

Fiscale correctie op (huur)overeenkomsten

mr. K. Keij¹

De inspecteur van de belastingdienst kan een fiscale correctie aanbrengen op bedragen die zijn overeengekomen in koop- of huurovereenkomsten tussen twee (of meer) partijen. Dit kan de inspecteur van de belastingdienst doen op basis van het 'at arm's length' beginsel², dat – kort gezegd – inhoudt dat zogenaamd niet-zakelijk handelen tussen partijen kan worden gecorrigeerd naar zakelijke maatstaven. Een transactie kan als zakelijk worden aangemerkt, indien deze onder diezelfde voorwaarden zou zijn gesloten tussen onafhankelijke van elkaar handelende partijen die overigens geen onderlinge rechtsbetrekkingen hebben of zullen aangaan. Indien dit niet het geval is, is er sprake van zogenaamd 'niet-zakelijk handelen'. De Hoge Raad heeft reeds in 2002³ en in 2007⁴ arresten gewezen over dit onderwerp en heeft nu op 8 december 2017 wederom een voor de praktijk interessante uitspraak gedaan. Deze uitspraak wordt in dit artikel besproken. Voorafgaand hieraan wordt in dit artikel kort ingegaan op hetgeen de Hoge Raad in zijn voornoemde arresten van 2002 en 2007 ten aanzien van dit onderwerp heeft geoordeeld. Voorafgaand aan het bespreken van dit arrest, zal kort worden uiteengezet dat de fiscus - afgezien van een fiscale correctie - tevens een fiscale boete kan opleggen.

1. Fiscale Boete

Afgezien van het aanbrengen van een fiscale correctie op bedragen in een (huur)overeenkomst, kan de fiscus ook een boete opleggen indien er sprake is van een verzuim van de belastingplichtige (zoals bijvoorbeeld het niet of niet tijdig doen van de aangifte voor een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven⁵) of indien er sprake is van een vergrijp (zoals bijvoorbeeld het verstrekken van onjuiste of onvolledige inlichtingen bij een verzoek tot het vaststellen van een voorlopige aanslag of een verzoek om herziening⁶).⁷ In het geval van een verzuim, geldt er – afhankelijk van het soort verzuim - een vast bedrag voor de hoogte van de boete.⁸

Voor het opleggen van een boete voor een vergrijp, is het noodzakelijk dat de fiscus kan aantonen dat er sprake is van opzet of grove schuld.⁹ Wanneer er sprake is van een vergrijp, bestaat de boete (doorgaans) uit een percentage (van ten hoogste 100%¹⁰)

geheven) een boete van ten hoogste € 5.278,-. Bij een verzuim in de zin van art. 67b lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelasting (het niet of niet tijdig doen van de aangifte voor een belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen) bedraagt deze boete ten hoogste € 131,-.

1. Mr. K. Keij is werkzaam als advocaat bij BRICKS advocaten, met dank aan mr. R. Rademaker, werkzaam als juridisch medewerker bij BRICKS Advocaten.
2. Het 'at arm's length' beginsel vindt haar wettelijke grondslag in – onder meer – art. 9 van het OESO-modelverdrag 1992 en art. 8b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.
3. HR 28 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4718.
4. HR 22 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7761.
5. Art. 67a lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelasting.
6. Zoals bedoeld in art. 95 van de Wet inkomstenbelasting 2001, art. 27 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en art. 67cc lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelasting.
7. Zie in dit kader hoofdstuk VIII A. (Bestuurlijke boeten) van de Algemene wet inzake rijksbelasting.
8. Zie in dit kader de afzonderlijke bepalingen van hoofdstuk VIII A. Van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Zo staat op een verzuim in de zin van art. 67a lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelasting (voor het niet of niet tijdig doen van de aangifte voor een belasting welke bij wege van aanslag wordt

9. De vraag of er bij het opleggen van de boete opzet of grove schuld is vereist, volgt uit de afzonderlijke bepalingen van hoofdstuk VIII A. van de Algemene wet inzake rijksbelasting. Zo is 'slechts' opzet vereist bij een vergrijp in de zin van art. 67cc lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelasting (het verstrekken van onjuiste of onvolledige inlichtingen bij een verzoek tot het vaststellen van een voorlopige aanslag of een verzoek om herziening als bedoeld in art. 95 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en art. 27 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Bij een vergrijp in de zin van art. 67e lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelasting is bijvoorbeeld opzet of grove schuld vereist. Bij een vergrijp in de zin van art. 67e lid 1 van de Algemene wet inzake rijksbelasting is het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige te wijten dat de aanslag – met betrekking tot een belasting welke bij aanslag wordt geheven – tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven.
10. Zie voor een afwijkend percentage bijvoorbeeld art. 67d lid 5 van de Algemene wet inzake rijksbelasting (het gaat in dat artikel om een vergrijp dat bestaat uit het niet, onjuist of onvolledig doen van de aangifte met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven). In art. 67d lid 5 van de Algemene wet inzake rijksbelasting wordt voor zover de aanslag geheel of gedeeltelijk betrekking heeft op belastbaar inkomen in de zin van art. 5.1 van de Wet

van de grondslag van het vergrijp.¹¹ Uit de zaken die speelden in voornoemde arresten van de Hoge Raad uit 2002 en 2007, volgt niet of er een boete is opgelegd. Ook in het arrest van de Hoge Raad van 8 december 2017 wordt niet gesproken over een opgelegde boete. Of er in deze zaken al dan geen boetes zijn opgelegd, is derhalve onduidelijk.

2. Jurisprudentie

Het op 8 december 2017 door de Hoge Raad gewezen arrest vormt – als gezegd – een vervolg op eerder door de Hoge Raad gewezen jurisprudentie met betrekking tot dit onderwerp. Zo wees de Hoge Raad een arrest op 28 juni 2002¹², waarbij het ging om transacties tussen ondernemingen die aan elkaar gelieerd waren. De Hoge Raad erkende dat de inspecteur van de Belastingdienst een fiscale correctie kan aanbrengen op transacties tussen partijen. De fiscus diende hierbij naar het geheel van transacties te kijken in plaats van naar afzonderlijke transacties. De inspecteur had in deze uitspraak echter naar één afzonderlijke transactie gekeken. Dit leidde ertoe dat de inspecteur van de Belastingdienst er ten onrechte vanuit was gegaan dat deze transactie als niet zakelijk diende te worden aan-

gemerkt. Derhalve had de fiscus ten onrechte een fiscale correctie toegepast.

Daarnaast wees de Hoge Raad een arrest op 22 juni 2007¹³, waarbij het ging om een enkele koopovereenkomst. De Hoge Raad oordeelde dat de splitsing van de koopsom niet zakelijk was, nu de koopsom van de woning bij de splitsing hoger lag dan de waarde uit het taxatierapport. De inspecteur van de Belastingdienst had naar het oordeel van de Hoge Raad terecht een fiscale correctie op de transactie toegepast.

In het arrest van de Hoge Raad d.d. 8 december 2017¹⁴ ging het om de (mogelijke) fiscale gevolgen van het verdisconteren van een (deel van de) goodwillvergoeding bij de verkoop van een onderneming in de huurprijs (van het pand waarin die onderneming in casu wordt geëxploiteerd). Goodwill wordt namelijk gezien als verkoopwinst uit de onderneming, die anders wordt belast dan huuropbrengsten uit een pand. De Hoge Raad heeft in dit arrest bevestigd dat het mogelijk is voor de inspecteur van de belastingdienst om een fiscale correctie aan te brengen op de bedragen die zijn overeengekomen in een koop- en huurovereenkomst tussen twee partijen. Het ging in dit arrest om het geheel aan transacties (derhalve zowel de huurovereenkomst als de koopovereenkomst tezamen) tussen een onderneming met een derde.

In deze laatste zaak speelde beknopt samengevat het volgende.

3. Feiten

Eiseres vormt met haar dochtermaatschappij F B.V. een fiscale eenheid in de zin van art. 15 van

inkomstenbelasting afgeweken van de 100% regel. In dat geval bedraagt de boete ten hoogste 300% van de daarover verschuldigde belasting.

11. De grondslag van de boete is volgens hoofdstuk VIII.A van de Algemene wet inzake rijksbelasting afhankelijk van het soort vergrijp. Zo wordt de grondslag bij art. 67f van de Algemene wet inzake rijksbelasting (een vergrijp) gevormd door het bedrag van de belasting dat niet of niet tijdig is betaald, voor zover dat bedrag als gevolg van de opzet of de grove schuld van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige niet of niet tijdig is betaald.
12. HR 28 juni 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE4718. In deze zaak bestonden de activiteiten van de belanghebbende uit de import en verkoop van de door gelieerde ondernemingen vervaardigde producten (te weten: auto's en auto-onderdelen). In het geschil was of de belastinginspecteur terecht een correctie had aangebracht op de gehanteerde verrekenprijzen ten aanzien van de producten en halffabricaten van één product (in het bijzonder de 'producten a' en 'halffabricaten a'). De Hoge Raad overweegt in dit kader in rechtsoverweging 3.2.2. als volgt: *'Er bestaat geen rechtsregel die meebrengt dat voor de vraag of een dergelijk voordeel aanwezig is, elk individuele transactie dan wel groep van transacties gericht op een bepaald product of een bepaalde productgroep moet worden getoetst aan het at arm's length beginsel. Toetsing aan voormeld beginsel van het geheel van voorwaarden betrekking hebbend op het totale assortiment zoals dat geldt tussen een belastingplichtige en haar aandeelhouder(s) kan zonder schending van enige rechtsregel plaatsvinden.'* Voor de vraag of er al dan niet zakelijk is gehandeld, dient derhalve naar het geheel aan transacties te worden gekeken i.p.v. naar de afzonderlijke transacties. De belastinginspecteur had derhalve onterecht een correctie aangebracht op de gehanteerde verrekenprijzen. De Staatssecretaris van Financiën werd veroordeeld tot de kosten van het geding.

13. HR 22 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:BA7761. In deze zaak ging het om een geschil tussen eiser en de belastinginspecteur ter zake de voorlopige aanslag inkomstenbelasting/ premie volksverzekeringen over het jaar 2003. Een vader en zijn zoon ontbonden hun maatschap. Met oog op de voortzetting van de onderneming door de zoon, werden hem door zijn vader verschillende percelen grond geleverd. In de ontbindingsakte was een meerwaardeclausule opgenomen die inhield dat de zoon, indien hij de onroerende zaken binnen 10 jaar na ontbinding van de maatschap zou verkopen, een vergoeding van de eventuele meerwaarde aan de vader is verschuldigd. Centraal stond het - nadien - splitsen van de koopsom uit een tussen de zoon en een woningstichting gesloten koopovereenkomst betreffende de overname van een glastuinbouwbedrijf. De inspecteur achtte de verdeling van de koopsom in woning (€ 680.670,-), kassen met opstallen (€ 589.914,-) en de ondergrond met restgrond (€ 499.158,-) niet in overeenstemming met de werkelijkheid. De inspecteur meent dat dit bedrag, gelet op de taxatierapporten, lager moet liggen. De Hoge Raad volgde het oordeel van het hof te Leeuwarden. Dit hof had geoordeeld dat de belastinginspecteur aannemelijk had gemaakt dat de verdeling van de koopsom niet in overeenstemming met de werkelijkheid is en dat de splitsing derhalve slechts heeft plaatsgevonden in het belang van de belanghebbende.

14. HR 8 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3075.

de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.¹⁵ A en B zijn voor ieder 50% aandeelhouder (hierna: de aandeelhouders) van eiseres. De aandeelhouders A en B zijn gezamenlijk eigenaar van een bedrijfspand. Dit pand verhuurden de aandeelhouders tot eind 2010 aan dochtermaatschappij F B.V. F B.V. is eigenaar van een paaldansclub annex bar (hierna: de onderneming) die F B.V. exploiteert in het pand dat zij huurt van de aandeelhouders A en B.

F B.V. verkoopt op 28 september 2006 haar onderneming aan G B.V. voor een bedrag van € 500.000,-. Hierbij wordt overeengekomen dat F B.V. het pand aan G. B.V. zal (onder)verhuren voor een huurprijs van € 650.000,- per jaar.¹⁶ Ter vergelijking geldt dat de huurprijs die F B.V. aan eiseres betaalde € 78.822,- bedroeg. In het gehuurde exploiteert G B.V. de gekochte onderneming (paaldansclub met bar). Per 1 januari 2011 is de huurovereenkomst tussen F B.V. en G B.V. overgenomen door de aandeelhouders van eiseres, als gevolg waarvan G B.V. rechtstreeks huurde van de aandeelhouders. Sindsdien was er dus geen sprake meer van een onderhuurovereenkomst, maar van een rechtstreekse huurovereenkomst.

De inspecteur van de belastingdienst acht de huurprijs veel te hoog en meent dat de huurprijs een goodwillvergoeding bevat. Aan eiseres is om deze reden op 1 oktober 2011 voor het jaar 2007 een aanslag vennootschapsbelasting opgelegd.¹⁷

In rechte staat vervolgens de vraag centraal of de overeengekomen huurprijs een (uitgestelde) goodwillvergoeding bevat.¹⁸ De tweede vraag die cen-

traal staat is of uitstel van winstneming is toegestaan.¹⁹

3.1. Gerechtshof

Het Gerechtshof oordeelt²⁰ dat het niet aannemelijk is dat de overeengekomen huur en koopsom als zakelijk kunnen worden aangemerkt.²¹ Nu partijen het hof geen inzicht hebben geboden in wat wel als een zakelijke vergoeding heeft te gelden, is het hof overgegaan tot een schatting van hetgeen als een zakelijke vergoeding kan worden beschouwd.

Er is volgens het Gerechtshof niet zakelijk gehandeld, nu in de huurovereenkomst tussen F B.V. en eiseres een veel lagere huurprijs (€ 78.822,- per jaar) is overeengekomen en deze huurprijs in een op 29 november 2012 tussen eiseres en aandeelhouder A en de belastinginspecteur gesloten vaststellingsovereenkomst als zakelijk is aangemerkt. Daarnaast oordeelt het Gerechtshof dat de bedongen overdrachtprijs van € 500.000,- zeer laag is in verhouding tot de gerealiseerde winsten van de onderneming²².

Het Gerechtshof berekent de huurprijs en betalingen voor aan de onderneming toe te rekenen goodwill in overeenstemming met de economische realiteit en stelt de huurprijs vast 'in goede justitie' op een bedrag van € 150.000,- per jaar. Voorts oor-

15. Bij een fiscale eenheid wordt de belasting van de belastingplichtigen van hen geheven alsof er één belastingplichtige is. De belasting wordt alsdan geheven bij de moedermaatschappij (in casu eiseres).

16. De (onder)huurovereenkomst is ingegaan in mei 2007.

17. De verschillende soorten inkomen worden voor de inkomstenbelasting verdeeld in drie groepen (belastingboxen). Deze boxen zijn ieder voorzien van een eigen tarief. Bij box 1 gaat het om belastbaar inkomen uit werk en woning, bij box 2 betreft het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang en bij box 3 betreft het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen.

18. Fiscaal gezien is deze vraag van cruciaal belang, nu de overnamesom met betrekking tot de verkoop van de onderneming leidt tot winst uit onderneming. Winst uit onderneming wordt belast in box 1. De huuropbrengsten van het pand worden gezien als sparen en beleggen en worden derhalve belast in (het toentertijd, althans in 2007, fiscaal voordelige) box 3. Voor deze box geldt een vast tarief voor iedere belastingplichtige. De feitelijk genoten huuropbrengsten zijn derhalve niet van belang voor het tarief van de inkomensbelasting, nu deze voor huuropbrengsten (onafhankelijk van de hoogte van de opbrengsten) hetzelfde is. Het belastingtarief voor box 3 bedroeg in het jaar 2007 1,2% over het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. Dit laatste is gebaseerd op de informatie van <https://www.homefinance.nl/belastingen/belastingtarieven-2007.asp> (laatst geraadpleegd: 22 januari 2018). Momenteel (in 2018) bedraagt dit tarief 30% over het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. Zie in dit kader: <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/priv/>

inkomstenbelasting/heffingskortingen_boxen_tarieven/boxen_en_tarieven/overzicht_tarieven_en_schijven/ (laatst geraadpleegd: 22 januari 2018). In 2007 betaalden belastingplichtigen ten opzichte van 2018 derhalve beduidend minder belasting ten aanzien van inkomsten die onder box 3 konden worden geschaard.

19. Uitstel van winstneming hangt samen met het fiscale begrip 'goed koopmansgebruik' en wordt genoemd in art. 3.25 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Dit begrip laat zich lastig omschrijven, maar strekt ertoe dat de boekhouding op een algemeen geaccepteerde wijze gevoerd moet worden. Of een boekhouding op een 'algemeen geaccepteerde wijze' wordt gevoerd, is geen vast omlind begrip. Op grond van het realiteitsbeginsel moet de boekhouding in ieder geval een waarheidsgetrouw beeld geven. Bij winstneming moet de winst worden opgevoerd in de boekhouding op het moment dat de winst is gerealiseerd. Bij uitstel van winstneming is er weliswaar al winst gerealiseerd (en had deze derhalve moeten worden opgevoerd), maar wordt het opvoeren van de winst in de boekhouding uitgesteld tot een later moment (zoals in de onderhavige uitspraak het geval was). Dit is in sommige gevallen geoorloofd, maar het strekt voor dit artikel te ver om dit volledig uiteen te zetten. In de zaak HR 8 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3075 was uitstel van winstneming niet toegestaan.

20. Gerechtshof Amsterdam 12 juli 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:3106.

21. Een transactie kan als zakelijk worden aangemerkt indien deze onder diezelfde voorwaarden zou zijn gesloten tussen onafhankelijke van elkaar handelende partijen die overigens geen onderlinge rechtsbetrekking hebben of zullen aangaan.

22. De nettowinsten bedroegen in de jaren 2004, 2005 en 2006, respectievelijk € 1.208.611,-, € 1.186.222,-, en € 1.293.561.

deelt het Gerechtshof dat de contante waarde van de goodwill in één keer moet worden belast als verkoopwinst van de onderneming. Nu de huurovereenkomst gold voor een periode van tien jaar wordt het totale bedrag, waarin een goodwillcomponent ligt besloten, berekend door het Gerechtshof op een bedrag van € 3.389.076,-, welk bedrag in één keer dient te worden belast als (verkoop)winst uit onderneming.

De vraag of uitstel van winstneming ten aanzien van de goodwill mogelijk is, wordt door het Gerechtshof ontkennend beantwoord. Met de rechtbank is het Gerechtshof van oordeel dat uitstel van winstneming niet is toegestaan, nu de onderneming in 2007 succesvol is verkocht en overgedragen. Op grond van vaste jurisprudentie is het onder deze omstandigheden niet mogelijk om uitstel van winst te nemen.²³ Het betoog van eiseres, dat er sprake is van verhuur of verpachting van de onderneming, wordt niet door de rechter gevolgd. Het winstrecht mag niet bedongen zijn op winst uit een onderneming die, in ieder geval na verkoop, niet meer door de verkoper wordt gedreven. Door de verkoop wordt de onderneming niet meer door eiseres gedreven, waardoor er geen mogelijkheid meer is tot uitstel van winstneming.

3.2. Hoge Raad

De Hoge Raad oordeelt dat het niet uitmaakt dat F B.V. en G B.V. bij het sluiten van de koop- en huurovereenkomst hebben gehandeld als van elkaar onafhankelijke partijen.²⁴ Het Gerechtshof heeft immers vastgesteld dat de overeengekomen huurprijs veel hoger ligt dan de huurprijs tussen aandeelhouders A en B en F B.V. Voorts overweegt de Hoge Raad dat het Gerechtshof heeft geoordeeld dat er sprake is van een wanverhouding tussen de tussen F B.V. en G B.V. overeengekomen overdrachtprijs en de winstresultaten en dat het Gerechtshof daaraan terecht de conclusie heeft verbonden dat de overeengekomen huur- en overdrachtprijs niet als zakelijk kan worden gekwalificeerd.

Met het oordeel van het Gerechtshof dat de tussen F B.V. en G B.V. overeengekomen prijzen niet zakelijk zijn, heeft het Gerechtshof tot uitdrukking gebracht dat zowel de tussen hen overeengekomen huur als de tussen hen overeengekomen overdrachtprijs van de onderneming - elk voor zich - niet zouden zijn overeengekomen tussen onafhankelijk van elkaar handelende partijen die overigens geen onderlinge rechtsbetrekkingen hebben of zullen aangaan. Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting, aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad verwierpt aldus het tegen het oordeel van het Hof ingestelde cassatieberoep.

23. Zie o.a. HR 11 maart 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9655.

24. Hoewel in de uitspraak van de Hoge Raad de partijen met andere letters worden aangeduid, wordt hier omwille van de leesbaarheid, de aanduiding die het Gerechtshof heeft gehanteerd aangehouden.

4. Conclusie

Uit het onderhavige arrest blijkt dat het van belang is voor partijen om bij een constructie, zoals die in deze zaak aan de orde is, een koop- en een huurprijs overeen te komen die aansluit bij de economische realiteit. In het geval ondernemingen besluiten een niet-zakelijke transactie aan te gaan, kan de inspecteur van de belastingdienst fiscale correcties op deze bedragen aanbrengen. Dit kan tot gevolg hebben dat één van beide partijen, zoals in casu de moedermaatschappij van de verkopende en verhuurende partij, een belastingaanslag kan verwachten over het deel wat moet worden gezien als winst uit onderneming. Nu de verschillende inkomsten (in casu goodwill en huuropbrengsten) onder verschillende boxen – met ieder hun eigen belastingtarieven – vallen, betekent dit dat de belastingaanslag hoger kan uitvallen indien er sprake is van belasting over goodwill dan van belasting over hetzelfde bedrag aan huurinkomsten, aangezien de goodwill wordt gezien als winst uit onderneming. Deze inkomsten worden alsdan belast in box 1 (inkomen uit werk en woning) – een box met (althans in 2007) hogere belastingtarieven dan het (toentertijd voordeliger) box 3 met een belastingtarief van (destijds) 1,2%. Daarnaast loopt de belastingplichtige die de inkomsten niet onder de juiste box opvoert, het risico om een (vergrijp)boete opgelegd te krijgen op grond van art. 67e lid 1 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen.²⁵ Voor het opleggen van de boete vereist dit artikellid opzet of grove schuld aan de zijde van de belastingplichtige. De belastinginspecteur dient derhalve aannemelijk te maken dat daar in de gegeven omstandigheden sprake van is.

25. Art. 67e lid 1 van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen luidt: *‘Indien het met betrekking tot een belasting welke bij wege van aanslag wordt geheven aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem, gelijktijdig met de vaststelling van de navorderingsaanslag, een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van de in het tweede lid omschreven grondslag voor de boete.’*