

Afzien c.q. prijsgeven van stamrechtuitkeringen aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking

ECLI:NL:RBDHA:2014:16603

Instantie	Rechtbank Den Haag
Datum uitspraak	24-10-2014
Datum publicatie	05-08-2015
Zaaknummer	AWB - 14 _ 3069
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Bodemzaak Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Het stamrecht van eiser is in 2001 ingegaan. Na 2006 is alleen in 2007 nog een uitkering gedaan van € 5.000. Eiser heeft geen initiatief genomen om in verband met de slecht vermogenspositie van de BV in overleg te treden met de Belastingdienst. Dit betekent dat eiser in 2007 heeft afgezien van verdere stamrechtuitkeringen. De aanspraak wordt daarom in 2007 aangemerkt al loon uit vroegere dienstbetrekking en is door de inspecteur terecht tot het belastbaar inkomen uit werk en woning gerekend.
Wetsverwijzingen	Wet op de loonbelasting 1964 1, geldigheid: 2015-08-05 Wet op de loonbelasting 1964 32, geldigheid: 2015-08-05 Wet op de loonbelasting 1964 19b, geldigheid: 2015-08-05 Wet inkomstenbelasting 2001 3.82, geldigheid: 2015-08-05
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2015-1972

Uitspraak

Rechtbank DEN HAAG

Team belastingrecht

zaaknummer: SGR 14/3069

uitspraak van de meervoudige kamer van 24 oktober 2014 in de zaak tussen [eiser] , wonende te [plaats] , eiser

en

[P] , verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiser voor het jaar 2007 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 822.559 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 23.415.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar de navorderingsaanslag verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 410.949 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 23.415.

Eiser heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 12 september 2014.

Eiser is daar in persoon verschenen. Verweerder is vertegenwoordigd door [vertegenwoordigers] .

Eiser heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan verweerder.

Overwegingen

Feiten

1. Eiser heeft in 1991 van zijn werkgever, [BV 1] , 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).
2. Het stamrecht is ondergebracht bij [BV 2] (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 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 [NV] een pensioenkapitaal van € 631.495 overgedragen aan de BV.

7. De BV heeft in de periode 1994 - 2013 de navolgende bedragen aan eiser uitgekeerd:

1994 € 25.010

1998 € 32.000

2001 € 99.922

2002 € 100.740

2003 t/m 2005 € 100.800

2006 € 88.704

2007 € 46.182

2008 € 46.032

2009 € 46.008

2010 € 46.704

2011 € 42.812

2012 en 2013 € 0

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, zijnde de waarde van de stamrechtenaanspraak welke met toepassing van artikel 3.82 Wet IB 2001 (Wet IB 2001) jo artikel 19b Wet LB tot het loon is gerekend.

14. Gelijktijdig met deze navorderingsaanslag is bij afzonderlijke beschikkingen, verenigd in één geschrift, een vergrijpboete opgelegd van € 99.735, en is € 103.709 heffingsrente, alsmede € 153.440 revisierente in rekening gebracht.

15. Het bezwaarschrift tegen de navorderingsaanslag en de beschikkingen is op 18 januari 2013 door verweerder ontvangen.

16. Verweerder is bij in één geschrift verenigde uitspraken op bezwaar, gedagtekend

18 maart 2014, deels aan de bezwaren tegemoetgekomen. De correctie op het box-1 inkomen is verlaagd tot € 355.588. De heffingsrente en revisierente zijn overeenkomstig verlaagd en de boete is verminderd tot een bedrag van € 23.000.

Geschil

17. In geschil zijn de volgende vragen:

- was verweerder bevoegd een navorderingsaanslag op te leggen;
- is de navorderingsaanslag nietig;
- heeft eiser zijn recht op stamrechtuitkeringen prijsgegeven of is de stamrechtenaanspraak onzuiver geworden;
- is de vergrijpboete terecht opgelegd.

18. Tegen de beschikkingen heffingsrente en revisierente zijn geen afzonderlijke grieven geformuleerd.

19. Eiser stelt zich op het standpunt dat een nieuw feit ontbreekt en dat de navorderingsaanslag nietig is. Daarnaast stelt hij dat het stamrecht vóór 2007 is ingegaan en dat de uitkeringen met ingang van 2007 zijn verlaagd. Tot slot neemt hij het standpunt in dat er geen sprake is van grove schuld. Ter zitting heeft eiser hieraan toegevoegd dat de navorderingsaanslag nietig is, nu verweerder na bezwaar de grondslag van de aanslag heeft gewijzigd, waardoor de navorderingsaanslag fundamenteel van de oorspronkelijke aanslag afwijkt.

20. Verweerder stelt zich op het standpunt dat het stamrecht in 2007 geheel dan wel gedeeltelijk is prijsgegeven. Daarnaast stelt verweerder dat indien er geen sprake is van geheel of gedeeltelijk prijsgeven, de stamrechtenaanspraak in 2007 niet langer als zodanig is aan te merken.

21. Voor het overige verwijst de rechtbank naar de gedingstukken.

Beoordeling van het geschil

22. Eiser heeft gesteld dat verweerder niet over een nieuw feit beschikt, omdat verweerder ten tijde van het opleggen van de aanslag IB 2007 had moeten beseffen dat eiser in januari 2007 vijftenzestig jaar was geworden en dat op die grond recht op een stamrechtuitkering bestond. Immers, op 9 juli 1991 heeft verweerder uitdrukkelijk toestemming verleend voor de stamrechtovereenkomst genoemd onder 3.

23. Verweerder heeft gesteld dat hij beschikt over een nieuw feit. In de aangifte heeft eiser inkomen uit de BV aangegeven en de aangifte maakte een verzorgde indruk. Verweerder is van mening dat van hem niet mag worden gevergd dat hij bij zijn beoordeling verder gaat dan het kennismaken van de aangifte voor het desbetreffende jaar.

24. Met verweerder is de rechtbank van oordeel dat een behoorlijke vervulling van verweerders taak bij het opleggen van de aanslag IB 2007 niet noodzakelijk met zich bracht dat daarbij nader

onderzoek werd gedaan. Het feit dat verweerder in 1991 de stamrechtvereenkomst heeft geaccordeerd, maakt dit niet anders. Nu is gebleken dat eiser de uitkeringen van de BV in zijn aangiften IB/PVV tot en met 2007 heeft verantwoord als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking en hij vervolgens in 2012, naar aanleiding van vragen van verweerder, heeft verklaard dat dit stamrechtuitkeringen zijn, vormt alleen dit gegeven al een nieuw feit op grond waarvan verweerder tot het opleggen van een navorderingsaanslag bevoegd was.

25. Eisers stelling dat de navorderingsaanslag vernietigbaar of nietig is, nu de grondslag daarvan is gewijzigd omdat verweerder de waarde de stamrechtenaanspraak voor de uitspraak op bezwaar heeft berekend met als uitgangspunt de waarde van de aanspraak in 1991, terwijl bij het opleggen van de navorderingsaanslag de waarde is vastgesteld op basis van de waarde van de activa van de BV op 31 december 2007, volgt de rechtbank niet. Verweerder heeft, naar aanleiding van hetgeen eiser in bezwaar tegen de navorderingsaanslag heeft aangevoerd, de in de aangiften inkomstenbelasting over de jaren 2001 tot en met 2006 als inkomen uit tegenwoordige arbeid verantwoorde bedragen, geaccepteerd als stamrechtuitkeringen en op basis daarvan de waarde van de stamrechtenaanspraken, waarvan verweerder stelt dat eiser deze heeft prijs gegeven, lager vastgesteld dan bij de navorderingsaanslag van 10 december 2012. Verweerder is hiertoe bevoegd. Van een wijziging van de grondslag, nog daargelaten wat de consequentie daarvan zou zijn, is geen sprake.

26. Artikel 19b van de Wet LB, tekst 2007 bepaalt, voor zover hier van belang:

“1. Ingeval op enig tijdstip:

a. een aanspraak ingevolge een pensioenregeling niet langer als zodanig is aan te merken;

(...)

c. een aanspraak ingevolge een pensioenregeling waarvan als verzekeraar optreedt een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen d of e, dan wel een lichaam als bedoeld in artikel 36b, wordt prijsgegeven, behoudens voor zover de aanspraak niet voor verwezenlijking vatbaar is;

(...)

wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip de aanspraak aangemerkt als loon uit een vroegere dienstbetrekking van de werknemer of gewezen werknemer dan wel, indien deze is overleden, van de gerechtigde tot de aanspraak.

(...)

8. De vorige leden zijn van overeenkomstige toepassing met betrekking tot aanspraken op periodieke uitkeringen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g.”

27. Van prijsgeven in de zin van weergegeven bepaling is sprake als – zonder dat daartoe een tegenprestatie staat – wordt afgezien van aanspraken uit hoofde van een pensioenregeling of lijfrenteovereenkomst. Hiertoe is niet vereist dat de vordering uitdrukkelijk wordt kwijtgescholden (Hoge Raad 7 december 2001, nr. 36 854, BNB 2002/46, ECLI:NL:HR:2001:AD6783).

28. Verweerder stelt zich op het standpunt dat het stamrecht in het onderhavige jaar is prijsgegeven, hetgeen door eiser wordt weersproken. De rechtbank stelt vast dat eiser de door de BV in de jaren vóór 2008 uitgekeerde bedragen in zijn aangiften heeft verantwoord als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Ook in de aangiften vennootschapsbelasting van de BV zijn deze bedragen als zodanig verantwoord en ten laste van de fiscale winst gebracht en niet ten laste van de stamrechtverplichting. De rechtbank kan eiser niet volgen in zijn stelling dat het stamrecht reeds in 1994 is ingegaan omdat de uitkeringen van de BV feitelijk stamrechtuitkeringen zijn geweest. De enkele stelling dat de (foutieve) kwalificatie en verwerking in de aangiften over een

reeks van jaren berust op een vergissing, is daartoe onvoldoende. De rechtbank acht het dan ook niet aannemelijk dat het stamrecht in 1994 is ingegaan.

29. Verweerder heeft, ten einde tot een vergelijk te komen, de betalingen in de jaren 2001 tot en met 2006, genoemd onder 7, geaccepteerd als stamrechtuitkeringen. Nu de kwalificatie van de betalingen in de jaren 2001 tot en met 2006 tussen partijen niet ter discussie staan, staat ook voor de rechtbank vast dat het stamrecht in 2001 is ingegaan.

De rechtbank stelt tevens vast dat na 2006 alleen in 2007 nog een uitkering is gedaan van € 5.000 en dat gesteld noch gebleken is dat eiser na 2006 initiatief heeft genomen in verband met de slechte vermogenspositie van de BV in overleg te treden met verweerder inzake het vervolg van de stamrechtuitkeringen. Met deze feiten komt de rechtbank tot het oordeel dat eiser in 2007 heeft afgezien van verdere stamrechtuitkeringen. De aanspraak in 2007 dient daarom, op grond van artikel 19b, eerste lid, aanhef en onderdeel a, en achtste lid, van de Wet LB te worden aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking. Artikel 3.81 van de Wet IB 2001 bepaalt dat onder loon wordt verstaan loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting. Gelet op het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat de inspecteur de aanspraak in 2007 terecht tot het belastbaar inkomen uit werk en woning heeft gerekend. Hetgeen eiser daartegenover stelt doet daar niet aan af.

30. De waarde van de door eiser prijsgegeven stamrechtenaanspraken is door verweerder als volgt vastgesteld. De waarde van het stamrecht op 1 januari 2001 was € 761.032, ten behoeve van een uitkering van € 74.852 per jaar vanaf 2007. In de periode van 2001 tot en met 2006 is in totaal een bedrag van € 520.458 uitgekeerd, waarvan wordt aangenomen dat het stamrechtuitkeringen zijn. Dit is 68,5 % van de waarde op 1 januari 2001. Verweerder gaat ervan uit dat het doen van deze uitkeringen betekent dat impliciet de stamrechtovereenkomst van 1991 is gewijzigd in die zin dat aanspraak met ingang van 2007 is teruggebracht tot € 23.500 per jaar (de resterende 31,5 % van de oorspronkelijk uitkering van € 74.852). De waarde in het economisch verkeer van deze aanspraak heeft verweerder berekend op € 355.588. De rechtbank is van oordeel dat verweerder bij de vaststelling van de waarde van het stamrecht op 1 januari 2001 terecht als uitgangspunt heeft genomen hetgeen bij de stamrechtovereenkomst op 25 juli 1991 is overeengekomen en niet, zoals eiser voorstaat, de reserves van de BV ultimo 2006. Verweerder zag zich immers gesteld voor de vraag wat de waarde was van de door eiser prijsgegeven aanspraken en niet wat de waarde was van hetgeen de BV de facto aan eiser had kunnen uitkeren. Voorts heeft verweerder er terecht op gewezen dat eerst met ingang van 2013 de mogelijkheid bestaat om voor pensioenuitkeringen, en dus niet voor stamrechtuitkeringen, rekening te houden met een dekkingstekort. De rechtbank is van oordeel dat de waarde van de door eiser prijsgegeven stamrechtenaanspraken juist is vastgesteld.

30. Op grond van de artikelen 30f en 30i van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR), zoals deze bepalingen luidde ten tijde van belang, wordt heffingsrente en revisierente berekend. Eiser heeft de hoogte van de revisierente als zodanig niet betwist en alleen gesteld dat een specificatie van de heffingsrente ontbreekt. Nu de berekening van de heffingsrente en de revisierente uit de wet voortvloeit en verweerder van de berekende heffingsrente een specificatie van de gehanteerde percentages heeft overgelegd, bestaat naar het oordeel van de rechtbank geen reden de beschikkingen te verlagen dan wel te vernietigen.

31. Met betrekking tot de ingevolge artikel 67e AWR opgelegde vergrijpboete van

€ 23.000 is de rechtbank van oordeel dat verweerder is geslaagd in de op hem rustende bewijslast dat eiser met het niet aangeven van de inkomsten dermate lichtvaardig heeft gehandeld dat dienaangaande sprake is van een ernstig verwijt ten minste gelijk te stellen met grove schuld in de zin van dit artikel. Daarbij overweegt de rechtbank dat het afzien van verdere stamrechtuitkeringen, zonder daar fiscale consequenties aan te verbinden is te wijten aan grove onachtzaamheid van de zijde van eiser. Naar het oordeel van de rechtbank had het voor eiser

duidelijk moeten zijn dat hij het stamrecht na ingangsdatum niet naar willekeur kon wijzigen dan wel hiervan afzien. Hetgeen eiser heeft aangevoerd, vormt geen aanleiding anders te beslissen.

Proceskosten

32. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. E. Kouwenhoven, voorzitter, mr. M.A. Dirks en

mr. J.W. van den Berge, leden, in aanwezigheid van mr. J. van der Plas, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 24 oktober 2014.