

ECLI:NL:GHDHA:2019:1254

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	13-02-2019
Datum publicatie	28-05-2019
Zaaknummer	BK-18/00660
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBDHA:2018:4594, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Erflater heeft bij de liquidatie van zijn BV het bij die BV bedongen stamrecht afgekocht. Op dat moment had de stamrechtspraak een waarde van € 197.538. Bij de afkoop is met toepassing van artikel 39f, lid 3, Wet LB (tekst 2014) een bedrag van € 158.030 (80% van € 197.538) aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. De ter zake van de afkoop van het stamrecht af te dragen loonheffing ad € 81.728 is ten behoeve van de BV voldaan door erflater uit privémiddelen. Zowel het nettobedrag van de stamrechtuitkering als het bedrag van de door erflater betaalde loonheffing is in de rekening-courantverhouding van erflater met de BV geboekt. De BV beschikte over onvoldoende liquide middelen om het volgens de liquidatiebalans aan erflater verschuldigde bedrag te voldoen. In hoger beroep is in geschil of de Inspecteur terecht de volledige waarde van de stamrechtuitkering in de heffing van inkomstenbelasting heeft betrokken. Het Hof beantwoordt deze vraag bevestigend. Aangezien het door erflater ten behoeve van de BV voldoen van de loonheffing moet worden aangemerkt als een storting van informeel kapitaal, is dat bedrag ten onrechte als schuld geboekt in de rekening-courant. Na eliminatie van dit bedrag uit de rekening-courant laat het saldo daarvan verrekening van het gehele nettobedrag van de afkoopsom toe. Erflater heeft de stamrechtuitkering dan ook volledig genoten.

Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 28-05-2019
--------------	--

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BK-18/00660

Uitspraak van 13 februari 2019

in het geding tussen:

de erven van [X] te [Z] , belanghebbenden,

(gemachtigde: [A])

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Rotterdam, de Inspecteur,

(vertegenwoordigers: [B] en [C])

op het hoger beroep van belanghebbenden tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 17 april 2018, nummer SGR 17/7965.

Procesverloop

- 1.1. Aan [X] (erflater) is voor het jaar 2014 een aanslag in de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 223.843, een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van negatief € 57.508 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 18.266. Bij gelijktijdig gegeven beschikking is een bedrag van € 3.019 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur de aanslag in zoverre verminderd dat het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang is vastgesteld op negatief € 98.913. Voorts heeft de Inspecteur de bij beschikking in rekening gebrachte belastingrente dienovereenkomstig verminderd.
- 1.3. Erflater heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Erflater heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. In verband daarmee is door de griffier een griffierecht geheven van € 126. Erflater is [in] 2018 overleden. Belanghebbenden hebben de procedure voortgezet.
- 1.5. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.6. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 23 januari 2019. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt. Belanghebbenden hebben ter zitting een pleitnota overgelegd.

Vaststaande feiten

- 2.1. Erflater had in verband met de ontbinding van zijn arbeidsovereenkomst per 1 december 2005 recht op een vergoeding van zijn toenmalige werkgever van € 996.679 (de ontslagvergoeding). Erflater is in een stamrechtakte met de werkgever overeengekomen dat de ontslagvergoeding wordt ingebracht in een op te richten rechtspersoon die voldoet aan de voorwaarden van artikel 11, lid 1, letter g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (tekst tot 2014; hierna: Wet LB). Op 16 augustus 2005 is de ontslagvergoeding als koopsom voor een stamrecht gestort in [Y] B.V. (de BV), waarvan erflater van 16 augustus 2005 tot 1 december 2014 alle aandelen hield.

2.2. Op 31 december 2013 bedroeg de waarde van de stamrechtverplichting € 196.265. De BV is op 1 december 2014 geliquideerd. Op die datum had het stamrecht een waarde van € 197.538. Bij de liquidatie van de BV heeft erflater het stamrecht afgekocht. Daarbij is met toepassing van artikel 39f, lid 3, Wet LB (tekst 2014) een bedrag van € 158.030 (80 percent van € 197.538) aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. De ter zake van de afkoop van het stamrecht af te dragen loonheffing ad € 81.728 is ten behoeve van de BV voldaan door erflater uit privémiddelen.

2.3. Zowel het nettobedrag van de stamrechtuitkering als het bedrag van de door erflater betaalde loonheffing is in de rekening-courantverhouding van erflater met de BV geboekt. Erflater heeft het saldo van de rekening-courant op 30 november 2014 in zijn bezwaarschrift als volgt berekend:

Beginsaldo vordering BV op erflater € 80.705

Mutaties 2014

stamrechtuitkering per saldo - € 115.810

te betalen loonbelasting 2014 privé betaald - € 81.728

overboeking saldo rabobank .871 naar privé € 39.019

overboeking saldo rabobank .754 naar privé € 431

overige ntb kosten privé te betalen - € 5.000

te vorderen Nederlandse dividendbelasting € 1.702

naheffingsboete privé betaald - € 2.451

rente rc € 2.219

- € 161.618

Liquidatiebalans BV verschuldigd aan erflater - € 80.913

2.4. In zijn aangifte IB/PVV voor het onderhavige jaar heeft erflater een bedrag van € 80.913 in aftrek gebracht op het resultaat uit ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen (het afwaarderingsverlies). Voorts heeft erflater in zijn aangifte een verlies uit aanmerkelijk belang ter grootte van het op de aandelen van de BV gestorte kapitaal van € 18.000 in aanmerking genomen.

2.5. Bij de aanslagregeling heeft de Inspecteur het afwaarderingsverlies niet in aftrek toegelaten en het verlies uit aanmerkelijk belang vastgesteld op € 57.508. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het verlies uit aanmerkelijk belang nader vastgesteld op € 98.913 (€ 18.000 + € 80.913).

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft het volgende overwogen:

"(...)

8. De rechtbank overweegt dat gelet op de tekst van artikel 39f, derde lid, van de Wet LB, de in dit artikellid opgenomen 80-procentsregel slechts toepassing vindt als de werknemer ineens beschikt over de desbetreffende aanspraak; niet van belang is het daadwerkelijk in de BV aanwezige vermogen ter dekking van de stamrechtverplichting. Deze wetsbepaling is aan de hand van een voorbeeld toegelicht door de staatssecretaris van Financiën in antwoord op vragen uit de Tweede

Kamer bij de behandeling van het Belastingplan 2014:

“Om in aanmerking te komen voor de toepassing van de 80 percent-regeling is vereist dat over de volledige aanspraak ineens wordt beschikt. Hierbij is de waarde in het economische verkeer (commerciële waarde) van de aanspraak op het moment van het beschikken bepalend en niet het vermogen dat in de bv daadwerkelijk aanwezig is en uitgekeerd kan worden. De belastingheffing vindt dan ook plaats over deze waarde van de aanspraak. In verlengde daarvan wordt ook de 80 percentregeling toegepast op de waarde van de aanspraak op het moment van beschikken. In het door de NOB genoemde voorbeeld zou de belastingheffing plaatsvinden en de 80 percent-regeling toegepast worden over de waarde van € 200.000 en niet over het in de bv aanwezige bedrag van € 100.000. Dit impliceert een te betalen belasting over het bedrag van € 160.000 (80 percent van € 200.000). Bij een belastingtarief van 52 percent zou dit leiden tot belastingheffing van € 83.200, zijnde 52 percent van € 160.000. Nu over de volledige aanspraak wordt beschikt overeenkomstig artikel 39f van de Wet LB 1964 wordt er geen revisierente in rekening gebracht.”

Nota naar aanleiding van het verslag, TK vergaderjaar 2013/14, 33 752, nr. 11, p. 95.

Nu tussen partijen kennelijk niet in geschil is dat de 80-procentsregel toepassing vindt, wordt [erflater] geacht de aanspraak, oftewel de waarde van de stamrechtverplichting op dat moment, te hebben genoten. Dat een deel daarvan door de BV niet kon worden uitgekeerd maakt dit niet anders. Het primaire standpunt van [erflater] faalt dus.

9. Het subsidiaire standpunt van [erflater] faalt eveneens omdat – [de Inspecteur] heeft daar terecht ook op gewezen – aannemelijk is dat de waarde van de vordering op de BV van meet af aan nihil was en daarom voor een waarde van nihil moet worden opgenomen op de beginbalans van het tbs-vermogen, zodat voor afwaardering geen plaats is. Het beroep van [erflater] op de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 7 september 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:3839, kan niet tot een ander oordeel leiden omdat het in die zaak niet ging over de afkoop van een stamrecht maar over het op een vordering bijschrijven van periodieke stamrechtuitkeringen.

10. Gelet op het vorenstaande is het gelijk aan [de Inspecteur] en is het beroep ongegrond.

(...)"

Omschrijving geschil in hoger beroep en conclusies van partijen

- 4.1. Tussen partijen is in geschil of de aanslag, zoals deze is verminderd bij de uitspraak op bezwaar, naar het juiste bedrag is opgelegd. Belanghebbenden beantwoorden deze vraag ontkennend, de Inspecteur bevestigend.
- 4.2. Belanghebbenden concluderen, naar het Hof begrijpt, tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraak op bezwaar, primair tot vermindering van de aanslag in zoverre dat deze wordt berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 142.930 (€ 223.843 - € 80.913) en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 18.000 negatief, subsidiair tot vermindering van de aanslag in zoverre dat deze wordt berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 152.639 (€ 223.843 - (€ 80.913 - € 9.709 12% MKB-winstvrijstelling)) en een belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang van € 18.000 negatief, en tot dienovereenkomstige vermindering van de bij beschikking in rekening gebrachte belastingrente.

4.3. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

- 5.1. Belanghebbenden hebben zich in hoger beroep primair op het standpunt gesteld dat de uitkering uit hoofde van de afkoop van het stamrecht (de stamrechtuitkering) voor een bedrag van € 80.913 niet is genoten, omdat de uitkering voor dat bedrag niet inbaar was. Subsidiair betogen belanghebbenden dat de stamrechtuitkering is genoten in de vorm van een vordering en dat deze vordering conform het bepaalde in artikel 3.144 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) in aanmerking genomen moet worden naar de waarde die daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend. Beide standpunten leiden ertoe dat de stamrechtuitkering slechts voor een bedrag van € 77.117 (€ 158.030 – € 80.913) in de heffing van inkomstenbelasting moet worden betrokken. Meer subsidiair stellen belanghebbenden zich op het standpunt dat de vordering op de BV van € 80.913 kwalificeert als aan de BV ter beschikking gesteld vermogen in de zin van artikel 3.92 Wet IB 2001, welke vordering ten laste van het resultaat uit ter beschikking gestelde vermogensbestanddelen moet worden afgewaardeerd tot nihil.
- 5.2. Het Hof stelt bij de beoordeling van het onderhavige geschil voorop dat de waarde van een stamrechtsaanspraak blijkens het bepaalde in artikel 13, lid 5, Wet LB in verbinding met artikel 3.12, lid 1, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 gesteld wordt op het bedrag dat bij een derde zou moeten worden gestort teneinde de aanspraak te dekken. Tussen partijen is niet in geschil dat op grond van de zojuist genoemde bepalingen de onderhavige stamrechtsaanspraak, op het moment van afkoop door erflater, een waarde had van € 197.538. Voor de loonheffing wordt daarvan ingevolge artikel 39f, lid 3, Wet LB slechts € 158.030 (80 percent van € 197.538) in aanmerking genomen. De Rechtbank heeft, onder verwijzing naar de totstandkomingsgeschiedenis van laatstgenoemde bepaling, terecht geoordeeld dat voor de bepaling van de in aanmerking te nemen waarde van de stamrechtsaanspraak niet van belang is of de BV over voldoende liquide middelen beschikt om daadwerkelijk tot dat bedrag uitkeringen te doen.
- 5.3. De vraag of de stamrechtuitkering door erflater is genoten, dient te worden beantwoord aan de hand van het bepaalde in artikel 3.146 Wet IB 2001. Op grond van deze bepaling wordt loon geacht te zijn genoten op het tijdstip waarop het is ontvangen, verrekend, ter beschikking is gesteld, rentedragend is geworden of vorderbaar en inbaar is geworden.
- 5.4. Het Hof verwerpt het primaire standpunt van belanghebbenden en overweegt daartoe als volgt. De Inspecteur heeft in hoger beroep onweersproken gesteld dat het erflater bij het betalen van de loonheffing ten behoeve van de BV aanstonds duidelijk is geweest dat de BV dit bedrag nimmer aan hem zou kunnen terugbetalen. Zoals de Inspecteur terecht heeft betoogd, brengt dit mee dat het door erflater betaalde bedrag aan loonheffing ad € 81.728 moet worden aangemerkt als een informele kapitaalstorting door erflater in de BV en dus niet als schuld van de BV aan erflater. Derhalve had de BV op de liquidatiedatum een bedrag van € 815 (saldo volgens de liquidatiebalans - € 80.913, vermeerderd met de als schuld geboekte informele kapitaalstorting van € 81.728) van erflater te vorderen. Dit leidt tot de conclusie dat erflater de stamrechtuitkering volledig heeft genoten door verrekening van het nettobedrag daarvan met zijn schuld in rekening-courant aan de BV. De Inspecteur heeft de stamrechtuitkering dan ook terecht volledig in de heffing van inkomstenbelasting betrokken.
- 5.5. Op het vorenoverwogene stuiten ook het subsidiaire en meer subsidiaire standpunt van belanghebbenden af. Het hoger beroep is ongegrond.

Proceskosten en griffierecht

6. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door F.G.F. Peters, Chr.Th.P.M. Zandhuis en I. Obbink-Reijngoud, in tegenwoordigheid van de griffier N. El Allaoui. De beslissing is op 13 februari 2019 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

*Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:*

- 1. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.*
- 2. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:*
 - - de naam en het adres van de indiener;*
 - - de dagtekening;*
 - - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - - de gronden van het beroep in cassatie.*

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus

20303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.