



Stamrechtovereenkomst tussen oprichter en BV i.o. is mogelijk, mits binnen redelijke termijn BV tot stand komt en overeenkomst bekrachtigd. Gehele aanspraak belast omdat stamrechtovereenkomst gedeeltelijk niet is uitgevoerd

ECLI:NL:HR:2014:3194

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	14-11-2014
Datum publicatie	14-11-2014
Zaaknummer	13/01643
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ3234 , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Art.11, lid 1, letter g, en art. 19, lid 1, letter b, Wet LB 1964. Stamrechtovereenkomst tussen oprichter en BV i.o. is mogelijk, mits binnen redelijke termijn BV tot stand komt en overeenkomst bekrachtigd. Omdat stamrechtovereenkomst gedeeltelijk niet is uitgevoerd, wordt gehele aanspraak op periodieke uitkeringen belast.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl PFR-Updates.nl 2014-0326 FutD 2014-2641 met annotatie door Fiscaal up to Date V-N 2014/59.10 met annotatie door Kluwer BNB 2015/27 met annotatie door A.L. Mertens FED 2015/19 met annotatie door mw. mr. S. Bentohami

Uitspraak

14 november 2014

nr. 13/01643

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de [uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 21 februari 2013, nrs. 11/00483 en 11/00518](#), op de hoger beroepen van de Inspecteur en van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de [uitspraak van de Rechtbank te Haarlem \(nr. AWB 10/176\)](#) betreffende de aan belanghebbende over het jaar 2002 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld.



Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend en daarbij incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

De Staatssecretaris heeft het incidentele beroep beantwoord.

Belanghebbende heeft in het incidentele beroep een conclusie van repliek ingediend.

Belanghebbende heeft de zaak doen toelichten door prof. mr. W.A. Hoyng, advocaat te Amsterdam.

2 Uitgangspunten in cassatie

2.1.

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1.

Op 28 februari 2002 is de dienstbetrekking van belanghebbende met zijn werkgever [B] B.V. (hierna: de werkgever) beëindigd. In verband met die beëindiging is aan belanghebbende door de werkgever een aanspraak op periodieke uitkeringen (een stamrecht) toegezegd, waarvan de waarde is vastgesteld op € 1.361.340.

2.1.2.

Belanghebbende is directeur-grotaandeelhouder en tevens bestuurder van [A] B.V. (hierna: de B.V.). De B.V. is op 3 april 2002 opgericht.

2.1.3.

Bij overeenkomst van 22 februari 2002 (hierna: de stamrechtovereenkomst) is belanghebbende met de toen nog in oprichting zijnde B.V. (hierna: de B.V. i.o.) overeengekomen dat het door de werkgever ten titel van afkoop van haar verplichting uit hoofde van de toegezegde aanspraak op een bankrekening van de B.V. te storten bedrag zal worden uitgekeerd in de vorm van een lijfrente. Deze overeenkomst is mede namens de werkgever ondertekend.

2.1.4.

Op 12 maart 2002 heeft de werkgever een bedrag van € 1.361.340 gestort op een bankrekening ten name van de B.V. i.o. bij de ABN AMRO (hierna: de bank).

2.1.5.

De B.V. heeft de stamrechtovereenkomst, die vóór haar totstandkoming is gesloten, bekrachtigd.

2.1.6.

De bank heeft, zonder opdracht daartoe te hebben ontvangen, met valutadatum 12 maart 2002 een bedrag van € 225.000 overgeboekt van een bij haar door de B.V. i.o. aangehouden rekening naar een bij haar door belanghebbende aangehouden rekening. Met valutadatum 4 april 2002 heeft de bank via een 'retourboeking' € 225.000 overgeboekt van de rekening van belanghebbende naar de rekening van de B.V.

2.1.7.

Tegelijkertijd met evenvermelde boeking heeft de B.V. een bedrag van € 226.890 naar de rekening van belanghebbende overgemaakt.

2.1.8.

De B.V. heeft in haar jaarrekening voor het jaar 2002 in de balans per 31 december 2002 een stamrechtverplichting opgenomen ten bedrage van € 1.171.956,37. Ter toelichting op deze post is in de jaarrekening vermeld:

"Stamrechtverplichting

Op 20 maart [2002] 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 1.136.640,65

Bij: oprenting 35.615,75

Af: vrijval 0,00

Stamrechtverplichting per 31-12-2002 1.171.956,37"

2.1.9.

Bij de onderhavige navorderingsaanslag heeft de Inspecteur onder meer het aanvankelijk vastgestelde belastbare inkomen uit werk en woning van belanghebbende verhoogd met € 1.171.956 wegens 'bijtelling afkoop stamrecht'.

2.2.

Voor het Hof was onder meer in geschil of de Inspecteur dit bedrag van € 1.171.956 terecht tot het inkomen uit werk en woning van belanghebbende heeft gerekend.

2.3.1.

Het Hof heeft in onderdeel 4.11 van zijn uitspraak geoordeeld dat de hiervoor in 2.1.5 bedoelde bekrachtiging van de stamrechtovereenkomst door de B.V. gelet op de boeking in haar jaarrekening een stamrechtverplichting ter grootte van € 1.136.340 betreft. Aan de wijziging van het bedrag van de stamrechtverplichting in de jaarrekening 2008 van de B.V. gaat het Hof voorbij omdat niet aannemelijk is geworden dat die jaarrekening juist is.

2.3.2.

Omtrent het verschil van € 225.000 tussen het bedrag van € 1.136.340 in de jaarrekening 2002 en het hiervoor in 2.1.4 vermelde bedrag van € 1.316.340 dat door de werkgever aan de B.V. is betaald, heeft het Hof geoordeeld dat het ten tijde van de ontvangst daarvan door de B.V. kennelijk niet de bedoeling van belanghebbende en de B.V. is geweest om dat bedrag van € 1.361.340 volledig ten behoeve van een evenzo grote stamrechtverplichting aan te wenden. De hiervoor in 2.1.7 bedoelde betaling is daarom naar het oordeel van het Hof rechtstreeks door belanghebbende genoten en vormt voor hem inkomen uit werk en woning. Het gedeeltelijk niet aanwenden van het bedrag van € 1.361.340 als storting voor een stamrechtverplichting houdt naar het oordeel van het Hof niet in dat de stamrechtverplichting als afgekocht moet worden beschouwd.

2.3.3.

In onderdeel 4.13 van zijn uitspraak heeft het Hof geoordeeld dat het aannemelijk is te achten dat op het moment van de overmaking van het bedrag van € 1.361.340 op de bankrekening ten name van de B.V., welke op dat moment (12 maart 2002) nog in oprichting was, de oprichting van de B.V. in een zodanig ver gevorderd stadium was dat de omstandigheid dat de B.V. op 3 april 2002 is opgericht niet in de weg staat aan de kwalificatie van de B.V. als verzekeraar als bedoeld in artikel 19a, lid 1, aanhef en letter d, van de Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2002, hierna: Wet LB 1964).

2.3.4.

Het Hof is er daarom van uitgegaan dat de stamrechtvrijstelling van artikel 11, lid 1, letter g, Wet LB 1964 van toepassing is op een door belanghebbende verkregen stamrecht ter waarde van € 1.136.340.



3 Beoordeling van de in het principale beroep voorgestelde middelen

3.1.1. Het eerste middel komt op tegen het hiervoor in 2.3.4 omschreven uitgangspunt van het Hof, met onder meer het betoog dat de onder 2.1.3 vermelde stamrechtovereenkomst van 22 februari 2002 is gesloten in de periode voorafgaande aan de oprichting van de B.V. op 3 april 2002, en een B.V. in oprichting geen wederpartij kan zijn bij een overeenkomst met haar oprichters. Daartoe wordt verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 22 juli 1988, nr. 25582, BNB 1988/283.

3.1.2. In een geval als het onderhavige kunnen voor de heffing van belasting met betrekking tot een tijdstip dat is gelegen vóór de oprichting van een B.V., gevolgen worden verbonden aan een overeenkomst die voorafgaande aan de oprichting is gesloten tussen de – toen in oprichting zijnde – B.V. en haar toekomstige oprichter. Daarvoor is wel vereist dat de in oprichting zijnde B.V. binnen een redelijke termijn na het sluiten van de overeenkomst met haar oprichter tot stand komt, en dat die B.V. binnen een redelijke termijn na haar oprichting de overeenkomst bekrachtigt en daarmee de in die overeenkomst besloten liggende rechten en verplichtingen aanvaardt.

3.1.3. Een dergelijk geval heeft het Hof hier kennelijk aanwezig geacht. Daarmee heeft het Hof geen blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Daarvan uitgaande heeft het Hof terecht aangenomen dat de omstandigheid dat de B.V. op 12 maart 2002 nog niet was opgericht, niet meebrengt dat belanghebbende het op die datum op rekening van de B.V. i.o. betaalde bedrag van € 1.361.340 heeft genoten. Het middelonderdeel faalt derhalve.

3.1.4. Het eerste middel betoogt voorts dat de B.V. i.o. niet kan worden aangemerkt als een krachtens artikel 19a, lid 1, aanhef en letter d, Wet LB 1964 'toegelaten' verzekeraar. Ook dit middelonderdeel faalt. In een geval als hiervoor bedoeld in 3.1.2 heeft de bekrachtiging ook voor de toepassing van artikel 19a, lid 1, aanhef en letter d, Wet LB 1964 gevolgen ten aanzien van een overeenkomst die de B.V. i.o. – dus voor haar oprichting – als verzekeraar heeft gesloten met haar toekomstige oprichter.

3.2.1. Het tweede middel richt zich tegen het hiervoor aan het slot van 2.3.2 vermelde oordeel van het Hof. Het middel betoogt dat de aanspraak op periodieke uitkeringen gedeeltelijk is afgekocht als bedoeld in artikel 19b, lid 1, letter b, Wet LB 1964, omdat het door de werkgever betaalde bedrag van € 1.361.340 in afwijking van hetgeen is vastgelegd in de stamrechtovereenkomst van 28 februari 2002 niet volledig is gebruikt voor een recht op periodieke uitkeringen.

3.2.2. De uitspraak van het Hof, die op dit punt in het incidentele beroep in cassatie tevergeefs wordt bestreden, en de stukken van het geding laten geen andere slotsom toe dan dat (i) belanghebbende van de werkgever een aanspraak op periodieke uitkeringen heeft gekregen ter waarde van € 1.361.340, (ii) belanghebbende de werkgever van de daaruit voortvloeiende verplichtingen heeft ontslagen omdat de werkgever had toegezegd een bedrag van € 1.361.340 te betalen aan de (in oprichting zijnde) B.V., met het oog op toekenning van een stamrecht door die B.V. aan belanghebbende, (iii) de B.V. het bedrag van € 1.361.340 van de werkgever heeft ontvangen, maar aan belanghebbende slechts een stamrecht heeft toegezegd ter waarde van € 1.136.340 (€ 225.000 minder), (iv) de B.V. kort na ontvangst van het bedrag van € 1.361.340 aan belanghebbende ruim € 225.000 heeft betaald, en (v) voor dat bedrag geen terugbetalingsverplichting op belanghebbende rust. Dusdoende is de aanspraak op periodieke uitkeringen, zoals belanghebbende die van de werkgever had gekregen, gedeeltelijk (voor een waarde van € 225.000) tenietgegaan, en heeft belanghebbende – klaarblijkelijk in directe samenhang daarmee – een bedrag van ruim € 225.000 ontvangen. Aldus is belanghebbendes aanspraak op periodieke uitkeringen, zoals die door de werkgever aan hem was toegekend, gedeeltelijk afgekocht. Op grond van artikel 19b, lid 6, in verbinding met lid 1, Wet LB 1964 dient daarom de volledige waarde van die aanspraak tot zijn loon en daarmee tot zijn inkomen uit werk



en woning te worden gerekend. Het Hof heeft dit met zijn andersluidende oordeel miskend. Het middel slaagt derhalve.

4 Beoordeling van de in het incidentele beroep voorgestelde middelen

De middelen kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

5 Slotsom

5.1.

Gelet op hetgeen hiervoor onder 3 is overwogen kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

5.2.

Hetgeen hiervoor onder 3.2.2 is overwogen brengt mee dat de waarde van het afgekochte stamrecht, zijnde € 1.361.340, tot belanghebbendes inkomen uit werk en woning van het jaar 2002 behoort. Bij het opleggen van de navorderingsaanslag is te dier zake een bedrag van € 1.171.956 in aanmerking genomen. Tevens is € 1900 als inkomsten uit aanmerkelijk belang in de navorderingsaanslag begrepen. De navorderingsaanslag is derhalve niet tot een te hoog bedrag vastgesteld, wat er zij van de juistheid van het belasten van de inkomsten uit aanmerkelijk belang. De navorderingsaanslag kan derhalve in stand blijven.

6 Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

7 Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het incidentele beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond,
verklaart het principale beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën gegrond,
vernietigt de uitspraak van het Hof en de uitspraak van de Rechtbank,
bevestigt de uitspraak van de Inspecteur, behoudens voor zover daarbij de vergrijpboete is gehandhaafd, en
vernietigt de boetebeschikking.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren C. Schaap, M.A. Fierstra, Th. Groeneveld en J. Wortel, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Libari, en in het openbaar uitgesproken op 14 november 2014.