

ECLI:NL:GHAMS:2017:3737

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	27-07-2017
Datum publicatie	20-09-2017
Zaaknummer	17/00129
Formele relaties	Na verwijzing door: ECLI:NL:HR:2017:249
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Verwijzing na Hoge Raad
Inhoudsindicatie	De waarde van de stamrechtenaanspraak is overeenkomstig de wettelijke bepalingen (en niet tot een te hoog bedrag) tot belanghebbendes inkomen uit werk en woning over het jaar 2007 gerekend.
Wetsverwijzingen	Wet inkomstenbelasting 2001 3.82, geldigheid: 2008-02-15 Wet op de loonbelasting 1964 19, geldigheid: 2014-01-01 Wet op de loonbelasting 1964 13, geldigheid: 2016-01-01 Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 18, geldigheid: 2003-04-03
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 20-09-2017 FutD 2017-2364

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerk 17/00129

27 juli 2017

uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep - na verwijzing door de Hoge Raad der Nederlanden - van

[X], wonende te [Z], belanghebbende,
(gemachtigde: mr. A.J. van Soelen),

tegen

de uitspraak in de zaak met kenmerk SGR 14/3069 van de rechtbank Den Haag (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur,
(mr. R.C.T. van Halem en W.C. van der Wel).

1 Ontstaan en loop van het geding voor verwijzing

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2007 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 822.559 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 23.415. Tegelijk met het vaststellen van deze navorderingsaanslag zijn bij beschikkingen een bedrag van € 153.440 aan revisierente vastgesteld en een vergrijpboete van € 99.735 opgelegd.
- 1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak op bezwaar de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 410.949 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 23.415 en de revisierente en de boete verminderd tot onderscheidenlijk € 71.117 en € 23.000.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 24 oktober 2014 (ECLI:NL:RBDHA:2014:16603) ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof Den Haag. Bij uitspraak van 20 januari 2016 (ECLI:NL:GHDHA:2016:111) heeft het Gerechtshof Den Haag als volgt beslist:

"Het Gerechtshof:
 - vernietigt de uitspraak van de rechtbank,
 - vernietigt de uitspraak op bezwaar,
 - vernietigt de navorderingsaanslag, de boetebeschikking, de heffingsrentebesikking en de revisie-rentebesikking;
 - veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 3.348; ,
 - gelast de Inspecteur aan belanghebbende een bedrag van € 167 aan griffierecht te vergoeden."
- 1.5. De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. Bij arrest van 17 februari 2017 (ECLI:NL:HR:2017:249) (hierna ook het verwijzingsarrest), heeft de Hoge Raad het beroep in cassatie gegrond verklaard, de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag vernietigd en de zaak ter verdere behandeling en beslissing met inachtneming van het arrest verwezen naar het

Gerechtshof Amsterdam (hierna: het Hof).

2 Loop van het geding na verwijzing

- 2.1. Belanghebbende en de inspecteur zijn door de griffier van het Hof in de gelegenheid gesteld een schriftelijke reactie op het verwijzingsarrest in te dienen. Bij brief van 6 april 2017 heeft de belanghebbende van deze gelegenheid gebruik gemaakt en de inspecteur heeft bij brief (eveneens) van 6 april 2017 te kennen gegeven van deze gelegenheid geen gebruik te maken.
- 2.2. Het beroep is behandeld ter zitting van het Hof op 18 juli 2017. Aldaar zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde. Namens de inspecteur zijn verschenen Van Halem en Van der Wel voornoemd. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt, waarvan een kopie aan deze uitspraak is gehecht.

3 Tussen partijen vaststaande feiten

- 3.1. Het Hof beschouwt de feiten zoals die zijn vermeld in de uitspraak van de rechtbank voor zover die hieronder worden geciteerd en aangevuld als vaststaand, te weten (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als 'eiser' en de inspecteur als 'verweerder'):

"1. Eiser heeft in 1991 van zijn werkgever, [A BV] , een ontslagvergoeding gekregen in de vorm van een stamrecht als bedoeld in artikel 32 van de Wet Inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) jo artikel 11, lid 1, letter d van de Wet op de Loonbelasting 1964 (Wet LB) [het Hof leest: letter d, van de Wet op de loonbelasting 1964, tekst 1991].

2. Het stamrecht is ondergebracht bij [X BV] (de BV).

3. De stamrechtovereenkomst tussen eiser en de BV is op 25 juli 1991 gesloten en nadien niet meer schriftelijk gewijzigd.

4. Het door eiser [het Hof voegt toe: op 25 juli 1991] bedongen stamrecht bestaat uit:

a. een aan eiser uit te keren periodieke uitkering ten bedrage van € 74.852 per jaar, ingaande op 65-jarige leeftijd en eindigende bij diens overlijden, indien eiser en zijn echtgenote in leven zijn op de ingangsdatum van de uitkering;

b. een aan eiser uit te keren periodieke uitkering ten bedrage van € 103.929 per jaar, ingaande op 65-jarige leeftijd en eindigende bij diens overlijden indien de echtgenote van eiser vóór de ingangsdatum van de uitkering overleden is;

c. een aan de echtgenote van eiser uit te keren periodieke uitkering ten bedrage van € 74.852, ingaande op de dag van het overlijden van eiser en eindigende bij haar overlijden, indien eiser komt te overlijden na het bereiken van de 65-jarige leeftijd;

d. een aan de echtgenote van eiser uit te keren periodieke uitkering ten bedrage van € 29.989 per jaar, ingaande op de dag van het overlijden van eiser en eindigende bij haar overlijden indien eiser vóór het bereiken van de 65-jarige leeftijd is komen te overlijden. Het hiervoor genoemde bedrag zal jaarlijks met 4% worden geïndexeerd, voor het eerst op 1 januari 1992, totdat eiser is komen te overlijden.

5. Op 10 januari 2007 heeft eiser de 65 jarige leeftijd bereikt.

6. In 2007 heeft Nationale Nederlanden Levensverzekering Mij. N.V. een pensioenkapitaal van € 631.495 overgedragen aan de BV.

(...)

8. In de aangiften inkomstenbelasting zijn de uitkeringen van de BV tot en met 2007 als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking aangegeven. De berekening van de verschuldigde loonheffingen tot en met het jaar 2009 is gedaan op basis van de witte tabel (loon uit tegenwoordige dienstbetrekking) waarbij de arbeidskorting is toegepast.

9. Het verloop van de pensioenverplichting volgens de aangiften vennootschapsbelasting van de BV is als volgt:

ultimo 2007 € 631.495

ultimo 2008 € 583.915 (afname = € 47.580)

ultimo 2009 € 537.907 (afname = € 46.008)

ultimo 2010 € 491.203 (afname = € 46.704)

ultimo 2011 € 444.499 (afname = € 46.704)

ultimo 2012 € 444.499

10. Het verloop van de stamrechtverplichting volgens de aangiften vennootschapsbelasting van de BV is als volgt:

Ultimo 2004 € 919.740

Ultimo 2005 € 919.740

Ultimo 2006 € 919.740

Ultimo 2007 € 691.773 (afname = € 227.967)

Ultimo 2008 € 425.996 (afname = € 265.777)

Ultimo 2009 € 425.996

Ultimo 2010 € 425.996

Ultimo 2011 € 425.996

Ultimo 2012 € 425.996

11. In de aangiften vennootschapsbelasting zijn de aan eiser uitgekeerde bedragen tot en met 2008 ten titel van loon ten laste van de winst gebracht. In de aangiften over de jaren 2009 en verder, zijn de uitkeringen ten laste van de in het jaar 2007 gevormde pensioenvoorziening gebracht. Er zijn geen uitkeringen ten laste van de stamrechtvoorziening gebracht.

12. Eiser heeft op 9 september 2008 een aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 2007 (de aangifte) ingediend, met een verzamelinkomen van € 78.776 (inkomen box-1 € 55.361 en inkomen box-3 € 23.415). Overeenkomstig de aangifte heeft verweerder een aanslag opgelegd, welke is gedagtekend 11 september 2009 (de aanslag IB 2007).

13. Met dagtekening 10 december 2012 heeft verweerder een navorderingsaanslag over het jaar 2007 opgelegd. Verweerder heeft het box-1 inkomen verhoogd met € 767.198, (...)."

3.2. Eveneens als vaststaand beschouwt het Hof hetgeen de Hoge Raad in zijn verwijzingsarrest van 17 februari 2017 onder 2.1.1. tot en met 2.1.5. tot uitgangspunt heeft genomen te weten:

"2.1.1. Belanghebbende, geboren [in] 1942, heeft in 1991 een ontslagvergoeding gekregen in de vorm van een stamrecht als bedoeld in artikel 32 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 in

samenhang met artikel 11, lid 1, letter g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2007; hierna: Wet LB). Het stamrecht is ondergebracht in [X BV] (hierna: de BV), van welke vennootschap belanghebbende enig aandeelhouder was.

2.1.2. De BV heeft in de periode 1994 – 2013 als loon aangeduide betalingen gedaan aan belanghebbende. Deze betalingen zijn tot en met het jaar 2008 ten laste van de winst van de BV gebracht.

2.1.3. Belanghebbende heeft in zijn aangifte IB/PVV 2007 de in dat jaar van de BV ontvangen betaling van € 46.182 aangegeven als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking, zonder de gegevens van de BV in het daartoe bestemde vakje 'werkgever' in te voeren.

2.1.4. De Inspecteur heeft de aanslag IB/PVV 2007 overeenkomstig de aangifte opgelegd, zonder daarbij de aangifte vennootschapsbelasting (hierna: Vpb) van de BV voor dat jaar te raadplegen.

2.1.5. De aangifte Vpb 2007 van de BV gaf aan het einde van dat jaar als waarde van de stamrechtverplichting aan € 691.773, hetgeen een afname van € 227.967 inhield ten opzichte van de waarde einde 2006. Deze afname werd niet tot de fiscale winst gerekend, maar rechtstreeks ten gunste van het eigen vermogen geboekt."

Het Hof zal ook van die door de Hoge Raad als uitgangspunt genomen feiten uitgaan.

3.3. In aanvulling hierop stelt het Hof voorts de volgende feiten vast.

3.3.1. Aan belanghebbendes conclusie na verwijzing ontleent het Hof de navolgende op de BV betrekking hebbende tabel (in €):

Interim

"Jaar omzet Salaris Pens.pr. Saldo

1992	27.227	0	24.733	2.494
1993	39.251	0	24.733	14.518
1994	0	0	24.733	-24.733
1995	109.224	61.397	24.733	23.094
1996	40.091	98.939	24.733	-83.581
1997	130.911	98.965	24.733	7.213
1998	72.557	98.982	24.733	-51.158
1999	191.370	99.993	24.733	66.644
2000	156.454	100.880	25.584	29.990 -134.739
2001	71.032	102.318	25.584	-56.870
2002	80.603	102.734	25.584	-47.715
2003	41.005	100.700	25.584	-85.279
2004	2.700	100.788	25.584	-123.672
2005	5.000	101.517	25.584	-122.101
2006	0	102.750	25.584	-128.334 -563.971
				-698.710"

De juistheid van deze cijfers is door de inspecteur als zodanig niet betwist.

3.3.2. Het bedrag van € 767.198 waarmee de inspecteur het inkomen uit werk en woning bij de onderhavige navorderingsaanslag heeft verhoogd, is de waarde van de stamrechtenaanspraak welke volgens hem met toepassing van artikel 3.82 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) in verbinding met artikel 19b Wet op de Loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) tot het loon diende te worden gerekend.

3.3.3. Bij de uitspraak op bezwaar is de inspecteur ervan uitgegaan dat in het jaar 2001 is besloten het stamrecht eerder aan te spreken en van een reeks stamrechtuitkeringen in de periode 2001 tot en met 2006 van € 100.000 per jaar. Hij heeft op basis hiervan een aantal berekeningen gemaakt (bijlage 7 bij het verweerschrift in eerste aanleg) op grond waarvan hij concludeert dat zakelijk handelende partijen in 2001 de levenslange uitkering vanaf 2007 zouden hebben teruggebracht naar € 23.500 per jaar.

De waarde van een dergelijke uitkering heeft hij berekend op € 355.588, zodat hij de bijtelling van € 767.198 bij de uitspraak op bezwaar heeft teruggebracht tot € 355.588.

3.3.4. In het jaar 2007 heeft de BV € 46.180 aan belanghebbende uitbetaald. Volgens belanghebbende dient daarvan € 40.230 te worden aangemerkt als pensioen en € 5.950 als stamrechtuitkering (pleitnota in eerste aanleg). Nadien zijn aan belanghebbende geen stamrechtuitkeringen gedaan. (In de stukken worden ook licht afwijkende bedragen genoemd. Zo staat in het verweerschrift in eerste aanleg (pag. 8) € 46.182 als uitbetaald bedrag - een bedrag dat ook ter zitting van het Hof is genoemd -, en noemt belanghebbende in voetnoot 2 van de motivering van het hoger beroep een uitbetaald bedrag van € 46.158, waarvan € 40.220 aan pensioen).

3.3.5. De BV heeft het stamrechtkapitaal actief belegd in aandelen en derivaten. Van de zijde van belanghebbende is het volgende overzicht verstrekt van de waarde (in €) van de aldus belegde effectenportefeuille (pag. 3 van de motivering van het hoger beroep):

“Jaar Effecten

1992

1993 416.693

1994 976.932

1995 1.090.691

1996 1.360.126

1997 1.939.501

1998 970.811

1999 1.324.893

2000 1.180.515

2001 774.942

2002 481.978

2003 478.288

2004 390.995

2005 328.612

2006 214.197”

De inspecteur heeft in zijn verweerschrift in eerste aanleg (pag. 5) een overzicht gegeven van de samenstelling van de activa van de BV. Volgens dat overzicht bedroeg de waarde van de effectenportefeuille per ultimo 2006 € 206.074, per ultimo 2007 € 625.578 en per ultimo 2008 € 84.405.

3.3.6. De waarde van de activa bedroeg volgens de aangiften vennootschapsbelasting van de BV:

ultimo 2006 € 237.100

ultimo 2007 € 767.198 (na overdracht NN-pensioenkapitaal ad € 631.495)

ultimo 2008 € 259.945

ultimo 2009 € 212.672

ultimo 2010 € 159.491

ultimo 2011 € 117.882

ultimo 2012 € 117.364

4 Het verwijzingsarrest

De Hoge Raad heeft in het verwijzingsarrest van 17 februari 2017 het volgende overwogen:

"2.1.7. Voor het Hof was, voor zover hier van belang, in geschil of de Inspecteur beschikt over een de navordering rechtvaardigend nieuw feit.

2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat indien de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslag IB/PVV 2007 kennis had genomen van de aangifte Vpb 2007 van de BV, het voor hem direct waarneembaar zou zijn geweest dat de stamrechtverplichting in dat jaar met een bedrag van € 227.967 was gedaald, welke afname niet in de winst van de BV over het jaar 2007 tot uitdrukking kwam. Deze afname van aanzienlijke omvang had volgens het Hof voor de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslag Vpb 2007 van de BV aanleiding moeten vormen onderzoek te doen naar de oorzaak daarvan. Daarbij waren het onzuiver worden van de aanspraak en het prijsgeven van de rechten uit de stamrechtverplichting aan de orde gekomen, aldus het Hof. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag Vpb 2007 niet zo gehandeld. Bij het vaststellen van de aanslag IB/PVV 2007 heeft de Inspecteur de aangifte noch de aanslag Vpb 2007 geraadpleegd.

2.2.2. Op die gronden heeft het Hof geoordeeld dat de Inspecteur alvorens de aanslag IB/PVV 2007 op te leggen nader onderzoek had moeten verrichten. Daaraan heeft het Hof de conclusie verbonden dat de Inspecteur een ambtelijk verzuim heeft begaan. Op die grond heeft het Hof de navorderingsaanslag vernietigd. Het middel komt tegen deze oordelen op met rechts- en motiveringsklachten.

2.3. Bij de beoordeling van het middel wordt vooropgesteld dat de inspecteur bij het regelen van een aanslag IB/PVV in het algemeen kan volstaan met het raadplegen van het (digitale) dossier dat de aangiften en andere gegevens bevat met betrekking tot de heffing van IB/PVV van de desbetreffende belastingplichtige. Met name bestaat voor de inspecteur niet de verplichting tot het raadplegen van (digitale) dossiers die zijn aangelegd voor andere belastingplichtigen of andere belastingen, ook al zouden daarin mogelijkgevevens kunnen worden aangetroffen die voor het regelen van de bedoelde aanslag in de IB/PVV van belang zijn. De inspecteur is slechts dan tot een onderzoek buiten het eerstbedoelde (digitale) dossier gehouden, indien de daarin aanwezige gegevens daartoe redelijkerwijs aanleiding geven (vgl. HR 6 juni 2001, nr. 36306, ECLI:NL:HR:2001:AB2890, BNB 2001/397, en HR 12 juni 2015, nr. 14/04015, ECLI:NL:HR:2015:1515, BNB 2015/166).

2.4. Het Hof heeft hetgeen hiervoor onder 2.3 is overwogen miskend. Het middel slaagt en 's Hof's

uitspraak kan niet in stand blijven. De stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat de gegevens uit het (digitale) dossier IB/PVV van belanghebbende de Inspecteur geen aanleiding behoeften te geven het (digitale) dossier Vpb van de BV te raadplegen. Van een ambtelijk verzuim is daarom geen sprake. Verwijzing moet volgen ter behandeling van de geschilpunten waaraan het Hof niet is toegekomen.”

5 Geschil in hoger beroep na verwijzing

- 5.1. Na verwijzing is in geschil of de inspecteur het inkomen uit werk en woning over het onderhavige jaar 2007 terecht heeft verhoogd met de waarde van de stamrechtenaanspraak. Zo die vraag bevestigend wordt beantwoord is in geschil welk bedrag ter zake in aanmerking moet worden genomen.
- 5.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting van het Hof hebben toegevoegd wordt verwezen naar het van het verhandelde ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

6

6 Beoordeling van het geschil

- 6.1. In zijn conclusie van dupliek, genomen in de procedure in hoger beroep voor het Gerechtshof Den Haag, heeft de inspecteur onder meer betoogd:

“In de periode 1991 tot en met 2006 heeft [de BV] in een groot aantal jaren betalingen gedaan aan belanghebbende. Belanghebbende en de BV hebben deze betalingen niet als stamrechtuitkeringen geduid, niet in de administratie van de BV en niet in de fiscale aangiften van belanghebbende en/of de BV. Belanghebbende en de BV hebben de betalingen steeds als salaris geduid. De BV heeft de betalingen steeds ten laste van haar winst gebracht en niet ten laste van de stamrechtvoorziening.

(...)

Primair ben ik van mening dat de feiten geen ruimte bieden en ook geen aanleiding geven voor een van de BV-administratie en fiscale aangiften afwijkende duiding van de betalingen.”

Desgevraagd heeft de inspecteur ter zitting van het Hof verklaard dat dit nog steeds zijn primaire standpunt is.

- 6.2. De inspecteur heeft bij de uitspraak op bezwaar de waarde van het stamrecht lager vastgesteld dan bij het opleggen van de navorderingsaanslag omdat hij er - anders dan bij het opleggen van die belastingaanslag - vanuit is gegaan (in ieder geval aanvankelijk, om tot een vergelijk te komen) dat reeds in de jaren 2001 tot en met 2006 stamrechtuitkeringen zijn gedaan (zie 3.3.3.). Evenals de rechtbank (in r.o. 25) is ook het Hof van oordeel dat de inspecteur hiertoe bevoegd was.
- 6.3. De loop van de procedure in belastingzaken brengt mee dat partijen in (hoger) beroep in beginsel niet gebonden zijn aan hetgeen zij in een eerdere fase van het geding hebben betoogd. Feiten of omstandigheden die in dit geval tot een ander oordeel leiden met betrekking tot hetgeen de inspecteur als zijn primaire standpunt heeft aangevoerd in de conclusie van dupliek (zie 6.1.) zijn niet aannemelijk geworden. Het Hof zal dan ook eerst dit primaire standpunt van de inspecteur bespreken.

- 6.4. Belanghebbende en de BV hebben in de door hen ingediende aangiften over de jaren tot en met 2006 op geen enkele wijze aangegeven dat de aan belanghebbende gedane betalingen geheel of gedeeltelijk zijn gedaan als uitkeringen op het door belanghebbende in 1991 bedongen stamrecht. Ook in de administratie van de BV zijn de betalingen niet als zodanig verantwoord. De last aannemelijk te maken dat er desalniettemin in een of meer jaren betalingen zijn verricht die moeten worden geduid als stamrechtuitkering(en) rust dan ook in redelijkheid op belanghebbende.
- 6.5. Hetgeen belanghebbende in dit verband heeft aangevoerd rechtvaardigt een dergelijk oordeel niet. Belanghebbende heeft geen enkel stuk overgelegd waarin de in 1991 overeengekomen stamrechtovereenkomst is gewijzigd en ook overigens niets aangevoerd waaruit zou kunnen volgen dat hij en de BV die overeenkomst hebben gewijzigd, en in enig aan 2007 voorafgegaan jaar de bedoeling hebben gehad stamrechtuitkeringen te doen.
- 6.6. Anders dan belanghebbende betoogd is er evenmin aanleiding tot het oordeel dat belanghebbende reeds met ingang van 1996 (of in enig ander jaar voorafgaande aan 2007) onbedoeld stamrechtuitkeringen heeft genoten.
- Met name de omstandigheid dat de BV in verschillende aan 2007 voorafgegane jaren geen omzet realiseerde of een omzet die geringer was dan de aan belanghebbende gedane betalingen (al dan niet vermeerderd met de aan Nationale Nederlanden betaalde pensioenpremie), nopen hiertoe niet. Dat door die betalingen tot op zekere hoogte het risico ontstond dat in de toekomst niet of slechts gedeeltelijk aan de verplichtingen uit de stamrechtovereenkomst zou kunnen worden voldaan, maakt dit niet anders.
- 6.7. Het Hof acht derhalve niet aannemelijk gemaakt dat vóór het jaar 2007 (al dan niet bedoeld) stamrechtuitkeringen zijn gedaan.
- 6.8. Voor zover de inspecteur dit nog betwist en er voorts veronderstellenderwijs van uitgaande dat betwisting in deze fase van het geding (na cassatie en verwijzing) nog mogelijk is, ziet het Hof in het licht van de omstandigheden dat belanghebbende vanaf het moment dat hij 65 jaar werd recht had op pensioen en op grond van de in 1991 gesloten overeenkomst op stamrechtuitkeringen, onvoldoende grond belanghebbende niet te volgen in de manier waarop hij de onder 3.3.4. gemelde betaling in 2007 duidt, een deel van ruim € 40.000 aan pensioen en het restant van iets minder dan € 6.000 aan stamrechtuitkering. Het Hof zal ervan uitgaan dat belanghebbende in 2007 een stamrechtuitkering heeft ontvangen van € 5.950, welk bedrag ook ter zitting van het Hof is genoemd. Het Hof merkt daarbij op dat het voor zijn beslissing niet uitmaakt of het daadwerkelijk in 2007 aan stamrechtuitkering ontvangen bedrag daarvan in geringe mate (niet meer dan enkele tientallen euro) afwijkt.
- 6.9. De stamrechtuitkering van € 5.950 is niet gevolgd door nadere stamrechtuitkeringen, hoewel belanghebbende op grond van de in 1991 gesloten overeenkomst gedurende de rest van zijn leven recht had op dergelijke uitkeringen. Evenals de rechtbank komt het Hof dan ook tot het oordeel dat belanghebbende zijn aanspraak heeft prijsgegeven in de zin van artikel 19b, lid 1, letter c, (de rechtbank vermeldt kennelijk bij vergissing letter a) Wet LB in verbinding met artikel 19, lid 8, Wet LB. De aanspraak wordt derhalve op het onmiddellijk aan dat prijsgeven voorafgegane tijdstip tot het loon uit vroegere dienstbetrekking gerekend, behoudens voor zover de aanspraak niet voor verwezenlijking vatbaar is.
- 6.10. Nu op grond van de in 1991 gesloten overeenkomst de eerste stamrechtuitkering in 2007 zou moeten worden gedaan en er in 2007 nog een deel van de uitkering waarop belanghebbende volgens die overeenkomst recht zou hebben is uitbetaald, ligt het voor de hand te veronderstellen dat het besluit geen verdere uitkeringen te doen in dat jaar is genomen, en de aanspraak dus in dat jaar is prijsgegeven. De last te bewijzen dat dit anders zou zijn ligt, zo er al van moet worden uitgegaan dat een dergelijk betoog in deze fase van het geding (na cassatie) nog mogelijk is, in

redelijkheid op belanghebbende. Hij heeft evenwel niets aangevoerd dat het oordeel zou kunnen rechtvaardigen dat de aanspraak in een ander jaar dan 2007 is prijsgegeven.

- 6.11. Evenmin bestaat grond de aanspraak niet te belasten omdat deze niet voor verwezenlijking vatbaar was. De BV was niet insolvent maar bezat in tegendeel nog activa waaronder een aanzienlijke effectenportefeuille (zie 3.3.5. en 3.3.6.) zodat het in 2007 geenszins onmogelijk zou zijn geweest de verplichtingen uit de stamrechtovereenkomst na te komen. In 2007 kon evenmin als vaststaand worden aangenomen dat de BV in de jaren na 2007 niet meer aan haar stamrechtverplichtingen kon voldoen.
- 6.12. Het betoog van belanghebbende dat de waarde van de aanspraak niet hoger kan zijn dan het per eind 2007 nog resterende stamrechtvermogen van de BV, miskent dat de waarde van de aanspraak ingevolge artikel 13, lid 2, Wet LB dient te worden bepaald volgens de regels gesteld in artikel 18 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001. Gesteld noch gebleken is dat het bedrag dat bij een derde zou moeten worden gestort minder bedraagt dan het door de inspecteur bij de uitspraak op bezwaar in aanmerking genomen bedrag van € 355.588. Het Hof acht het integendeel aannemelijk dat de in aanmerking te nemen waarde veel hoger ligt nu het Hof de inspecteur volgt in zijn primaire standpunt zoals weergegeven onder 6.1, en er voor de herrekening zoals die heeft plaatsgevonden bij de uitspraak op bezwaar dus geen grond is.
- 6.13. Uit het vorenoverwogene volgt dat de inspecteur de waarde van de stamrechtenaanspraak overeenkomstig de wettelijke bepalingen tot belanghebbendes inkomen uit werk en woning over het jaar 2007 heeft gerekend en dat de waarde van die aanspraak niet tot een te hoog bedrag is bepaald.
- 6.14. Belanghebbende heeft in 1991 de keuze gemaakt de ontslagvergoeding te ontvangen in de vorm van een bij zijn BV onderbracht stamrecht. Hij heeft daarmee bewust gebruik gemaakt van een fiscale faciliteit waardoor werd bereikt dat belastingheffing over de ontslagvergoeding werd voorkomen en vervangen door heffing in de toekomst over de alsdan te ontvangen stamrechtuitkeringen. Nu belanghebbende evenwel van de aanspraak op die uitkeringen heeft afgezien is het niet in strijd met de zorgvuldigheid of proportionaliteit en wordt evenmin op ongeoorloofde wijze inbreuk gemaakt op het eigendomsrecht (artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM) om de waarde van de aanspraak in de belastingheffing te betrekken. Het alsnog in de belastingheffing betrekken van de waarde van het stamrecht is bij wet voorzien en die wettelijke regeling is voldoende toegankelijk en precies. De wettelijke regeling, die bewerkstelligt dat alsnog belasting wordt geheven die eerder achterwege is gebleven en door het afzien van de aanspraak anders ook achterwege zou blijven, dient voorts een 'legitimate aim' en er kan niet worden geoordeeld dat die regeling geen 'fair balance' treft tussen het algemeen belang en het belang van de desbetreffende belastingplichtige. Van een 'individual and excessive burden' is in dit geval evenmin sprake nu feiten en omstandigheden die het oordeel zouden kunnen rechtvaardigen dat de last belanghebbende sterker treft dan in het algemeen het geval zou zijn, niet aannemelijk zijn geworden.
- 6.15. Hetgeen is overwogen onder 6.14. geldt ook voor de overeenkomstig artikel 30i Algemene Wet inzake Rijksbelastingen berekende revisierente, die is bedoeld als compensatie voor de door de Belastingdienst gederfde rente doordat achteraf gezien ten onrechte uitstel is genoten van de heffing van inkomstenbelasting.
- 6.16. Belanghebbende, die met betrekking tot het aanzienlijke bedrag van de ontslagvergoeding bewust gebruik heeft gemaakt van een fiscale faciliteit waarmee beoogd werd de belastingheffing naar de toekomst te verleggen, moet hebben beseft dat het niet mogelijk was af te zien van (verdere) stamrechtuitkeringen zonder dat dit voor de belastingheffing gevolgen heeft. Met de rechtbank is het Hof van oordeel dat belanghebbende, door desalniettemin geen enkele fiscale consequentie te verbinden aan het (verder) afzien van de aanspraak, dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat hem een als grove schuld te kwalificeren ernstig verwijt kan worden gemaakt. Een

vergrijpboete van 25% acht het Hof passend en geboden. Feiten of omstandigheden die aanleiding zouden kunnen geven de boete verder te verlagen dan tot op € 23.000 - het bedrag waarop de boete bij de uitspraak op bezwaar is verminderd - zijn niet aannemelijk geworden.

Slotsom

De slotsom is dat het hoger beroep van belanghebbende ongegrond is en de uitspraak van de rechtbank dient te worden bevestigd.

7 Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een kostenveroordeling op de voet van artikel 8:75 Algemene wet bestuursrecht in verbinding met artikel 8:108 van die wet.

8 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

De uitspraak is gedaan door mrs. F.J.P.M. Haas, voorzitter, M.J. Leijdekker en B.A. van Brummelen, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. M.H. Hogendoorn als griffier. De beslissing is op 27 juli 2017 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.