

ECLI:NL:GHSHE:2019:250

Instantie Gerechtshof 's-Hertogenbosch

Datum uitspraak 25-01-2019

Datum publicatie 28-03-2019

Zaaknummer 18/00003

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken Hoger beroep

Inhoudsindicatie

In geschil is de aftrekbaarheid van een bedrag als negatief resultaat uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen over het jaar 2015. Naar het oordeel van het Hof bestaat er geen ruimte voor de door belanghebbende bepleite aftrek. Het door de inspecteur ingestelde hoger beroep is gegrond.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 28-03-2019

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 18/00003

Uitspraak op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 17 november 2017, nummer BRE 16/9531, in het geding tussen

de Inspecteur,

en

[belanghebbende] , wonende te [woonplaats] ,

hierna: belanghebbende,

betreffende de hierna vermelde aanslag en beschikking.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2015 de aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 33.082 en impliciet het eventuele verlies bij beschikking vastgesteld op een bedrag van nihil. Na daartegen gemaakt bezwaar is de aanslag bij uitspraak van de Inspecteur gehandhaafd. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar tevens het verzoek om het verlies uit werk en woning op € 784 vast te stellen, afgewezen.
- 1.2. Belanghebbende is van deze uitspraken in beroep gekomen bij de Rechtbank. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van de Rechtbank van belanghebbende een griffierecht geheven van € 46. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de aanslag verminderd tot nihil, het verlies uit werk en woning voor het jaar 2015 op € 784 vastgesteld, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 507,04 en gelast dat de Inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 46 aan hem vergoedt.
- 1.3. Tegen deze uitspraak heeft de Inspecteur hoger beroep ingesteld bij het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.4. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 1 november 2018 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende en zijn gemachtigde [gemachtigde] , alsmede, namens de Inspecteur, [inspecteur 1] en [inspecteur 2] . Ter zitting hebben beide partijen met toestemming van de wederpartij stukken overgelegd. De Inspecteur heeft computerprints van de door belanghebbende ingediende aangifte IB/PVV voor het jaar 2014 alsmede de aanslag IB/PVV voor dat jaar verstrekt, terwijl belanghebbende een kopie van de stamrechtovereenkomst heeft verstrekt.
- 1.5. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.6. Van de zitting is geen proces-verbaal opgemaakt.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het Hof komen vast te staan.

- 2.1. Belanghebbende was directeur en enig aandeelhouder van [bedrijf] B.V. (hierna: de BV). Belanghebbende en de BV hebben op 21 november 2000 een stamrechtovereenkomst, als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (oud), gesloten. De activiteiten van de BV bestonden louter uit het beleggen van de in de BV aanwezige liquide middelen.

2.2. In december 2014 heeft de BV op verzoek van belanghebbende haar verplichting uit hoofde van de stamrechtovereenkomst voor een bedrag van € 176.805 afgekocht (hierna: de afkoop). De afkoop is (deels) in rekening-courant verrekend en deed in zoverre een vordering van belanghebbende op de BV ontstaan. Ter zake van de afkoop is door de BV voor een bedrag van € 66.767 loonheffing ingehouden.

2.3. De balansen van de BV per 31 december 2014 en 24 november 2015 zien er als volgt uit (bedragen in €):

	2014	2015		2014	2015
Bank	112.700	0	Aandelenkapitaal	18.000	18.000
Te vorderen dividendbelasting	151	0	Winstreserves	51.745-	51.865-
			Eigen vermogen	33.745-	33.865-
			Schuld aan [belanghebbende]	79.829	33.866
			Loonheffing	66.767	0
Balanstotaal	112.851	0	Balanstotaal	112.851	0

2.4. De BV is op 24 november 2015 ontbonden.

2.5. De Inspecteur heeft de aanslag opgelegd overeenkomstig de aangifte. Belanghebbende heeft hiertegen bij brief van 19 augustus 2016 bezwaar gemaakt. In het bezwaarschrift heeft belanghebbende aangegeven dat er na ontbinding van de BV geen liquide middelen meer zijn, de vordering "oninbaar" is en de vordering daarom als "TBS verlies" volledig ten laste van het inkomen uit werk en woning van het jaar 2015 kan worden gebracht. Belanghebbende verzoekt de Inspecteur in het bezwaarschrift "het verzamelinkomen 2015 nader vast te stellen op € 33.082 -/- € 33.866 = € 784 negatief."

2.6. De berekening van de door belanghebbende gewenste aftrekpost luidt als volgt:

Bruto afkoopwaarde stamrecht	€ 176.805
Inhouding loonheffing	€ 66.767 -
Verrekening schuld	€ 18.458 -
Verrekening schuld	€ 11.750 -
Te ontvangen	€ 79.830
Aanwezige liquide middelen	€ 45.964 -
Nog te ontvangen (de aftrekpost)	€ 33.866

2.7. De Inspecteur heeft de bezwaren afgewezen. De Rechtbank heeft het daartegen door belanghebbende ingestelde beroep gegrond verklaard.

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. In geschil is of een bedrag van € 33.866 in het jaar 2015 aftrekbaar is als negatief resultaat uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen.

De Inspecteur is van mening dat voormeld bedrag niet aftrekbaar is. Belanghebbende is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, waarvan de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt.

- 3.3. Ter zitting heeft belanghebbende aangegeven niet bedoeld te hebben om incidenteel hoger beroep in te stellen. De Inspecteur heeft aangegeven geen beroep op interne compensatie te willen doen.
- 3.4. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en tot bevestiging van de uitspraken op bezwaar. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Vooraf

- 4.1. Belanghebbende heeft in zijn verweerschrift opgenomen dat hij incidenteel hoger beroep instelt. Ter zitting heeft hij echter aangegeven geen voorwaardelijk incidenteel hoger beroep te hebben willen instellen en dat hij zich er van bewust is dat in het geval de Inspecteur in het gelijk wordt gesteld zijn bij de Rechtbank ingenomen stelling inzake negatief loon in het oordeel van het Hof niet betrokken wordt. Het Hof zal er derhalve van uitgaan dat belanghebbende geen voorwaardelijk incidenteel hoger beroep heeft ingesteld.
- 4.2. Een bezwaar tegen een aanslag moet, tenzij bijzondere omstandigheden wijzen op het tegendeel, tevens worden opgevat als een bezwaar tegen de verliesvaststellingsbeschikking van het jaar waarop de aanslag betrekking heeft. Aangezien in het bezwaarschrift is gevraagd om het verzamelinkomen op € 784 negatief vast te stellen is buiten twijfel dat met het bezwaar tegen de aanslag tevens bezwaar is gemaakt tegen de vaststelling van het verlies op nihil. Aangezien de Inspecteur op dat laatstbedoelde bezwaar niet afzonderlijk uitspraak heeft gedaan, moet worden geoordeeld dat in de uitspraak op bezwaar ook de uitspraak ligt besloten de verliesvaststellingsbeschikking te handhaven (zie Hoge Raad 16 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8171). Het (hoger) beroep richt zich mede tegen de weigering van de Inspecteur om het verlies uit werk en woning op € 784 vast te stellen.

Ten aanzien van het geschil

- 4.3. De Inspecteur stelt primair dat belanghebbende geen vordering ten bedrage van € 33.866 op de BV had en er reeds hierom geen recht bestaat op een aftrek op grond van artikel 3.90 van de Wet IB 2001. Hij voert in dat verband aan dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat de stamrechtovereenkomst erin zou voorzien dat belanghebbende recht zou hebben op een hogere uitkering dan het voor uitkering beschikbare kapitaal.
- 4.4. Het Hof oordeelt over deze stelling als volgt. Ten tijde van de afkoop van het stamrecht in december 2014 bestond in principe recht op een netto afkoopsom van € 110.038 (bruto-stamrecht van € 176.805 – loonheffing van € 66.767). Blijkens de in onderdeel 2.3 opgenomen balans was op 31 december 2014 de vordering van belanghebbende op de BV – na betalingen door de BV van afgerond € 30.209 (€ 18.458 en € 11.750) – gedaald tot € 79.829 en beschikte de BV op dat moment nog over € 112.700 aan liquide middelen. Partijen gaan er vanuit dat de diverse balansposities ten tijde van de afkoop gelijk waren aan die van de eindbalans 2014. Het Hof volgt partijen daarin.
- 4.5. Ter zitting van het Hof heeft belanghebbende verklaard dat de afkoop was ingegeven door de faciliteit van artikel 39f van de Wet op de loonbelasting 1964 (wettekst van het jaar 2014) op grond waarvan slechts 80% van de afkoopsom zou worden belast. Tegelijkertijd was het ook de

bedoeling dat de BV de verschuldigde loonheffing terzake van de afkoopsom zou afdragen en dat de BV daarna zou worden geliquideerd.

- 4.6. Belanghebbende was zowel enig aandeelhouder en directeur van de BV als rechthebbende op het stamrecht en kon dus zelfstandig beslissen om tot afkoop van het stamrecht over te gaan. Omdat hij ten tijde van de afkoop van het stamrecht reeds van plan was om na betaling van de verschuldigde loonheffing de BV te liquideren, is het Hof van oordeel dat onder deze omstandigheden de waarde in het economische verkeer van de vordering in verband met de afkoop van het stamrecht op dat moment (december 2014) gelijk was aan de voor de aflossing van de corresponderende schuld bij de BV beschikbare middelen ter grootte van € 45.964. Het Hof acht het namelijk niet voorstelbaar dat in derdenverhoudingen de BV met een hogere afkoopwaarde dan voormeld bedrag akkoord zou gaan, aangezien de BV kort na de afkoop zou worden geliquideerd. Na betaling van € 45.964 in het jaar 2015 resteert voor belanghebbende niets meer te vorderen en bestaat er dan ook geen ruimte voor de door belanghebbende bepleite aftrek.
- 4.7. Gelet op voornoemd oordeel zal het Hof voorbijgaan aan de overige stellingen van de Inspecteur.

Slotsom

- 4.8. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is en dat de uitspraak van de Rechtbank dient te worden vernietigd.

Ten aanzien van het griffierecht

- 4.9. Aangezien het hoger beroep van de Inspecteur gegrond is bestaat er op grond van artikel 8:109, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) geen aanleiding om van de Inspecteur griffierecht te heffen.

Ten aanzien van de proceskosten

- 4.10. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Awb.

5 Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, en
- verklaart het tegen de uitspraken op bezwaar ingestelde beroep ongegrond.

Aldus gedaan op 25 januari 2019 door A.J. Kromhout, voorzitter, P.C. van der Vegt en M.J.C. Pieterse, in tegenwoordigheid van K.M.J. van der Vorst, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

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 's-Gravenhage. 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. e 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.