

Toegekende ontslagvergoeding in afwijking van stamrechtovk niet volledig als stamrechtverplichting opgenomen op balans

LJN: BZ3234, Gerechtshof Amsterdam , 11/00483 en 11/00518

Datum uitspraak:
21-02-2013

Datum publicatie:
06-03-2013

Rechtsgebied:
Belasting

Soort procedure:
Hoger beroep

Inhoudsindicatie:

Op de balans van de stamrecht-BV van belanghebbende is de hem toegekende ontslagvergoeding, in afwijking van de stamrechtovereenkomst niet volledig, als stamrechtverplichting opgenomen. Het desbetreffende verschil (€ 225.000) vormt voor belanghebbende inkomen uit werk en woning. Voorts heeft belanghebbende voor een te hoge prijs een woning en inventaris aan de stamrecht-BV verkocht. Het verschil tussen de overeengekomen prijs en de werkelijke waarde van woning en inventaris vormt voor belanghebbende inkomen uit aanmerkelijk belang. Deze transacties leiden niet tot een afkoop van de stamrechtverplichting.

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM
kenmerk 11/00483 en 11/00518
21 februari 2013

uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi, kantoor Hilversum,
de inspecteur,

en het hoger beroep van

[X], te [Z], belanghebbende,
gemachtigde: mr. J.H. Asbreuk (Loyens & Loeff N.V.) te Rotterdam

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 10/176 van de rechtbank Haarlem
(<http://www.fiscaalleven.eu/jur20110503rechtbHaarlemAWB10-176.pdf>) (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 24 juni 2004 aan belanghebbende voor het jaar 2002 een aanslag opgelegd in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 41.427.

1.2. Met dagtekening 30 juli 2008 is aan belanghebbende voor het jaar 2002 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: de navorderingsaanslag) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 1.213.383 en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 1.900.

Gelijktijdig en verenigd in hetzelfde geschrift als waarmee de navorderingsaanslag bekend is gemaakt, zijn bij afzonderlijke beschikkingen € 234.391 revisierente in rekening gebracht, € 195.023 heffingsrente in rekening gebracht en een vergrijpboete opgelegd van € 152.433.

1.3. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 24 december 2009, de navorderingsaanslag en de vergrijpboete gehandhaafd, de in rekening gebrachte heffingsrente verminderd tot € 140.840 en de beschikking revisierente vernietigd.

1.4. Bij uitspraak van 3 mei 2011 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep gegrond verklaard, de bestreden uitspraak vernietigd, de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 41.427 en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 223.535, de boetebeschikking vernietigd en de vergrijpboete verminderd tot een bedrag van € 13.852.

1.5.1. Het tegen de uitspraak van de rechtbank ingestelde hoger beroep van de inspecteur, kenmerk 11/00483, is bij het Hof ingekomen op 1 juni 2011 en aangevuld bij brief van 28 juni 2011. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.5.2. Daartoe door het Hof in de gelegenheid gesteld, heeft de inspecteur een conclusie van repliek ingediend, waarop belanghebbende heeft gereageerd bij conclusie van dupliek.

1.6.1. Het tegen de uitspraak van de rechtbank ingestelde hoger beroep van belanghebbende, kenmerk nr. 11/00518, is bij het Hof ingekomen op 14 juni 2011 en aangevuld bij brief van 7 juli 2011. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.6.2. Daartoe door het Hof in de gelegenheid gesteld, heeft de belanghebbende een conclusie van repliek ingediend, waarop de inspecteur heeft gereageerd bij conclusie van dupliek.

1.7. Op 15 oktober 2012 is een nader stuk ontvangen van de inspecteur. Dit stuk is in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.8. Op 26 oktober 2012 is een nader stuk met bijlagen ontvangen van belanghebbende. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.9. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 6 november 2012. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

1.10. De hogere beroepen zijn gelijktijdig behandeld met dat inzake de beschikking herziening vastgesteld verlies ten name van [X B.V.] (kenmerk 11/00519). Al hetgeen in een van beide zaken is vermeld of verklaard, wordt geacht eveneens te zijn vermeld of verklaard in de andere zaak.

2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft in de onderdelen 2.1 tot en met 2.11 van haar uitspraak de navolgen-de feiten vastgesteld. Belanghebbende wordt daarin aangeduid als 'eiser', de inspecteur als 'verweerder':

"2.1. Eiser verkocht in 2000 zijn vrijstaande woning aan de [A-weg 1] te [Z], waarvan de WOZ-waarde € 572.217 bedroeg. Hij is verhuisd naar een appartement aan de

[B-weg 2] te [Z], met een WOZ-waarde van € 245.949. Hij had toen tevens een in 1999 voor ongeveer € 120.000 gekocht appartement in [...], Spanje in eigendom. Dat appartement heeft eiser in september 2001 verkocht voor circa € 120.000. Op 28 juni 2001 kocht hij voor € 396.000 een in dat jaar gebouwd huis (hierna ook aan te duiden als: de woning), eveneens in [...].

2.2. In april 2002 is de woning getaxeerd door een technisch taxatiebureau te Barcelona. Bij die taxatie is de waarde van de woning bepaald op € 535.100. In september 2002 heeft eiser de woning opnieuw laten taxeren, ditmaal door een taxateur uit Palafrugell. Bij die taxatie is de waarde bepaald op € 713.576.

2.3. Op 3 april 2002 heeft eiser de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid [X BV] (hierna: de BV) opgericht, waarvan hij directeur-grotaandeelhouder is. De activiteiten van de BV bestaan uit het beheren van een stamrecht en van de woning in Spanje.

2.4. Eiser heeft op 28 februari 2002 zijn dienstbetrekking bij de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid [Y BV] beëindigd. In verband met die beëindiging had zijn voormalige werkgeefster hem een aanspraak op een periodieke uitkering toegezegd. De waarde van die aanspraak was vastgesteld op € 1.361.340,65. Bij overeenkomst van 22 februari 2002 bedong eiser van de BV in oprichting dat het evenvermelde, door de werkgeefster ten titel van afkoop van haar verplichting op een bankrekening van de BV te storten, bedrag zal worden uitgekeerd als lijfrente. Dit stamrecht is nog niet ingegaan en wordt jaarlijks tot aan de ingangsdatum met 4 percent opgerent.

2.5. In de periode van april 2002 tot november 2002 heeft eiser bedragen opgenomen van de bankrekening van de BV, welke opnamen in rekening-courant werden verwerkt. In november 2002 beliep de daaruit voortgevloeide schuld van eiser aan de BV € 121.533.

2.6. Op 10 december 2002 kocht de BV de woning van eiser voor € 725.000. Voorts betaalde de BV eiser € 50.000 voor inventaris. Betaling van beide bedragen geschiedde door verrekening in rekening-courant. De akte van overdracht van de woning werd op 11 februari 2003 gepasseerd. Op de balans van de BV ultimo 2003 werd naast de koopprijs van de woning de verschuldigde overdrachtsbelasting ten bedrage van € 53.450 geactiveerd.

2.7. De woning is sinds de verkoop aan de BV niet verhuurd geweest. In 2005 heeft de BV twee advertenties op internet gezet, waarbij de woning te huur werd aangeboden voor € 10.000 tot € 15.000 per maand.

2.8. In 2002 heeft eiser na de verkoop van de woning op 10 december in de woning verbleven. Hij heeft voor dat verblijf geen huur betaald en heeft bij zijn aangifte voor de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor het onderhavige jaar geen uitdeling van winst ter zake van dat verblijf in aanmerking genomen.

2.9. In de jaren 2003 tot en met 2007 heeft de BV de volgende bedragen geïnvesteerd in de woning: € 49.551 aan meubilair, € 9.442 aan tuinaanleg en € 112.466 aan verbouwingen.

De afschrijvingen bedroegen over de jaren 2002 tot en met 2007 in totaal € 98.882. Voorts kwamen in de jaren 2003 tot en met 2007 in verband met de woning gemaakte kosten van energie, huisvesting, lokale belasting, vervoer, reis en verblijf, verzekeringen en schoonmaak ten laste van de BV, tot een totaalbedrag van € 37.980. Ten slotte werden voor het huis nog kosten geboekt op de grootboekrekening 'overige huisvestingskosten'.

2.10. In november 2007 heeft bij de BV een boekenonderzoek plaatsgevonden. Volgens het van dat onderzoek opgemaakte rapport heeft de BV de woning voor een onzakelijke prijs gekocht, met als uitsluitend oogmerk eiser te bevoordelen. Door deze bevoordeling heeft eiser, aldus het rapport, de beschikking gekregen over een deel van het stamrecht, waarmee het stamrecht geacht wordt in zijn geheel te zijn afgekocht. Op grond hiervan is de onderhavige navorderingsaanslag opgelegd.

2.11. Bij brief van 29 oktober 2009 heeft verweerder aan de gemachtigde van eiser laten weten dat de aanslag, behoudens de revisierente, gehandhaafd wordt. Over de boete wordt in die brief niets vermeld."

2.2. Tegen de feitenvaststelling door de rechtbank is door belanghebbende – niet weersproken door de inspecteur – ingebracht dat het in 1999 door hem gekochte appartement in [...] in 2001 niet, zoals in onderdeel 2.1 van de uitspraak van de rechtbank is vermeld, voor € 120.000, maar voor € 220.000 is verkocht, alsmede dat hij, anders dan de rechtbank in onderdeel 2.8 van haar uitspraak heeft vermeld, in 2002 niet in de woning heeft verbleven. Nu overigens tegen de feitenvaststelling door de rechtbank, als hiervoor vermeld, door partijen geen bezwaren zijn ingebracht, gaat ook het Hof, met inachtneming van hetgeen daartegen door belanghebbende is ingebracht, van die feiten uit.

2.3.1. Het Hof voegt hieraan nog de volgende feiten toe.

2.3.2. Tot de stukken behoort een stamrechtovereenkomst tussen belanghebbende en [X B.V.] i.o., gedagtekend 22 februari 2002, waarin is vermeld dat [Y B.V.] bij de beëindiging van de arbeidsovereenkomst tussen deze vennootschap en belanghebbende een aanspraak op een periodieke uitkering ter vervanging van te derven inkomsten heeft toegekend ter waarde van € 1.361.340,65 en dat dit bedrag na ontvangst door [X B.V.] (hierna: de BV) zal worden aangewend als koopsom voor een recht op een periodieke uitkering.

2.3.3. Tot de stukken behoren kopieën van twee dagafschriften van de ABN-AMRO-bank:
- een dagafschrift nr. 1/001 van 20 maart 2002 van rekeningnummer 62.36.78.179 ten name van '[belanghebbende] H/O [X B.V.] i.o.' waarin met valutadatum 12 maart 2002 is vermeld een creditering van € 1.361.340,65 met als omschrijving "[Y BV] (...) Koopsom periodieke storting" en een debitering van € 225.000 ten gunste van de rekening met nr. 55.02.27.741 van belanghebbende;
- een dagafschrift nr. 4/001 van 30 april 2002 van rekeningnummer 62.36.78.179 ten name van de BV waarin is vermeld een creditering met rentedatum 4 april 2002 door belanghebbende van € 225.000 als 'retourboeking'.

2.3.4. In een brief van ABN-AMRO aan belanghebbende van 14 mei 2010 zijn onder meer de hiervoor vermelde dagafschriften als volgt toegelicht:

"Uit de afschriften blijkt o.a. dat er met boekdatum 14 maart 2002 (valuta 12 maart 2002) een bedrag ter grootte van EUR 225.000,= is overgeboekt van rekeningnummer 62.36.78.179 naar rekeningnummer 55.02.27.741.

Met boekdatum 19 april 2002 (valuta 4 april 2002) heeft ABN AMRO een correctie boeking uitgevoerd, waarbij er een bedrag ter grootte van EUR 225.000,= is overgeboekt van rekeningnummer 55.02.27.741 naar rekeningnummer 62.36.78.179.

Met boekdatum 10 april 2002 (valuta 4 april 2002) is er een bedrag ter grootte van EUR 226.890,= overgeboekt van rekeningnummer 62.36.78.179 naar rekeningnummer 55.02.27.741."

2.3.5. In de jaarrekening 2002 van de BV, gedateerd februari 2004, is een stamrechtverplichting opgenomen ten bedrage van € 1.171.956,37.

Ter toelichting op deze passiefpost is in de jaarrekening het volgende vermeld:

"Stamrechtverplichting

Op 20 maart 2003 is een stamrechtovereenkomst aangegaan. Het stamrechtkapitaal ad 1.136.340,65 is afgestort op de bankrekening van de vennootschap.

De dotatie aan de stamrechtverplichting bedraagt jaarlijks 4% van het dan op de balans gepassiveerde stamrechtkapitaal (...)

Het verloop van deze rekening is als volgt:

Stamrechtverplichting per 20-03-2002 1.136.340,65

Bij: Oprenting 35.615,72

Af: Vrijval 0,00

Stamrechtverplichting per 31-12-2002 1.171.956,37"

2.3.6. Tot de stukken behoren:

- een orderbevestiging van 10 september 1999 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aankoop voor in totaal f 35.046,50 aan meubelen;
- een kopie van een leveringsopdracht van 28 augustus 1999, gericht aan belanghebbende, ter zake van de aanschaf voor f 7.689,- aan slaapkamerinventaris (bed, matrassen, e.d.);

- een kopie van een rekening van 5 juli 2000 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aanschaf voor f 990,- van twee wandlampen;
- een kopie van een rekening van 5 juli 2000 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aanschaf voor f 1.504,- van twee vloerlampen;
- een kopie van een rekening van 13 september 2001 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aanschaf voor f 3.788,99 van een bed;
- een kopie van een rekening van 13 september 2001 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aanschaf voor f 6.294,- van zes wandlampen;
- een kopie van een rekening van 23 mei 2002 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aanschaf voor € 277,- van een vloerlamp;
- een kopie van een rekening van 23 mei 2002 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aanschaf voor € 750,- van een tafel;
- een kopie van een rekening van 23 mei 2002 van [C interieurs B.V.], gericht aan belanghebbende, betreffende de aanschaf voor € 6.788,99,- van onder meer een tafel, lampen, en een fauteuil;
- een ongedateerde lijst 'Inventaris huis Spanje'. Deze lijst bevat een opsomming van artikelen, variërend van spiraalbedden tot en met tuingereedschap. In deze lijst zijn geen bedragen en aankoopdata vermeld.

2.3.7. Tot de stukken behoren foto's van de woning in gemeubileerde staat.

2.3.8. Bij het vaststellen van de navorderingsaanslag is het belastbaar inkomen uit werk en woning als volgt vastgesteld:

Aangegeven inkomen uit werk en woning € 41.427
 Bijtelling 'afkoop stamrecht' € 1.171.956
 Vastgesteld inkomen uit werk en woning € 1.213.383

Het op nihil aangegeven inkomen uit aanmerkelijk belang is bij het vaststellen van de navorderingsaanslag gecorrigeerd met een bijtelling van € 1.900 ter zake van in 2002 om niet van de BV verkregen huurgenot van de woning te [...] die de BV in 2002 van belanghebbende had verworven (hierna: de woning).

2.3.9. In een brief van 8 januari 2010 van H. Smits namens [C B.V.] aan belanghebbende en zijn echtgenote is onder meer het volgende vermeld:

"In 1999 en 2001 heb ik de complete inrichting ontworpen (op tekening) en geleverd voor respectievelijk het appartement (1999) en het huis (2001) in [...]."

2.3.10. In de jaarrekening 2008 van de BV, gedagtekend 7 september 2010, is als toelichting op de balans onder meer het volgende vermeld:

"Stamrechtverplichting
 Saldo 1 januari 1.425.864
 correctie privé opname 2002 225.000
 correctie oprentingen 2002 t/m 2007 62.228
 oprenting 2008 68.523
 355.751
 saldo 31 december 1.781.615

Betreft een stamrechtverplichting ten behoeve van de directeur, [belanghebbende]. Het oorspronkelijk in 2002 gestorte bedrag van het stamrechtkapitaal bedroeg € 1.361.341."

2.3.11. In het proces-verbaal van de zitting van de rechtbank van 20 januari 2011 is onder meer het volgende vermeld:

"gemachtigden van eisers:
 (...)

De stamrechtovereenkomst is bekrachtigd. Een aanwijzing daarvoor is de wijze waarop de gevolgen in de jaarrekening zijn verwerkt.”

3. Geschil in hoger beroep

Evenals bij de rechtbank zijn bij het Hof de navolgende punten in geschil:

- beschikte de inspecteur over een voor het opleggen van de navorderingsaanslag vereist nieuw feit als bedoeld in artikel 16, eerste lid, Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR);
- indien een nieuw feit aanwezig is, of belanghebbende te kwader trouw is met betrekking tot het feit dat grond heeft gegeven voor het opleggen van de navorderingsaanslag;
 - staat het vertrouwensbeginsel gedeeltelijk aan de navordering in de weg;
- is van het bedrag dat op grond van de stamrechtovereenkomst aan belanghebbende is toegekend terecht € 1.171.956 als inkomen uit werk en woning aangemerkt;
- kwalificeert de BV als verzekeraar van een stamrecht;
- heeft de BV in 2002 teveel betaald voor de in dat jaar van belanghebbende verworven woning in Spanje (hierna: de woning) en de daarbij behorende inventaris, zodanig dat het verschil tussen hetgeen de BV heeft betaald en de waarde in het economische verkeer van de woning respectievelijk de inventaris bij belanghebbende als uitdeling tot de door hem in 2002 genoten inkomsten uit aanmerkelijk belang moet worden gerekend;
- heeft belanghebbende een tot de inkomsten uit aanmerkelijk belang te rekenen uitdeling genoten doordat de BV in 2002 de woning aan hem ter beschikking heeft gesteld zonder daarvoor een zakelijke tegenprestatie verschuldigd te zijn;
- is de vergrijpboete terecht opgelegd.

4. Beoordeling van het geschil

Nieuw feit

4.1. In hoger beroep heeft belanghebbende gesteld dat de aangifte vennootschapsbelasting 2002 van de BV door de inspecteur is ontvangen voordat de aanslag inkomstenbelasting 2002 is opgelegd, dat in de aangifte vennootschapsbelasting was vermeld dat er een stamrechtovereenkomst was gesloten en dat de BV van belanghebbende de woning had gekocht. Nu voor het jaar 2002 in de aangifte vennootschapsbelasting geen huurinkomsten zijn aangegeven en in de aangifte inkomstenbelasting geen uitdeling ter zake van om niet genoten woongenot is verantwoord, had de inspecteur volgens belanghebbende daarover vragen moeten stellen. Nu hij dat niet heeft gedaan heeft de inspecteur zijn onderzoeksplicht verzaakt en is er op die grond sprake van een ambtelijk verzuim, op grond waarvan er geen nieuw feit aanwezig is.

4.2. De inspecteur heeft voorop gesteld dat hij erop mag vertrouwen dat een aangifte die een goed verzorgde indruk maakt juist is en dat hij de aangifte alleen dient te onderzoeken wanneer het onwaarschijnlijk is dat de aangifte juist is. De door belanghebbende en de BV voor het jaar 2002 ingediende aangiften maken een geordende indruk en zijn door professionele belastingadviseurs opgemaakt. Dat er in de aangifte van de BV geen omzet was aangegeven behoefde geen reden te zijn voor het stellen van vragen, omdat de BV in 2002 was opgericht. Gelet op deze omstandigheden vergde het opleggen van de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen geen nader onderzoek

4.3. Met betrekking tot het nieuwe feit heeft de rechtbank het volgende overwogen:

“4.1. De inspecteur mag in beginsel vertrouwen op de juistheid van de gedane aangifte. In het onderhavige geval maakt de, door een professionele belastingadviseur opgemaakte, aangifte een geordende indruk en was er voor verweerder geen grond te vermoeden dat de aangifte op enig punt onjuist was. De omstandigheid dat in een bijlage bij de aangifte voor de vennootschapsbelasting van de BV is vermeld dat een stamrechtovereenkomst is gesloten met de aandeelhouder en dat het pand van de aandeelhouder is gekocht, brengt niet mee dat verweerder bij het regelen van de primitieve aanslag erop bedacht had moeten zijn dat in verband daarmee van een winstuitdeling sprake was en dat hij, door na te laten

dienaangaande onderzoek te doen, een ambtelijk verzuim heeft begaan. Dit brengt mee dat hetgeen bij het boekenonderzoek aan verweerder bekend is geworden heeft te gelden als nieuw, navordering rechtvaardigend feit.”

4.4. Het Hof sluit zich aan bij de hiervoor aangehaalde overweging van de rechtbank. Hieraan voegt het Hof nog toe dat ook de omstandigheid dat op 20 maart 2002 van de bankrekening van de BV i.o € 225.000 is overgeboekt naar de bankrekening van belanghebbende, dat naast een ‘retourboeking’ van dit bedrag in april 2002 € 226.890 van de rekening van de BV naar de rekening van belanghebbende is overgemaakt en dat de omvang van de stamrechtverplichting als vermeld in de stamrechtovereenkomst afwijkt van de door de BV per 31 december 2002 op haar balans opgenomen stamrechtverplichting, mede gelet op de inhoud van de door belanghebbende en de BV voor het jaar 2002 ingediende aangiften, als nieuwe feiten zijn te beschouwen. Dit laatste geldt eveneens met betrekking tot het verschil – waarover in deze uitspraak hierna nader – tussen de door belanghebbende gestelde waarde van de woning en de inventaris van die woning en de waarde in het economische verkeer van woning en inventaris. De stelling dat aan de in de navorderingsaanslag begrepen correcties, ook indien en voor zover deze afwijken van de initieel door de inspecteur aangebrachte correctie (als vermeld onder 2.3.8), geen nieuw feit ten grondslag ligt, dient derhalve te worden verworpen. Aan de vraag of belanghebbende te kwader trouw is in de zin van artikel 16, eerste lid, laatste volzin, AWR, komt het Hof niet toe.

Vertrouwensbeginsel

4.5. Belanghebbende heeft voorts nog gesteld dat de inspecteur het vertrouwensbeginsel heeft geschonden door eerst bij verweerschrift in eerste aanleg het standpunt in te nemen dat de verkoop van de woning en inventaris aan de BV een uitdeling inhoudt ter grootte van het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van woning en inventaris en de tussen belanghebbende en zijn BV (als gesteld) overeengekomen waarde. De inspecteur heeft dit standpunt betwist.

4.6. Naar het oordeel van het Hof zijn geen feiten en omstandigheden komen vast te staan op grond waarvan bij belanghebbende redelijkerwijs de indruk is kunnen ontstaan dat de inspecteur zich niet op het standpunt zou stellen dat sprake zou zijn van uitdelingen. Het beroep op het vertrouwensbeginsel ontbeert derhalve feitelijke grondslag.

De bekrachtiging van de stamrechtovereenkomst

4.7. Inzake de totstandkoming van de stamrechtovereenkomst heeft de rechtbank het volgende overwogen:

“4.2. Verweerder heeft gesteld dat de stamrechtovereenkomst, die voor de totstandkoming van de BV is gesloten, uitdrukkelijk noch stilzwijgend is bekrachtigd. Met die stelling, die door eiser niet is weersproken en van de juistheid waarvan de rechtbank uitgaat, is onverenigbaar dat het stamrecht zou zijn afgekocht en dat bij die afkoop sprake zou zijn van winstuitdeling. Voor zover de navorderingsaanslag op de gestelde afkoop is gebaseerd, ontbeert deze derhalve iedere grondslag.”

4.8. De inspecteur heeft onder meer gesteld dat de rechtbank, ervan uitgaande dat zij terecht heeft geoordeeld dat de stamrechtovereenkomst niet door de BV is bekrachtigd, niet had mogen volstaan met het oordeel dat er alsdan geen stamrecht kan zijn afgekocht, maar dat de rechtbank de aan belanghebbende toegekende ontslaguitkering van € 1.361.340,65 dan als in het jaar 2002 genoten loon uit dienstbetrekking had moeten aanmerken.

4.9. Belanghebbende heeft gesteld, en de inspecteur heeft bevestigd, dat hij – anders dan de rechtbank heeft geoordeeld – ter zitting van de rechtbank wel degelijk heeft weersproken dat de stamrechtovereenkomst niet door de BV is bekrachtigd.

Belanghebbende stelt dat de stamrechtovereenkomst door de BV is bekrachtigd en dat daarvan blijkt uit de administratieve verwerking van de stamrechtverplichting in de jaarrekening van de BV en uit hetgeen hij daaromtrent als bestuurder van die BV heeft verklaard.

4.10. Het Hof oordeelt als volgt. Vaststaat dat belanghebbende op 22 februari 2002 met zijn voormalige werkgeefster een stamrechtovereenkomst heeft gesloten die inhoudt dat de aan belanghebbende toegekende ontslagvergoeding van € 1.361.340,65 op een bankrekening van de BV zou worden gestort en

dat dit bedrag na ontvangst door de BV zal worden aangewend als koopsom voor het doen van periodieke uitkeringen aan belanghebbende. Vaststaat voorts dat met valutadatum 12 maart 2002 € 1.361.340,65 op de bankrekening van de BV i.o. is gestort, dat de BV op 3 april 2002 is opgericht, dat in de jaarrekening 2002 van de BV, waarvan belanghebbende directeur en enig aandeelhouder is, per balansdatum een stamrechtverplichting is opgenomen, en dat belanghebbende (tevens bestuurder van de BV) heeft verklaard dat de bekrachtiging van de stamrechtovereenkomst in de jaarrekening 2002 van de BV tot uiting komt. Naar het oordeel van het Hof moet er, anders dan de rechtbank heeft geoordeeld, op grond van de hiervoor vermelde feiten en omstandigheden, bezien in samenhang en onderling verband, van worden uitgegaan dat de stamrechtovereenkomst die vóór de totstandkoming van de BV is gesloten door haar is bekrachtigd.

De omvang van de stamrechtverplichting

4.11.1. Nu is geoordeeld dat de BV de stamrechtovereenkomst heeft bekrachtigd, dient nader te worden vastgesteld wat de omvang is van de stamrechtverplichting. Op grond van hetgeen is vermeld in de jaarrekening 2002 van de BV kan er niet zonder meer van worden uitgegaan dat deze € 1.361.340,65 bedraagt.

4.11.2. Vaststaat dat eind 2002, in afwijking van hetgeen is vermeld in de stamrechtovereenkomst, niet € 1.361.340,64, als stamrechtverplichting is gepassiveerd, maar (exclusief € 35.615,72 aan oprenting à 4%,) € 1.136.340,65 en daarmee € 225.000 minder dan hetbedrag van de ontslagvergoeding. Gelijktijdig met de storting van de ontslagvergoeding van € 1.361.340,64 op de rekening van – toen nog – de BV i.o. is van deze bankrekening een bedrag van € 225.000 overgemaakt naar de privérekening van belanghebbende. Creditering en debitering van de bankrekening van de BV i.o. hebben beide plaatsgevonden met valutadatum 13 maart 2002. Kort daarna heeft de bank, zoals is vermeld in de brief van ABN AMRO-bank van 14 mei 2010, een correctie uitgevoerd, inhoudende dat eerdergenoemde overboeking van € 225.000 is teruggeboekt terwijl gelijktijdig een bedrag van € 226.890 door – inmiddels – de BV naar belanghebbende is overgemaakt. Deze creditering en debitering hebben beide plaatsgevonden met valutadatum 4 april 2002. Nu in de jaarrekening 2002 van de BV afgezien van oprenting € 1.136.340 (= € 1.361.340 -/- € 225.000) als stamrechtverplichting is geboekt en belanghebbende heeft verklaard dat de jaarrekening bewijs vormt van de bekrachtiging, is het Hof van oordeel dat de bekrachtiging van de stamrechtovereenkomst een stamrechtverplichting ter grootte van € 1.136.340 betreft. Hieraan doet niet af dat op de aanvankelijke overboeking van € 225.000 naar de privérekening van belanghebbende een 'retourboeking' van hetzelfde bedrag is gevolgd, nu gelijktijdig met deze retourboeking € 226.890 naar de privérekening van belanghebbende is overgemaakt. Ook indien de aanvankelijke overboeking naar de privérekening van € 225.000 – zoals belanghebbende ter zitting van het Hof heeft gesteld – buiten hem om heeft plaatsgevonden, staat vast dat kort na de storting van de ontslagvergoeding, klaarblijkelijk in samenhang met de aanvankelijke overboeking van € 225.000, ten gunste van belanghebbende € 226.890 door de BV is overgemaakt en de BV de stamrechtverplichting heeft gepassiveerd voor het van de voormalige werkgeefster ontvangen bedrag minus € 225.000. Feiten of omstandigheden die het oordeel rechtvaardigen dat een hogere stamrechtverplichting is overeengekomen en bekrachtigd zijn ook overigens niet komen vast te staan.

4.11.3. Voor de vraag wat in het kader van de door de BV bekrachtigde stamrechtovereenkomst de omvang is van de stamrechtverplichting, gaat het Hof voorbij aan de correctie van de stamrechtverplichting in de jaarrekening 2008 van de BV. Nog afgezien ervan dat voor een bekrachtiging van een rechtshandeling die in 2002 heeft plaatsgevonden een jaarrekening die in 2010 is vastgesteld een te smalle basis vormt, is naar het oordeel van het Hof niet aannemelijk geworden dat de jaarrekening 2008 in deze juist is. Veeleer is op grond van hetgeen hiervoor is vermeld aannemelijk te achten dat de jaarrekening 2002 op dit punt juist is.

4.11.4. Bij dit oordeel gaat het Hof ervan uit dat, zoals belanghebbende ter zitting van het Hof heeft verklaard, de storting van € 225.000 op 20 maart 2002 door de BV i.o. buiten hem om is geschied en dat op deze storting, zoals belanghebbende – niet weersproken door de inspecteur – heeft gesteld, een correctieboeking is gevolgd. Nu het Hof van deze feiten uitgaat kan het ten bewijze van die feiten door belanghebbende ter zitting van het Hof aangeboden getuigenbewijs worden gepasseerd.

De beoordeling van het verschil tussen de ontslagvergoeding en de stamrechtverplichting

4.12.1. Nu vaststaat dat de stamrechtverplichting € 1.136.340 bedraagt, rijst de vraag hoe het verschil ad € 225.000 tussen deze verplichting en de ontslagvergoeding van € 1.361.340 moet worden gekwalificeerd. Ervan uitgaande dat de aanvankelijke overboeking van € 225.000 van de rekening van BV i.o. naar hem in privé buiten hem om is gegaan, staat vast dat niet lang daarna een retourboeking naar de rekening van (inmiddels) de BV van € 225.000 is gevolgd, alsmede met dezelfde boekingsdatum een overboeking van € 226.890 door de BV aan belanghebbende. Gelet op deze overboeking, de kennelijke samenhang daarvan met de heen- en weerboeking van € 225.000, het in de jaarrekening 2002 van de BV als stamrechtverplichting gepassiveerde bedrag en de verklaring van belanghebbende dat daarin de bekrachtiging van de stamrechtovereenkomst tot uiting komt, moet het naar het oordeel van het Hof erop worden gehouden dat het ten tijde van de ontvangst van de ontslagvergoeding kennelijk niet de bedoeling van belanghebbende en zijn BV is geweest om deze volledig ten behoeve van een evenzo grote stamrechtverplichting aan te wenden. Hiervan uitgaande concludeert het Hof dat van de ontslagvergoeding € 225.000 rechtstreeks door belanghebbende is genoten en dat deze derhalve in zoverre als inkomen uit werk en woning van belanghebbende moet worden aangemerkt.

4.12.2. Met betrekking tot het verschil tussen het hiervoor vermelde bedrag van € 225.000 en het uiteindelijk aan belanghebbende overgeboekte bedrag van € 226.890 zou sprake kunnen zijn van een uitdeling ten gunste van belanghebbende, maar nu dit niet is gesteld, gaat het Hof aan deze vraag verder voorbij.

4.12.3. Het gedeeltelijk niet aanwenden van de ontslagvergoeding als storting voor een stamrechtverplichting houdt naar het oordeel van het Hof en anders dan de inspecteur heeft gesteld niet in dat de stamrechtverplichting als afgekocht moet worden beschouwd. Voorop staat immers, zoals hiervoor is geconcludeerd, dat de stamrechtverplichting € 1.136.340 bedraagt. In zoverre is de ontslagvergoeding – behoudens wellicht een verwaarloosbaar verschil van € 1.890 (= € 226.890 -/- € 225.000) – volledig als storting op de stamrechtverplichting aangewend. Het Hof merkt in dit verband nog op dat naar zijn oordeel geen sprake is van een situatie, zoals bedoeld in punt 12 van het vraag- en antwoordbesluit van de staatssecretaris van Financiën van 27 november 2002, nr. CPP2002/ 896M, waarin nadat de ontslagvergoeding is bestemd voor een stamrechtverplichting een deel daarvan ten behoeve van privé is aangewend.

4.12.4. In rechtsoverweging 4.23 e.v. zal worden beoordeeld of de stamrechtverplichting vanwege onttrekkingen aan het vermogen van de BV die in december 2002 hebben plaatsgevonden – geheel of ten dele – als afgekocht moet worden beschouwd.

Kwalificeert de BV als verzekeraar

4.13. Voorts heeft de inspecteur in zijn hogerberoepschrift gesteld dat indien belanghebbende kan aantonen dat de stamrechtovereenkomst (achteraf) door de BV is bekrachtigd, die BV op 12 maart 2002, de valutadatum van de storting van de ontslagvergoeding op rekening van de BV i.o., nog niet een kwalificerende verzekeraar was als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB). Belanghebbende heeft daarentegen gesteld dat de stamrechtverplichting is ondergebracht bij een kwalificerend lichaam.

4.14. Het Hof begrijpt dat de inspecteur stelt dat de BV op 12 maart 2002 nog niet kwalificeerde als een lichaam bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, ten tweede, in samenhang met artikel 19a, eerste lid, onderdeel d, Wet LB, omdat die BV eerst op 3 april 2002 is opgericht. Naar het oordeel van het Hof is aannemelijk te achten dat op het moment van overmaking van de ontslagvergoeding op rekening van de BV i.o., de oprichting van de BV in een zodanig ver gevorderd stadium was dat de omstandigheid dat de BV op 3 april 2002 is opgericht niet aan de kwalificatie van de BV als een in artikel 19a, eerste lid, aanhef en onderdeel d, van de Wet LB bedoelde verzekeraar in de weg staat.

De waarde van de woning

4.15. Met betrekking tot de vraag of in de verkoop op 10 december 2002 door belanghebbende aan zijn BV van de woning een uitdeling van winst van de BV aan belanghebbende als aandeelhouder in die vennootschap ter grootte van € 171.635 besloten ligt, heeft de rechtbank het volgende overwogen:

“4.3. De woning is twee maal voor eiser getaxeerd. Volgens een rapport van 5 april 2002 moest aan de woning een waarde worden toegekend van € 535.100, volgens een rapport van 2 september 2002 een waarde van € 713.576. Verweerder heeft een drietal berekeningen gemaakt voor een benadering van de waarde van de woning ten tijde van de verkoop aan de BV.

Hij heeft daarbij gebruik gemaakt van statistieken, afkomstig van de Spaanse fiscale inlichtingendienst, het Spaanse bureau voor statistieken en een internationaal opererend makelaarskantoor, met welke statistieken hij de marktwaarde van een medio 2008 te koop staande woning, die door eiser in de bezwaarprocedure als zusterpand van zijn woning is aangeduid, heeft teruggerekend naar een in 2002 aan dat pand toe te kennen waarde.

Die berekeningen komen gemiddeld uit op € 513.462 per 1 april 2002 en op € 553.365 per 11 december 2002. Die waarden ondersteunen de in het eerste taxatierapport van eiser aan de woning toegekende waarde. Ook de anderhalf jaar daarvoor door eiser betaalde koopprijs, waarvan niet aannemelijk is geworden dat deze niet marktconform zou zijn, maakt een substantieel hogere dan die waarde onaannemelijk.

4.4. Het vorenstaande brengt mee dat de BV bij de koop van de woning een onzakelijke prijs heeft betaald, waarmee zij eiser in zijn hoedanigheid van aandeelhouder heeft bevoordeeld. Gelet op het grote verschil tussen die prijs en de waarde, die ook aan partijen bij de koopovereenkomst redelijkerwijs bekend moest zijn, was die bevoordeling beoogd. Verweerder heeft hiermee aannemelijk gemaakt dat eiser een bedrag van € 171.635 als door de BV uitgedeelde winst heeft genoten.”

4.16. In hoger beroep heeft belanghebbende hiertegen aangevoerd dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat de BV aan hem een onzakelijke prijs voor de woning heeft betaald, omdat daarbij het taxatierapport van september 2002 buiten beschouwing is gelaten en omdat door de inspecteur overgelegde statistische gegevens niet voldoende representatief zijn voor de woning. De inspecteur acht het oordeel van de rechtbank juist.

4.17.1. Naar het oordeel van het Hof biedt voor de bepaling van de waarde van de woning bij verkoop aan de BV de medio 2001 in relatie tot een derde gerealiseerde prijs van € 396.000 een betrouwbaar uitgangspunt, zij het dat die prijs nog moet worden verhoogd vanwege de in de periode tot 10 december 2002 – in een opklimmende markt – opgetreden waardeverhoging. Gegeven dit uitgangspunt heeft het op de weg van belanghebbende gelegen om een verklaring te leveren voor het omvangrijke verschil tussen de medio 2001 gerealiseerde koopprijs van € 396.000 en de in september 2002 getaxeerde waarde van € 713.576.

4.17.2. In dit verband heeft belanghebbende gesteld dat de medio 2001 gerealiseerde koopprijs onder de marktwaarde lag, omdat de koper er bij de verkoop achter kwam dat op het pand een hypothecaire schuld rustte van € 350.000. Naar het oordeel van het Hof is op grond van deze stelling, zonder nadere toelichting – welke ontbreekt –, niet aannemelijk te achten dat in de in 2002 tussen derden overeengekomen prijs niet de toen geldende marktwaarde van de woning tot uiting komt. Bovendien heeft de inspecteur ter zitting van het Hof overtuigend betoogd dat ook indien ervan zou worden uitgegaan dat belanghebbende de woning in 2001 10% onder de destijds geldende marktprijs zou hebben verkregen, die omstandigheid niet tot de conclusie leidt dat de rechtbank de waarde van de woning per 10 december 2002 te laag heeft vastgesteld.

4.17.3. Naar het oordeel van het Hof heeft de inspecteur voldoende aannemelijk gemaakt dat de door de rechtbank gehanteerde waarde van € 553.365 steun vindt in de in onderdeel 2.2 van de uitspraak van de rechtbank vermelde taxatie van april 2002 op een waarde van

€ 535.101 en in het door de inspecteur overgelegde statistisch materiaal.

Op grond van hetgeen de inspecteur in zijn conclusie van dupliek (zaak nr. 11/00518) – onvoldoende weersproken door belanghebbende – heeft gesteld, stelt het Hof vast dat er niet een wezenlijk methodisch verschil aanwezig is tussen de taxatie van april 2002 en die van september 2002. Het kardinale verschil tussen beide taxaties betreft de gehanteerde waarden/ m² voor bebouwde grond: voor het taxatierapport van april 2002 een waarde van € 1.272 en voor dat van september 2002 een waarde van € 1.610.

4.17.4. Als bijlage 2 bij zijn conclusie van dupliek heeft de inspecteur een lijst gevoegd met historische gegevens van grondprijzen/m² van het gebied waarin de woning ligt, met inbegrip van prijzen van de duurere kustplaatsen uit die omgeving. Uit deze lijst maakt het Hof op dat de in de taxatie van 2 september 2002 in aanmerking genomen waarde/m² van de woning – te weten € 1.610 – veel hoger is dan de hoogste waarde – te weten € 1.451 – die voor december 2002 in die lijst voorkomt voor de kustplaats Castell-Platja d'Aro. Daarmee is de grondwaarde/m² volgens het taxatierapport van september 2002 onverklaarbaar veel hoger dan de grondwaarde/m² die in genoemde lijst voor de maand december 2002 voor Palafrugell – volgens belanghebbende ook een kustplaats – is vermeld, te weten € 1.175. De prijsontwikkeling die in de door de inspecteur overgelegde gegevens tot uiting komt laat weliswaar zien dat sprake is van een opklimmende markt, maar, aangezien volgens de inspecteur en niet weersproken door belanghebbende de stijging van de woning-prijzen in de periode juli 2001 - december 2002 gemiddeld 22% bedroeg, is de marktontwikkeling niet zodanig geweest dat de waarde van de woning, indien wordt uitgegaan van een waarde medio 2001 van € 396.000, op 10 december 2002 hoger zou zijn dan € 553.365.

4.17.5. Naar het oordeel van het Hof is de door de rechtbank in aanmerking genomen waarde van de woning van € 553.365 per 11 december 2002 door middel van de in 2001 gerealiseerde verkoopprijs, de taxatie van april 2002 en de door de inspecteur overgelegde marktgegevens, voldoende onderbouwd. Nu hiervoor is geoordeeld dat de in de taxatie van 2 september 2002 gebruikte grondwaarde onverklaarbaar veel hoger is dan is af te leiden uit de in 2001 voor de woning gerealiseerde marktprijs, de taxatie van 4 april 2002 en de door de inspecteur ingebrachte lijst met historische prijsgegevens, heeft het op de weg van belanghebbende gelegen om nader bewijs te leveren van de door hem gestelde waarde van de woning.

4.17.6. Belanghebbende heeft in dit verband aangevoerd dat de statistische gegevens van de inspecteur gemiddelden betreffen, dat daarin geen prijs is vermeld voor [...], dat het hier een bijzondere locatie aan zee betreft en dat de prijs/m² van het appartement – gelegen op ca. 50 m. van de woning – dat hij in 2001 heeft verkocht € 2.444 bedroeg. De inspecteur heeft deze nadere stellingen betwist door te wijzen op (nogmaals) de methode die de rechtbank heeft gevolgd, waarbij is 'teruggerekend' op basis van een in 2008 verkocht zusterpand, en op de specifieke uitgangswaarde die de in 2001 gerealiseerde koopprijs van de woning biedt. Met betrekking tot de gestelde prijs/m² van het appartement stelt de inspecteur dat dit object niet representatief is en dat de prijs/m² van het appartement noch die van de woning tot een andere conclusie leidt.

4.17.7. Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende, gelet ook op de gemotiveerde betwisting van diens (nadere) stellingen door de inspecteur, niet geslaagd in het van hem verlangde bewijs. Derhalve baseert het Hof de waarde van de woning uitsluitend op de in 2001 gerealiseerde marktprijs, de taxatie van 4 april 2002 en de door de inspecteur overgelegde statistische gegevens. Hieraan verbindt het Hof als conclusie dat de rechtbank door uit te gaan van een waarde van de woning van € 553.365 deze niet te laag heeft vastgesteld.

4.18. Ter zitting van het Hof is nog een vraag gesteld over de betekenis van de volgende frase op pagina 10 van het taxatierapport van 2 september 2002 voor "Del valor de la tasación se tendría que deducir las cargas que pudiesen recaer sobre el inmueble". De vraag rees of deze zin zou inhouden dat de lasten die bij een overdracht vrij op naam nog moeten worden betaald van de taxatiewaarde van €713.576 moeten worden afgetrokken. Op dit punt heeft belanghebbende aangeboden nader bewijs te leveren. Het Hof passeert dit bewijsaanbod, omdat ook indien de lasten die bij een overdracht vrij op naam nog moeten worden betaald van de taxatiewaarde van €713.576 zouden moeten worden afgetrokken, dit niet tot de conclusie leidt dat de waarde van de woning per 10 december 2002 op een bedrag van € 553.365 te laag zou zijn vastgesteld.

4.19. Op grond van het hiervoor overwogene heeft de rechtbank terecht geoordeeld dat de ter zake van de verkoop van de woning aan de BV tussen belanghebbende en zijn BV overeengekomen koopprijs van € 725.000 onzakelijk is en dat sprake is van een winstuitdeling van € 171.635 (= € 725.000 -/- € 553.365), aangezien de overeengekomen koopprijs ten opzichte van de door de rechtbank vastgestelde waarde van de woning – absoluut en relatief – dermate hoog en afwijkend is, dat belanghebbende zich daarvan als enig aandeelhouder van de BV en als bestuurder van die BV redelijkerwijs bewust moet zijn geweest.

De waarde van de inventaris

4.20. Met betrekking tot de vraag of in de verkoop op 10 december 2002 door belanghebbende aan zijn BV van de bij de woning behorende inventaris een uitdeling van winst van de BV aan belanghebbende als aandeelhouder in die vennootschap ter grootte van € 50.000 besloten ligt, heeft de rechtbank het volgende overwogen:

“4.5. Volgens de akte van overdracht heeft de BV € 50.000 aan eiser betaald wegens overname van inventaris. Bij een dergelijk hoog bedrag aan overgenomen inventaris ligt het in de rede dat een inventarislijst wordt opgemaakt. Deze ontbreekt evenwel, evenals elke andere vorm van specificatie, en ook aankoopnota's zijn niet in het geding gebracht. Aangezien voorts enkele jaren later door de BV voor een bedrag van € 37.209 aan nieuwe meubels is aangeschaft, is het vermoeden gewettigd dat het bedrag van € 50.000 niet is betaald voor inventaris, maar om eiser als aandeelhouder te bevoordelen. Eiser heeft geen, althans onvoldoende feiten gesteld die dat vermoeden zouden kunnen weerleggen. Ook dit bedrag moet derhalve worden aangemerkt als door de BV aan eiser te zijn uitgedeeld.”

4.21. Volgens belanghebbende heeft de rechtbank bij haar oordeel over de waarde van de inventaris ten onrechte geen betekenis toegekend aan de reden van aankoop van nieuwe meubels enkele jaren na 2002 en aan de tot de stukken behorende inventarislijst. Ter onderbouwing van het ter zake van inventaris door zijn BV aan hem betaalde bedrag heeft belanghebbende verwezen naar de onder 2.3.6 vermelde stukken. Voorts heeft belanghebbende gesteld dat er meer goederen in het huis aanwezig zijn dan waarvan facturen voorhanden zijn, zoals een koelkast, een keukeninrichting, bedden, schilderijen etc.

4.22.1. Vaststaat dat belanghebbende bij de verkoop van de woning in december 2002 tevens € 50.000 ter zake van de verkoop van inventaris aan zijn BV in rekening heeft gebracht. Niet in geschil is dat het hier gaat om een betrekkelijk grote woning, met zes slaapkamers en vier badkamers. Naar het oordeel van het Hof ligt het in een gelieerde verhouding als de onderhavige op de weg van – in de onderhavige zaak – belanghebbende om, indien de inspecteur de zakelijkheid van een transactie tussen belanghebbende en zijn BV gemotiveerd betwist, deze te onderbouwen. Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende hierin niet geslaagd. De op aankopen bij [C B.V.] betrekking hebbende stukken, als vermeld onder 2.3.6 zijn niet te relateren aan de eveneens onder 2.3.6 vermelde inventarislijst; zo vermeldt de inventarislijst geen bed '2001 nacht' van het Italiaanse merk Molteni, maar spiraalbedden van Nederlands fabrikaat.

De inventarislijst biedt geen onderbouwing voor de gestelde transactie, omdat deze ongedateerd is en geen prijzen zijn vermeld. Stukken die betrekking hebben op transport van inventarisgoederen naar de woning zijn niet ingebracht. De omstandigheid dat enige jaren na 2002 – zoals de rechtbank heeft overwogen – voor € 37.209 aan nieuwe meubels is aangeschaft kan verder in het midden blijven.

4.22.2. Gelet op de tot het dossier behorende foto's van de woning in gemeubileerde staat en de omstandigheid dat belanghebbende in september 2001 een andere, voorheen bij hem in gebruik zijnde woning in [...] (Spanje) heeft verkocht, acht het Hof het aannemelijk dat ten behoeve van de woning in 2002 wel enige overdracht van inventaris door belanghebbende aan zijn BV heeft plaatsgehad. Nu de stukken op dit punt geen uitsluitel bieden stelt het Hof de waarde van deze goederen schattenderwijs en in goede justitie vast op € 5.000.

4.22.3. Het verschil tussen voormelde € 5.000 en het door belanghebbende gestelde bedrag van € 50.000 beschouwt het Hof als een onzakelijke onttrekking aan het vermogen van de BV waarvan belanghebbende zich, gelet op de omvang ervan en het gebrek aan serieuze onderbouwing, als bestuurder van de BV en als enig aandeelhouder van die BV bewust moet zijn geweest, zodat voor de heffing ten aanzien van belanghebbende sprake is van een uitdeling ter grootte van € 45.000.

Afkoop stamrechtverplichting

4.23. De inspecteur heeft voorts gesteld dat de hiervoor geconstateerde onttrekkingen (winstuitdelingen voor belanghebbende) tot gevolg hebben dat het vermogen van de BV zozeer is uitgehold dat voor wat betreft de stamrechtverplichting een situatie van onderdekking is ontstaan en dat op die grond de stamrechtverplichting moet worden geoordeeld te zijn afgekocht. In dat verband heeft de inspecteur, uitgaande van een stamrechtverplichting van € 1.404.007 en een waarde van de woning van € 553.365, ultimo 2002 een onderdekking geconstateerd ter grootte van een negatief eigen vermogen van de BV van €

531.207, hetgeen neerkomt op 37,8% van die verplichting. Deze onderdekking kan volgens de inspecteur niet worden ingehaald, omdat tegenover een jaarlijkse vermogensgroei ook toekomstige kosten staan.

4.24. Belanghebbende betwist dat in de BV van onderdekking sprake is. Van een 'feitelijk genieten' van (een deel van) het stamrecht kan volgens belanghebbende slechts sprake zijn indien er zodanig veel middelen aan de BV zijn onttrokken dat de stamrechtverplichtingen niet meer gedekt kunnen worden door de bezittingen van de BV. Een dergelijke situatie doet zich bij de BV niet voor. Volgens belanghebbende was er ultimo 2002 sprake van een overdekking van € 636.354, daarbij uitgaande van een waarde van de woning van € 725.000, een inventaris in de woning van € 49.425 en een stamrechtverplichting van € 1.171.956.

Bij de berekening van de overdekking zijn alle bezittingen van de BV aan de stamrechtverplichting toegerekend en is een schuld van de BV aan belanghebbende van € 643.660 buiten aanmerking gelaten. Voorts heeft belanghebbende gesteld dat het doelvermogen pas aanwezig behoeft te zijn als de uitkeringen moeten worden gedaan en er in de BV ook nog inkomsten uit managementactiviteiten zijn te verwachten.

4.25. Voor een beoordeling van de dekking van de stamrechtverplichting dient naar het oordeel van het Hof te worden uitgegaan van de gecorrigeerde waarde van de woning en inventaris. Deze bedraagt € 558.365 (= € 553.365 + € 5.000). Daarnaast dient te worden uitgegaan van een stamrechtverplichting van € 1.136.340 (zie r.o. 4.10). Als voorts wordt uitgegaan van de berekening van de inspecteur leidt dit tot een onderdekking van de stamrechtverplichting per ultimo 2002 van € 258.540 (= € 531.207 -/-(€ 267.667 {= € 1.404.007 -/-(€ 1.136.340)} + € 5.000). Hierbij is van belang dat, zoals ook blijkt uit de hiervoor onder 4.17.4 vermelde lijst, per ultimo 2002 ter zake van grond casu quo woningen als de onderhavige sprake was van een opklimmende markt; voor december 2001 vermeldt genoemde lijst voor Palafrugell een grondprijs/m² van € 1.082 en voor december 2002 een van € 1.175. Voorts acht het Hof het niet onaannemelijk dat de BV nog inkomsten uit hoofde van door haar directeur verrichte managementwerkzaamheden zou gaan genieten. Gelet op deze omstandigheden ziet het Hof onvoldoende grond om, beoordeeld naar de situatie per 31 december 2002, tot een – al dan niet gedeeltelijke – afkoop van de stamrechtverplichting te concluderen.

Terbeschikkingstelling van de woning

4.26. De inspecteur heeft voorts gesteld dat de BV de woning aan belanghebbende ter beschikking heeft gesteld en dat, aangezien belanghebbende daarvoor geen (zakelijke) vergoeding aan de BV heeft betaald, ook op deze grond aan belanghebbende als aandeelhouder een voordeel is toegekomen. De rechtbank heeft hierover als volgt geoordeeld:

“4.6. Verweerder heeft zijn standpunt dat de BV de woning niet als belegging aanhield, maar voor eiser beschikbaar heeft gehouden, gemotiveerd door te wijzen op de kosten van de woning en op de waardeontwikkeling van huizen in de regio waar de woning ligt. De kosten bedragen jaarlijks ten minste € 52.169 en de volgens eiser te realiseren huurinkomsten € 22.000. Zelfs indien de woning verhuurd zou zijn, zou, mede gelet op de gestagneerde waardeontwikkeling op de Spaanse woningmarkt, voor de BV geen rendement te behalen zijn geweest. Nu voorts van serieuze pogingen om huurders te vinden geen sprake is – de beide advertenties op internet kunnen met de daar vermelde bedragen niet als zodanig gelden – acht de rechtbank door verweerder voldoende aannemelijk gemaakt dat de BV de woning heeft aangeschaft om deze voor eiser beschikbaar te houden, zulks met de bedoeling om hem in zijn hoedanigheid van aandeelhouder te bevoordelen, van welke bedoeling eiser zich bewust was. Verweerder heeft de onttrekking berekend op 4,4 percent van het geïnvesteerde vermogen ad € 775.000, te berekenen vanaf 10 december 2002, neerkomend op € 1.925 in 2002, te vermeerderen met afschrijvingskosten ad € 575, in totaal derhalve op € 2.500. De rechtbank neemt deze berekening over. Dit brengt mee dat de bijtelling van € 1.900 ter zake van het gebruik van de woning eerder te laag dan te hoog is geweest.”

4.27. In hoger beroep heeft belanghebbende dit oordeel bestreden en gesteld dat de woning niet voor gebruik door of beschikbaarstelling aan belanghebbende is verworven, maar met het oog op de verwachte waardestijging van de woning. In 2002 heeft belanghebbende weliswaar werkzaamheden aan de woning verricht, maar heeft hij niet in de woning verbleven.

4.28. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat het werkelijke gebruik van de woning niet relevant is en heeft verder niet betwist dat belanghebbende in 2002 niet in de woning heeft verbleven. De woning wordt door de BV exclusief ten gunste van belanghebbende ter beschikking gehouden. De inspecteur refereert verder aan het oordeel van de rechtbank.

4.29.1. Op grond van hetgeen belanghebbende niet weersproken door de inspecteur heeft gesteld, gaat het Hof ervan uit dat belanghebbende de woning in de periode 10 december 2002 – 31 december 2002 niet feitelijk voor verblijf heeft gebruikt. Naar het oordeel van het Hof geldt bij terbeschikkingstelling van een (tweede) woning door een BV aan haar directeur/(enig) aandeelhouder dat ter zake van het feitelijke gebruik van die woning voor dat (feitelijk) gebruik een zakelijke vergoeding behoort te worden betaald, gebaseerd op het gebruik van diezelfde dan wel een vergelijkbare woning door een derde. Indien in een dergelijk geval geen zakelijke vergoeding is betaald is sprake van een onttrekking van winst aan het vermogen van de BV en (in beginsel tevens) van een uitdeling bij de aandeelhouder. Nu in het onderhavige geval van feitelijk gebruik geen sprake is, ontbreekt in zoverre een feitelijke grondslag aan de door de inspecteur, ter zake van een in de periode 10 december 2002 – 31 december 2002 door belanghebbende om niet beschikken over de woning, gestelde uitdeling.

4.29.2. Voor zover, zoals de inspecteur heeft gesteld, voor het constateren van een uitdeling in dit verband niet het feitelijk gebruik, maar beschikkingsmacht (door het Hof verstaan als 'een kunnen beschikken over') voldoende zou kunnen zijn voor het – bij ontbreken van een tegenover het beschikken staande zakelijke vergoeding – constateren van een uitdeling, oordeelt het Hof dat geen feiten en omstandigheden voldoende aannemelijk zijn geworden op grond waarvan moet worden geconcludeerd dat het belanghebbende wegens het hem ter beschikking staan van de woning in de (korte) periode 10 december 2002 – 31 december 2002 een zodanig voordeel heeft genoten dat hij zich daarvan als aandeelhouder en als bestuurder van de BV bewust moet zijn geweest. Ook in zoverre ontbreekt derhalve de feitelijke grondslag aan de stelling van de inspecteur. De stelling van de inspecteur dat de woning vóór 10 december 2002 de privé vakantiewoning van belanghebbende was en dat deze situatie na die datum feitelijk ongewijzigd is gebleven leidt op dit punt niet tot een ander oordeel.

4.29.3. Op deze gronden zal het Hof het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang nader met € 1.900 verminderen.

Boete

4.30. Met betrekking tot de boete is in het proces-verbaal van de zitting van het Hof het volgende vermeld:

“U houdt mij voor dat ik niet heb gereageerd op het standpunt van gemachtigde dat de boete is opgelegd en is gemotiveerd ter zake van de afkoop van het stamrecht, maar dat een mogelijke boete met betrekking tot de uitdeling niet gemotiveerd is. Indien het Hof mijn primaire standpunt verwerpt is de boete niet meer in geschil en dient deze te vervallen.

De boete in verband met de afkoop van het stamrecht is mijns inziens terecht opgelegd.

Ik geloof niet dat belanghebbende enkel en alleen op zijn adviseurs is afgestaan en hij kan dit dan ook niet op hen afschuiven. Er is sprake van grove schuld. Ik handhaaf hier het percentage van 50%.”

4.31.1. Nu het Hof in rechtsoverweging 4.25 de stelling van de inspecteur dat sprake is van een afkoop van de stamrechtverplichting van de BV heeft verworpen, leidt het standpunt van de inspecteur betreffende de vergrijpboete ertoe dat deze dient te vervallen.

4.31.2. Voor zover een boete is opgelegd in verband met de terbeschikkingstelling aan belanghebbende van de woning dient deze te vervallen op grond van hetgeen is overwogen in rechtsoverweging 4.29.1 en 4.29.2.

Slotsom

4.32. De slotsom is dat zowel het hoger beroep van belanghebbende als het hoger beroep van de inspecteur gedeeltelijk gegrond is.

De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd, behoudens voor zover het de proceskosten en het griffierecht betreft.

Het inkomen uit werk en woning, zoals vastgesteld door de rechtbank, dient met € 225.000 te worden verhoogd tot € 266.427 (= € 41.427 + € 225.000).

Het inkomen uit aanmerkelijk belang, zoals vastgesteld door de rechtbank, dient met € 6.900 (= € 5.000+ € 1.900) te worden verminderd tot € 216.635 (= € 223535 -/- € 6.900).

De opgelegde vergrijpboete komt te vervallen.

5. Kosten

Het Hof acht termen aanwezig voor een kostenveroordeling op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit)

Voor het onderhavige geval zijn dat de in onderdeel a vermelde kosten van door een derde beroepsmatige verleende rechtsbijstand.

Met betrekking tot het door belanghebbende ingediende hogerberoepschrift stelt het Hof het bedrag van deze kosten, ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit en overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief, vast op: € 1.770 (= 2,5 (beroepschrift, conclusie van repliek, verschijnen ter zitting) x € 472 x 1,5 (wegingsfactor)).

Met betrekking tot het door belanghebbende gevoerde verweer tegen het hogerberoepschrift van de inspecteur stelt het Hof het bedrag van deze kosten, ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit en overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief, vast op: € 1.062 (= 1,5 (verweerschrift, conclusie van dupliek) x € 472 x 1,5 (wegingsfactor)).

In de motivering van zijn op 1 september 2008 ingediende bezwaarschrift heeft belanghebbende aanspraak heeft gemaakt op integrale vergoeding van de kosten van de bezwaarfase. Het Hof ziet geen termen voor een integrale vergoeding van de kosten van bezwaar en kent voor deze kosten op de voet van het Besluit alsnog een vergoeding toe van

€ 241,50 (= € 161 x 1,5 (wegingsfactor)).

In totaal bedragen de door de inspecteur aan belanghebbende te vergoeden proceskosten derhalve € 3.073,50.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, behoudens de beslissing met betrekking tot de proceskosten en het griffierecht;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- stelt de navorderingsaanslag vast op een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 266.427 en een inkomen uit aanmerkelijk belang van € 216.635;
- vernietigt de boetebeschikking;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van € 3.073,50;
- gelast de inspecteur aan belanghebbende het in hoger beroep betaalde griffierecht € 112 te vergoeden, en
- bepaalt dat van de inspecteur een griffierecht wordt geheven van € 454.

De uitspraak is gedaan door mrs. J. den Boer, voorzitter, E.A.G. van der Ouderaa en A.M.J.G. van Amsterdam, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. L.B.M. van Bakel, als griffier. De beslissing is op 21 februari 2013 in het openbaar uitgesproken. Bij afwezigheid van de voorzitter en de oudste raadsheer is de uitspraak ondertekend door de jongste raadsheer.