

ECLI:NL:GHSHE:2020:422

Instantie Gerechtshof 's-Hertogenbosch

Datum uitspraak 30-01-2020

Datum publicatie 11-03-2020

Zaaknummer 19/00225H

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Belanghebbende bezit alle aandelen in een stamrecht-BV. In 1997 heeft belanghebbende met stamrecht-BV een stamrechtovereenkomst gesloten in verband met een door belanghebbende ontvangen afkoopsom vanwege te derven looninkomsten. Op 5 november 2014 heeft belanghebbende het stamrecht afgekocht tegen een bedrag van € 64.559. De stamrechtverplichting bedroeg op het moment van afkoop, door oprenting, ongeveer € 216.500. Belanghebbende heeft na afkoop afgezien van het resterende recht waarop hij blijkens de balanswaardering aanspraak kon maken.

Op de ontvangen afkoopsom van € 64.559 is de korting (80%) toegepast van artikel 39f, lid 3, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB). Over het bedrag van € 64.559 x 80% = € 51.647 heeft stamrecht-BV 52% loonheffingen, € 26.856, ingehouden en afgedragen.

De Inspecteur heeft een naheffingsaanslag opgelegd van € 6.714 door de loonheffingen te berekenen over € 64.559, en derhalve geen rekening gehouden met de korting van 80%.

In geschil is of de naheffingsaanslag tot het juiste bedrag is opgelegd.

Het Hof oordeelt dat ingevolge artikel 13, lid 5, Wet LB de waarde van de aanspraak dient te worden bepaald op het bedrag dat zou moeten worden gestort teneinde de aanspraak te dekken (artikel 3.12, lid 1, Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011). Het Hof acht aannemelijk dat deze waarde € 216.500 bedraagt. De te berekenen loonheffingen bedragen alsdan, ervan uitgaande dat rekening mag worden gehouden met de 80%-regeling van artikel 39f, lid 3, Wet LB, ($€ 216.500 \times 80\% = € 173.200 \times 52\% = € 90.064$). Rekening houdend met de reeds ingehouden en afgedragen loonheffingen zou de naheffingsaanslag € 63.208 moeten bedragen. Nu € 6.714 is nageheven, is de naheffingsaanslag niet te hoog vastgesteld.

Ook twee andere door belanghebbende ingenomen stellingen (er had een andere route gekozen worden en als sprake was geweest van een TBS-vordering had de uitkomst een andere geweest) worden door het Hof verworpen.

Wetsverwijzingen

Wet op de loonbelasting 1964 39f

Wet op de loonbelasting 1964 13

Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 3.12

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 19/00225

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] ,

wonende te [woonplaats] ,

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 5 april 2019, nummer BRE 17/7946 in het geding tussen

belanghebbende,

en

de Inspecteur van de belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

betreffende de hierna te vermelden naheffingsaanslag en beschikking belastingrente.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is onder aanslagnummer [aanslagnummer] over het tijdvak 1 november 2014 tot en met 30 november 2014 een naheffingsaanslag in de loonheffingen opgelegd ten bedrage van € 6.714 (de naheffingsaanslag). Tevens is bij beschikking belastingrente (de beschikking) in rekening gebracht van € 746. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur bij uitspraken op bezwaar de naheffingsaanslag en de beschikking gehandhaafd.
- 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 ongegrond verklaard.

1.3. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 128. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.4. De zitting heeft plaatsgehad op 3 oktober 2019 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende en zijn gemachtigde, de heer [gemachtigde] , verbonden aan [kantoor naam] te [kantoorplaats] , en namens de Inspecteur, [inspecteur] .

1.5. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.

1.6. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat in afschrift aan partijen is verzonden.

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. In 1997 heeft belanghebbende met [A BV] (hierna: [A BV]) een stamrechtovereenkomst gesloten in verband met een door belanghebbende ontvangen afkoopsom vanwege te derven looninkomsten. Er is geen schriftelijke stamrechtovereenkomst opgemaakt. De verplichting uit hoofde van het stamrecht is op de balans van [A BV] per 31 december 2013 gepassiveerd voor een bedrag van € 207.486.

2.2. Op 5 november 2014 heeft belanghebbende het stamrecht afgekocht tegen een bedrag van € 64.559. De stamrechtverplichting bedroeg op het moment van afkoop, door oprenting, ongeveer € 216.500. Belanghebbende heeft na afkoop afgezien van het resterende recht waarop hij blijkens de balanswaardering aanspraak kon maken.

2.3. Op de ontvangen afkoopsom van € 64.559 is de korting (80%) toegepast van artikel 39f, lid 3, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB). Over het bedrag van € 64.559 x 80% = € 51.647 heeft [A BV] 52% loonheffing, € 26.856, ingehouden en afgedragen.

2.4. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een naheffingsaanslag loonheffingen opgelegd van € 6.714. Dit bedrag is als volgt berekend:

Verschuldigde loonheffingen over afkoopsom (€ 64.559 x 52%) € 33.570

Af: ingehouden en afgedragen loonheffingen (€ 51.647 x 52%) € 26.856

Naheffingsaanslag loonheffingen [(€ 64.559 - € 51.647) x 52%] € 6.714

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of de naheffingsaanslag en de daarmee samenhangende beschikking tot het juiste bedrag zijn opgelegd.

Belanghebbende is van mening dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. De Inspecteur 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.

Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.

- 3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraken van de Inspecteur en vernietiging van de naheffingsaanslag en de beschikking. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Juridisch kader

4.1.1 Artikel 39f, lid 1 tot en met 3, Wet LB (tekst 2014) bepaalt:

1. Met betrekking tot op 31 december 2013 bestaande aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon als bedoeld in de artikelen 11, eerste lid, onderdeel g, en 37, zoals die op 31 december 2013 luiden, en daarmee gelijkgestelde bedragen als bedoeld in artikel 11a, eerste lid, zoals dat op 31 december 2013 luidde, blijven de artikelen 10, vijfde lid, onderdeel c, 11 eerste lid, onderdeel g, en vierde lid, 11a, 19b, achtste lid, 32bb zesde en achtste lid, en 37 zoals die op 31 december 2013 luiden, alsmede de daarop gebaseerde bepalingen, van toepassing.
2. In afwijking in zoverre van het eerste lid mag de waarde van de aanspraak, het tegoed van de stamrechtrechtspaarrekening of de waarde van het stamrechtbeleggingsrecht in een bedrag ineens worden uitgekeerd.
3. 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.

4.1.2. Artikel 13, lid 5, Wet LB (tekst 2014) bepaalt:

5. Bij ministeriële regeling kunnen, in overeenstemming met Onze Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, nadere regels worden gesteld met betrekking tot de waardering van aanspraken.

4.1.3. Artikel 3.12, lid 1, van de Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 (tekst 2014) bepaalt:

1. De waarde van een aanspraak om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen, wordt gesteld op de bedragen die bij een derde worden gestort of, voor zover geen stortingen worden verricht, zouden moeten worden gestort teneinde de aanspraak te dekken.

4.2. Tussen partijen is niet in geschil dat de stamrechtverplichting op het moment van afkoop, na oprenting, ongeveer € 216.500 bedroeg en evenmin dat de [A BV] op het moment van afkoop over niet meer middelen dan € 64.559 beschikte om aan belanghebbende uit te keren.

4.3. Belanghebbende betoogt primair dat de waarde van de aanspraak als bedoeld in artikel 39f, lid 2, Wet LB bepaald dient te worden vanuit de positie van de crediteur (belanghebbende) en dat deze waarde ten tijde van de afkoop € 64.559 bedraagt. Ingevolge het bepaalde in artikel 39f, lid 3, Wet LB dient van dat bedrag 80% in aanmerking te worden genomen, aldus belanghebbende. Alsdan is de naheffingsaanslag ten onrechte opgelegd en dienen de naheffingsaanslag en de beschikking te worden vernietigd.

De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat de naheffingsaanslag (alsmede de beschikking) niet tot een te hoog bedrag is opgelegd.

4.4. Naar het oordeel van het Hof is de naheffingsaanslag niet tot een te hoog bedrag opgelegd en is het gelijk derhalve aan de Inspecteur.

4.4.1. Ingevolge artikel 13, lid 5, Wet LB dient de waarde van de aanspraak te worden bepaald op de waarde die bij ministeriële regeling is vastgesteld. Artikel 3.12, lid 1, Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011 (tekst 2014) bepaalt dat een aanspraak als de onderhavige wordt gesteld op het bedrag dat zou moeten worden gestort teneinde de aanspraak te dekken. Hieruit volgt derhalve een benadering vanuit het oogpunt van de debiteur. Het Hof acht aannemelijk dat deze waarde € 216.500 bedraagt. De te berekenen loonheffingen bedragen alsdan, veronderstellende dat rekening mag worden gehouden met de 80%-regeling van artikel 39f, lid 3, Wet LB, ($€ 216.500 \times 80\% =$) $€ 173.200 \times 52\% = € 90.064$. Rekening houdend met de reeds ingehouden en afgedragen loonheffingen van € 26.856 zou de naheffingsaanslag € 63.208 ($€ 90.064 - € 26.856$) moeten bedragen. Nu € 6.714 is nageheven, is de naheffingsaanslag niet te hoog vastgesteld.

4.4.2. Belanghebbende betoogt dat de waarde van het stamrecht dient te worden bepaald vanuit de positie van belanghebbende. Zoals het Hof in overweging 4.4.1 heeft geoordeeld is deze benaderingswijze onjuist. Ten overvloede, en in navolging van de Rechtbank, wijst het Hof nogmaals op de wetsgeschiedenis, alwaar de vraag aan de orde is gekomen over welke delen van het stamrecht de 20% korting wordt toegepast als in de [A BV] minder middelen aanwezig zijn dan het bedrag dat bij een derde gestort had moeten worden (Belastingplan 2014, *Kamerstukken II*, 2013-2014, 33 742, nr. 11, p. 95). Op die vraag antwoordde de wetgever:

“De NOB vraagt over welke delen van het stamrecht de 20%-korting wordt toegepast als in de [A BV] minder geld aanwezig is dan de commerciële waarde van het stamrecht. (...)

De NOB vraagt om verduidelijking aan de hand van een cijfervoorbeeld. Om in aanmerking te komen voor de toepassing van de 80%-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%-regeling 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%-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% van € 200.000). Bij een belastingtarief van 52% zou dit leiden tot belastingheffing van € 83.200, zijnde 52% van € 160.000. (...).”

4.5. Ter zitting heeft belanghebbende aandacht gevraagd voor het standpunt dat hij ook reeds bij de

Rechtbank heeft ingenomen. Dit subsidiaire standpunt komt op het volgende neer. Als belanghebbende in overleg zou zijn getreden met de Inspecteur, omdat hij de [A BV] had willen liquideren, de in de BV aanwezige middelen had afgestort op een bankspaarrekening en nadien tot afkoop zou zijn overgegaan, zou, aldus nog steeds belanghebbende, geen enkele Inspecteur zich verzet hebben tegen een afkoop met toepassing van artikel 39f, lid 3, Wet LB. Daarvan uitgaande, begrijpt belanghebbende niet waarom in deze casus een afkoop met toepassing van de 80%-regeling niet zou worden toegestaan.

- 4.6. Nog los van het feit dat de Inspecteur in deze zaak, anders dan belanghebbende kennelijk veronderstelt, heeft aangegeven géén goedkeuring te zullen verlenen aan een feitenconstellatie zoals beschreven door belanghebbende, gaat het Hof voorbij aan de door belanghebbende voorgelegde, hypothetische, opzet. Het Hof kan slechts oordelen over feiten en omstandigheden in het concrete geval en niet over feiten en omstandigheden die zich zouden kunnen voordoen, maar zich niet hebben voorgedaan.
- 4.7. Meer subsidiair trekt belanghebbende de vergelijking met de door het Hof besliste zaak ECLI:NL:GHSHE:2019:250, alwaar het Hof volgens belanghebbende zou hebben geoordeeld dat de afkoopwaarde (in een geval van onderdekking) gelijk is aan de beschikbare middelen bij de vennootschap (de debiteur). Indien die redenering wordt doorgetrokken naar de onderhavige casus, aldus nog steeds belanghebbende, kan zonder twijfel worden vastgesteld dat de waarde van de aanspraak vanuit de crediteur (dus belanghebbende) de grondslag vormt voor de korting van 20%. Alsdan dient belanghebbende in het gelijk te worden gesteld.
- 4.8. Het meer subsidiaire standpunt van belanghebbende treft evenmin doel. In de zaak waarmee belanghebbende de vergelijking maakt, was in geschil of een bedrag van € 33.866 in het jaar 2015 aftrekbaar was als negatief resultaat uit het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen. Meer specifiek was de vraag betreffende de waardering van een TBS-vordering aan de orde. De waardering van een TBS-vordering voor de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001 is naar het oordeel van het Hof niet vergelijkbaar met de waardering van een aanspraak als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel g, Wet LB (oud). De waardering van de TBS-vordering wordt bestreken door de bepalingen van winst uit onderneming en in het bijzonder door goedkoopmansgebruik, terwijl de waardering van een aanspraak als bedoeld in artikel 11, lid 1, onderdeel g, Wet LB (oud) geschiedt op grond van het bepaalde van artikel 13, vijfde lid, Wet LB, juncto artikel 3.12, lid 1, Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (zie ook het vermelde onder 4.4.1).

Slotsom

- 4.9. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is en dat de uitspraak van de Rechtbank dient te worden bevestigd.

Ten aanzien van het griffierecht

- 4.10. Het Hof is van oordeel dat er geen redenen aanwezig zijn om te gelasten dat de Inspecteur aan belanghebbende het door hem betaalde griffierecht geheel of gedeeltelijk vergoedt.

Ten aanzien van de proceskosten

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

5 Beslissing

Het Hof

- verklaart het hoger beroep ongegrond, en
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Aldus gedaan op **30 januari 2020** door P.A.M. Pijnenburg, voorzitter, A.J. Kromhout en S.A.J. Bastiaansen, in tegenwoordigheid van A.A. van Wendel de Joode, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden. De uitspraak is enkel door de voorzitter ondertekend aangezien de griffier is verhinderd deze te ondertekenen.

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.