

ECLI:NL:GHARL:2018:10717

| | |
|----------------------|---|
| Instantie | Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden |
| Datum uitspraak | 11-12-2018 |
| Datum publicatie | 21-12-2018 |
| Zaaknummer | 18/00368 |
| Formele relaties | Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2018:1347, Bekrachtiging/bevestiging |
| Rechtsgebieden | Belastingrecht |
| Bijzondere kenmerken | Hoger beroep |
| Inhoudsindicatie | IB/PVV. Overgangsrecht vervallen stamrechtvrijstelling. |
| Vindplaatsen | Rechtspraak.nl |

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummers 18/00368

uitspraakdatum: 11 december 2018

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 28 maart 2018, nummer AWB 17/5712, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Amsterdam** (hierna: de Inspecteur)

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2014 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd. Bij beschikking is belastingrente berekend.

- 1.2. De Inspecteur heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar de bezwaren tegen de aanslag en de beschikking ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 20 november 2018. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende, geboren in 1951, is enig aandeelhouder van [A] B.V. (hierna: de BV). Belanghebbende heeft in 2009 van de BV een aanspraak op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon bedongen (hierna: het stamrecht) als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB; tekst 2009 tot en met 2013). De maandelijkse uitkeringen uit het stamrecht zijn in 2009 ingegaan en eindigen volgens de overeenkomst bij het bereiken van de 65-jarige leeftijd of eerder overlijden door belanghebbende.
- 2.2. In de maanden januari tot en met augustus 2014 heeft belanghebbende van de BV uitkeringen tot een bedrag van € 1.838 per maand ontvangen (totaal: € 14.707). Op deze uitkeringen is door de BV loonheffing ingehouden en maandelijks op aangifte afgedragen. In september 2014 heeft belanghebbende van de BV een uitkering van € 33.745 ontvangen. Hiervan is 80%, ofwel € 26.996, in de loonheffing betrokken. Met deze laatste uitkering is het stamrecht geëindigd.
- 2.3. In zijn aangifte IB/PVV voor 2014 heeft belanghebbende een bedrag van € 29.490 (€ 14.707 plus € 14.783) als inkomen uit het stamrecht aangegeven. Bij het vaststellen van de aanslag (dagtekening 9 maart 2017) heeft de Inspecteur het bedrag van € 14.783 met € 12.213 verhoogd tot € 26.996 en in totaal € 41.703 inkomen uit het stamrecht in aanmerking genomen. Rekening houdend met de overige inkomensbestanddelen heeft de Inspecteur het belastbare inkomen uit werk en woning vastgesteld op € 77.202.
- 2.4. In bezwaar heeft belanghebbende op 9 april 2017 een tweede elektronische aangifte ingediend, waarin als inkomen uit het stamrecht 80% van € 41.703 (€ 33.363) is opgenomen.

3 Geschil

- 3.1. In geschil is of de maandelijks in januari tot en met augustus 2014 ontvangen uitkeringen voor 80% of voor 100% in de heffing moeten worden betrokken. Daarnaast is de heffingsrente in geschil.
- 3.2. Belanghebbende concludeert tot vermindering van het door de Inspecteur vastgestelde belastbare inkomen uit werk en woning met 20% van € 14.707, ofwel met € 2.942. Daarnaast concludeert belanghebbende tot vermindering van de heffingsrente. De Inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het hoger beroep.

4 Beoordeling van het geschil

- 4.1. Op grond van artikel 3.81 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt onder loon verstaan het loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting.
- 4.2. Ingevolge artikel 11, lid 1, onderdeel g, van de Wet LB behoorde tot en met 31 december 2013 niet tot het loon de waarde van uit dienstbetrekking verkregen rechten op periodieke uitkeringen ter vervanging van gedeerd of te derven loon onder de in die bepaling genoemde voorwaarden (stamrechtvrijstelling). In plaats van de waarde van die aanspraak werden de later verkregen uitkeringen uit het stamrecht tot het loon gerekend.
- 4.3. De stamrechtvrijstelling is met ingang van 1 januari 2014 komen te vervallen (Belastingplan 2014, Stb. 2013, 565). In artikel 39f van de Wet LB is overgangsrecht opgenomen. In het eerste lid van deze bepaling is vastgelegd dat voor op 31 december 2013 bestaande aanspraken de voorheen geldende regels van toepassing blijven. In het tweede lid is bepaald dat in afwijking van die oude regels de waarde van de stamrechaanspraak in een bedrag ineens mag worden uitgekeerd. Hiermee werd beoogd vervroegde opname van het stamrecht te stimuleren (het zogenaamde "ontklemmen" van in bestaande stamrechten beklemde vermogens) en werd voorkomen dat afkoop van de aanspraak tot heffing van revisierente zou leiden (Kamerstukken II, 2013-2014, 33.752, nr. 3, pagina's 19 en 43). Bij de Fiscale verzamelwet 2014 (Stb. 2014, 481) is het tweede lid met terugwerkende kracht tot 1 januari 2014 in die zin gewijzigd dat in afwijking van de oude regels de waarde van de stamrechaanspraak geheel of gedeeltelijk op een eerder tijdstip mag worden uitgekeerd. Hiermee werd beoogd, mede gelet op de beoogde bestedingsimpuls, een gedeeltelijke afkoop niet te belemmeren omdat onder de oude regels een gedeeltelijke afkoop tot heffing over de waarde van de volledige aanspraak zou leiden (Kamerstukken I, 2013-2014, 33.752, nr. D, pag. 24 en Kamerstukken II, 2013-2014, 33.950, pag. 2 en 6).
- 4.4. Het - alleen voor het jaar 2014 geldende - derde lid van artikel 39f van de Wet LB luidt als volgt:

"Indien de werknemer ineens beschikt over de aanspraak bedoeld in het eerste of tweede lid, of over het ingevolge het eerste lid daarmee gelijkgestelde bedrag, wordt 80 percent van het ingevolge het eerste en tweede lid als loon in aanmerking te nemen bedrag in aanmerking genomen."

- 4.5. Het derde lid van artikel 39f is in de wetsgeschiedenis als volgt toegelicht.

"Ontklemming komt in dit geval neer op het laten vervallen van de eis dat alle op 1 januari 2014 bestaande, onder de stamrechtvrijstelling vallende, stamrechten in periodieke termijnen moeten worden uitgekeerd. Deze bestaande stamrechten kunnen daardoor, zonder heffing van revisierente, ineens worden uitgekeerd. Het maakt niet uit of het stamrecht is ondergebracht in een stamrecht-bv of bij een bank, een beleggingsinstelling of een verzekeraar. De uitkering ineens wordt vervolgens bij belastingplichtige in haar geheel in box 1 in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het een keuze voor belastingplichtige betreft en dus geen verplichting. Zolang het bestaande stamrecht niet wordt uitgekeerd, is van heffing in beginsel geen sprake. Om belastingplichtigen desalniettemin een impuls te geven om wel tot uitkering over te gaan, wordt in dit wetsvoorstel eveneens opgenomen dat als de aanspraak in 2014 ineens wordt uitgekeerd slechts 80% van de uitkering in de heffing wordt betrokken. Op die manier worden belastingplichtigen, net als in 2013 bij het levenslooptegoed, extra geprikkeld het stamrecht in 2014 te gelde te maken en aan te wenden voor consumptief gebruik, voor schuldafbouw of voor bufferopbouw (sparen)."

(Kamerstukken II, 2013-2014, nr. 33.752, nr. 3, pag. 19)

"In artikel 39f, derde lid, van de Wet LB 1964 wordt geregeld dat indien de werknemer in het jaar

2014 in een bedrag ineens over de in artikel 39f, eerste en tweede lid, van de Wet LB 1964 bedoelde aanspraak (of het daarmee gelijkgestelde bedrag) beschikt, slechts 80% van het ingevolge de laatstgenoemde leden als loon in aanmerking te nemen bedrag in aanmerking wordt genomen. Genoemd derde lid vervalt per 1 januari 2015 ingevolge artikel VI, onderdeel E. Hiermee wordt bewerkstelligd dat deze 80%-regeling alleen geldt in 2014.”

(Kamerstukken II, 2013-2014, nr. 33.752, nr. 3, pag. 43)

“Waarschijnlijk doelen de leden van de fractie van het CDA hier op de fiscale stimulering van het laten vrijvallen van bestaande stamrechten. Dankzij deze maatregel kunnen bestaande stamrechten ineens worden uitgekeerd zonder dat revisierente in rekening wordt gebracht. Daarnaast wordt slechts 80% van de uitkering in de heffing van box 1 betrokken, indien het stamrecht in 2014 ineens wordt uitgekeerd. Gebruikmaking van deze mogelijkheid is geheel vrijwillig. Met deze maatregel worden belastingplichtigen fiscaal gestimuleerd om het stamrecht in 2014 ten gelde te maken. Het aldus ontklemde vermogen kan worden aangewend voor consumptie, voor sparen of schuldreductie. De door het kabinet genomen lastenmaatregelen zijn een belangrijk onderdeel van het totale besparings- en hervormingspakket van dit kabinet. Hiermee wordt de schatkist op orde gebracht en gewerkt aan duurzaam economisch herstel van de Nederlandse economie.”

(Kamerstukken II, 2013-2014, nr. 33.752, nr. 11, pag. 5-6)

“De leden van de fractie van de SP vragen of de 80%-regeling het naar voren halen van toekomstige belastinginkomsten inhoudt, en of dit getuigt van verstandig begrotingsbeleid. Dankzij deze maatregel kunnen bestaande stamrechten ineens worden uitgekeerd zonder dat revisierente in rekening wordt gebracht. Daarnaast wordt slechts 80% van de uitkering in de heffing van box 1 betrokken, indien het stamrecht in 2014 ineens wordt uitgekeerd.”

(Kamerstukken II, 2013-2014, nr. 33.752, nr. 11, pag. 51)

“De leden van de fractie van het CDA verzoeken het kabinet om bij afkoop van een stamrecht een deel van de afkoopsom vrij te stellen. Aan dat verzoek komt het kabinet in het onderhavige wetsvoorstel gedeeltelijk tegemoet in het kader van het overgangsrecht voor op 31 december 2013 bestaande stamrechtenaanspraken. In het jaar 2014 zal bij een eenmalige opname van het volledige stamrecht slechts 80% van de waarde van de aanspraak op dat moment belast worden. 20% van de waarde wordt dan buiten de belastingheffing in box 1 gehouden.”

(Kamerstukken II, 2013-2014, nr. 33.752, nr. 11, pag. 54)

“De belastingkorting van 20%, of het betrekken van 80% van de uitkering in de heffing, wordt slechts toegepast bij een volledige afkoop. Met deze extra maatregel worden belastingplichtigen fiscaal gestimuleerd, net als in 2013 bij het levenslooptegoed, om het stamrecht in 2014 in zijn geheel te gelde te maken en aan te wenden voor consumptief gebruik, voor schuldafbouw of voor bufferopbouw (sparen). Bij het eveneens toepassen van de belastingkorting van 20% bij onvolledige afkoop zou de vraag opkomen of deze korting dan ook niet toegepast zou moeten worden op reguliere periodieke uitkeringen (het verschil tussen een gedeeltelijke afkoop en een reguliere afkoop kan minimaal zijn). Indien deze vraag – in verband met de uitvoeringsaspecten – bevestigend wordt beantwoord, zal de uitbreiding van de 80%-regeling uiteraard niet bijdragen aan de doelstelling de overheidsfinanciën op orde te krijgen.”

(Kamerstukken II, 2013-2014, nr. 33.950, nr. 6, pag. 3-4)

- 4.6. Belanghebbende betoogt in wezen dat het derde lid van artikel 39f van de Wet LB zodanig moet worden uitgelegd dat beslissend voor de toepassing van de 80% regeling is of in het jaar 2014 het stamrecht volledig is uitgekeerd en daarmee beëindigd. Indien dat het geval is, dienen naar de mening van belanghebbende alle uitkeringen uit het stamrecht in dat jaar voor 80% in aanmerking te worden genomen.

- 4.7. Het Hof is van oordeel dat dit betoog niet als juist kan worden aanvaard. Uit de hiervoor opgenomen wetsgeschiedenis blijkt dat de wetgever met de bepaling in het derde lid van artikel 39f van de Wet LB een fiscale stimulans heeft willen geven voor situaties waarin door volledige afkoop van het stamrecht uitkeringen worden ontvangen op een eerder tijdstip dan uit de stamrechtovereenkomst volgt. Van een vervroegde uitkering van het in het stamrecht besloten liggende vermogen is slechts sprake bij ontvangst van de (volledige) afkoopwaarde. Daarbij moet het in de Wet LB gebruikte 'ineens' worden uitgelegd als: in één keer, hetgeen een uitkering in termijnen uitsluit. De wetgever heeft toepassing van de faciliteit op de volgens de stamrechtovereenkomst periodiek uit te keren bedragen (de reguliere termijnen) en gevallen van gedeeltelijke afkoop hierbij nadrukkelijk afgewezen omdat in die situaties van vervroegde uitkering van het stamrecht niet of nauwelijks zou kunnen worden gesproken.
- 4.8. Daarnaast wijst het Hof erop dat de faciliteit is opgenomen in de Wet LB, uit welke wet voortvloeit dat van iedere in 2014 uit het stamrecht ontvangen uitkering op het tijdstip van uitbetaling moet worden beoordeeld of de 80%-regeling van toepassing is. Bij ontvangst van de in de maanden januari tot en met augustus uitgekeerde bedragen was van volledige afkoop nog geen sprake, zodat daarop die regeling niet kon worden toegepast.
- 4.9. Belanghebbende heeft nog aangevoerd dat hij op een eerder tijdstip dan in de maand september 2014 het besluit heeft genomen tot afkoop van het stamrecht over te gaan. De in de maanden januari tot en met augustus uitgekeerde bedragen dienen dan, aldus begrijpt het Hof, te worden aangemerkt als voorschotbetalingen op de nog nader te bepalen afkoopsom.
- 4.10. Tegenover de betwisting door de Inspecteur maakt belanghebbende deze stelling niet aannemelijk. Vastlegging van de beslissing tot afkoop heeft niet plaatsgevonden. Belanghebbende heeft desgevraagd niet kunnen aangeven op welk tijdstip die eerdere afkoop dan zou hebben plaatsgevonden en hoe de hoogte van de uitkeringen in de eerste acht maanden van 2014 en van de afkoopwaarde is vastgesteld. Dat hij eerder dan in september 2014 contact heeft gehad met het administratiekantoor dat de aangiften loonheffing verzorgde, acht het Hof niet voldoende om eerdere afkoop van het stamrecht aannemelijk te maken. Ook het door belanghebbende ingeschakelde administratiekantoor heeft kennelijk nog geen afkoop aanwezig geacht, aangezien dit kantoor heeft bewerkstelligd dat de uitgekeerde termijnen voor 100% in de loonheffing zijn betrokken.
- 4.11. Gelet hierop zijn de in de maanden januari tot en met augustus 2014 ontvangen stamrechtuitkeringen terecht volledig tot het loon gerekend en heeft de Inspecteur die uitkeringen terecht in volle omvang in de heffing van de IB/PVV voor 2014 betrokken.
- 4.12. Belanghebbende heeft nog aangevoerd dat de belastingrente tot een te hoog bedrag is berekend. Uit de stukken van het geding blijkt, voor zover van belang, dat belanghebbende op 27 maart 2015 aangifte heeft gedaan van een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 64.989 en van € 24.257 aan ingehouden loonheffing. De Inspecteur heeft overeenkomstig de aangifte op 12 juni 2015 een voorlopige aanslag opgelegd tot een te betalen bedrag van € 2.618. De (definitieve) aanslag is op 9 maart 2017 vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 77.202 en een te verrekenen bedrag aan loonheffing van € 23.470. Het bij te betalen belastingbedrag bedraagt € 7.137. Hierover is € 515 aan belastingrente in rekening gebracht. Het bij te betalen belastingbedrag wordt in de eerste plaats veroorzaakt door de - door het Hof juist geachte - inkomenscorrectie met betrekking tot het stamrecht van (€ 77.202 -/- € 64.989 =) € 12.213 (meer belasting: 52% = € 6.351). In de tweede plaats heeft de Inspecteur tot een bedrag van € 787 minder loonheffing in aanmerking genomen. Volgens het door de Inspecteur verstrekte overzicht uit het computersysteem van de Belastingdienst (bijlage 19 bij het verweerschrift in eerste aanleg) is op de van de BV in januari tot en met augustus 2014 ontvangen periodieke uitkeringen geen € 4.832, maar € 4.045 loonheffing ingehouden. Belanghebbende heeft deze loonheffingscorrectie niet bestreden, zodat het Hof van de juistheid daarvan zal uitgaan. De belastingrente is dan juist berekend.

4.13. Namens belanghebbende is ter zitting nog gesteld dat hij, ter voorkoming van het oplopen van de kosten, opnieuw aangifte heeft gedaan overeenkomstig de standpunten van de Belastingdienst. De Inspecteur heeft gesteld dat een dergelijke aangifte hem niet bekend is. Voor zover belanghebbende hiermee het standpunt inneemt dat het belopen van de belastingrente mede aan de Inspecteur te wijten is, acht het Hof dat standpunt onjuist. Belanghebbende doelt kennelijk op de in bezwaar gedane verbeterde aangifte. Deze is echter door de Inspecteur ontvangen nadat hij de (definitieve) aanslag al had vastgesteld, zodat een tweede voorlopige aanslag ter beperking van de belastingrente niet meer kon worden opgelegd. Gelet hierop heeft de Inspecteur terecht overeenkomstig artikel 30fc van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen over het gehele bij te betalen bedrag belastingrente in rekening gebracht. Het hoger beroep is ook in zoverre ongegrond.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor vergoeding van het griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.I. van Amsterdam, voorzitter, mr. J.P.M. Kooijmans en mr. J. van de Merwe, in tegenwoordigheid van mr. J.H. Riethorst als griffier.

De beslissing is op 11 december 2018 in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(J.H. Riethorst) (A.I. van Amsterdam)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 11 december 2018.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen 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. de 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.