienstverlening door [B.V. 3] beperkt was tot administratieve werkzaamheden;
- Uit de Principal-Party en service agreement volgt dat het formele bestuur van [stichting 2] geen enkele aansprakelijkheid accepteert voor haar werkzaamheden, tenzij sprake is van grove nalatigheid of wanbeheer; dat is ongebruikelijk voor echte bestuurders;
- Uit de stukken volgt, en de rechtbank acht ook overigens aannemelijk, dat de beslissingen met betrekking tot het aanvaarden van de schenkingen, de verplaatsing van de zetel van [stichting 2] naar Nederland en de latere inbreng van het vermogen in [C.V.] alsmede de benoeming van de kinderen tot bestuurder in Nederland zijn genomen. Al deze beslissingen zijn zondermeer en direct door het formele bestuur geaccordeerd. De in dit kader opgemaakte documenten zijn in Nederland ondertekend;
- De zus (in 2016 opgevolgd door de neef) van vader was het enige lid van de Raad van Toezicht en er zijn geen aanwijzingen dat zij (of de neef) enige zelfstandige en onafhankelijke rol als toezichthouder heeft gehad.

6.3. Dit alles leidt tot het oordeel dat vader feitelijk de leiding van [stichting 2] heeft gevoerd. Nu vaststaat dat vader in Nederland woont, is de rechtbank van oordeel dat [stichting 2] in Nederland is gevestigd. Omdat [stichting 2] in 2016 niet in Nederland in de belastingheffing is betrokken, is de toerekeningsstop niet van toepassing.

6.4. Uit het voorgaande volgt dat de inspecteur terecht een derde deel van het vermogen van [stichting 2] aan belanghebbende heeft toegerekend en in 2016 tot de grondslag van Box 3 heeft gerekend.

*Wat betekent dit voor de in rekening gebrachte belastingrente?*

7. De beroepen worden geacht mede betrekking te hebben op de belastingrente. Belanghebbende heeft geen zelfstandige gronden tegen de in rekening gebrachte belastingrente aangevoerd. De rechtbank ziet geen aanleiding af te wijken van de belastingrentebeslikkingen.

## **Conclusie en gevolgen**

8. De beroepen zijn ongegrond. Belanghebbende krijgt daarom het griffierecht niet terug. Hij krijgt ook geen vergoeding van zijn proceskosten.

## **Beslissing**

De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan op 25 maart 2024 door mr. A.H.W. Steijn, voorzitter, en mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken, leden, in aanwezigheid van mr. M.J. van Balkom, griffier, en openbaar gemaakt door middel van geanonimiseerde publicatie op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

griffier	voorzitter
----------	------------

Een afschrift van deze uitspraak is verzonden aan partijen op:

### **Informatie over hoger beroep**

Een partij die het niet eens is met deze uitspraak, kan een hogerberoepschrift sturen naar het gerechtshof s-Hertogenbosch waarin wordt uitgelegd waarom deze partij het niet eens is met deze uitspraak. Het hogerberoepschrift moet worden ingediend binnen zes weken na de dag waarop deze uitspraak is verzonden.

Digitaal beroep instellen kan via "Formulieren en inloggen" op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl). Hoger beroep instellen kan eventueel ook nog steeds door verzending van een brief aan het gerechtshof s-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch.

---

<sup>1</sup> MvT, Kamerstukken II , 2000-2001, 27 466, nr. 3, blz. 50.

<sup>2</sup> ECLI:NL:HR:2015:BL3577.

<sup>3</sup> Hoge Raad 18 december 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4857.

---