

Uitkeringen uit recht op jaarlijkse uitkering uit een (sub)trust belast in box 1 ingevolge overgangsregeling van onderdeel O, lid 1, onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001

Opgenomen documenten:

A. ARREST HOGE RAAD 13/02044 d.d. 26-09-2014	1
B. CONCLUSIE A-G HOGE RAAD 13/02044 d.d. 04-03-2014	5
C. UITSpraak HOF DEN HAAG 12-00126 D.D. 13-03-2013	36
D. UITSpraak RECHTB. ARNHEM 08/3627 D.D. 29-05-2009	47

A. ARREST HOGE RAAD 13/02044 d.d. 26-09-2014

ECLI:NL:HR:2014:2776

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

26-09-2014

Datum publicatie

26-09-2014

Zaaknummer

13/02044

Formele relaties

Conclusie: [ECLI:NL:PHR:2014:178](#), Gevolgd
In cassatie op : [ECLI:NL:GHDHA:2013:1472](#),
Bekrachtiging/bevestiging

Rechtsgebieden

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

Cassatie

Inhoudsindicatie

Hoofdstuk 2, art. I, onderdeel O, lid 1, letter b,
Invoeringswet Wet IB 2001. Overgangsbepaling van
toepassing op periodieke uitkering uit trust.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
V-N 2014/50.13 met annotatie door Kluwer

Uitspraak

26 september 2014

nr. 13/02044

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 13 maart 2013, nrs. BK-12/00126 t/m 12/00128, betreffende aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1 Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende zijn voor de jaren 2001, 2002 en 2004 aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd, welke aanslagen, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraken van de Inspecteur zijn gehandhaafd.

De Rechtbank te 's-Gravenhage (nrs. AWB 08/3628 t/m AWB 08/3630) heeft de tegen die uitspraken ingestelde beroepen gegrond verklaard, de uitspraken van de Inspecteur vernietigd en de aanslagen verminderd.

De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en de bij de Rechtbank ingestelde beroepen ongegrond verklaard. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 4 maart 2014 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.

3 Beoordeling van het middel

3.1.

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1.

In 1982 is door een toen in het buitenland woonachtige settlor een trust ingesteld naar het recht van de staat Delaware in de Verenigde Staten van Amerika (hierna: de Verenigde Staten). Als trustee is een inwoner van de Verenigde Staten aangesteld. Bij het overlijden van de settlor op 15 augustus 1989 heeft de trustee op de voet van de bepalingen van de trustakte ten behoeve van belanghebbende een gedeelte van het trustvermogen ondergebracht in een als zelfstandige trust aan te merken subtrust. Deze subtrust heeft dezelfde trustee. Belanghebbende is niet gerechtigd tot het trustvermogen als zodanig en zij bemoeit zich niet met het beleggingsbeleid van de subtrust.

3.1.2.

Tot haar overlijden heeft belanghebbende recht op halfjaarlijkse uitkeringen uit de subtrust.

Belanghebbende heeft in de jaren 2001, 2002 en 2004 uit de subtrust respectievelijk € 40.920, € 30.987 en € 23.474 ontvangen.

3.1.3.

Voor het jaar 1995 is tussen belanghebbende en de Inspecteur een geschil ontstaan over het antwoord op de vraag of de Inspecteur terecht de uitkeringen uit de subtrust in haar belastbare inkomen heeft begrepen. In zijn arrest van 14 juli 2006, nr. 39262, ECLI:NL:HR:2006:AY3640, BNB 2007/19 (hierna: het arrest van 14 juli 2006), heeft de Hoge Raad in dat geschil beslist dat het onderbrengen van vermogen in de subtrust onder de verplichting om aan belanghebbende een periodieke uitkering te verrichten, is aan te merken als een prestatie, waarin het ontstaan van de verplichting tot het doen van uitkeringen aan belanghebbende zijn grond vindt. De waarde van deze prestatie is tussen partijen bij compromis vastgesteld op € 272.268.

3.2.

Voor het Hof was in geschil of de in onderdeel 3.1.2 genoemde uitkeringen in box 1 moeten worden belast ingevolge de overgangsbepaling van Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, lid 1, letter b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 (hierna ook: de overgangsbepaling).

3.3.

Het Hof heeft geoordeeld dat het recht van belanghebbende jegens de subtrust moet worden aangemerkt als een recht op periodieke uitkeringen waarop de overgangsbepaling van toepassing is. Gelet op de bedoeling van de wetgever om voor bestaande rechten op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen, de heffing over de inkomsten uit dergelijke rechten volgens het onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: de Wet IB 1964) geldende regime te continueren, heeft de wetgever rechten gebaseerd op eenzijdige rechtshandelingen niet willen uitsluiten van deze overgangsbepaling, die spreekt van een overeenkomst, aldus het Hof. Aan de in de overgangsbepaling gestelde eis dat premies moeten zijn betaald, is naar het oordeel van het Hof eveneens voldaan, nu de hiervoor in onderdeel 3.1.3 genoemde prestatie als zodanig moet worden aangemerkt.

3.4.1.

Tegen de hiervoor in onderdeel 3.3 weergegeven oordelen richt zich het middel.

3.4.2.

Het oordeel van het Hof dat sprake is van periodieke uitkeringen geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het middel faalt daarom voor zover het betoogt dat de onderhavige uitkeringen niet zijn aan te merken als periodieke uitkeringen.

3.4.3.

Voor zover het middel betoogt dat de onderhavige uitkeringen niet berusten op een overeenkomst als bedoeld in de overgangsbepaling, heeft het volgende te gelden.

De overgangsbepaling voorziet in eerbiedigende werking met betrekking tot inkomsten uit de in die bepaling nader omschreven rechten op periodieke uitkeringen of verstrekkingen die de tegenwaarde vormen voor een prestatie. Het gevolg van deze eerbiedigende werking is dat heffing van inkomstenbelasting over de genoten uitkeringen of verstrekkingen blijft plaatsvinden naar het progressieve tarief, in overeenstemming met het regime van de Wet IB 1964. Zoals blijkt uit de memorie van toelichting, strekt die eerbiedigende werking ertoe dat deze zogenoemde fiscale claim na inwerkingtreding van de Wet IB 2001 behouden blijft. Met deze strekking is het niet in overeenstemming om de werking van de overgangsbepaling te beperken tot uitkeringen of verstrekkingen die hun grondslag vinden in een overeenkomst naar burgerlijk recht. De eis in de overgangsbepaling dat premies zijn betaald "ter zake van een overeenkomst" moet in overeenstemming met die strekking worden uitgelegd, en wel in die zin dat aan deze eis is voldaan in alle gevallen waarin één of meer premies zijn betaald die zijn aan te merken als tegenwaarde voor het recht op de periodieke uitkeringen of verstrekkingen.

's Hof's uitleg van het begrip overeenkomst in de overgangsbepaling is dan ook juist. Het Hof kon daarom in het midden laten of de rechten van belanghebbende zijn gebaseerd op een eenzijdige rechtshandeling. Het middel faalt ook in zoverre.

3.4.4.

Het middel faalt tevens voor zover het betoogt dat geen sprake is van betaalde premies. Op grond van de hiervoor in 3.4.3 omschreven strekking van de overgangsbepaling moet het daarin gehanteerde begrip premies worden opgevat als alle prestaties die zijn aan te merken als tegenwaarde voor het recht op de periodieke uitkeringen of verstrekkingen. Daarvan is ook sprake indien de tegenwaarde slechts wordt gevormd door één prestatie. De omstandigheid dat de overgangsbepaling spreekt over premies in het meervoud doet daaraan niet af (vgl. onderdeel 10.27 van de conclusie van de Advocaat-Generaal).

3.4.5.

In het arrest van 14 juli 2006 heeft de Hoge Raad tevens geoordeeld over de vraag hoe voor de toepassing van de saldomethode het kapitaalelement in een geval als het onderhavige moet worden berekend. In dat oordeel ligt besloten dat de door belanghebbende ontvangen uitkeringen een kapitaalelement bevatten. De Hoge Raad ziet geen aanleiding om thans anders te oordelen. Voor zover het middel klaagt dat de overgangsbepaling niet kan worden toegepast omdat de uitkeringen geen kapitaalelement bevatten, kan het mitsdien niet slagen.

3.4.6.

Uit het vorenoverwogene volgt dat het middel faalt.

4 Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

5 Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.W.C. Feteris als voorzitter, en de raadsheren C. Schaap, P.M.F. van Loon, Th. Groeneveld en J. Wortel, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 26 september 2014.

B. CONCLUSIE A-G HOGE RAAD 13/02044 d.d. 04-03-2014

Uitkeringen uit recht op jaarlijkse uitkering uit een (sub)trust belast in box 1 ingevolge overgangsregeling van onderdeel O, lid 1, onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001

ECLI:NL:PHR:2014:178

Instantie

Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie

04-03-2014

Datum publicatie

21-03-2014

Zaaknummer

13/02044

Formele relaties

Arrest Hoge Raad: [ECLI:NL:HR:2014:2776](#), Gevolgd

Rechtsgebieden

Belastingrecht

Bijzondere kenmerken

-

Inhoudsindicatie

Belanghebbende heeft recht op een jaarlijkse uitkering uit een (sub)trust. In geschil is of deze uitkeringen ingevolge de overgangsregeling van artikel I, onderdeel O, lid 1, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 in box 1 worden belast.

De rechtbank was oordeel dat de trustuitkeringen niet onder het overgangsrecht vielen, omdat geen sprake was van een aan de trustuitkeringen ten grondslag liggende overeenkomst. Het hof oordeelde daarentegen dat het recht van belanghebbende tegenover de subtrust moest worden aangemerkt als een recht op een periodieke uitkering. Vervolgens overwoog het hof dat de uitkeringen op grond van het overgangsrecht belast waren in box I omdat de wetgever bestaande rechten op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormden, volgens het oude regime wilde belasten. De wetgever heeft niet bedoeld om rechten gebaseerd op eenzijdige rechtshandelingen uit te sluiten van deze overgangsbepaling.

Belanghebbende betoogde in cassatie dat er geen sprake is van een recht op een periodieke uitkering (middelonderdeel a); de uitkering niet op een “overeenkomst” is gebaseerd (middelonderdeel b); er geen sprake is van een “premie” (middelonderdeel c), en er geen ruimte bestaat voor een extensieve interpretatie van de overgangsbepaling (middelonderdeel d).



de Rechtspraak

A-G Niessen meent dat het feitelijk oordeel van het hof dat het recht van belanghebbende jegens de subtrust is aan te merken als een recht op een periodieke uitkering geenszins onbegrijpelijk is. Voorts meent de A-G dat er voldoende redenen zijn om de verrichte rechtshandelingen te kwalificeren als een overeenkomst in de zin van de onderhavige bepaling. De klacht dat niet – als vereist voor toepassing van de regeling – een premie zou zijn voldaan, faalt eveneens daar in de inkomstenbelastingwetgeving onder “premie” mede wordt verstaan een eenmalige premie of koopsom. Het hof mocht onder “premie” verstaan de tegenprestatie ter verkrijging van het recht op periodieke uitkeringen. De klacht dat naar doel en strekking het overgangsrecht niet van toepassing dient te zijn slaagt evenmin. Het Hof heeft terecht geoordeeld dat de onderhavige uitkeringen voldoen aan de wettelijke en jurisprudentiële eisen voor periodieke uitkeringen. De eis van een “gemengd karakter” zoals door belanghebbende gepostuleerd, is nimmer naar positief recht gesteld.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
V-N 2014/18.10 met annotatie door Kluwer
FutD 2014-0658

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. R.E.C.M. NIESSEN

ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 4 maart 2014 inzake:

Nr. Hoge Raad: 13/02044	<input checked="" type="checkbox"/>
Nrs. Gerechtshof: BK-12/00126 t/m 12/00128 Nrs. Rechtbank: AWB 08/3628 t/m AWB 08/3630	
Derde Kamer B	tegen
Inkomstenbelasting 2001, 2002 en 2004	De staatssecretaris van Financiën

1 Inleiding

1.1

Aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) zijn voor de jaren 2001, 2002 en 2004 aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd.

1.2

Na daartegen gemaakte bezwaren heeft de Inspecteur¹ bij schriftelijke uitspraken op bezwaar de aanslagen gehandhaafd.

1.3

Belanghebbende is van voormelde uitspraken op bezwaar in beroep gekomen bij de rechtbank 's-Gravenhage (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard.²

1.4

De Inspecteur is van deze uitspraak in hoger beroep gekomen bij het gerechtshof Den Haag (hierna: het Hof). Belanghebbende heeft incidenteel hoger beroep ingesteld. Bij uitspraak van 13

maart 2013 heeft het Hof het hoger beroep van de Inspecteur en het incidentele beroep van belanghebbende gegrond verklaard.³

1.5

Tegen de uitspraak van het Hof heeft belanghebbende tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend.

1.6

Belanghebbende ontvangt uitkeringen uit een (sub)trust. Het geschil gaat over de vraag of de uitkeringen ingevolge het overgangsrecht in box 1 worden belast.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

Feiten

2.1

Voor de integrale feiten verwijs ik naar onderdeel 3 van de uitspraak van het Hof, van welke weergave in cassatie kan worden uitgegaan. De volgende feiten zijn onder meer vastgesteld door het Hof:

3.1.

Belanghebbende is beneficiary in een zogenaamde 'Charitable Remainder Unitrust' (de trust). De trust is, ingevolge een "Trust Agreement" uit 1982, op 15 augustus 1989 tot stand gekomen bij het overlijden van de settlor. De trustee is woonachtig in de Verenigde Staten van Amerika (VS). De trustverhouding is ingesteld naar het recht van de staat Delaware in de VS.

3.2.

Bij het overlijden van de settlor op 15 augustus 1989 heeft de trustee overeenkomstig de bepalingen van de trustakte ten behoeve van belanghebbende een gedeelte(share) van het trustvermogen uit de trust ondergebracht in een als zelfstandige trust aan te merken subtrust (de subtrust). De subtrust is een zogenaamde 'irrevocable fixed trust'; de subtrust is niet herroepbaar en de uitkeringen aan de beneficiaries zijn in rechte vorderbaar. De vaststelling van de uitkeringen is vastgelegd in de "Trust Agreement" en is niet beïnvloedbaar door de trustee en/of de beneficiaries.

3.3.

Het trustvermogen omvat voornamelijk effecten en liquiditeiten. Belanghebbende is niet gemachtigd tot het trustvermogen als zodanig en zij bemoeit zich niet met het feitelijke beleggingsbeleid van de subtrust.

(...)

3.5.

Voor het jaar 1995 is tussen belanghebbende en de Inspecteur een geschil ontstaan over de vraag of de Inspecteur terecht de uitkeringen uit de subtrust in het belastbare inkomen heeft begrepen. In zijn arrest van 14 juli 2006, nr. 39.262, LJN: AY3640, BNB 2007/19*, heeft de Hoge Raad met betrekking tot de uitkeringen door de subtrust beslist dat dit periodieke uitkeringen zijn die de tegenwaarde vormen voor een prestatie, te beoordelen vanuit de positie van de schuldenaar van de periodieke uitkeringen. Het onderbrengen van vermogen in de subtrust, onder de verplichting aan belanghebbende periodieke uitkeringen te doen, is hierbij aangemerkt als tegenprestatie. De waarde van deze tegenprestatie is tussen partijen bij compromis vastgesteld op f 600.000 (€ 272.268).

3.6.

Belanghebbende heeft in de onderhavige jaren uit de subtrust de volgende bedragen ontvangen:

- in 2001 € 40.920;
- in 2002 € 30.987;
- in 2004 € 23.474.

2.2

Tot de stukken van het geding behoort een door de settlor en trustee ondertekende Trust Agreement. Artikel 3J van de Trust Agreement luidt:

In the case of the death of a non-charitable beneficiary receiving payment hereunder, that is (...) [belanghebbende] the last semi-annual payment (...) shall be considered to be the last regular payment due to such beneficiary hereunder and no further payment need be made for that portion for any subsequent six-month period in which the beneficiary may have survived.

Rechtbank

2.3

De Rechtbank heeft - voor zover relevant - het volgende overwogen, waarbij de Rechtbank belanghebbende als eiseres en de Inspecteur als verweerder heeft aangeduid:

6. In het onderhavige geval is sprake van een verplichting tot het doen van halfjaarlijkse uitkeringen voortvloeiend uit een trustdeed uit 1982. Eiseres was bij deze trustdeed niet betrokken. In een dergelijke situatie is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake van een aan de trustuitkeringen ten grondslag liggende overeenkomst als bedoeld in voornoemd artikel. Reeds om die reden vallen de door eiseres ontvangen trustuitkeringen niet onder deze overgangsregeling.

7. De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat de bepaling een overgangsregeling betreft die feitelijk een uitbreiding behelst van het begrip 'Belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen' van de Wet. De gevallen die onder deze uitbreiding vallen, zijn in de regeling limitatief opgesomd onder de onderdelen a. tot en met d. Deze limitatieve opsomming brengt met zich dat er ook periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen, denkbaar zijn die niet onder de overgangsregeling vallen. Daarom moet naar het oordeel van de rechtbank een dergelijke overgangsregeling naar zijn aard beperkt worden uitgelegd. Er is geen aanleiding om het samenstel van (eenzijdige) rechtshandelingen waarvan in de onderhavige trustverhouding sprake is, aan te merken als een overeenkomst in de zin van deze overgangsregeling.

8. Hetgeen hiervoor is overwogen betekent dat de onderhavige trustuitkeringen niet bij eiseres als periodieke uitkering zijn belast in box 1. Daarom behoeven de overige gronden van eiseres die zich richten tegen de toepassing van het overgangsrecht op de trustuitkeringen - daaronder begrepen de vraag of onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ter zake van de trustuitkeringen sprake was van periodieke uitkeringen in de zin van artikel 25, eerste lid, onderdeel g, van die wet - geen behandeling.

Hof

2.4

Het Hof heeft ten aanzien van het geschil overwogen:

Periodieke uitkering

7.1.

De Inspecteur stelt dat belanghebbendes gerechtigdheid tot de uitkeringen uit de subtrust, moet worden aangemerkt als een recht op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen. Belanghebbende stelt daarentegen dat zij een vermogensrecht bezit met een eigen karakter (een recht sui generis) dat bestaat uit een recht op de inkomsten uit het in de subtrust belegde vermogen en dat er geen sprake is van een recht op periodieke uitkeringen.

7.2.

Het Hof is van oordeel dat belanghebbende op grond van de onder 3.4 vermelde bepalingen van de trustakte (Paragraaf 3, subparagraaf b, sub 2) geen recht heeft op het vermogen van de subtrust, maar dat zij jaarlijks recht heeft op een bedrag dat niet hoger kan zijn dan 5 percent van de waarde van het vermogen van de subtrust dan wel een bedrag gelijk aan de inkomsten uit dat vermogen van de subtrust indien die inkomsten lager zijn. Daarnaast bestaat de mogelijkheid van een inhaal in latere jaren indien de uitkering in enig jaar minder dan 5 percent van de waarde van het vermogen bedraagt en in een later jaar meer inkomsten worden behaald dan 5 percent van de

waarde van het vermogen tot het percentage van 5. De inkomsten dienen dus als een rekengrootheid indien de inkomsten minder dan 5 percent van de waarde van het vermogen bedragen, maar dit kan niet worden aangemerkt als een eigen recht op de inkomsten. Bovendien worden de inkomsten voor zover deze meer bedragen dan 5 percent van de waarde van het vermogen, afgezien van voormelde inhaalregeling, niet uitgekeerd.

7.3.

Belanghebbende heeft derhalve recht op een jaarlijkse uitkering van maximaal 5 percent van de waarde van het vermogen in de subtrust. Dit recht vervalt bij overlijden van belanghebbende. Van een periodieke uitkering is sprake indien de uitkering onderdeel vormt van een reeks van uitkeringen en het beloop daarvan - vanuit de schuldenaar bezien - afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis. Nu het recht op uitkeringen vervalt bij overlijden van belanghebbende, wordt aan deze voorwaarde voldaan. Het Hof is dan ook van oordeel dat belanghebbendes recht jegens de subtrust moet worden aangemerkt als een recht op periodieke uitkeringen.

Overgangsrecht van toepassing?

7.4.

Uit het arrest Hoge Raad 14 juli 2006, nr. 39.262, LJN AY3640, BNB 2007/19* volgt dat periodieke uitkeringen als hier aan de orde, moeten worden aangemerkt als periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen. Daarbij heeft de geschatte contante waarde van de aan belanghebbende toekomende uitkeringen op het tijdstip dat aan de subtrust vermogen ter beschikking werd gesteld, als tegenprestatie te gelden. Partijen hebben bij compromis de tegenprestatie vastgesteld op f 600.000 (€ 272.268). Tussen partijen staat bovendien vast dat de uitkeringen in de voorafgaande jaren de aldus vastgestelde tegenprestatie reeds hebben overschreden.

7.5.

Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) behoren rechten op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen in beginsel tot de bezittingen als bedoeld in artikel 5.3 van de Wet IB 2001 en wordt het rendement in aanmerking genomen via het inkomen uit sparen en beleggen. Dit is anders indien op grond van het overgangsrecht, zoals dit is vormgegeven in de Invoeringswet Wet IB 2001, wordt voorzien in een afwijkende regeling.

7.6.

De Inspecteur stelt dat de uitkering op grond van Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 tot het inkomen uit werk en woning moet worden gerekend. Belanghebbende bestrijdt dit standpunt en stelt dat het onderhavige recht niet op een overeenkomst is gebaseerd, dat geen sprake is van premiebetaling en dat toepassing van deze bepaling in strijd met doel en strekking van deze overgangsbepaling is.

(...)

7.9.

Het Hof is van oordeel dat de wetgever met het overgangsrecht voor bestaande rechten op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen, continuering van het oude regime beoogde voor wat betreft de heffing over de inkomsten uit dergelijke rechten. Voor de eventuele premieaftrek geldt direct het nieuwe regime.

7.9.1.

Belangrijke overweging hierbij was het behoud van de fiscale claim die was opgebouwd in de jaren tot 2001. Zonder een dergelijke overgangsbepaling behoren dergelijke rechten immers tot de rendementsgrondslag van box III en wordt vanaf 2001 slechts het rendement dat nadien wordt behaald, zij het op forfaitaire wijze vastgesteld, in de belastingheffing betrokken. Het gaat derhalve om bestaande rechten en verplichtingen ter zake van periodieke uitkeringen. Naar het oordeel van het Hof heeft de wetgever niet bedoeld om bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen waarop een fiscale claim rustte, van deze overgangsbepaling uit te zonderen.

Hieraan doet niet af, het enkele feit dat in voormeld Onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 gesproken wordt van "overeenkomst". Daarmee heeft de wetgever niet bedoeld om rechten gebaseerd op eenzijdige rechtshandelingen uit te sluiten van deze overgangsbepaling. Het Hof kan dan ook de vraag of de rechten van belanghebbende zijn gebaseerd op een eenzijdige rechtshandeling in het midden laten.

7.9.2.

Het Hof verwerpt ook de stelling van belanghebbende dat geen sprake is geweest van premiebetaling. Het begrip "premie" is niet nader gedefinieerd. De wetgever bedoelt hiermee de tegenprestatie waartegenover het recht op periodieke uitkeringen ontstaat. Zoals hiervóór is vastgesteld, bedraagt die tegenprestatie in het onderhavige geval f 600.000.

7.9.3.

Gelet op voormelde wetsgeschiedenis verwerpt het Hof evenzeer de stelling van belanghebbende dat toepassing van het overgangsrecht in strijd zou zijn met doel en strekking van deze overgangsregeling.

7.10.

Belanghebbende stelt voorts dat de onderhavige rechten aanzienlijk verschillen van vermogensrechtelijke periodieke uitkeringen, omdat alleen sprake is van een 'rentecomponent' en niet van een 'kapitaalcomponent'. Belanghebbende heeft gelijk waar zij stelt dat de onderhavige rechten inhouden dat geen 'kapitaalcomponent' wordt uitgekeerd. Door de wijze waarop de jaarlijkse uitkering wordt bepaald, wordt het in de subtrust ingebrachte vermogen niet aangetast door de uitkeringen. Dit betekent echter niet dat geen sprake is van een recht op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen. Hoogstens kan worden geconstateerd dat de saldomethode in zoverre zijn doel voorbij schiet, omdat bij de toepassing van die methode in eerste instantie 'het kapitaal' geacht wordt te zijn uitgekeerd.

7.11.

Ten slotte stelt belanghebbende dat uit het arrest Hoge Raad 26 oktober 2007, nr. 42.537, LJV AY5991, BNB 2008/122c* volgt dat een uitkering uit een fixed trust nimmer een periodieke uitkering kan zijn. Belanghebbende verwijst hierbij in het bijzonder naar onderdeel 4.8.4 van de conclusie van de Advocaat-Generaal.⁴ Het Hof verwerpt dit standpunt. In de casus die aan de orde was in voormeld arrest, was de trustee verplicht de volledige (netto) opbrengst van het trustvermogen uit te keren aan de beneficiary. In een dergelijk geval heeft de beneficiary een zelfstandig recht op de inkomsten. Zoals onder 7.2 is geoordeeld, is van een dergelijke situatie geen sprake.

Slotsom

7.12.

Gelet op het vorenoverwogene behoren de door belanghebbende ontvangen uitkeringen tot het inkomen uit werk en woning. Het hoger beroep van de Inspecteur is gegrond.

3 Het geding in cassatie

3.1

In cassatie voert belanghebbende het volgende middel aan:

Schending althans verkeerde toepassing van het recht en/of schending van artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht dan wel verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming met nietigheid is bedreigd, doordat het Hof op onjuiste gronden heeft geoordeeld dat artikel I, onderdeel O, eerste lid, aanhef en onderdeel b van de Invoeringswet Wet IB 2001 op de door belanghebbende in de jaren 2001, 2002 en 2004 genoten uitkeringen uit het vermogen van de subtrust van toepassing is, zulks ten onrechte omdat:

a) Het recht van belanghebbende op een jaarlijkse uitkering niet aan te merken is als een recht op een periodieke uitkering, en zulks op basis van artikel I, onderdeel O, eerste lid, aanhef en

onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001 een voorwaarde vormt voor toepassing van de overgangsbepaling;

b) Geen sprake is van een overeenkomst, en zulks op basis van artikel I, onderdeel O, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001 een voorwaarde vormt voor toepassing van de overgangsbepaling;

c) Geen sprake is van betaalde premies, en zulks op basis van artikel I, onderdeel O, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001 een voorwaarde vormt voor toepassing van de overgangsbepaling;

d) Voor de uitleg van artikel I, onderdeel O, eerste lid, aanhef en onderdeel b, Invoeringswet Wet IB 2001 geen ruimte bestaat voor een extensieve interpretatie naar doel en strekking.

4 Overgangsrecht:

Wet

4.1

Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b en laatste volzin, van de Invoeringswet Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Invoeringswet Wet IB 2001) bepaalt:

O. Bestaande rechten en verplichtingen ter zake van periodieke uitkeringen en verstrekkingen

1. Voor het bepalen van het inkomen uit een recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen die de tegenwaarde vormen voor een prestatie blijven de regels die daarvoor golden op 31 december 2000 op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (...), van toepassing voorzover:

(...)

b. vóór 14 september 1999 premies zijn betaald die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet als persoonlijke verplichtingen of als premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel f, van die wet, in aanmerking konden worden genomen ter zake van een overeenkomst die tot stand is gekomen vóór 14 september 1999;

(...)

Voorzover de periodieke uitkeringen en verstrekkingen volgens de regels die op 31 december 2000 golden op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zouden behoren tot de inkomsten uit vermogen, worden deze aangemerkt als belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen uit een inkomensvoorziening als bedoeld in artikel 3.100 (...) van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Parlementaire behandeling

4.2

Ten aanzien van artikel I, onderdeel O, lid 1 en laatste volzin, van de Invoeringswet Wet IB 2001 is in de memorie van toelichting geschreven:6

Het wetsvoorstel voorziet in overgangsrecht om de aansluiting tot stand te brengen tussen de huidige belastingwetgeving en de belastingwetgeving die zal gelden met ingang van 2001. (...)

De vraag rijst vervolgens hoe (de waarde van) de bestaande polis begeleid kan worden met behulp van het overgangsrecht. In de overgangswetgeving is eerbiedigende werking opgenomen voor dergelijke lijfrentepolissen (zowel voor polissen ter zake waarvan de betaalde premie van het inkomen is afgetrokken, als – tenzij wordt geopteerd voor afrekening – voor polissen ter zake waarvan geen premieaftrek heeft plaatsgevonden: de saldolijfrenten) door middel van continuering van het huidige heffingssysteem op onder dat systeem opgebouwde polisrechten. Dit betekent dat de fiscale behandeling van dergelijke polissen globaal ongewijzigd blijft. (...)

Voor saldolijfrenten geldt voor het gedeelte waarvoor tot 14 september 1999 premies zijn gestort een eerbiedigende werking. Anders dan bij de lijfrentepolissen terzake waarvan premieaftrek heeft plaatsgevonden, kunnen belastingplichtigen ervoor opteren om saldolijfrenten met ingang van 1 januari 2001 onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing te brengen. In dat geval dient uiteraard wel te worden afgerekend over de tot en met 31 december 2000 opgebouwde

rentecomponent. Deze afrekening kan plaatsvinden tegen een tarief van 45%. Indien niet wordt geopteerd, geldt voor saldolijfrenten in beginsel eerbiedigende werking. Gevolg daarvan is dat pas belastingheffing plaats zal vinden vanaf het moment dat de (bij elkaar opgetelde) uitkeringen (per saldo) de ingelegde – niet afgetrokken – premie gaan overschrijden. Wel is voor de eerbiedigende werking voor deze saldolijfrenten een horizonbepaling opgenomen die ertoe leidt dat voor saldolijfrenten die op 31 december 2020 nog niet (geheel) zijn afgewikkeld, op dat moment een verplichte overheveling naar box III (de vermogensrendementsheffing) dient plaats te vinden. Op dat moment zal dan ook moeten worden afgerekend over de waarde van de per die datum te bepalen rentecomponent (rekening houdend met de nog niet verrekende premies).

(...)

De Wet inkomstenbelasting 2001 bevat onder meer een aanscherping van de criteria op grond waarvan belastingplichtigen de door hen betaalde premies voor lijfrenten ten laste van het inkomen kunnen brengen. Zoals in het algemene deel van deze memorie reeds is opgemerkt, bevat deze overgangsregeling in beginsel eerbiedigende werking voor op 31 december 2000 bestaande lijfrenten en rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Deze zogenoemde eerbiedigende werking heeft vooral betrekking op de bepaling van het inkomen uit dergelijke lijfrenten en rechten genoten termijnen en uitkeringen alsmede op de wijze waarop de bestaande rechten worden behandeld, bij voorbeeld bij omzetting en vervreemding daarvan. Enerzijds wordt daarmee de fiscale behandeling voortgezet die de belanghebbenden voor ogen stond ten tijde van het sluiten van de overeenkomsten. Anderzijds heeft die eerbiedigende werking tot gevolg dat de fiscale claim die vóór de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 rustte op de onderhavige rechten, niet verloren gaat.

Op deze wijze wordt recht gedaan aan overeenkomsten die door belanghebbenden zijn gesloten met het oog op reële toekomstvoorzieningen. Aan bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen zijn evenwel dermate grote mogelijkheden tot uitstel van belastingheffing in de toekomst verbonden, dat mede gelet op de doelstellingen die zijn verbonden aan de invoering van het stelsel van box III, het niet aanvaardbaar zou zijn die mogelijkheden volstrekt onbeperkt in de toekomst te blijven honoreren.

(...)

In het eerste lid van onderdeel O is de hoofdregel van het overgangsregime voor op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen, opgenomen. Het gaat hierbij om de tot de inkomsten uit vermogen behorende uitkeringen en verstrekkingen artikel 25 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en niet om de uitkeringen en verstrekkingen bedoeld in artikel 30 van die wet. Voor dit laatste type uitkeringen is geen overgangsregime noodzakelijk aangezien de Wet inkomstenbelasting 2001 voor deze uitkeringen niet tot inhoudelijke wijzigingen leidt.

(...)

Het van toepassing blijven van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 heeft onder meer tot gevolg dat na 31 december 2000 ontvangen termijnen van lijfrente en periodieke uitkeringen aan de belastingheffing zijn onderworpen op grond van de zogenoemde saldomethode van artikel 25, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. (...). Voorzover de genoemde saldomethode zou leiden tot inkomsten uit vermogen, worden de uitkeringen en verstrekkingen op grond van de tweede volzin van onderdeel O, eerste lid, aangemerkt als belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen uit een inkomensvoorziening als bedoeld in artikel 3.5.1 [thans artikel 3.100, zij het in een andere vorm; A-G] (...) van de Wet inkomstenbelasting 2001 (onderworpen aan de heffing in box I). Deze aanwijzing heeft tot doel de uitkeringen en verstrekkingen voorzover deze belastbaar zijn, deel uit te laten maken van de inkomensopbouw van die wet. (...) Ter voorkoming van misverstand zij opgemerkt dat met het gebruiken van de terminologie 'belastbare' periodieke uitkeringen en verstrekkingen in de tweede volzin is beoogd te voorkomen dat voor de desbetreffende uitkeringen en verstrekkingen op grond

van het slot van artikel 3.5.1, onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 zou moeten worden getoetst in hoeverre de daarvoor betaalde premies als uitgave voor inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen. Die toets is niet aan de orde; hetgeen belastbaar is op grond van de saldomethode van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, is vervolgens integraal belast op grond van genoemd artikel 3.5.1 of artikel 7.2.1, tweede lid, onderdeel d.

Literatuur

4.3

Ik schreef over wetsinterpretatie:⁷

Een op historische, teleologische en systematische gronden gebaseerde wetsinterpretatie kan niet worden verworpen met een louter en alleen op de letterlijke wettekst gebaseerde argumentatie, tenzij de woorden der wet slechts voor één uitleg vatbaar zijn en niet een zodanig onredelijk resultaat opleveren dat de wetgever niet geacht kan worden dit te hebben beoogd.

4.4

Ik heb geschreven over het overgangsrecht:⁸

11. Overgangsrecht lijfrenteverzekeringen

Het overgangsrecht voor lijfrenteverzekeringen is opgenomen in art. 2.I. O t/m T Invoeringswet Wet IB 2001. (...) Voor de bepaling van de uit de bestaande rechten te verkrijgen inkomsten blijft het geldende recht wel van kracht. Dat wil zeggen, dat de lijfrentetermijnen onder het nieuwe recht in box 1 worden belast als uitkeringen uit een inkomensvoorziening. (...) Voor lijfrenten waarvoor (eventueel ten dele) geen premieaftrek werd verkregen (saldolijfrenten), gelden enige bijzondere bepalingen. Daarbij moet worden onderscheiden tussen:

1. rechten die zijn opgebouwd uit premies welke vóór 14 september 1999 zijn voldaan; en
2. rechten die zijn opgebouwd uit premies welke op of na 14 september 1999 zijn voldaan.

Ad 1 Voor deze groep geldt dat het in de uitkeringen begrepen rentebestanddeel wordt bepaald volgens het oude recht (saldomethode) conform de hoofdregel van art. O, eerste lid (zie hiervoor). Deze regel eindigt per 31 december 2020 (art. 8, derde lid) of bij eerdere emigratie (art. R). Per die datum wordt de resterende waarde als uitkering in aanmerking genomen; het rentebestanddeel wordt belast tegen maximaal 45% (art. Q, tweede en derde lid). De belastingplichtige mag ook kiezen voor algehele afrekening tegen 45% in 2001 (art. P).

4.5

Gribnau heeft geschreven:⁹

We kunnen verschillende elementen, beginselen, van rechtszekerheid onderscheiden. Dat betekent dat rechtszekerheid geen monoliet is en dat de verschillende elementen van rechtszekerheid tegenstrijdige eisen kunnen bevatten. Die tegenstrijdige eisen moeten in een concrete situatie zorgvuldig tegen elkaar afgewogen worden. (...) Denk aan de invoering van een belastingwet: snelheid en duidelijkheid – beide elementen van rechtszekerheid – zijn hier een groot goed, maar gaan niet vanzelfsprekend samen. Snelheid kan ten kosten van duidelijkheid gaan (en omgekeerd). De snelle invoering van de Wet IB 2001 betekende weliswaar dat er snel duidelijkheid was over de vervanging van de Wet Ib 1964 door de Wet IB 2001; maar die duidelijkheid was bij nader inzien soms nogal gemankeerd. Door de overhaaste parlementaire behandeling heeft het parlement niet steeds alles kunnen bestuderen en bediscussiëren; waardoor soms een weloverwogen standpunt – op basis van een serieus debat – ontbreekt. De wetsgeschiedenis is dan onduidelijk, waardoor de burger onzeker is over de precieze (fiscale) rechtspositie.

4.6

Boer schrijft over de uitleg van het overgangsrecht van art. I, onderdeel O, Invoeringswet Wet IB 2001:¹⁰

Daarnaast kan ten aanzien van de mogelijke toepassing van het overgangsregime van art. I, onderdeel O, Inv. Wet IB 2001 een knelpunt worden onderkend. De tekst van deze bepaling is niet toegesneden op periodieke uitkeringen uit een trust en kan om die reden ook niet worden

toegepast. In de verschillende onderdelen van art. I, onderdeel O, Inv. Wet IB 2001, wordt gesproken van 'premies' en 'overeenkomst'. Het begrip 'premies' is in de Wet IB 2001 niet gedefinieerd, zodat een grammaticale interpretatie voor de hand ligt. In de Van Dale wordt het begrip 'premie' omschreven als het 'bedrag dat men moet betalen om recht op uitkering van een verzekering te krijgen'. Voorts kan worden gewezen op het bepaalde in art. 1.7b Wet IB 2001, waarin het begrip 'premie voor een verzekering' nader is afgebakend. Beide omschrijvingen geven betekenis aan het begrip 'premie' door de relatie met een '(lijfrente)verzekering' aan te brengen. Ook de toevoeging dat de premiebetaling 'ter zake van een overeenkomst' is geschied, sluit aan bij de gedachte van een (lijfrente)verzekering als 'kanscontract'. (...)

Naar mijn mening maken de begrippen 'premie' en 'overeenkomst' dat het artikel bij een letterlijke lezing niet van toepassing is op (periodieke) uitkeringen uit een trust. Weliswaar vormen de uitkeringen uit een fixed trust de tegenwaarde voor een prestatie, maar hiermee is 'de inbreng' nog geen 'premiebetaling'. Tevens kan worden opgemerkt dat de instelling van een trustverhouding geen 'overeenkomst' inhoudt; de trust ontstaat als gevolg van een 'eenzijdige rechtshandeling'. Bij strikte lezing van de wettekst is art. I, onderdeel O, Inv. Wet IB 2001, en daarmee het overgangsregime, dan ook niet van toepassing ten aanzien van de uitkeringen uit een trust.

Uitsluitend indien de gedachte aan een 'kanscontract' wordt losgelaten, kan worden verdedigd dat 'de inbreng' als 'premie' kan worden beschouwd en het bestaan van een 'overeenkomst' niet essentieel is. Een dergelijke extensieve interpretatie is naar mijn mening echter niet aannemelijk. In de eerste plaats omvat het overgangsregime, zo volgt duidelijk uit de wettekst, niet alle periodieke uitkeringen. De opzet van de bepaling dwingt dan ook niet tot een zeer ruime uitleg. In de tweede plaats is een ruime uitleg naar mijn mening evenmin te rechtvaardigen met een beroep op de ratio van de overgangsbepaling. De ratio daarvan is gelegen in het handhaven van de saldomethode om zodoende het onbelast gebleven gedeelte in 'gemengde uitkeringen' alsnog te belasten volgens de 'oude regels'. De saldomethode is daarbij bedoeld als rekenregel om het kapitaalelement te elimineren uit de 'gemengde uitkeringen'. Uitsluitend het rente- en risico-element worden zodoende in de heffing betrokken. Periodieke uitkeringen uit een trust zijn evenwel niet in alle gevallen uit deze drie elementen opgebouwd, waardoor de saldomethode als rekenregel – naar de ratio beoordeeld – niet in alle gevallen noodzakelijk is. Hieruit volgt naar mijn mening dan ook geen aanleiding om tot een ruime uitleg van de overgangsbepaling te concluderen.

5 Saldomethode

5.1

Bij de Wet van 30 december 1983, Stb. 689, is met ingang van 1984 de zogenoemde saldomethode ingevoerd ter zake van de belastingheffing over periodieke uitkeringen. Met ingang van 1992 (Brede Herwaardering I) is de saldomethode opgenomen in art. 25, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 1964 en is de regeling aangepast. Met ingang van 1995 is de saldomethode eveneens gewijzigd (Brede Herwaardering II). Artikel 25, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) luidde in 2000:

1 Tot de inkomsten uit vermogen behoren:

(...)

g periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen voor zover zij, te zamen met de krachtens het desbetreffende recht van de verzekeraar reeds ontvangen uitkeringen en verstrekkingen, de waarde van de prestatie te boven gaan, met dien verstande dat die waarde wordt verminderd met het gezamenlijke bedrag van:

1° hetgeen bij de bepaling van het belastbare inkomen in verband met de verkrijging van dat recht als premie in aanmerking kon worden genomen, dan wel vanwege een vrijstelling niet in aanmerking kon worden genomen;

2° hetgeen waarvoor in verband met de verkrijging van dat recht een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing was, dan wel een vrijstelling van inkomstenbelasting gold ingevolge bepalingen van internationaal recht;

3° de waarde van de prestatie voor zover ten aanzien van degene die haar heeft geleverd met betrekking tot die prestatie geen belastingplicht voor de loonbelasting of de inkomstenbelasting bestond;

5.2

In de memorie van toelichting is geschreven:¹¹

De verplichting om termijnen van lijfrenten of andere periodieke uitkeringen te verstrekken kan op verschillende manieren ontstaan. Zulk een verplichting kan voortvloeien uit een overeenkomst, waarbij tegenover de verplichting een prestatie is bedongen. In een dergelijke overeenkomst kunnen een kapitaalelement, een risico-element en een rente-element worden onderkend. Van deze drie elementen ligt alleen het rente-element in de inkomenssfeer. Het risico-element is buiten het belastbare inkomen gelegen, zowel in het geval dat dit voor de verstrekker van de termijnen positief uitvalt (de begunstigde overlijdt voordat de uitgekeerde termijnen de verkregen prestatie overschrijden) als in het geval dat het risico-element voor de verstrekker van de termijnen negatief uitvalt (de begunstigde blijft langer leven dan de gemiddelde leeftijd volgens de statistieken). Met de in laatstbedoeld geval optredende draagkrachtvermindering ten gevolge van het risico-element dient in beginsel rekening te worden gehouden in de vermogenssfeer. Dat het kapitaalelement tot de vermogenssfeer behoort spreekt vanzelf. (...) De voorgestelde regeling met betrekking tot periodieke uitkeringen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen maakt onderscheid tussen het deel van de uitkeringen dat gelijk is aan het bedrag of de waarde van de ontvangen prestatie (premies, koopsom e.d.), welk deel volgens het voorstel niet meer aftrekbaar is, en het deel van de uitkeringen [dat] daarboven uitgaat, welk deel wel aftrekbaar is. Door in de regeling ervan uit te gaan dat de uitkeringen allereerst staan tegenover de ontvangen prestatie geeft zij een rangregeling die, zolang het totaal van de uitkeringen de ontvangen prestatie niet te boven gaat, voorbijgaat aan de hiervoren geschetste economische realiteit dat iedere uitkering, naast een kapitaalelement, een rente-element bevat dat voor aftrek in aanmerking behoort te komen. Anderzijds gaat de regeling, zodra het totaal van de uitkeringen de ontvangen prestatie te boven gaat, eraan voorbij dat het risico-element in de vermogenssfeer ligt en niet voor aftrek in aanmerking behoort te komen. In de praktijk is het evenwel niet doenlijk de verschillende elementen in de uitkeringen te onderscheiden en het rente-element jaar voor jaar in aftrek toe te laten. Dit heeft geleid tot het voorstel te volstaan met een wijziging van de bestaande regeling in die zin dat de uitkeringen eerst na overschrijding van de waarde van de verkregen prestatie als persoonlijke verplichting in aanmerking worden genomen (...).

5.3

In de memorie van antwoord is opgenomen:¹²

Deze wijziging houdt in, dat bedoelde uitkeringen bij de ontvanger ervan alleen tot diens inkomen worden gerekend voor zover en nadat zij, tezamen met de ter zake reeds ontvangen uitkeringen en verstrekkingen, de waarde van de krachtens de overeenkomst van lijfrente en dergelijke geleverde prestaties in de vorm van premies of koopsommen te boven gaan. Daarbij worden op die prestaties in mindering gebracht de voor het recht op die uitkeringen en verstrekkingen opgeofferde bedragen die in het verleden door middel van premie-aftrek ten laste van het inkomen konden worden gebracht en die waartegenover in het verleden een stamrechtvrijstelling heeft gestaan. Voor gevallen waarin voor het ontvangen van termijnen van lijfrenten en dergelijke een prestatie is geleverd houdt de regeling derhalve het volgende in. Kon ter zake van de betaalde premies of koopsommen niets ten laste van het inkomen worden gebracht - een situatie die zich slechts bij uitzondering zal voordoen - dan worden de ontvangen termijnen van lijfrenten en dergelijke pas tot het inkomen gerekend voor zover en nadat deze tezamen het totaal van die betaalde premies of koopsommen overschrijden. (...)

Met nadruk wijs ik erop dat de hiervoren uiteengezette saldomethode geen inbreuk maakt op het objectieve opbrengstbegrip dat in de inkomstenbelasting geldt voor de inkomsten uit vermogen. Dit objectieve opbrengstbegrip houdt voor de fiscale behandeling van lijfrentecontracten en dergelijke in dat - afgezien van enkele bepalingen om de belastingheffing zeker te stellen - als inkomen worden belast de in het contract bedongen periodieke uitkeringen en de in de plaats daarvan genoten afkoopsommen en wel bij de genietter daarvan, ongeacht de vraag wie de prestatie voor die uitkeringen in de vorm van premiebetalingen e.d. heeft verricht.

5.4

In de nota van wijziging is geschreven:¹³

Daarbij wordt zowel voor de vraag wat aan uitkeringen en verstrekkingen al is ontvangen als voor de vraag wat als prestatie is opgeofferd voor de verkrijging van het recht op de uitkeringen en de verstrekkingen, uitgegaan van hetgeen ingevolge de overeenkomst waarbij het recht op de uitkeringen is gevestigd is uitgekeerd en aan premie e.d. is voldaan. Dit is tot uitdrukking gebracht met de woorden: «te zamen met de ter zake van het desbetreffende recht reeds ontvangen uitkeringen en verstrekkingen» en «de waarde van de prestatie».

6 Trust¹⁴

Jurisprudentie

6.1

De Hoge Raad heeft voor het schenkingsrecht in de zogenoemde Trustarresten overwogen:¹⁵

3.3.

De in deze zaak aan de orde zijnde rechtsfiguur van de trust, waarvan in de landen met een Angelsaksisch rechtsstelsel veelvuldig gebruik wordt gemaakt, is in het algemeen in de landen met een continentaal-Europees rechtsstelsel, en ook in Nederland, niet bekend. Voor de daaraan voor het Nederlandse recht toe te kennen rechtsgevolgen moet in de eerste plaats te rade worden gegaan bij het op 1 juli 1985 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag inzake het recht dat toepasselijk is op trusts en inzake de erkenning van trusts, Trb. 1985, 141, goedgekeurd bij Wet van 4 oktober 1995, Stb. 507, (hierna: het Verdrag) en bij de Wet van 4 oktober 1995, Stb. 508, (Wet conflictenrecht trusts). Ingevolge dit verdrag en deze wet wordt, globaal gezegd, in het algemeen een volgens het buitenlandse recht rechtsgeldig tot stand gekomen trust hier te lande als zodanig erkend, met als rechtsgevolg onder meer dat de trustee als zodanig in rechte kan optreden en dat het trustvermogen, hoewel toebehorend aan en bestuurd door de trustee, afgescheiden blijft van diens overige vermogen.

3.4.

Artikel 13 van het Verdrag bepaalt dat geen Staat is gehouden een trust te erkennen waarvan de kenmerkende elementen, afgezien van de keuze van het toepasselijke recht, de plaats van bestuur van de trust en de gewone verblijfplaats van de trustee, nauwer verbonden zijn met Staten die de rechtsfiguur of de betrokken vorm van trust niet kennen. Artikel 19 van het Verdrag bepaalt dat het Verdrag de bevoegdheden van de Staten op belastinggebied onverlet laat.

3.5.

Uit artikel 19 van het Verdrag volgt dat de Nederlandse belastingwetgeving kan worden toegepast alsof het Verdrag niet bestaat. Enerzijds staat het Verdrag, ook al is niet aan de in artikel 13 daarvan gestelde voorwaarden voor niet-erkenning van de trust voldaan, niet eraan in de weg het bestaan van een trust te negeren als de toepassing van de Nederlandse belastingwetgeving dat vereist. Anderzijds is het als dit laatste het geval is, ook niet nodig daarvoor een beroep te doen op toepassing van artikel 13 en de daaraan verbonden civielrechtelijke gevolgen, waardoor afbreuk zou worden gedaan aan de strekking van het Verdrag de erkenning van trusts te bevorderen. Het is, gegeven deze situatie, het meest in overeenstemming met de strekking van het Verdrag en blijkens de in de bijlage bij de Conclusie van de Advocaat-Generaal onder 3.2 vermelde gegevens in overeenstemming met de vóór de inwerkingtreding van het Verdrag in de fiscale rechtspraak

heersende opvattingen, voor de beantwoording van de vraag op welke wijze fiscaal rekening moet worden gehouden met het bestaan van een volgens het buitenlandse recht rechtsgeldig tot stand gekomen trust, eerst na te gaan welke rechtsgevolgen naar het op de trust toepasselijke recht aan de trust zijn verbonden, en daarna hoe het Nederlandse belastingrecht op die rechtsgevolgen moet worden toegepast.

(...)

3.9.

In het Nederlandse fiscale recht is bekend het begrip doelvermogen, een tot een bepaald doel afgezonderd vermogen, dat niet kan worden opgevat als vormende, onderscheidenlijk toebehorende aan, een (rechts)persoon en wordt behandeld als een zelfstandige fiscale entiteit. Op onderscheiden plaatsen in de fiscale wetgeving is rekening gehouden met de omstandigheid dat in feite in het economische verkeer dergelijke doelvermogens optreden. De onderhavige [irrevocable discretionary] trusts zijn (...) aan te merken als zodanige doelvermogens.

6.2

Belanghebbende heeft eerder geprocedeerd over de uitkeringen van de subtrust. Belanghebbende had zich voor het Gerechtshof 's-Gravenhage op het standpunt gesteld dat sprake is van een periodieke uitkering als bedoeld in artikel 25, lid 1, onderdeel g Wet IB 1964.¹⁶ De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 14 juli 2006, nr. 39262 belanghebbende in het gelijk gesteld. De Hoge Raad overwoog:¹⁷

3.2.

Voor het Hof was in geschil of de Inspecteur terecht de hiervoor bedoelde uitkering in het belastbare inkomen van belanghebbende heeft begrepen. Partijen zijn eenparig van mening dat de door belanghebbende ontvangen uitkeringen moeten worden aangemerkt als in rechte vorderbare periodieke uitkeringen als bedoeld in hetzij artikel 25, hetzij artikel 30 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (tekst 1995; hierna: de Wet).

3.3.

Het Hof heeft geoordeeld dat niet gezegd kan worden dat de periodieke uitkeringen hun grond vinden in een tegenprestatie. Het Hof heeft hieraan de gevolgtrekking verbonden dat geen sprake is van een periodieke uitkering als bedoeld in artikel 25, lid 1, letter g, van de Wet, maar van een periodieke uitkering in de zin van artikel 30, lid 1, letter c, van de Wet.

3.4.

Voor de vraag of een periodieke uitkering de tegenwaarde voor een prestatie vormt, als bedoeld in artikel 25, lid 1, letter g, van de Wet, is ingeval de periodieke uitkering is bedongen bij een overeenkomst, slechts van belang of in die overeenkomst de aanvaarding van de verplichting tot het doen van de periodieke uitkeringen haar grond vindt in de bedongen tegenprestatie (vgl. HR 31 maart 1954, nr. 11 703, BNB 1955/141). Derhalve dient de vraag of een periodieke uitkering de tegenwaarde voor een prestatie vormt, te worden beoordeeld vanuit de positie van de schuldenaar van de periodieke uitkering. Het komt erop aan of degene die de uitkeringen is verschuldigd, een prestatie heeft genoten waarin het ontstaan van de verplichting tot het doen van de uitkeringen zijn grond vindt. Het voorgaande geldt evenzeer indien de verplichting tot het doen van periodieke uitkeringen voortvloeit uit een eenzijdige rechtshandeling.

3.5.

In het onderhavige geval is in overeenstemming met de bepalingen in de trustakte bij het overlijden van de insteller van de trust een gedeelte van het trustvermogen ondergebracht in een zelfstandige subtrust met het oog op het verrichten van periodieke uitkeringen aan belanghebbende. Het onderbrengen van vermogen in de desbetreffende subtrust onder de (in de trustakte bedongen) verplichting om aan belanghebbende de hiervoor in 3.1 omschreven periodieke uitkering te verrichten, is aan te merken als de prestatie, waarin het ontstaan van de verplichting tot het doen van uitkeringen aan belanghebbende zijn grond vindt. 's Hofs oordeel dat in het onderhavige geval geen sprake is van een periodieke uitkering die de tegenwaarde van een

prestatie vormt als bedoeld in artikel 25, lid 1, letter g, van de Wet, is derhalve onjuist. Middel 1 slaagt mitsdien.

3.6. ¹

s Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen. Middel 2 behoeft geen behandeling. Voor de behandeling door het verwijzingshof is nog het volgende van belang.

3.7.

Uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 25, lid 1, letter g, van de Wet blijkt dat de wetgever met betrekking tot periodieke uitkeringen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen, heeft gekozen voor de zogenoemde saldomethode vanwege zijn uitgangspunt dat alleen het in een periodieke uitkering te onderkennen rente-element in de inkomenssfeer ligt; bij de nadere vormgeving van de saldomethode heeft de wetgever ook het risico-element in de inkomenssfeer gebracht, alsmede het kapitaalelement indien en voorzover in het verleden premieaftrek of stamrechtvrijstelling is genoten (Kamerstukken II 1980/81, 16 787, nr. 3, blz. 16, en Kamerstukken II 1981/82, 16 787, nr. 6, blz. 16). In overeenstemming hiermee dient in een geval als het onderhavige de waarde van de prestatie te worden gesteld op de te schatten contante waarde van de aan belanghebbende toekomstige uitkeringen op het tijdstip dat aan de subtrust het vermogen ter beschikking werd gesteld.

3.8.

Voor de vordering van belanghebbende op de subtrust die bestaat in haar gerechtigdheid tot een periodieke uitkering die de tegenwaarde voor een prestatie vormt, bevat de Wet in artikel 25, lid 1, letter g, een bijzondere bepaling, die derogeert aan artikel 29a van de Wet. Reeds hierom kan de primaire stelling van de Inspecteur dat belanghebbendes gerechtigdheid tot de trust kan worden aangemerkt als een belegging in een buitenlands doelvermogen, niet leiden tot het in aanmerking nemen van een fictief rendement over de waarde van belanghebbendes recht op periodieke uitkeringen.

Freudenthal schreef in zijn noot bij het arrest van de Hoge Raad in BNB 2007/19:

Hoewel niet expliciet opgenomen in de overwegingen van de Hoge Raad, blijkt uit beide arresten wel dat ons hoogste rechtscollege de trust als zodanig aanmerkt als de schuldenaar van de uitkeringen. In r.o. 3.4 van beide arresten overweegt hij immers of de vraag naar de 'tegenwaarde voor een prestatie' moet worden gezien vanuit de schuldenaar van de periodieke uitkering. Aangezien in de navolgende r.o. 3.5 vervolgens alleen de trust op dat punt aan een toets wordt onderworpen, blijkt impliciet de bevestigende beantwoording van de vraag naar de identiteit van de trust als schuldenaar. De doctrine dat de tussenkomst van een derde (zoals een verzekeringsmaatschappij) het bestaan van een periodieke uitkering die de tegenwaarde van een prestatie vormt niet verhindert, blijkt nu ook op de trust toepasbaar.

6.3

De Hoge Raad overwoog in het arrest van 26 oktober 2007, nr. 42537:¹⁸

3.3.

Middelonderdeel a betoogt dat de door belanghebbende genoten uitkeringen voldoen aan de omschrijving van artikel 3.101, lid 1, letter c, van de Wet inkomstenbelasting 2001, waarin als belastbare inkomsten zijn aangewezen - voor zover hier van belang - periodieke uitkeringen die in rechte vorderbaar zijn en niet de tegenwaarde van een prestatie vormen.

Dit betoog faalt. Zoals de Hoge Raad heeft beslist in zijn arresten van 14 juli 2006, nrs. 39 201 en 39 262, **BNB** 2007/18 BNB 2007/18 en 19, dient de vraag of een periodieke uitkering de tegenwaarde van een prestatie vormt, te worden beoordeeld vanuit de positie van de schuldenaar van de periodieke uitkering. De gedingstukken laten geen andere conclusie toe dan dat het vermogen in de onderwerpelijke trust is ingebracht onder de verplichting om aan belanghebbende de in artikel 7 bedoelde uitkeringen te verrichten. Dit onderbrengen van het vermogen is aan te merken als de prestatie, waarin het ontstaan van de verplichting tot het doen van de uitkeringen aan belanghebbende zijn grond vindt. Aldus vormen de door belanghebbende van de trust

ontvangen inkomsten de tegenwaarde voor een prestatie en is voormelde bepaling reeds daarom op die inkomsten niet van toepassing. Of die inkomsten als periodieke uitkeringen zijn aan te merken, kan hierbij in het midden blijven.

-3.4. Het vorenoverwogene betekent dat de onderwerpelijke inkomsten niet zijn te rekenen tot de inkomsten uit werk en woning (box 1), maar tot de inkomsten uit sparen en beleggen (box 3), zoals belanghebbende heeft verdedigd.

Freudenthal schreef in zijn noot in BNB 2008/122:

[De Hoge Raad] overweegt (...) dat sprake is van inbreng van vermogen in een trust als tegenwaarde voor een prestatie. Met die overweging is meteen ook het lot van de trust als niet-transparante entiteit bezegeld. Van een tegenwaarde voor een prestatie kan immers geen sprake zijn als de trust transparant is. De vraag of sprake is van een periodieke uitkering, kan volgens de Hoge Raad dan in het midden blijven. Al eerder heb ik op dat punt aangegeven dat de kwalificatie 'periodieke uitkering' juist belangwekkend is, en hoewel ik op het punt van de aanwezigheid van een tegenwaarde voor een prestatie de overweging van de Hoge Raad geheel kan volgen, heb ik dan ook met het ontwijkgedrag ten aanzien van het onderwerp 'periodieke uitkering' grote moeite.

In zijn voorafgaande conclusie heeft A-G Overgaauw het fenomeen trust kort beschreven:

2.1

De trust is een veelbesproken fenomeen (...). Vaak wordt de trust geassocieerd met belastingmijdend gedrag. Nu biedt de rechtsvorm van de trust wel veel mogelijkheden, maar in de meeste gevallen is de trust een legitieme en praktische rechtsvorm die zeker in Anglo-Amerikaanse rechtssystemen volledig geaccepteerd is. Zoals gezegd, in Nederland wordt nog wel eens met een schuin oog naar 'de' trust gekeken. De Staatssecretaris van Financiën is van mening dat er in het Nederlandse belastingrecht geen plaats is voor 'zwevend vermogen' en streeft naar een consistent fiscaal beleid met betrekking tot de trust. Er is een schier eindeloze variatie aan trustvormen, maar in grote lijnen vallen er enkele duidelijke karakteristieken te onderscheiden.

2.2.

Te beginnen met de betrokken partijen. De settlor is de insteller van de trust, waarbij het instellen van de trust een eenzijdige handeling van de settlor is. De trust vormt een afgezonderd vermogen dat juridisch eigendom is van de trustee(s), die wordt (worden) benoemd door de settlor. De begunstigden van de trust worden de beneficiaries genoemd. De settlor kan een trust bij leven instellen (inter vivos) of bepalen dat bij overlijden een trust ontstaat (mortis causa).

2.3.

Een trust kan al dan niet herroepbaar (revocable of irrevocable) zijn. Ook kan een trust tijdens het leven van de settlor revocable zijn, maar irrevocable worden bij overlijden van de settlor. Bij een irrevocable trust heeft het vermogen dat in de trust wordt ondergebracht het vermogen van de settlor definitief verlaten. In het geval van een revocable trust kan de settlor in feite nog steeds over het vermogen beschikken alsof het zijn eigen vermogen betreft.

2.4.

Voorts is van belang het onderscheid tussen een fixed trust en een discretionary trust. In het eerste geval hebben de beneficiaries bepaalde of bepaalbare rechten. De beneficiaries kunnen de trustee(s) ook aanspreken op nakoming van deze verplichtingen. In het geval van een discretionary trust heeft de trustee discretionaire bevoegdheden om al dan niet uitkeringen te doen aan de beneficiaries.

2.5.

Een vorm van een fixed trust is de life interest trust. In deze trustvorm wordt geregeld dat een of meer beneficiaries (meestal betreft het de langstlevende van een echtpaar) tijdens het leven de opbrengsten van het trustvermogen krijgen. Bij overlijden van de voornoemde beneficiaries valt het trustvermogen toe aan de remaindermen, de erfgenamen, meestal de kinderen van de erflater.

2.6 (...)

Deze trust is een (...) irrevocable fixed trust.

Literatuur

6.4

Over de vraag op welke wijze fiscaal rekening moet worden gehouden met het bestaan van een volgens het buitenlandse recht rechtsgeldig tot stand gekomen trust schrijft Boer:¹⁹

De fiscale erkenningsregel brengt mee dat een Anglo-Amerikaanse trust voor toepassing van het belastingrecht wordt erkend, indien de instelling heeft plaatsgevonden overeenkomstig de bepalingen van het recht dat de instelling beheerste. De erkenning van een trustverhouding houdt in 'dat men aan een onder vreemd recht gecreëerde duurzame rechtsbetrekking in de eigen rechtssfeer effect toekent'. Anders gezegd, de civielrechtelijke rechtsgevolgen van de trustrelatie worden voor toepassing van het Nederlandse belastingrecht aanvaard, ondanks dat deze rechtsfiguur alhier onbekend is. Alvorens de bepalingen van het Nederlandse belastingrecht kunnen worden toegepast op de rechtsgevolgen die uit de trustinstelling voortvloeien, dient de inhoud van die rechten nauwkeurig te zijn geanalyseerd. Hiermee is echter nog niet gezegd op welke wijze de uitkomst van die civielrechtelijke analyse wordt 'overgebracht' naar het belastingrecht. Het proces van overbrenging van de Anglo-Amerikaanse rechtsgevolgen naar het Nederlandse belastingrecht, noem ik de 'fiscale transitie'. (...)

In theorie dienen zich twee methoden voor de fiscale transitie aan, te weten: de zogeheten 'conversiemethode' en de 'sui generis-methode'. Bij toepassing van de 'conversiemethode' worden de civiele rechtsgevolgen van de trustinstelling geconverteerd naar de meest nabij gelegen rechtsfiguur binnen het Nederlandse privaatrecht, om vervolgens de daarop betrekking hebbende bepalingen van het belastingrecht toe te passen. In dat geval zou aansluiting kunnen worden gezocht bij analoge rechtsfiguren als vruchtgebruik, bewind, en de stichting.

Bij de 'sui generis-methode' worden de rechtsgevolgen vastgesteld die uit een trustverhouding voortvloeien en deze worden *sui generis* aanvaard. In dat geval vindt geen conversie plaats, maar wordt de rechtspositie van alle bij de trust betrokken personen volgens het op de trustverhouding van toepassing zijnde recht onderzocht. Hierbij geldt vervolgens dat:²⁰ 'niet beslissend is hoe die rechten naar Engels recht moeten worden gequalificeerd, maar of de inhoud, die deze rechten naar Engels recht hebben, voldoet aan de vereisten, waarvan de Nederlandse wet, met name de Wet op de Vermogensbelasting 1892 de toepasselijkheid van hare bepalingen afhankelijk stelt.' De Hoge Raad heeft (...) [de 'sui generis-methode'] expliciet bevestigd in de novemberarresten [A-G: zie 6.1].

7 Periodieke uitkering

Jurisprudentie

7.1

De Hoge Raad overwoog in het arrest van 17 november 1971, nr. 16614:²¹

O. dat deze middelen, voor zover opkomende tegen de door het Hof aan de trustakten gegeven uitlegging, niet kunnen slagen, omdat die uitlegging niet onbegrijpelijk is en in cassatie niet op haar juistheid kan worden getoetst;

O. n.a.v. de middelen, voor zover i.h.a. gericht tegen 's Hofs beslissing, dat de door belangh.s echtgenote in 1965 van de trusteees ontvangen uitkeringen ad in totaal US dollars 30 000 als p.u. in de zin van art. 25, lid 1, letter g, IB '64 moeten worden beschouwd:

dat het Hof heeft geoordeeld, dat de door de trusteees op de in de trustakten bepaalde tijdstippen aan belanghebbendes echtgenote te verrichten uitkeringen niet van haar leven afhankelijk zijn in de zin van voormelde wetsbepaling, omdat, zo zij op een dier tijdstippen niet meer in leven mocht zijn, de trusteees bij het einde van de trusts uitkeringen zullen moeten doen aan de dan gerechtigden en aldus alleen het tijdstip waarop uitkeringen moeten plaatsvinden onzeker zou zijn; dat dit oordeel niet juist is, omdat - naar uit de in de bestreden uitspraak weergegeven inhoud van de trustakten en trouwens ook uit 's Hofs eigen redengeving blijkt ingeval van overlijden van

belanghebbendes echtgenote voor een der tijdstippen, waarop de trusteees volgens de trustakten verplicht waren haar de daarin bepaalde bedragen uit te keren, de aldus vrijkomende bedragen niet geheel of gedeeltelijk op die of andere bepaalde tijdstippen aan een of meer andere gerechtigden behoeven te worden uitgekeerd maar voorgoed - dat wil zeggen tot het einde van de trusts - tot de trustvermogens blijven behoren;

dat hierbij de omstandigheid, dat de trusteees gehouden zijn bij het einde van de trusts de dan aanwezige trustvermogens met inbegrip van de vrijgevallen bedragen der jaarlijkse en vijfjaarlijkse uitkeringen naar evenredigheid te verdelen onder - en over te dragen aan de dan gerechtigden, niet ter zake doet, omdat deze verplichting een andere grondslag heeft - zeker bij de door het Hof aan de trustakten gegeven uitlegging, dat de jaarlijkse en vijfjaarlijkse uitkeringen slechts verschuldigd zijn voor zover de geaccumuleerde inkomsten deze uitkeringen toestaan - dan de verplichting van de trusteees tot uitkering - behoudens eerder overlijden - van bepaalde bedragen op bepaalde tijdstippen aan belanghebbendes echtgenote en de andere hiertoe gerechtigden:

dat bovendien de zienswijze van het Hof zou leiden tot het onaannemelijke gevolg, dat door een trustee te verrichten (zelfs jaarlijkse) uitkeringen, die bij de dood van de gerechtigde komen te vervallen, nimmer zouden kunnen gelden als van het leven afhankelijke periodieke uitkeringen in de zin van artikel 25, lid 1, letter g, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964;

dat uit het voorgaande volgt, dat 's Hof's beslissing, dat de door belanghebbendes echtgenote in 1965 van de trusteees ontvangen uitkeringen ad in totaal US dollar(s) 30 000 als periodieke uitkeringen in de zin van voormelde wetsbepaling moeten worden beschouwd, juist is, dat de door het Hof voor deze beslissing gebezigde grond - wat daarvan overigens zij - buiten beschouwing kan blijven en dat de middelen ook voor zover in het algemeen tegen die beslissing gericht niet tot cassatie kunnen leiden;

Literatuur

7.2

Van Dijk definieert een periodieke uitkering als volgt:²²

een uitkering, welke een onderdeel is of kan zijn van een reeks van uitkeringen, voor zover iedere uitkering-voor zichzelf-afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis, zulks beoordeeld vanuit de schuldenaar en naar het moment waarop de uitkeringen een aanvang nemen, en voor zover de uitkering niet een onderdeel vormt van een complex van rechten en verplichtingen, welke bij voortduring tegenover elkaar staan.

7.3

Ik schreef:²³

Een stamrecht is een recht waaruit een reeks uitkeringen (d.w.z. meer dan één) kan voortvloeien. Het tot uitkering komen van elke termijn is onderworpen aan een onzekere factor, zodanig dat het totaal tot uitkering komende bedrag op het moment dat de uitkeringen een aanvang nemen, niet vast staat. De functie van het onzekerheidsvereiste is, het stamrecht te onderscheiden van een kapitaal. Deze functie kan de onzekerheid slechts vervullen, indien zij geen bijkomend maar een wezenlijk beding is. Indien het aantal mogelijke uitkeringen aan een maximum is gebonden, dient de kans dat niet het maximale aantal tot uitkering komt, zo deze kans kwantificeerbaar is, minimaal 1% te bedragen. Voorts bestaat het stamrecht uitsluitend in een reeks uitkeringen, en heeft het geen kenmerken van een kapitale som zoals rentedragendheid. Het geheel of gedeeltelijk terugbetalen van een inlegsom is geen reeks p.u. Indien ingevolge een regeling door een debiteur prestaties worden verricht die niet afhankelijk zijn van een onzekere factor, naast prestaties die dat wel zijn, vormen slechts de laatste uitkeringen uit een stamrecht. De regeling dient dan, voor inkomstenbelastingdoeleinden, te worden gesplitst in een stamrecht en een kapitaal. De uitkeringen behoeven noch alle even groot te zijn, noch elkaar met gelijke tussenpozen op te volgen (...). De genietter van de uitkeringen mag een tegenprestatie leveren tegenover het stamrecht als zodanig, maar niet tegenover de afzonderlijke uitkeringen. Indien zulks wel het geval is, is sprake van een complex van rechten en verplichtingen die bij voortduring tegenover elkaar

staan. Wel mag het verkrijgen van de uitkeringen zijn gebonden aan andere voorwaarden dan het leveren van een prestatie tegenover een debiteur. Van p.u. is geen sprake, wanneer de termijnen de functie van premies (...) vervullen. Van een uitkering is sprake, wanneer een geldsom aan de genietter is betaald, of een prestatie aan hem is gedaan.

7.4

Boer en Freudenthal hebben over de fiscale behandeling van periodieke uitkeringen uit een trust geschreven:²⁴

Als primaire bestaansvoorwaarde van een periodieke uitkering dient het bestaan van twee zelfstandige juridische entiteiten te worden genoemd. Van een periodieke uitkering kan immers slechts sprake zijn indien er een zekere verstrekker/debiteur en een zekere ontvanger/crediteur te onderkennen zijn. Ingeval er binnen één entiteit een debiteurs- en crediteursrelatie zou bestaan, gaat deze vordering/schuldverhouding door (fiscaalrechtelijke) schuldvermenging teniet. Deze constatering brengt met zich, dat in gevallen waarin de trust ten aanzien van de beneficiary fiscaal transparant is, een periodieke uitkering niet kan bestaan. Alhoewel fiscale transparantie van een trust in de jurisprudentie tot nu toe niet is aangenomen, moet fiscale transparantie in beginsel mogelijk worden geacht indien de beneficiary over het in de trust aanwezige vermogen kan beschikken "als ware het zijn eigen vermogen". Uit dit criterium vloeit voort dat de beneficiarissen over een ver reikende beschikkingsmacht ten aanzien van het in de trust aanwezige vermogen moeten beschikken, wil fiscale transparantie zich voordoen. (...)

Bij de toetsing aan deze definitie is het van essentieel belang dat vanuit de schuldenaar wordt beoordeeld of er voldaan is aan het onzekerheidsvereiste. Aan dit punt is ten aanzien van de periodieke uitkeringen uit een trust in de literatuur tot op heden voorbijgegaan. (...) Naar onze mening dient vanuit dogmatisch oogpunt de vraag naar de identiteit van de schuldenaar reeds bij de toetsing aan het periodieke uitkeringskarakter van de geldstroom te worden gesteld.

Als schuldenaar van een periodieke uitkering heeft doorgaans degene te gelden die in rechte kan worden aangesproken tot het doen van de uitkeringen. Deze schuldenaar zal, in het leeuwendeel der gevallen, ook dezelfde (rechts)persoon zijn als degene bij wie de uitkeringen tot een vermindering van het vermogen leiden. Anders gezegd, de juridische schuldenaar en de economische betrokkene vallen doorgaans in een entiteit samen. Indien de uitkeringen echter afkomstig zijn uit een trust lopen de juridische schuldenaar en de economische "betrokkene" uiteen. In beginsel rust op de trustee de juridische verplichting tot het doen van de uitkeringen, maar daarbij kan niet worden gezegd dat de uitkeringen ook daadwerkelijk ten laste van zijn vermogen komen. Zoals hiervoor is uiteengezet, volgt dat uit het feit dat de trustee slechts beschikt over de "legal title" en dat hij economisch gezien geen enkele invloed ondervindt van de gedane uitkeringen. In een sterk economisch georiënteerde heffingswet als de inkomstenbelasting dient naar onze mening de economisch betrokkene als schuldenaar in de zin van de p.u.-definitie te worden opgevat. Wij menen dan ook dat de trust - het zelfstandige doelvermogen - als schuldenaar van de uitkeringen moet worden aangemerkt. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de trust niet fiscaal transparant mag zijn ten aanzien van de settlor. In dat geval is economisch beoordeeld de settlor immers als schuldenaar te beschouwen. De hier verdedigde economische zienswijze strookt overigens met de later nog te bespreken visie waarin economisch moet worden gezien of de uitkeringen de tegenwaarde voor een prestatie vormen of niet. Ook daar zal in economische zin moeten worden beoordeeld of het vermogen van de schuldenaar al dan niet is toegenomen om te beoordelen of de uitkeringen de tegenwaarde van die toename vormen of niet. (...)

Een eerste constatering is dat wanneer de p.u. de opbrengst van een bron vormt (bijvoorbeeld dividend in de vorm van toekenning van een stamrecht), de uitkeringen als de tegenwaarde voor een prestatie zijn te beschouwen. Er heeft dan afrekening plaatsgevonden ter zake van de verkrijging van de p.u. als bronvoordeel, waarna deze als vermogensbestanddeel voortleeft. Is echter door een schuldenaar een p.u. om niet verstrekt, dan vormt de p.u. niet de tegenwaarde

voor een prestatie. Van groot belang voor de kwalificatie van uitkeringen uit een trust is dat van een tegenwaarde voor een prestatie zonder bezwaar kan worden gesproken indien de schenker niet rechtstreeks, maar door tussenkomst van een derde (bijvoorbeeld een verzekeringsmaatschappij) een p.u. verleent. In dat geval is vanuit de schuldenaar bekeken het doen van de uitkeringen wel weer de tegenwaarde voor een prestatie. Uitkeringen op basis van een derdenbeding zijn derhalve op de tegenwaarde voor een prestatie te baseren. Juist bij een trust is dit een belangrijk punt, omdat het onder trustverband plaatsen van vermogen geschiedt met het oogmerk vanuit dat trustvermogen bepaalde uitkeringen aan de beneficiaries te doen. Bij instelling van de trust is een gedeelte van het vermogen, of de daaruit te genereren inkomsten, ten behoeve van de uitkeringen aan de beneficiaries bestemd. Deze situatie verschilt in wezen niet ten opzichte van eerdergenoemde situatie waarin een p.u. bij een verzekeringsmaatschappij zou zijn bedongen ten behoeve van de beneficiaries. In beide gevallen is immers een deel van het vermogen van de schenker overgegaan in de handen van een derde, welke derde de p.u. aan de begunstigde verzorgt. Daarmee is naar onze mening het bestaan van de tegenwaarde voor een prestatie ten aanzien van de beneficiary gegeven.

7.5

Het arrest van de Hoge Raad over de uitkeringen van de Trust van belanghebbende (6.2) volgde op een uitspraak van Hof 's-Gravenhage. Boer heeft deze uitspraak van Hof 's-Gravenhage geannoteerd in FED 2003/308:²⁵

2. (...) Allereerst dient namelijk te worden nagegaan of de trust ten aanzien van de beneficiary (begunstigde) als transparant kan worden aangemerkt. Indien de trust immers transparant is, dan behoort fiscaalrechtelijk gezien het daarin aanwezige vermogen aan de beneficiary te worden toegerekend, zodat een verbintenis tot betaling van een p.u. tussen een zekere debiteur en een zekere crediteur onmogelijk lijkt. In het aan het hof voorgelegde geval is van een dergelijke fiscale transparantie geen sprake. Transparantie fiscale is namelijk slechts dan aan de orde wanneer de beneficiary over het in de trust aanwezige vermogen kan beschikken als ware het zijn eigen vermogen (vgl. BNB 1986/16, r.o. 4.2, FED 1986/711, r.o. 2). Inhoudelijk beoordeeld moet ten aanzien van de fiscale transparantie worden geconstateerd dat de beneficiary in het onderhavige slechts recht heeft op (een gedeelte van) de uit het trustvermogen afkomstige inkomsten. Van een verreikende beschikkingsmacht over het onder trustverband gebrachte vermogen, en mogelijk daaruit voortvloeiende transparantie, is hier dan ook geen sprake. (...)

3 Gegeven de afwezigheid van fiscale transparantie, wordt vervolgens toegekomen aan de eigenlijke kwalificatie van de door de trust gedane uitkeringen. Ook voor het antwoord op deze vraag is in beginsel de eerdergenoemde vaststellingsovereenkomst doorslaggevend, zodat het p.u.-karakter van de uitkeringen in de procedure vaststaat. (...) Nu aan vrijwel alle voorwaarden van de definitie [A-G, zie 6.1] wordt voldaan, en een integrale bespreking van al deze voorwaarden het kader van dit betoog te buiten zou gaan, geeft het inhoudelijk getinte oordeel van het hof slechts op één punt aanleiding tot nadere bespreking. Ondanks dat het hof, op welke gronden dan ook, heeft aangenomen dat er sprake is van een p.u., blijft evenwel in het ongewisse wie door het hof als schuldenaar van de uitkeringen wordt aangemerkt. Het is immers ter bepaling van het onzekerheidselement van de p.u. van belang dat dit vanuit de schuldenaar gebeurt. (...) Gezien het feit dat de uitkeringen afhankelijk zijn van het leven van de beneficiary is er, ongeacht vanuit welk standpunt dat ook bekeken, onzekerheid ten aanzien van de duur van de uitkeringen, en behoeft het hof dus ook geen schuldenaar aan te wijzen. Gezien de schaarse jurisprudentie ten aanzien van de trust valt het echter te betreuren dat het hof niet duidelijk maakt wie het als schuldenaar aanmerkt.

7.6

Gilissen heeft geschreven:²⁶

Het uitgangspunt dat het voor het bestaan van een periodieke uitkering een primaire bestaansvoorwaarde is dat er twee zelfstandige juridische entiteiten dienen te zijn, is juist. Er moeten nu eenmaal een zekere verstrekker en een zekere verkrijger zijn te onderkennen, wil van

een periodieke uitkering sprake zijn. Hetgeen echter in de zoektocht naar de schuldenaar uit het oog wordt verloren, is hetgeen de settlor met de totstandkoming van een fixed trust wenst te bereiken, namelijk dat de eigendomsrechten van vermogen dat oorspronkelijk hem toebehoorde krachtens trustrecht voortaan is verdeeld over de trustee enerzijds, (...), en (...) beneficiaries anderzijds (...). Met andere woorden: van een als een zelfstandige entiteit aan te merken doelvermogen, dat tevens geacht moet worden de schuldenaar van periodieke uitkeringen te zijn, kan – in het geval van een fixed trust – naar mijn mening geen sprake zijn, omdat zulk een entiteit niet kan bestaan indien:

- 1) de trustee de legal rights betreffende het trustvermogen uitsluitend ten behoeve van de beneficiaries houdt en zij daarmee feitelijk de juridisch belanghebbenden zijn, terwijl
- 2) de beneficiaries de beneficial rights betreffende het trustvermogen als zodanig en de opbrengsten daaruit rechtstreeks houden en daarmee de economisch belanghebbenden bij het trustvermogen zijn, en
- 3) mochten er op enig moment geen beneficiaries meer zijn, terwijl het trustinstrument alsdan evenmin in andere beneficiaries voorziet, dan wordt het trustvermogen ingevolge trustrecht als resulting trust door de trustee ten behoeve van de settlor of diens erfgenamen gehouden.

Kortom, er kan naar mijn mening geen sprake zijn van een als zelfstandige entiteit aan te merken doelvermogen dat als verstrekker van periodieke uitkeringen moet worden aangemerkt, omdat er geen sprake is van het ontbreken van rechtstreeks deelgerechtigden tot het trustvermogen. (...) Uiteraard valt niet uit te sluiten dat een fixed trust tot stand komt waarbij het aan een of meer beneficiaries rechtstreeks toegekende recht als een recht op periodieke uitkeringen kwalificeert. In dit geval is naar mijn mening als schuldenaar de trustee (in juridische zin) aan te merken.

8 Overeenkomst

Wet

8.1

In boek 6, titel 5 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) zijn de volgende bepalingen opgenomen:

Artikel 6:213 [overeenkomst]:

1. Een overeenkomst in de zin van deze titel is een meerzijdige rechtshandeling, waarbij een of meer partijen jegens een of meer andere een verbintenis aangaan. (...)

Artikel 6:217 [aanbod en aanvaarding]

1. Een overeenkomst komt tot stand door een aanbod en de aanvaarding daarvan. (...)

Artikel 6:253 [derdenbeding]

1. Een overeenkomst schept voor een derde het recht een prestatie van een der partijen te vorderen of op andere wijze jegens een van hen een beroep op de overeenkomst te doen, indien de overeenkomst een beding van die strekking inhoudt en de derde dit beding aanvaardt.
2. Tot de aanvaarding kan het beding door degene die het heeft gemaakt, worden herroepen.
3. Een aanvaarding of herroeping van het beding geschiedt door een verklaring, gericht tot een van de beide andere betrokkenen.
4. Is het beding onherroepelijk en jegens de derde om niet gemaakt, dan geldt het als aanvaard, indien het ter kennis van de derde is gekomen en door deze niet onverwijld is afgewezen.

Rechtspraak

8.2

De Hoge Raad overwoog in een arrest van 14 december 2001 (civiele kamer):²⁷

3.2.

In het onderhavige geding na verwijzing gaat het derhalve om de vraag of het zekerheidsrecht dat NBC op de vorderingen van Cordage op BSN stelt te hebben, een "floating charge" die later is

omgezet in een "fixed charge" (vgl. hetgeen in de beschikking van 23 april 1999 in 3.1 onder (v) is overwogen), voor de toepassing van art. 480 en 481 Rv. kan worden gelijkgesteld met het Nederlandse (stil) pandrecht op vorderingen. Het Hof heeft in de bestreden beschikking deze vraag bevestigend beantwoord. Hiertegen richt zich het middel.

3.3.

Voor de beantwoording van de thans aan de orde gestelde vraag moet worden beoordeeld of de rechthebbende op een buitenlands zekerheidsrecht dat volgens het toepasselijke rechtstelsel geldig is tot stand gekomen, uit een oogpunt van rechtvaardigheid en doelmatigheid op één lijn kan worden gesteld met de in art. 480 en 481 Rv. bedoelde rechthebbende op een Nederlands zekerheidsrecht en deswege bevoegd is een rangregeling te verzoeken.

Opmerking verdient dat daarbij niet doorslaggevend is of in algemene zin overeenstemming bestaat tussen het buitenlandse en het Nederlandse zekerheidsrecht, maar of met het oog op de toepassing van een bepaalde Nederlandse regeling – hier art. 480 en 481 Rv. – het buitenlandse zekerheidsrecht naar inhoud en strekking gelijkgesteld kan worden met een verwant Nederlands zekerheidsrecht.

(...)

3.5.1.

Onderdeel 2.a verwijt het Hof dat het zijn oordeel in rov. 4.24 van zijn beschikking, dat een vergelijking tussen de floating charge en het stil pandrecht naar Nederlands recht oplevert dat "van een wezenlijk verschil in doelstelling en resultaat geen sprake is" slechts getoetst heeft aan twee criteria, te weten dat het buitenlandse recht hetzelfde doel nastreeft en tot hetzelfde resultaat leidt. Het onderdeel klaagt dat het Hof aldus een onjuiste maatstaf heeft aangelegd, omdat het onvoldoende acht heeft geslagen op de inhoud van het buitenlandse recht en de rechtsgevolgen daarvan, en met name geen aandacht heeft besteed aan de argumenten van Sisal dat de floating charge niet kan worden aangemerkt als een beperkt recht, dat het geen droit de suite heeft, dat de prior tempore-regel niet geldt, en dat de floating charge geen beperking in de beschikkingsbevoegdheid meebrengt en mede betrekking heeft op vermogensbestanddelen die geen goederen zijn. De in het onderdeel vervatte rechtsklacht faalt. Zoals volgt uit hetgeen hiervoor in 3.3 is overwogen, heeft het Hof niet een onjuiste maatstaf gehanteerd. De motiveringsklacht miskent dat een rechtsonderdeel in cassatie niet met een motiveringsklacht kan worden bestreden.

Literatuur

8.3

Henriquez meent, dat een onherroepelijke trust als een overeenkomst kan worden gezien:²⁸ De onherroepelijke intrustgeving bij leven (inter vivos) is naar Nederlands recht een overeenkomst met derdenbeding. Dit wordt weleens bestreden met het betoog dat de intrustgeving naar Angel-Saksisch recht een eenzijdige afzondering voor een bepaald doel is en dat de overdracht aan de trustee geen essentiale is van de intrustgeving. Daarop is het antwoord dat dit naar Angel-Saksisch recht juist kan zijn, maar dat naar Nederlands Recht een rechtshandeling als in het door ons gestelde geval nu eenmaal gekwalificeerd moet worden als vallende onder art. 1353 B.W. In het Zuid-Afrikaanse Rooms-Hollandse Recht is de trust inter vivo ondanks bovenstaande tegenwerpingen door de rechtbanken als een beding-ten-behoeve-van-een-derde gekwalificeerd. Zo ook in Schotland, waar het Romeinse civiele recht geldt in plaats van de Common Law.

8.4

Uniken Venema heeft geschreven:²⁹

In het hier besproken geval -in Nederland gelegen goederen, die toebehoren aan een Anglo-Amerikaanse trust- wordt er per definitie, van uitgegaan, dat de trust onderworpen is aan enig stelsel van Anglo-Amerikaans recht. Van praeliminare aard is nu de vraag, of inderdaad naar Nederlands internationaal privaatrecht deze mogelijkheid bestaat. Wanneer deze vraag wordt

gesteld, is het belangrijk te weten op welke wijze de trustcreatie naar Nederlands recht dient te worden gekwalificeerd.

Allereerst moet hier vanzelfsprekend een verschil worden gemaakt tussen de bij testament en de onder de levenden gecreëerde trust.

Naar Nederlands internationaal privaatrecht is ingeval van erfopvolging het nationale recht van de erflater van toepassing. Dit betekent, dat in beginsel de toepasselijkheid van Anglo-Amerikaans recht op een trust, die door een drager van enige Anglo-Amerikaanse nationaliteit bij testament in het leven wordt geroepen, moet worden erkend. (...)

Meer problemen levert de onder de levenden gecreëerde trust op. Naar Anglo-Amerikaans opvatting staat -zoals Hijmans van den Bergh terecht doet uitkomen- wel vast dat een dergelijke trust géén "contract" is. Hijmans van den Bergh constateert dan verder: "Kwalificeert men naar Nederlands recht dan is er, krachtens ons internationaal privaatrecht, van een contract (overeenkomst) stellig geen sprake." Met deze uitspraak kan ik mij niet verenigen. Het Anglo-Amerikaanse begrip "contract" is -zoals ook Hijmans van den Bergh opmerkt- niet identiek aan ons begrip overeenkomst. Van een "contract" is slechts sprake in geval van een afspraak die naar common law kan worden afgedwongen: consideration -een tegenprestatie van degene die op de afspraak een beroep doet- is van ouds voor een "contract" een vereiste. De afspraak tussen de trustee en de settlor en eventueel de derde/beneficiary van een trust was echter reeds afdwingbaar, lang voordat naar common law de afdwingbaarheid van "contract" werd erkend, echter niet naar common law maar naar equity. Deze afspraak naar equity, die naar Anglo-Amerikaans recht altijd een afzonderlijke plaats is blijven innemen in het recht, en technisch gesproken nooit van het contractenrecht deel is gaan uitmaken, kan mijns inziens naar Nederlands recht slechts worden gekwalificeerd als een overeenkomst. Naar Nederlands recht kennen wij immers slechts één begrip obligatoire overeenkomst, dat de Nederlandse parallel vormt van zowel de afdwingbare afspraak naar common law ("contract") als de afdwingbare afspraak naar equity ("trustafpraak"). Dat een trustafpraak met een overdracht gepaard kan gaan, is mijns inziens geen reden om het obligatoire gedeelte van de trustcreatie naar Nederlands recht anders te kwalificeren dan als een overeenkomst.

Wordt nu de zojuist verdedigde opvatting niet gelogenstraft door het feit, dat in Anglo-Amerikaanse ogen de trustcreatie wordt gezien als een eenzijdige handeling? Ik meen van niet. De oorzaak van deze Anglo-Amerikaanse opvatting omtrent de trustcreatie is namelijk m.i. te vinden in de oude Anglo-Amerikaanse zienswijze omtrent de overdrachtshandeling. Een overdracht werd - en wordt vaak ook thans nog- gezien als een eenzijdige handeling. Omdat nu het overdrachtselement ook bij de trustcreatie over het algemeen op de voorgrond staat -en vooral in het verleden, toen de verplichtingen van de trustee nog niet zo uitgebreid waren, op de voorgrond stond-, en tevens omdat in de ontstaansperiode van de trust de (vormvrije) overeenkomst -zoals reeds gezegd- als rechtsfiguur niet bekend was, is het niet verwonderlijk dat men ook de trustcreatie als een eenzijdige handeling is gaan beschouwen. Maar dit betekent niet, dat een acceptatie door de trustee niet vereist zou zijn, alvorens de trust een definitief karakter krijgt. De trustee kan namelijk het "verkregen" goed verwerpen, tot op het ogenblik van de aanvaarding. Een verwerping heeft ten gevolge dat de trustee wordt geacht het hem in trust overgedragen recht nimmer te hebben verworven. Ook de beneficiary kan verwerpen, met hetzelfde resultaat. (...) Met andere woorden: de overgang draagt slechts een voorlopig, voorwaardelijk karakter; definitief wordt zij eerst door de aanvaarding. Het Anglo-Amerikaanse recht legt bij de trustcreatie - theoretisch gesproken- de nadruk op de wilsverklaring van de settlor en komt daardoor tot de conclusie dat de trustcreatie een eenzijdige handeling is. Een handeling, welke op de zojuist beschreven wijze eerst door aanbod en acceptatie perfect wordt, dient m.i. echter naar Nederlands recht stellig als een overeenkomst te worden gekwalificeerd. Het praktische resultaat van beide constructies is gelijksoortig. In beide gevallen wordt een voorlopige rechtstoestand geschapen door de verklaring van de settlor, die slechts definitief wordt na aanvaarding door de trustee.

Het behoeft overigens geen betoog dat het in het Anglo-Amerikaanse recht niet gebruikelijk is een goed inter vivos over te dragen aan een trustee, zonder dat de trustee van de trustcreatie op de hoogte is. Normaal vindt trustcreatie inter vivos wel degelijk plaats door een trustovereenkomst. Formulieren voor een overdracht in trust zijn vrijwel steeds opgesteld in de vorm van een meezijdige akte, door de settlor en de trustee beiden te tekenen, anders dan bijvoorbeeld de normale overdracht van onroerend goed, die nog steeds de vorm van een eenzijdige akte draagt.

Zelfs het feit dat een trustcreatie inter vivos kan plaats vinden, terwijl een trustee ontbreekt (bijvoorbeeld in geval van verwerping door de trustee), acht ik geen argument om anders te oordelen. Verwerpt de trustee, dan geldt in beginsel het adagium: "A trust never fails for want of a trustee". De trustee wordt dan wel geacht nimmer enig recht te hebben verworven, maar de trust blijft bestaan; de rechter zal een nieuwe trustee benoemen. In dit geval is er echter duidelijk sprake van een uitzondering en men hoede zich er voor -en niet alleen op dit terrein- te veel op de uitzonderingen te letten.

Ook Henriquez is van mening, dat de trustcreatie onder de levenden naar Nederlands recht moet worden gezien als een overeenkomst. Hij baseert zich daarbij op het Zuid-Afrikaanse en het Schotse recht, een op zichzelf niet zeer overtuigende basis, aangezien het heel goed denkbaar zou zijn dat naar Nederlands recht anders zou moeten worden geoordeeld dan volgens de genoemde andere rechtssystemen.

8.5

Drielsma schreef:³⁰

In W.P.N.R. 4769, p. 242, heb ik betoogd dat en waarom - anders dan Henriquez meent - de beneficiary zijn verkrijging niet aan een derdenbeding ontleent. Ik heb daar uiteen gezet dat de rechtspositie van een beneficiary fundamenteel van die van de derde verschilt en wil daar nog het volgende aan toevoegen. Vooreerst kan worden opgemerkt dat men zich altijd in de Angelsaksische rechtsgebieden het principiële verschil tussen trust en derdenbeding bewust is geweest. I.v.m. zijn eigen rechtskarakter is de trust dan ook eeuwenlang gebruikt omdat het derdenbeding niet in dier voege rechtsgeldig kon worden geconstitueerd dat de derde er een actie aan kan ontleen. Ingevolge art. 1353 B.W. kan een derdenbeding alleen zijn verbonden aan een (obligatoire) overeenkomst, waarbij de promissor zich tegenover de stipulator verbindt een prestatie jegens een 'derde te verrichten. De derde verkrijgt hierdoor een (wils)recht tegen de promittens, dat hem in staat stelt door het afleggen van een wilsverklaring (acceptatie van het beding) recht op deze prestatie te verwerven en (na levering) eigenaar te worden. Bij de trust ontbreken zowel de overeenkomst als het wilsrecht.

Volgens traditionele Anglo-Amerikaanse opvatting ontstaat een trustverhouding niet door een contract tussen settlor en trustee of beneficiary maar door een eenzijdige wilsverklaring van de settlor. Deze geeft de trust een leefregel mee, waarnaar alle belanghebbenden zich moeten gedragen. Aanvaardt de trustee bij de trustakte zijn functie en het afgezonderde vermogen, dan heeft deze acceptatie geen constitutieve werking; er is samenvallend van rechtsmomenten, het verandert de unilaterale natuur van de trustcreatie niet. De beneficiaries kunnen dan ook van rechtswege een ownership (in equity) van de trustzaken verkrijgen zonder iets van de trustcreatie af te weten. Een schuldiggerkenning van een prestatie door de trustee jegens de beneficiary, zoals in het geval van derdenbeding door de promittens jegens de derde is vereist, vindt niet plaats. Naar Anglo-Amerikaans recht mogen trustrelatie en derdenbeding dan ook geenszins vereenzelvigd worden. Dezelfde gronden leiden tot de opvatting dat een trustcreatie ook naar Nederlands recht geen derdenbeding bevat. Want de beneficiary verkrijgt een bijzonder subjectief recht met zakelijke trekken, geen wilsrecht, (...) Hijmans van den Bergh (...) merkte op: 'Qualificeert men naar Nederlandse recht, dan is er krachtens ons i.p.r. van een contract (overeenkomst) stellig geen sprake'. Reeds Te Winkel wees de derdenbedingconstructie af. In deze opvatting dat de trustcreatie inter vivos niet een contractueel karakter draagt, kan uiteraard aan art. 1370, lid 2, B.W. geen argument voor Henriquez' contraire mening worden ontleend. Ook zijn beroep op de artt. 922, 977 e.v. (speciaal 922) B.W. gaat niet op, omdat niet van een uiterste wilsbeschikking sprake is.

8.6

A-G Moltmaker verwierp in zijn conclusie voor HR 18 november 1998, nr. 31756 de kwalificatie van een irrevocable discretionary trust als een overeenkomst met derdenbeding:

2.4.2.

Gedacht zou nog kunnen worden aan de rechtsfiguur van een overeenkomst tussen settlor en trustee met een beding ten behoeve van een derde, waarbij dan de beneficiaries als groep zouden kunnen worden beschouwd als derden. Tegen een dergelijke analogie kunnen als bezwaren worden aangevoerd, dat de groep van beneficiaries nog onbepaald is voor wat betreft de samenstelling (de protector kan de samenstelling veranderen, bestaande beneficiaries kunnen overlijden, er kunnen nog niet bestaande beneficiaries geboren worden) en dat - anders dan de derden bij het in Nederland bekende derdenbeding, zie art. 6:253 e.v. BW - zij noch individueel noch als groep enig recht hebben van de trustee een uitkering te vorderen.

8.7

Sonneveldt heeft geschreven:³¹

Abstraherend van specifieke vormen kan gesteld worden, dat de Anglo-Amerikaanse trust een rechtsverhouding is, op grond waarvan degene, die tot een vermogensbestanddeel is gerechtigd, daarvan niet ten eigen nutte gebruik mag maken, maar krachtens welke hij verplicht is, zorg te dragen, dat zijn subjectief recht uitsluitend aan een ander ten goede komt, danwel uitsluitend strekt ter behartiging van een abstract, dat wil zeggen een niet op bepaalde personen te betrekken doel. Of in de Engelse terminologie: "A trust is an equitable obligation, binding a person (who is called a trustee) to deal with property over which he has control (which is called the trust property), for the benefit of persons (who are called the beneficiaries (...)), of whom he may himself be one, and any one of whom may enforce the obligation.

(...)

In het Anglo-Amerikaanse recht behoren contract en trust tot afzonderlijke rechtscategorieën. (...)

Het Anglo-Amerikaanse begrip contract heeft in vergelijking met het Nederlandse begrip overeenkomst een veel beperktere inhoud. Dit mag reeds blijken dat een contract slechts afdwingbaar is indien sprake is van een zogenaamde consideration: een tegenprestatie door de eisende partij geleverd of in het vooruitzicht is gesteld. (...) De conclusie dat contract en trust elkaar in het Anglo-Amerikaanse recht uitsluiten, mag niet bij voorbaat impliceren dat de trustverhouding voor fiscale kwalificatiedoeleinden niet onder te brengen zou zijn bij de continentaalrechtelijke categorie overeenkomst. Deze laatste heeft ten slotte een grotere reikwijdte dan het Anglo-Amerikaanse overeenkomstconcept.

De instelling van een trust valt uiteen in een tweetal hoofdcomponenten. Een component bestaat uit de overdracht van vermogen aan de trustee. De andere heeft betrekking op het ontstaan van allerlei equitable interests die in continentaalrechtelijke terminologie zijn te ontleden in verbintenisrechtelijke en goederenrechtelijke rechten. Het verbintenisrechtelijk aspect richt zich op de rechten en verplichtingen die ontstaan tussen trustee en beneficiary. Hierbij moet gedacht worden aan de vaak uitgebreide trustaktes die van deze rechten en verplichtingen een opsomming geven. Het goederenrechtelijk element komt tot uiting in het aan de beneficiaries toekomende recht van tracing ten aanzien van trustee en derden. Overigens is de overdracht van vermogen aan de trustee uiteraard ook te kenschetsen als een goederenrechtelijk element.

De vraag is echter of genoemde aspecten van afdwingbaarheid reeds tot de kwalificatie overeenkomst zouden dienen te leiden. Hiervoor is meer vereist. Belangrijke kenmerken van de overeenkomst zijn de wilsovereenstemming van verschillende personen en het feit dat de rechtshandeling tot stand moet zijn gekomen door de samenwerking van twee of meer partijen. Kenmerken voor de instelling van de trust is nu juist de wilsverklaring van de settlor die door deze wilsuiting de overdracht van de trustgoederen aan de trustee bewerkstelligt. Voor deze overdracht is zelfs geen kennisgeving aan trustee of beneficiary vereist. Annvaarding is niet noodzakelijk. Indien de 'trustee' mocht besluiten de hem toebedachte taak niet te willen uitvoeren, blijft de trust in de meeste gevallen in stand. Zijn er op het moment van de wilsuiting geen beneficiaries of

verwerpen zij de hun toegekende rechten dan is de trustverhouding nietig, maar de overdracht aan de trustee blijft in stand. De trustee houdt dan voor de settlor. De eenzijdigheid van de rechtshandeling staat derhalve voorop. Van de kwalificatie overeenkomst kan mijns inziens geen sprake zijn. Het feit dat in de praktijk 'aanvaarding' wel gewenst zal zijn, 'omdat daardoor het risico van een verwerping door de trustee wordt vermeden', kan mij als argument voor de stelling dat de private express trust inter vivos naar Nederlands recht als overeenkomst gekwalificeerd moet worden, niet overtuigen.

Nu, naar ik meen, de trustcreatie niet aangemerkt kan worden als een overeenkomst lijkt een behandeling van de overeenkomst met derdenbeding als species van het genus overeenkomst niet meer opportuun. Desalniettemin wordt hier nog kort ingegaan op een aantal principiële verschillen (...):

- Het recht van de derde ontstaat volgens artikel 6:253 lid 1 BW eerst door de aanvaarding ervan. De trustverhouding komt rechtsgeldig tot stand, ook al hebbende de beneficiaries hun rechten niet nadrukkelijk aanvaard. (...)
- Artikel 6:253, lid 2 BW stelt dat het beding tot aanvaarding ervan door de derde, kan worden herroepen door de stipulator. In het geval van de hier besproken trustvorm is sprake van onherroepelijkheid. (...)
- Volgens artikel 6:255 kan een stipulator zichzelf of een andere derde als rechthebbende aanwijzen, indien het derdenbeding ten opzicht van de oorspronkelijke derde geen gevolg heeft. (...) Verwerpen alle leden van de groep beneficiaries hun potentiële rechten of [blijkt niemand tot een groep te behoren] dan ontstaat een trust of imperfect obligation. Niemand is dan in staat de trust af te dwingen. (...)

Ook in het Anglo-Amerikaanse recht zelf wordt een strikt onderscheid gemaakt tussen enerzijds de trustverhouding en anderzijds de overeenkomst met derdenbeding, the contract for the benefit of a third party.

9 Premie

Literatuur

9.1

Stigter en Ploeg hebben geschreven:³²

Verzekeringen kunnen worden aangegaan tegen betaling van één enkele premie of van periodieke premies gedurende een aantal jaren. In het eerste geval is er sprake van een verzekering tegen een eenmalige premie of koopsom, in het laatste geval is het meest gebruikelijk een verschuldigde jaarlijkse premie te berekenen. De meeste verzekeringen kunnen in overigens precies gelijke vorm zowel tegen koopsom als ook tegen jaarlijkse premie worden afgesloten (...).

(...)

Art. 45 bepaalt, dat premies voor lijfrenten als persoonlijke verplichtingen ter berekening van het belastbaar inkomen van het onzuivere inkomen kunnen worden afgetrokken. De aftrekbaarheid wordt gemotiveerd door het feit, dat genoten worden lijfrenteuitkeringen ten volle belast zijn. Dit motief brengt mede, dat ook koopsommen als premies in de zin van art. 45 moeten worden beschouwd.

10 Beschouwing

10.1

In 1982 is door een toen in het buitenland woonachtige settlor (trustor) een trust ingesteld, welke is gevestigd in de Verenigde Staten van Amerika (hierna: V.S.). Als trustee is een inwoner van de V.S. aangesteld. Bij het overlijden van de trustor in 1989 heeft de trustee conform de bepalingen van de trustakte ten behoeve van belanghebbende een gedeelte van het trustvermogen ondergebracht in een als zelfstandige trust aan te merken subtrust. Belanghebbende heeft recht op

een jaarlijkse uitkering, eindigend bij haar overlijden. In geschil is of deze uitkeringen ingevolge de Invoeringswet Wet IB 2001 in box 1 worden belast.

10.2

De trustverhouding kan worden aangemerkt als een zogenoemde "irrevocable fixed trust". De term "irrevocable" duidt aan dat de ingebrachte vermogensbestanddelen definitief het vermogen van de settlor hebben verlaten. De term "fixed" duidt aan dat belanghebbende een vaste aanspraak op (een gedeelte van) de inkomsten uit het trustvermogen heeft.

10.3

Belanghebbende heeft eerder geprocedeerd over de uitkeringen van de subtrust. Deze procedure heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 14 juli 2006, nr. 39262 (6.2). De Hoge Raad oordeelde dat de uitkeringen van de subtrust aan belanghebbende moeten worden aanmerkt als periodieke uitkeringen die de tegenwaarde vormen van een prestatie in de zin van artikel 25, lid 1, onderdeel g, van de Wet IB 1964.

10.4

Onder vigeur van de Wet Inkomstenbelasting 2001 vallen rechten op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen, in beginsel in box 3 (artikel 5.3 Wet IB 2001) (vgl. 6.3). Periodieke uitkeringen die niet de tegenwaarde voor een prestatie vormen, zijn in beginsel belast in box 1 (artikel 3.101 lid 1 sub c Wet IB 2001). Dit is echter anders indien op grond van het overgangsrecht, zoals dit is vormgegeven in de Invoeringswet Wet IB 2001, wordt voorzien in een afwijkende regeling. In onderhavige zaak gaat het om deze overgangsregeling.

10.5

De Staatssecretaris stelt dat de rechten op de uitkeringen op grond van Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b en slot, van de Invoeringswet Wet IB 2001 belast zijn in box 1 als belastbare periodieke uitkeringen uit een inkomensvoorziening (4.1). Het oude regime (artikel 25, eerste lid, onderdeel g, Wet IB 1964: heffing via de saldomethode) blijft volgens de Staatssecretaris van toepassing.

10.6

Belanghebbende betoogt dat de rechten belast zijn in box 3. Het overgangsrecht is volgens belanghebbende niet van toepassing op de uitkeringen uit een trust (3.1). Er is geen sprake van een recht op een periodieke uitkering (middelonderdeel a); de uitkering is niet op een "overeenkomst" gebaseerd (middelonderdeel b); er is geen sprake van een "premie" (middelonderdeel c), en er bestaat geen ruimte voor een extensieve interpretatie van de overgangsbepaling (middelonderdeel d), aldus belanghebbende.

Periodieke uitkering (middelonderdeel a)

10.7

De uitleg van de trustakte is een feitelijke aangelegenheid, waarbij het Hof de feiten dient te duiden naar het Nederlandse fiscale begrippenkader. Het Hof is van oordeel dat het recht van belanghebbende jegens de subtrust is aan te merken als een recht op een periodieke uitkering.

10.8

In het arrest van de Hoge Raad van 14 juli 2006 was de kwalificatie van de uitkeringenreeks niet in geschil (zie r.o. 3.2, 6.2).

10.9

Belanghebbende betoogt in haar eerste middelonderdeel dat zij niet per uitkeringsmoment inkomsten uit de subtrust verkreeg, maar dat zij direct en continu een eigen recht op de inkomsten uit het in de subtrust afgezonderde vermogen heeft.

10.10

Het eerste middelonderdeel van belanghebbende faalt, aangezien deze zienswijze in strijd is met de feitelijke oordelen van het Hof die gezien de stukken van het geding waaronder de Trust Agreement geenszins onbegrijpelijk zijn.

10.11

In aanvulling hierop merk ik op dat in de Trust Agreement (2.2) is bepaald dat bij het overlijden van belanghebbende de laatste halfjaarlijkse uitkering voor het overlijden als laatste uitkering geldt. Er bestaat geen recht op een betaling over de tijd tussen de laatste uitkering en de sterfdatum. Dit biedt geen steun aan de opvatting van belanghebbende dat er sprake is van een direct en continu recht op de inkomsten uit het vermogen van de subtrust.

Overeenkomst (middelerdeel b)

10.12

Belanghebbende is van oordeel dat de overgangsbepaling aldus moet worden gelezen dat deze als voorwaarde voor haar toepassing verlangt dat sprake is van een overeenkomst. In middelerdeel b betoogt belanghebbende dat de uitkeringen niet voortspuiten uit een overeenkomst, waardoor de overgangsbepaling niet kan worden toegepast. Het tot stand brengen van een trust is volgens belanghebbende een eenzijdige rechtshandeling.

10.13

Het Hof oordeelde dienaangaande dat de wetgever niet bedoeld heeft om bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen waarop een fiscale claim rustte, van de overgangsbepaling uit te zonderen. Hieraan doet niet af het enkele feit dat in voormeld Onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 gesproken wordt van "overeenkomst". Daarmee heeft de wetgever niet bedoeld om rechten gebaseerd op eenzijdige rechtshandelingen uit te sluiten van deze overgangsbepaling, aldus het Hof.

10.14 '

's Hofs opvatting aangaande doel en strekking van de regeling deel ik. De wetgever wenste met het overgangsrecht bepaalde aanspraken op periodieke uitkeringen die stammen van voor 2001, te blijven behandelen volgens de regels die golden vóór inwerkingtreding van de Wet IB 2001 (4.2). Onder het oude regime waren de uitkeringen van de subtrust belast op grond van de zogenoemde saldomethode van artikel 25, eerste lid, onderdeel g, van de Wet IB 1964 (5.1).

10.15

Voorts wilde de wetgever de fiscale claim die was opgebouwd in de jaren tot 2001 behouden (4.2). Zonder de overgangsbepaling behoren de rechten op onderhavige uitkeringen tot de rendementsgrondslag van box III en wordt vanaf 2001 slechts het rendement dat nadien wordt behaald, op forfaitaire wijze in de belastingheffing betrokken.

10.16

Mijns inziens dient evenwel voorop te staan dat er voldoende redenen zijn om de verrichte rechtshandelingen te kwalificeren als een overeenkomst in de zin van de onderhavige bepaling.

10.17

De vraag of een Trust Agreement kan worden gekwalificeerd als een overeenkomst, is in de literatuur uitvoerig besproken en wordt niet eenduidig beantwoord (8.3- 8.7). Het antwoord op deze vraag nu daargelaten wordt in de literatuur geleerd dat op de trustee uit hoofde van de Trust Agreement een verplichting rust om het ingelegde en eventueel aangegroeide vermogen volgens de termen van die akte aan een derde ter beschikking te stellen (verg. 1e alinea van onderdeel 8.7).

10.18

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 14 juli 2006 (6.2) geoordeeld dat het onderbrengen van vermogen in de trust de prestatie is die de grond vormt voor de – op de trustee rustende – verplichting tot het doen van de uitkeringen.

10.19

Nu het hierbij gaat om in het Nederlandse recht onbekende rechtsfiguren, kunnen deze niet zonder meer worden ondergebracht in de ten onzent geldende continentale begrippen. De vraag is dan ook niet of hier sprake is van een overeenkomst, maar of de gemaakte bedingen zozeer verwant zijn aan een overeenkomst dat zij daarmee voor de toepassing van de onderhavige bepaling gelijkgesteld moeten worden (zie 8.2)

10.20

Mijns inziens volgt uit de in onderdeel 8.4 aangehaalde uiteenzettingen van Uniken Venema dat dit inderdaad het geval is.

10.21

Middelonderdeel b van belanghebbende slaagt dus niet.

Premie (middelonderdeel c)

10.22

Voorts klaagt belanghebbende in middelonderdeel c erover dat het Hof ten onrechte de prestatie van de settlor tegenover de trust als premie heeft aangemerkt. Bij afwezigheid van een nadere definitie van het begrip 'premie' dient het begrip volgens belanghebbende grammaticaal te worden uitgelegd als het 'bedrag dat men moet betalen om recht op uitkering van een verzekering te verkrijgen'.

10.23

Het Hof heeft de stelling van belanghebbende dat geen sprake is geweest van premiebetaling verworpen en overwogen dat het begrip "premie" niet nader is gedefinieerd. De wetgever bedoelt hiermee de tegenprestatie waartegenover het recht op periodieke uitkeringen ontstaat, aldus het Hof.

10.24

In het verzekeringswezen worden onder het begrip premie gewoonlijk periodieke betalingen verstaan. Maar reeds Stigter/Ploeg onderkennen in hun standaardwerk het bestaan van "één enkele premie" c.q. eenmalige premie of koopsom" en stipuleren "dat ook koopsommen als premies in de zin van artikel 45 [Wet IB 1964] moeten worden beschouwd" (zie 9.1). Van oudsher werd bijvoorbeeld de omzettingsswaarde van een kapitaalverzekering in het jaar waarin deze werd omgezet in een lijfrenteverzekering "als premie ineens, als koopsom voor de nieuwe verzekering, beschouwd. Als zodanig is zij", aldus Drost, "aftrekbaar. Zie (...) resolutie (...) B. no. 7664."³³

10.25

In HR 2 december 1959, BNB 1960/18 werd de aftrek van een drietal eenmalige lijfrentepremies in principe mogelijk geacht, doch stuitte deze af op fraus legis welke met het koopsomkarakter niet van doen had.

10.26

In art. 3.129 Wet IB 2001 wordt tot de "premies voor lijfrenten" onder voorwaarden en beperkingen mede gerekend de met of bij de staking van een onderneming behaalde winst.

10.27

Uit het vorenstaande blijkt dat in de inkomstenbelastingwetgeving onder "premie" mede wordt verstaan een eenmalige premie of koopsom, zodat ook onderdeel c van het middel faalt, indien en voor zover wordt beoogd daarin het tegendeel te betogen.

10.28

Voor zover belanghebbende erover klaagt dat het Hof ten onrechte onder "premie" zou hebben verstaan: de tegenprestatie ter verkrijging van het recht op periodieke uitkeringen, terwijl dit begrip louter zou zien op de tegenprestatie voor de verkrijging van een "verzekering" faalt het middel eveneens, reeds omdat art. 45 Wet IB 1964 waarnaar art. O, lid 1 onderdeel b, verwijst, in lid 1, onderdeel g, sub 6^o gewaagt van premies voor periodieke uitkeringen.

Doel en strekking (middelonderdeel d)

10.29

In middelonderdeel d voert belanghebbende aan dat naar doel en strekking het overgangsrecht niet van toepassing dient te zijn op de door belanghebbende ontvangen uitkeringen uit het vermogen van de subtrust, omdat de uitkeringen een 'gemengd karakter' ontberen, aangezien een kapitaalbestand in de uitkering ontbreekt.

10.30

Dienaangaande heeft het Hof overwogen: "Belanghebbende heeft gelijk waar zij stelt dat de onderhavige rechten inhouden dat geen 'kapitaalcomponent' wordt uitgekeerd. Door de wijze waarop de jaarlijkse uitkering wordt bepaald, wordt het in de subtrust ingebrachte vermogen niet

aangetast door de uitkeringen. Dit betekent echter niet dat geen sprake is van een recht op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen. Hoogstens kan worden geconstateerd dat de saldomethode in zoverre zijn doel voorbij schiet, omdat bij de toepassing van die methode in eerste instantie 'het kapitaal' geacht wordt te zijn uitgekeerd."

10.31

Het Hof heeft terecht geoordeeld dat de onderhavige uitkeringen voldoen aan de wettelijke en jurisprudentiële eisen voor periodieke uitkeringen. De eis van een "gemengd karakter" zoals door belanghebbende gepostuleerd, is nimmer naar positief recht gesteld. Er is rechtens niet een relatie tussen het kapitaal waaruit de uitkerende instantie de termijnen put. De door belanghebbende geponeerde eis vertoont een zekere verwantschap met de uit het fiscale levensverzekeringsrecht bekende "kans-op-nadeel"³⁴, maar deze geldt niet voor periodieke uitkeringen die niet uit een overeenkomst van levensverzekering voortvloeien.

10.32

Met het Hof meen ik dat belanghebbendes standpunt moet worden afgewezen, zodat middelonderdeel d niet slaagt.

11 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de

Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ Belastingdienst/[P].

² Rechtbank 's-Gravenhage 28 december 2011, nrs. AWB 08/3628 t/m AWB 08/3630, ECLI:NL:RBSGR:2011:29798. Uitspraak niet gepubliceerd.

³ Gerechtshof Den Haag 13 maart 2013, nrs. BK 12/00126 t/m 12/00128, ECLI:NL:GHDHA:2013:1472, FutD 2013/35.

⁴ Deze luidt: "Inkomsten uit verhuur van onroerend goed maken onderdeel uit van een complex van rechten en verplichtingen die bij voortduring tegenover elkaar staan en vormen daarom voor de toepassing van de wet op de inkomstenbelasting geen periodieke uitkeringen, maar inkomsten uit vermogen (waarbij de bron het onroerend goed is en niet de huurovereenkomst). Hetzelfde geldt voor inkomsten uit het trustvermogen, de tot dit vermogen behorende vermogensbestanddelen vormen evenzovele bronnen van inkomen. Als de inkomsten daaruit op grond van de trustakte opkomen bij de beneficiary, geniet hij deze als zodanig, en niet als periodieke uitkering. (...)

⁵ In deze conclusie zijn originele voetnoten, tenzij anders aangegeven, niet meegeciteerd.

⁶ Kamerstukken II 1998-1999, 26 728, nr. 3, p. 3, 16-17, 83-85.

⁷ R.E.C.M. Niessen, Stellingen behorende bij het proefschrift: Het begrip lijfrente in de inkomstenbelasting, Deventer: Kluwer 1982.

⁸ R.E.C.M. Niessen, Kapitaal- en lijfrenteverzekeringen vanaf 2001, WFR 2000/589.

⁹ J.L.M. Gribnau in: A.C. Rijkers en H. Vording, Vijf jaar Wet IB 2001, Deventer: Kluwer 2006, p. 38.

¹⁰ J.P. Boer, De Anglo-Amerikaanse trust in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, Den Haag: SDU 2011, p. 326.

¹¹ Kamerstukken II 1980-1981, 16 787, nr. 3, p. 16.

¹² Kamerstukken II 1980-1981, 16 787, nr. 6, p. 10 en 17.

¹³ Kamerstukken II 1980-1981, 16787, nr. 7, p. 5.

- ¹⁴ Met ingang van 1 januari 2010 is nieuwe trustwetgeving van toepassing geworden (art. 2.14a, tweede lid, onderdeel b, Wet IB 2001). Het lijkt erop dat deze nieuwe wetgeving niet van toepassing is op de fixed trust. Zie over deze vraag onder meer: E.R Roelofs, Niets is zeker, ook de fiscale behandeling van de fixed trust niet, WFR 2010/1632, G.D.L.M. Gilissen, De express private trust, Fiscaalrechtelijke beschouwingen over kwalificatie en gevolgen, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2012, p. 397-402, J.P. Boer en R.M. Freudenthal, De identiteitscrisis van de Anglo-Amerikaanse trust: afgezonderd of niet?, WPNR 2009/6802.
- ¹⁵ Hoge Raad 18 november 1998, nr. 31 756, 31758 en 31759, ECLI:NL:HR:1998:BI5819, na conclusies A-G Moltmaker, BNB 1999/35-37 m. nt. J.W. Zwemmer, FED 1999/651-654 m. nt. K.L.H. van Mens.
- ¹⁶ Hof 's-Gravenhage 12 december 2002, nr. 00/1738, V-N 2003/20.1.2, FED 2003/172 (zie ook onderdeel 7.5).
- ¹⁷ HR 14 juli 2006, nr. 39262, ECLI:NL:HR:2006:AY3640, BNB 2007/19 m. nt. R.M. Freudenthal, FED 2006/90 m. nt. J.P. Boer, NTFR 2006/1004 m. nt. Vrolijk, V-N 2006/39.21 m. nt. Red.
- ¹⁸ HR 26 oktober 2007, nr. 42537, ECLI:NL:HR:2007:AY5991, na conclusie A-G Overgaauw, BNB 2008/122 m. nt. R.M. Freudenthal, FED 2008/23 m. nt. J.P. Boer, NTFR 2007/2036 m. nt. L. Luijckx, V-N 2007/49.8 m. nt. Red.
- ¹⁹ J.P. Boer, De Anglo-Amerikaanse trust in de inkomsten- en vennootschapsbelasting, Den Haag: SDU 2011, p. 261-263.
- ²⁰ Voetnoot uit citaat: HR 10 juni 1953, BNB 1953/204.
- ²¹ HR 17 november 1971, nr. 16614, ECLI:NL:HR:1971:AX4955, BNB 1972/13 m. nt. P. den Boer.
- ²² J.E.A.M. van Dijck, Periodieke uitkeringen in de Wet IB (I), WFR 1970/449.
- ²³ R.E.C.M. Niessen, Het begrip lijfrente in de inkomstenbelasting, Deventer: Kluwer 1982, p. 115.
- ²⁴ J.P. Boer en R.M. Freudenthal, De behandeling van periodieke uitkeringen uit een trust in de inkomstenbelasting, WFR 2003/1325.
- ²⁵ J.P. Boer, annotatie bij Hof 's-Gravenhage 12 december 2002, nr. 00/1738, FED 2003/308.
- ²⁶ G.D.L.M. Gilissen, De express private trust, Fiscaalrechtelijke beschouwingen over kwalificatie en gevolgen, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2012, p. 380-382.
- ²⁷ Hoge Raad 14 december 2001, na conclusie A-G Strikwerda, nr. R01/029, NJ 2001/241, JOR 2002/70 m. nt. H.L.E. Verhagen.
- ²⁸ E.C. Henriquez, De trust in het internationaal privaatrecht, NTIR,1965, p.253.
- ²⁹ C.AE. Uniken Venema, In Nederland gelegen goederen toebehorende aan Anglo-Amerikaanse trusts, Nederl. Tijdschrift voor intern. Recht XIV 1967, p. 33-72.
- ³⁰ H.A. Drielsma, Nogmaals: Anglo-Amerikaans trustrecht en Nederlands Successierecht, WPNR 1972/5170, p. 181-183. In het artikel worden tevens de opvattingen van Henriquez (8.3) en Uniken Venema (8.4) weerlegd.
- ³¹ F. Sonneveldt, De Anglo-Amerikaanse trust en de Successiewet 1956, Amersfoort: SDU 2000, p. 20, 90-92.
- ³² D.C.M. Stigter en G. Ploeg, Levensverzekering, 9e druk bewerkt door B. Timmers, P.M.C. de Lange en A.A. Lugtigheid, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Wellink 1983, p. 7 en 100.
- ³³ H.L. Drost, Oudedags- en gezinsverzorging, 3e druk, Deventer: Kluwer 1963, p. 78. In dezelfde zin R.E.C.M. Niessen, Het lijfrenteregime in de inkomstenbelasting, Deventer: Kluwer 1986, p. 50.
- ³⁴ Zie hierover R.E.C.M. Niessen, Levensverzekering en fiscus, 2e druk, Deventer: FED 1997, p. 15 e.v.; J. Th. L. Brouwer, Het begrip levensverzekering in de inkomstenbelasting na de Brede herwaardering (dissertatie), Deventer: Kluwer 1993.



de Rechtspraak

C. UITSpraak HOF DEN HAAG 12-00126 D.D. 13-03-2013

ECLI:NL:GHDHA:2013:1472

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	13-03-2013
Datum publicatie	19-08-2013
Zaaknummer	12-00126 tm 128.su.hb.mb.def
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBSGR:2011:29798 , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan Cassatie: ECLI:NL:HR:2014:2776 , Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Inkomstenbelasting. Trust. Subtrust. Belanghebbendes recht jegens de subtrust moet worden aangemerkt als een recht op periodieke uitkeringen. De uitkering moet op grond van Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 tot het inkomen uit werk en woning worden gerekend. Immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn voor de behandeling van het beroep met meer dan twee jaren.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2013-2099 met annotatie door Fiscaal up to Date

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht

meervoudige kamer

nummers BK-12/00126 t/m 12/00128

Uitspraak d.d. 13 maart 2013

in het geding tussen:

[X], wonende te [Z], hierna: belanghebbende,
en

de directeur van de Belastingdienst/Holland-Midden , hierna: de Inspecteur,
op het hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraken van de rechtbank

Den Haag van 28 december 2011, nummers AWB 08/3628, AWB 08/3629 en AWB 08/3630, betreffende na te vermelden aanslagen en beschikkingen.

1. Aanslagen, beschikkingen heffingsrente, bezwaar en geding in eerste aanleg

1.1. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar 2001 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van f 106.442 (€ 48.301) en naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van f 56.353 (€ 25.572). Voorts is bij beschikking f 1.512 (€ 686) aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.2. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar 2002 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 61.526 en naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 29.432. Voorts is bij beschikking € 1.421 aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.3. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) voor het jaar 2004 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 56.970 en naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 15.478. Voorts is bij beschikking € 1.466 aan heffingsrente in rekening gebracht.

1.4. De Inspecteur heeft bij drie uitspraken op bezwaar van 10 april 2008 de aanslagen en beschikkingen heffingsrente gehandhaafd.

1.5. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken op bezwaar bij brieven van 15 mei 2008 beroep ingesteld.

1.6. De rechtbank heeft bij de bestreden uitspraken het volgende beslist, waarbij de rechtbank belanghebbende als eiseres en de Inspecteur als verweerder heeft aangeduid:

“- verklaart de beroepen gegrond;

- vernietigt de uitspraken op bezwaar;

- vermindert de belastingaanslag 2001 tot één berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van f 65.522 (€ 29.733 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van f 73.325 (€ 33.274;

- vermindert de belastingaanslag 2002 tot één berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 30.539 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 36.952;

- vermindert de belastingaanslag 2004 tot één berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 33.496 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 23.040;

- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde besluiten;

- veroordeelt verweerder in de proceskosten tot een bedrag van € 1.449 te betalen aan eiseres;

- draagt verweerder op het betaalde griffierecht van € 39 aan eiseres te vergoeden.”

2. Loop van het geding in hoger beroep

2.1. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend en heeft daarbij tevens incidenteel hoger beroep ingesteld.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 30 januari 2013, gehouden te Den Haag. Beide partijen zijn verschenen. Bij brief van 29 januari 2013 heeft de Raad voor de rechtspraak namens de minister van Veiligheid en Justitie het Hof bericht dat hij zich refereert aan het oordeel van het Hof inzake het namens belanghebbende ingediende verzoek om toekenning van een immateriële schadevergoeding.

2.3. Van het verhandelde ter zitting is door de griffier een proces-verbaal opgemaakt.

3. Vaststaande feiten

In hoger beroep is op grond van de stukken van het geding en het ter zitting verhandelde, als tussen partijen niet in geschil dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het volgende komen vast te staan:

3.1. Belanghebbende is beneficiary in een zogenaamde 'Charitable Remainder Unitrust' (de trust). De trust is, ingevolge een "Trust Agreement" uit 1982, op 15 augustus 1989 tot stand gekomen bij het overlijden van de settlor. De trustee is woonachtig in de Verenigde Staten van Amerika (VS). De trustverhouding is ingesteld naar het recht van de staat Delaware in de VS.

3.2. Bij het overlijden van de settlor op 15 augustus 1989 heeft de trustee overeenkomstig de bepalingen van de trustakte ten behoeve van belanghebbende een gedeelte(share) van het trustvermogen uit de trust ondergebracht in een als zelfstandige trust aan te merken subtrust (de subtrust). De subtrust is een zogenaamde 'irrevocable fixed trust'; de subtrust is niet herroepbaar en de uitkeringen aan de beneficiaries zijn in rechte vorderbaar. De vaststelling van de uitkeringen is vastgelegd in de "Trust Agreement" en is niet beïnvloedbaar door de trustee en/of de beneficiaries.

3.3. Het trustvermogen omvat voornamelijk effecten en liquiditeiten. Belanghebbende is niet gemachtigd tot het trustvermogen als zodanig en zij bemoeit zich niet met het feitelijke beleggingsbeleid van de subtrust.

3.4. In de "Trust Agreement" is omtrent de uitkeringen aan de beneficiarities onder meer het volgende bepaald:

"3. Charitable Remainder Unitrust.

(...)

b) Payment of Unitrust Amount to Non-Charitable Beneficiaries.

As to the Charitable Remainder Unitrust, Trustee shall hold the same in separate trust hereunder, manage, invest, and reinvest the same, collect the income arising therefrom, and shall distribute the same as hereinafter provided.

(1) Trustee shall divide the Charitable Remainder Unitrust, as it is then constituted, into shares for the following beneficiaries (whether or not then living), in such a manner that each beneficiary's share shall equal the percentage of the Charitable Remainder Unitrust set opposite the beneficiary's name below:

(1) (...)

(2) [X]

(...) 16.00%

(...)

Each such share is to be treated as a separate Charitable Remainder Unitrust and administered in accordance with the terms specified herein.

(2) In each taxable year of the Charitable Remainder Unitrust, Trustee shall pay in semi-annual installments, on June 30 and December 31, an amount equal to the lesser of (a) the trust income from the beneficiary's share for such taxable year (...) or (b) 5% of the net fair market value of the trust assets of the beneficiary's share valued as of the valuation date for the trust's taxable year (...). The valuation date shall be the first business day of the trust's taxable year. If the income of any beneficiary's share for any taxable year exceeds 5% of the net fair market value of that share (...), the payment shall also include such excess income in excess of 5% of the net fair market value of the share assets to the extent that the aggregate of the amounts paid to the beneficiary in prior years is less than 5% of the net aggregate fair market value of the share for such years. (...)

The unitrust amount shall be paid to the hereinabove designated beneficiary thereof for a period beginning at the date of Trustor's death and ending at the date of death of the beneficiary,

(...)

(c) Disposition of the Remainder.

Upon the death of each individual beneficiary listed above, (...) Trustee shall transfer and deliver outright and free from trust so much of the beneficiary's share of the Charitable Remainder Unitrust as shall then be held herunder as follows: (1) 50% to [A]; and (2) 50% to [B].

(...)

(j) Payments in the Event of the Death of a Non-Charitable Beneficiary.

In the case of the death of a non-charitable beneficiary receiving payment hereunder, (...) the last semi-annual payment provided for in subparagraph (b) of Paragraph 3 (...) shall be considered to be the last regular payment due to such beneficiary hereunder and no further payment need be made for that portion for any subsequent six-month period in which the beneficiary may have survived."

3.5. Voor het jaar 1995 is tussen belanghebbende en de Inspecteur een geschil ontstaan over de vraag of de Inspecteur terecht de uitkeringen uit de subtrust in het belastbare inkomen heeft begrepen. In zijn arrest van 14 juli 2006, nr. 39.262, LJN: AY3640, BNB 2007/19*, heeft de Hoge Raad met betrekking tot de uitkeringen door de subtrust beslist dat dit periodieke uitkeringen zijn die de tegenwaarde vormen voor een prestatie, te beoordelen vanuit de positie van de schuldenaar van de periodieke uitkeringen. Het onderbrengen van vermogen in de subtrust, onder de verplichting aan belanghebbende periodieke uitkeringen te doen, is hierbij aangemerkt als tegenprestatie. De waarde van deze tegenprestatie is tussen partijen bij compromis vastgesteld op f 600.000 (€ 272.268).

3.6. Belanghebbende heeft in de onderhavige jaren uit de subtrust de volgende bedragen ontvangen:

- - in 2001 € 40.920;
- - in 2002 € 30.987;
- - in 2004 € 23.474.

4. Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1. Tussen partijen zijn in hoger beroep de volgende vragen in geschil:

1.

Is sprake van een recht op periodieke uitkeringen?

2.

Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, zijn de uitkeringen op grond van Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Invoeringswet Wet IB 2001) belast?

3.

Heeft belanghebbende recht op een immateriële schadevergoeding in verband met de lange duur van de procedure bij de rechtbank?

4.

Heeft belanghebbende recht op vergoeding van de werkelijke proceskosten?

De Inspecteur beantwoordt de eerste en tweede vraag bevestigend en de vierde vraag ontkennend. Belanghebbende is de tegenovergestelde opvatting toegedaan. Belanghebbende beantwoordt de derde vraag bevestigend. De Inspecteur en de minister van Veiligheid en Justitie hebben gerefereerd aan het oordeel van het Hof.

4.2.

Voor de standpunten van partijen en de gronden waarop zij deze doen steunen, verwijst het Hof naar de gedingstukken. Voor hetgeen hieraan door partijen ter zitting is toegevoegd, wordt

verwezen naar het van het verhandelde ter zitting van 30 januari 2013 opgemaakte procesverbaal.

5. Conclusies van partijen

5.1. Het hoger beroep van de Inspecteur strekt tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en tot ongegrondverklaring van het beroep.

5.2. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank voor zover het betreft de aanslagen en beschikkingen heffingsrente en voorts concludeert zij tot vergoeding van de werkelijke proceskosten en toekenning van een immateriële schadevergoeding.

6. Oordeel van de rechtbank

6.

De rechtbank heeft – voor zover relevant - het volgende overwogen, waarbij de rechtbank belanghebbende als eiseres en de Inspecteur als verweerder heeft aangeduid:

“4. Voor de overzichtelijkheid zal de rechtbank de vragen beantwoorden volgens de nader tussen partijen uitgewerkte scenario’s. Daarom zal de rechtbank niet slechts op de eerste twee, maar ook op het derde scenario ingaan.

Scenario I: periodieke uitkering?

5.

Tussen partijen is niet in geschil dat de trustuitkeringen die eiseres ontvangt als zodanig niet zijn aan te merken als belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet) en dat de uitkeringen alleen als periodieke uitkering in box 1 zijn belast als zij onder de overgangsregeling van artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet vallen. Dit artikel luidt – voor zover hier van belang – als volgt:

“Bestaande rechten en verplichtingen ter zake van periodieke uitkeringen en verstrekkingen

1.

Voor het bepalen van het inkomen uit een recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen die de tegenwaarde vormen voor een prestatie blijven de regels die daarvoor golden op 31 december 2000 op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, voorzover die regels niet in strijd komen met het bepaalde in artikel 3.109 van de Wet inkomstenbelasting 2001, van toepassing voorzover:

a. (...);

b. vóór 14 september 1999 premies zijn betaald die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet als persoonlijke verplichtingen of als premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel f, van die wet, in aanmerking konden worden genomen ter zake van een overeenkomst die tot stand is gekomen vóór 14 september 1999;”

6.

In het onderhavige geval is sprake van een verplichting tot het doen van halfjaarlijkse uitkeringen voortvloeiend uit een trustdeed uit 1982. Eiseres was bij deze trustdeed niet betrokken. In een dergelijke situatie is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake van een aan de trustuitkeringen ten grondslag liggende overeenkomst als bedoeld in voornoemd artikel. Reeds om die reden vallen de door eiseres ontvangen trustuitkeringen niet onder deze overgangsregeling.

7.

De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat de bepaling een overgangsregeling betreft die feitelijk een uitbreiding behelst van het begrip ‘Belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen’ van de Wet. De gevallen die onder deze uitbreiding vallen, zijn in de regeling limitatief opgesomd onder de onderdelen a. tot en met d. Deze limitatieve opsomming brengt met zich dat er ook periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen, denkbaar zijn die niet onder de overgangsregeling vallen. Daarom moet naar het oordeel van de rechtbank een dergelijke overgangsregeling naar zijn aard beperkt worden uitgelegd. Er is

geen aanleiding om het samenstel van (eenzijdige) rechtshandelingen waarvan in de onderhavige trustverhouding sprake is, aan te merken als een overeenkomst in de zin van deze overgangsregeling.

8.

Hetgeen hiervoor is overwogen betekent dat de onderhavige trustuitkeringen niet bij eiseres als periodieke uitkering zijn belast in box 1. Daarom behoeven de overige gronden van eiseres die zich richten tegen de toepassing van het overgangsrecht op de trustuitkeringen – daaronder begrepen de vraag of onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ter zake van de trustuitkeringen sprake was van periodieke uitkeringen in de zin van artikel 25, eerste lid, onderdeel g, van die wet – geen behandeling.

Scenario III: Is de subtrust transparant?

9.

Met betrekking tot de vraag of de subtrust fiscaal transparant is, overweegt de rechtbank als volgt. Uit de onder 1.4. opgenomen passage uit de trustbepalingen, meer in het bijzonder "(j) *Payments in the Event of the Death of a Non-Charitable Beneficiary*", volgt dat – zoals verweerder ook in zijn pleitnota heeft opmerkt – bij het overlijden van eiseres (als beneficiary) de laatste halfjaarlijkse uitkering vóór het overlijden als laatste uitkering geldt. Dit betekent dat er sprake kan zijn van vermogensinkomsten bij de subtrust die opkomen bij het leven van eiseres zonder dat deze aan haar of haar rechtsopvolger(s) worden uitgekeerd. Op grond van de trustbepalingen komen die inkomsten dan immers ten goede aan één van de in de trustakte aangewezen 'charities'. Reeds hierom is het onjuist om de onderliggende vermogensbestanddelen en de daaruit voortvloeiende vermogensinkomsten direct en volledig toe te rekenen aan eiseres. Hiervan zou naar het oordeel van de rechtbank slechts sprake kunnen zijn in een situatie waarbij alle bij het leven van eiseres opgekomen (vermogens)inkomsten van de subtrust per definitie aan haar of haar rechtsopvolger(s) ten goede zouden komen. De rechtbank kan daarom de subtrust niet als fiscaal transparant aanmerken.

Scenario II: "Recht sui generis?"

10.

Nu de uitkeringen niet kunnen worden aangemerkt als periodieke uitkeringen in de zin van de Wet en de trust niet als transparant kan worden aangemerkt, merkt de rechtbank de aanspraak aan als een recht sui generis. Overeenkomstig het standpunt van partijen moet de waarde van de aanspraak dan worden betrokken in het inkomen in box 3.

11.

Ten aanzien van de waardering van dit recht is verweerder van mening dat dit moet worden gewaardeerd naar de volle eigendoms waarde van de onderliggende vermogensbestanddelen. Cijfermatig komt dit overeen met het hiervoor behandelde scenario III waarbij de subtrust fiscaal als transparant wordt aangemerkt. De rechtbank volgt verweerder niet in dit standpunt. De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat eiseres feitelijk alleen recht heeft op (half)jaarlijkse uitkeringen uit de subtrust en niet gerechtigd is tot het trustvermogen als zodanig. Ook heeft zij geen zeggenschap over het feitelijke beleggingsbeleid van de subtrust. Gelet hierop doet het waarden van het 'recht sui generis' op de volle vermogenswaarde van de onderliggende vermogensbestanddelen naar het oordeel van de rechtbank geen recht aan de feitelijke situatie.

12.

Nu voor de waardering niet kan worden aangesloten bij de vermogenswaarde van de vermogensbestanddelen die tezamen de subtrust vormen, dient – naar alsdan tussen partijen niet meer in geschil is – voor de waardering van het vermogensrecht te worden aangesloten bij de waardering zoals door eiseres bepleit onder scenario II(a). De rechtbank ziet geen aanleiding partijen hierin niet te volgen. In dit oordeel ligt besloten dat de beroepen gegrond dienen te worden verklaard en dat de belastbare inkomens uit werk en woning alsmede de belastbare inkomens uit sparen en beleggen over de jaren 2001, 2002 en 2004 dienen te worden vastgesteld als aangegeven onder Scenario II(a) in de onder 1.9. genoemde cijfermatige uitwerking. Hierbij

overweegt de rechtbank met betrekking tot het belastbare inkomen uit sparen en beleggen voor het jaar 2004 dat, naar de rechtbank begrijpt uit de cijfermatige uitwerking, de echtgenoot van eiseres van het gezamenlijke inkomen uit sparen en beleggen een bedrag van € 12.909, namelijk € 28.387 -/- € 15.478 (bedrag in aangifte eiseres) in aanmerking heeft genomen, zodat het belastbare inkomen uit sparen en beleggen voor eiseres voor dit jaar uiteindelijk op € 23.040 (€ 35.949 -/- € 12.909) moet worden vastgesteld.”

7. Beoordeling van het hoger beroep

Periodieke uitkering

7.1. De Inspecteur stelt dat belanghebbendes gerechtigdheid tot de uitkeringen uit de subtrust, moet worden aangemerkt als een recht op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen. Belanghebbende stelt daarentegen dat zij een vermogensrecht bezit met een eigen karakter (een recht sui generis) dat bestaat uit een recht op de inkomsten uit het in de subtrust belegde vermogen en dat er geen sprake is van een recht op periodieke uitkeringen.

7.2. Het Hof is van oordeel dat belanghebbende op grond van de onder 3.4 vermelde bepalingen van de trustakte (Paragraaf 3, subparagraaf b, sub 2) geen recht heeft op het vermogen van de subtrust, maar dat zij jaarlijks recht heeft op een bedrag dat niet hoger kan zijn dan 5 percent van de waarde van het vermogen van de subtrust dan wel een bedrag gelijk aan de inkomsten uit dat vermogen van de subtrust indien die inkomsten lager zijn. Daarnaast bestaat de mogelijkheid van een inhaal in latere jaren indien de uitkering in enig jaar minder dan 5 percent van de waarde van het vermogen bedraagt en in een later jaar meer inkomsten worden behaald dan 5 percent van de waarde van het vermogen tot het percentage van 5. De inkomsten dienen dus als een rekengrootheid indien de inkomsten minder dan 5 percent van de waarde van het vermogen bedragen, maar dit kan niet worden aangemerkt als een eigen recht op de inkomsten. Bovendien worden de inkomsten voor zover deze meer bedragen dan 5 percent van de waarde van het vermogen, afgezien van voormelde inhaalregeling, niet uitgekeerd.

7.3. Belanghebbende heeft derhalve recht op een jaarlijkse uitkering van maximaal 5 percent van de waarde van het vermogen in de subtrust. Dit recht vervalt bij overlijden van belanghebbende. Van een periodieke uitkering is sprake indien de uitkering onderdeel vormt van een reeks van uitkeringen en het beloop daarvan - vanuit de schuldenaar bezien - afhankelijk is van een toekomstige onzekere gebeurtenis. Nu het recht op uitkeringen vervalt bij overlijden van belanghebbende, wordt aan deze voorwaarde voldaan. Het Hof is dan ook van oordeel dat belanghebbendes recht jegens de subtrust moet worden aangemerkt als een recht op periodieke uitkeringen.

Overgangsrecht van toepassing?

7.4. Uit het arrest Hoge Raad 14 juli 2006, nr. 39.262, LJN AY3640, BNB 2007/19* volgt dat periodieke uitkeringen als hier aan de orde, moeten worden aangemerkt als periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen. Daarbij heeft de geschatte contante waarde van de aan belanghebbende toekomstige uitkeringen op het tijdstip dat aan de subtrust vermogen ter beschikking werd gesteld, als tegenprestatie te gelden. Partijen hebben bij compromis de tegenprestatie vastgesteld op f 600.000 (€ 272.268). Tussen partijen staat bovendien vast dat de uitkeringen in de voorafgaande jaren de aldus vastgestelde tegenprestatie reeds hebben overschreden.

7.5. Onder de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) behoren rechten op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen in beginsel tot de bezittingen als bedoeld in artikel 5.3 van de Wet IB 2001 en wordt het rendement in aanmerking genomen via het inkomen uit sparen en beleggen. Dit is anders indien op grond van het overgangsrecht, zoals dit is vormgegeven in de Invoeringswet Wet IB 2001, wordt voorzien in een afwijkende regeling.

7.6. De Inspecteur stelt dat de uitkering op grond van Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 tot het inkomen uit werk en woning moet

worden gerekend. Belanghebbende bestrijdt dit standpunt en stelt dat het onderhavige recht niet op een overeenkomst is gebaseerd, dat geen sprake is van premiebetaling en dat toepassing van deze bepaling in strijd met doel en strekking van deze overgangsbepaling is.

7.7. Hoofdstuk 2, artikel I, onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 bepaalt:

“Voor het bepalen van het inkomen uit een recht op periodieke uitkeringen of verstrekkingen die de tegenwaarde vormen voor een prestatie blijven de regels die daarvoor golden op 31 december 2000 op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, voorzover die regels niet in strijd komen met het bepaalde in artikel 3.109 van de Wet inkomstenbelasting 2001, van toepassing voorzover:

(...)

b. vóór 14 september 1999 premies zijn betaald die op grond van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet als persoonlijke verplichtingen of als premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel f, van die wet, in aanmerking konden worden genomen ter zake van een overeenkomst die tot stand is gekomen vóór 14 september 1999;”

7.8. In de parlementaire stukken is deze bepaling als volgt toegelicht:

“De vraag rijst vervolgens hoe (de waarde van) de bestaande polis begeleid kan worden met behulp van het overgangsrecht. In de overgangswetgeving is eerbiedigende werking opgenomen voor dergelijke lijfrentepolissen (zowel voor polissen ter zake waarvan de betaalde premie van het inkomen is afgetrokken, als – tenzij wordt geopteerd voor afrekening – voor polissen ter zake waarvan geen premieaftrek heeft plaatsgevonden: de saldolijfrenten) door middel van continuering van het huidige heffingssysteem op onder dat systeem opgebouwde polisrechten. Dit betekent dat de fiscale behandeling van dergelijke polissen globaal ongewijzigd blijft.

(...)

Voor saldolijfrenten geldt voor het gedeelte waarvoor tot 14 september 1999 premies zijn gestort een eerbiedigende werking. Anders dan bij de lijfrentepolissen terzake waarvan premieaftrek heeft plaatsgevonden, kunnen belastingplichtigen ervoor opteren om saldolijfrenten met ingang van 1 januari 2001 onder de reikwijdte van de vermogensrendementsheffing te brengen. In dat geval dient uiteraard wel te worden afgerekend over de tot en met 31 december 2000 opgebouwde rentecomponent. Deze afrekening kan plaatsvinden tegen een tarief van 45%. Indien niet wordt geopteerd, geldt voor saldolijfrenten in beginsel eerbiedigende werking.

Gevolg daarvan is dat pas belastingheffing plaats zal vinden vanaf het moment dat de (bij elkaar opgetelde) uitkeringen (per saldo) de ingelegde – niet afgetrokken – premie gaan overschrijden. Wel is voor de eerbiedigende werking voor deze saldolijfrenten een horizonbepaling opgenomen die ertoe leidt dat voor saldolijfrenten die op 31 december 2020 nog niet (geheel) zijn afgewikkeld, op dat moment een verplichte overheveling naar box III (de vermogensrendementsheffing) dient plaats te vinden. Op dat moment zal dan ook moeten worden afgerekend over de waarde van de per die datum te bepalen rentecomponent (rekening houdend met de nog niet verrekende premies).” (*Kamerstukken II* , 1998-1999, 26 728, nr. 3, blz. 16-17)

en,

“Zoals in het algemene deel van deze memorie reeds is opgemerkt, bevat deze overgangsregeling in beginsel eerbiedigende werking voor op 31 december 2000 bestaande lijfrenten en rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen. Deze zogenoemde eerbiedigende werking heeft vooral betrekking op de bepaling van het inkomen uit dergelijke lijfrenten en rechten genoten termijnen en uitkeringen alsmede op de wijze waarop de bestaande rechten worden behandeld, bij voorbeeld bij omzetting en vervreemding daarvan. Enerzijds wordt daarmee de fiscale behandeling voortgezet die de belanghebbenden voor ogen stond ten tijde van het sluiten van de overeenkomsten. Anderzijds heeft die eerbiedigende werking tot gevolg dat de fiscale claim die

vóór de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 rustte op de onderhavige rechten, niet verloren gaat.

(...)

In het eerste lid van onderdeel O is de hoofdregel van het overgangsregime voor op 31 december 2000 bestaande rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen, opgenomen. Het gaat hierbij om de tot de inkomsten uit vermogen behorende uitkeringen en verstrekkingen artikel 25 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (...).” (*Kamerstukken II* , 1998-1999, 26 728, nr. 3, blz. 83-84).

7.9. Het Hof is van oordeel dat de wetgever met het overgangsrecht voor bestaande rechten op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen, continuering van het oude regime beoogde voor wat betreft de heffing over de inkomsten uit dergelijke rechten. Voor de eventuele premieaftrek geldt direct het nieuwe regime.

7.9.1. Belangrijke overweging hierbij was het behoud van de fiscale claim die was opgebouwd in de jaren tot 2001. Zonder een dergelijke overgangsbepaling behoren dergelijke rechten immers tot de rendementsgrondslag van box III en wordt vanaf 2001 slechts het rendement dat nadien wordt behaald, zij het op forfaitaire wijze vastgesteld, in de belastingheffing betrokken.

Het gaat derhalve om bestaande rechten en verplichtingen ter zake van periodieke uitkeringen. Naar het oordeel van het Hof heeft de wetgever niet bedoeld om bepaalde rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen waarop een fiscale claim rustte, van deze overgangsbepaling uit te zonderen. Hieraan doet niet af, het enkele feit dat in voormeld Onderdeel O, eerste lid, onderdeel b, van de Invoeringswet Wet IB 2001 gesproken wordt van “overeenkomst”. Daarmee heeft de wetgever niet bedoeld om rechten gebaseerd op eenzijdige rechtshandelingen uit te sluiten van deze overgangsbepaling. Het Hof kan dan ook de vraag of de rechten van belanghebbende zijn gebaseerd op een eenzijdige rechtshandeling in het midden laten.

7.9.2. Het Hof verwerpt ook de stelling van belanghebbende dat geen sprake is geweest van premiebetaling. Het begrip “premie” is niet nader gedefinieerd. De wetgever bedoelt hiermee de tegenprestatie waartegenover het recht op periodieke uitkeringen ontstaat. Zoals hiervóór is vastgesteld, bedraagt die tegenprestatie in het onderhavige geval f 600.000.

7.9.3. Gelet op voormelde wetsgeschiedenis verwerpt het Hof evenzeer de stelling van belanghebbende dat toepassing van het overgangsrecht in strijd zou zijn met doel en strekking van deze overgangsregeling.

7.10. Belanghebbende stelt voorts dat de onderhavige rechten aanzienlijk verschillen van vermogensrechtelijke periodieke uitkeringen, omdat alleen sprake is van een ‘rentecomponent’ en niet van een ‘kapitaalcomponent’. Belanghebbende heeft gelijk waar zij stelt dat de onderhavige rechten inhouden dat geen ‘kapitaalcomponent’ wordt uitgekeerd. Door de wijze waarop de jaarlijkse uitkering wordt bepaald, wordt het in de subtrust ingebrachte vermogen niet aangetast door de uitkeringen. Dit betekent echter niet dat geen sprake is van een recht op periodieke uitkeringen die de tegenwaarde van een prestatie vormen. Hoogstens kan worden geconstateerd dat de saldomethode in zoverre zijn doel voorbij schiet, omdat bij de toepassing van die methode in eerste instantie ‘het kapitaal’ geacht wordt te zijn uitgekeerd.

7.11. Ten slotte stelt belanghebbende dat uit het arrest Hoge Raad 26 oktober 2007, nr. 42.537, LJN AY5991, BNB 2008/122c* volgt dat een uitkering uit een fixed trust nimmer een periodieke uitkering kan zijn. Belanghebbende verwijst hierbij in het bijzonder naar onderdeel 4.8.4 van de conclusie van de Advocaat-Generaal. Het Hof verwerpt dit standpunt. In de casus die aan de orde was in voormeld arrest, was de trustee verplicht de volledige (netto) opbrengst van het trustvermogen uit te keren aan de beneficiary. In een dergelijk geval heeft de beneficiary een zelfstandig recht op de inkomsten. Zoals onder 7.2 is geoordeeld, is van een dergelijke situatie geen sprake.

Slotsom

7.12. Gelet op het vorenoverwogene behoren de door belanghebbende ontvangen uitkeringen tot het inkomen uit werk en woning. Het hoger beroep van de Inspecteur is gegrond.

Immateriële schadevergoeding

7.13. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de redelijke termijn voor de behandeling van het beroep door de rechtbank is overschreden en verzoekt om toekenning van een immateriële schadevergoeding. Het beroep bij de rechtbank is op 16 mei 2008 ingediend en bij schrijven van 18 juli 2008 gemotiveerd. Het verweerschrift is bij schrijven van 31 oktober 2008 ingediend. Vervolgens zijn op 28 januari 2009 en 31 maart 2009 conclusies van repliek en dupliek ingediend. De mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden op 22 juli 2009, waarna nog nadere stukken zijn ingediend op 29 juli 2009. Vervolgens is het onderzoek gesloten. De Rechtbank heeft op 28 december 2011 uitspraak gedaan. Zoals de rechtbank in de uitspraak heeft aangegeven, is de uitspraak door omstandigheden te laat gedaan en heeft de rechtbank partijen daarvoor excuses aangeboden.

7.14. Het Hof is van oordeel dat tot het tijdstip van de sluiting van het onderzoek, de procedure bij de rechtbank voldoende voortvarend is behandeld. Dat geldt evenwel niet voor de periode tussen het sluiten van het onderzoek en het doen van de uitspraak. Het Hof is van oordeel dat de rechtbank na ontvangst van de nadere stukken op 29 juli 2009 en sluiting van het onderzoek, in beginsel binnen een termijn van uiterlijk twaalf weken (artikel 8:66, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht) uitspraak had kunnen doen. Tussen het moment van ontvangst van de nadere stukken en het moment dat de uitspraak wordt gedaan, ligt een periode van twee jaren en vijf maanden. Het Hof is van oordeel dat hiermee de redelijke termijn voor de behandeling van het beroep is overschreden met meer dan twee jaren. De Hoge Raad heeft in het arrest van 10 juni 2011, nr. 09/02639, LJN BO5046, BNB 2011/232c* geoordeeld, dat wanneer de redelijke termijn is overschreden, als uitgangspunt dient dat voor de schadevergoeding een tarief wordt gehanteerd van € 500 per halfjaar dat de redelijke termijn is overschreden, waarbij het totaal van de overschrijding naar boven wordt afgerond. Belanghebbende heeft mitsdien recht op een vergoeding van immateriële schade van € 2.500.

8. Proceskosten en griffierecht

8.1. Gelet op het feit dat de uitspraak van de Rechtbank niet in stand blijft, is voor het heffen van griffierecht van de Staat inzake het hoger beroep geen plaats.

8.2. In het principaal ingestelde hoger beroep acht het Hof geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten. In het incidenteel ingestelde hoger beroep acht het Hof termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten. Het Hof stelt deze kosten, op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage, voor de vorenbedoelde zaken tezamen vast op € 944 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor het Hof (2 punten à € 472 x 1 (gewicht van de zaak)). Voor een hogere vergoeding acht het Hof geen termen aanwezig.

9. Beslissing

Het Gerechtshof:

- - verklaart zowel het hoger beroep als het incidenteel hoger beroep gegrond;
- - vernietigt de uitspraak van de rechtbank behoudens voorzover het de proceskostenvergoeding en de vergoeding van het griffierecht betreft;
- - verklaart het beroep ongegrond;
- - veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 944;
- - veroordeelt de Staat, het Ministerie van Veiligheid en Justitie, tot vergoeding van de door belanghebbende geleden immateriële schade, vastgesteld op € 2.500.



de Rechtspraak

Deze uitspraak is vastgesteld door mrs. T.A. Gladpootjes, B. van Walderveen en W.M.G. Visser, in tegenwoordigheid van de griffier drs. F. van Veen. De beslissing is op 13 maart 2013 in het openbaar uitgesproken. Bij afwezigheid van de voorzitter is de uitspraak ondertekend door mr. Van Walderveen.

D. UITSpraak RECHTB. ARNHEM 08/3627 D.D. 29-05-2009

ECLI:NL:RBARN:2009:BJ1559

Instantie	Rechtbank Arnhem
Datum uitspraak	29-05-2009
Datum publicatie	06-07-2009
Zaaknummer	AWB 08/3627
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Beroep tegen een verkeersbesluit om het Gele Rijders Plein en omgeving te Arnhem om te vormen tot voetgangersgebied. De rechtbank Arnhem verklaart de beroepen ongegrond, omdat de bij het verkeersbesluit betrokken belangen in de besluitvorming zijn meegenomen en het besluit ook voldoende draagkrachtig is gemotiveerd.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

RECHTBANK ARNHEM

Sector bestuursrecht

registratienummer: AWB 08/3627, 08/3628, 08/3630 en 08/3631
uitspraak ingevolge artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)
van 29 mei 2009

inzake

1. Vereniging City Centrum Arnhem, gevestigd te Arnhem,
2. De maatschap [maatschap], gevestigd te [vestigingsplaats],
3. [eiser] te [woonplaats],
4. [eiser] te [woonplaats],
5. [eiser] te [woonplaats],
6. [eiser] te [woonplaats],
7. [eiser] h.o.d.n. [handelsnaam] te [vestigingsplaats],
8. [eiser], h.o.d.n. [handelsnaam] te [vestigingsplaats],

eisers,

tegen

het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Arnhem, verweerder.

1. Aanduiding bestreden besluit

Besluit van verweerder van 30 juni 2008.

2. Procesverloop

Bij besluit van 6 februari 2008 heeft verweerder besloten verkeersmaatregelen te nemen in het gebied Gele Rijders Plein, Looiersstraat, Telefoonstraat en Johnny van Doornplein te Arnhem.

Bij het in rubriek 1 aangeduide besluit heeft verweerder een aantal daartegen ingediende bezwaren niet-ontvankelijk verklaard, en de overige bezwaren, waaronder de door eisers ingediende bezwaren, ongegrond verklaard en het eerder genoemde besluit gehandhaafd.

Tegen dit besluit zijn beroepen ingesteld en door verweerder is een verweerschrift ingediend. Naar deze en de overige door partijen ingebrachte stukken wordt hier korthedshalve verwezen.

De beroepen zijn gevoegd behandeld ter zitting van de rechtbank van 17 april 2009. De Vereniging City Centrum Arnhem (hierna: CCA) heeft zich daar laten vertegenwoordigen door R.C. Weiss en P.F.M. Hoefsloot. Eisers sub 2 tot en met 6 zijn daar vertegenwoordigd door mr. M.C. Spil. Eiseres sub 2 heeft zich daarnaast laten vertegenwoordigen door mr. P.A.C. de Vries. Eiser sub 7 (hierna mede te noemen: eiser [naam]) en eiser sub 8 (hierna te noemen: eiser [naam]) zijn in persoon verschenen. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door mr. P.A.F.M. Bouwkamp en door A.K. Uil.

3. Overwegingen

Ingevolge artikel 2, eerste lid, van de Wegenverkeerswet 1994 (WVW 1994) kunnen de krachtens deze wet vastgestelde regels, voor zover hier van belang, strekken tot:

- a. het verzekeren van de veiligheid op de weg;
- b. het beschermen van weggebruikers en passagiers;
- c. het in stand houden van de weg en het waarborgen van de bruikbaarheid daarvan;
- d. het zoveel mogelijk waarborgen van de vrijheid van het verkeer.

Op grond van het tweede lid van dit artikel kunnen de krachtens deze wet vastgestelde regels voorts strekken tot:

- a. het voorkomen of beperken van door het verkeer veroorzaakte overlast, hinder of schade alsmede de gevolgen voor het milieu, bedoeld in de Wet milieubeheer;
- b. het voorkomen of beperken van door het verkeer veroorzaakte aantasting van het karakter of van de functie van objecten of gebieden.

Ingevolge artikel 15, eerste lid, van de WVW 1994 geschiedt de plaatsing of verwijdering van de bij algemene maatregel van bestuur aangewezen verkeersstekens, en onderborden voor zover daardoor een gebod of verbod ontstaat of wordt gewijzigd, krachtens een verkeersbesluit.

Ingevolge het tweede lid geschieden maatregelen op of aan de weg tot wijziging van de inrichting van de weg of tot het aanbrengen of verwijderen van voorzieningen ter regeling van het verkeer krachtens een verkeersbesluit, indien de maatregelen leiden tot een beperking of uitbreiding van het aantal categorieën weggebruikers dat van een weg of weggedeelte gebruik kan maken.

Ingevolge artikel 12, aanhef en onder a, van het Besluit administratieve bepalingen (BABW) inzake het wegverkeer moet de plaatsing of verwijdering van onder meer de borden B4, B5, B6, E1, E5, E6, E7, G7 en G11, zoals opgenomen in bijlage 1, behorende bij het RVV 1990, geschieden krachtens een verkeersbesluit.

Ingevolge artikel 21 van het Besluit administratieve bepalingen inzake het wegverkeer (hierna: het BABW) vermeldt de motivering van het verkeersbesluit in ieder geval welke doelstelling of doelstellingen met het verkeersbesluit worden beoogd. Daarbij wordt aangegeven welke van de in artikel 2, eerste en tweede lid, van de WVW 1994 genoemde belangen ten grondslag liggen aan het verkeersbesluit. Indien tevens andere van de in artikel 2, eerste en tweede lid, van de wet

genoemde belangen in het geding zijn, wordt voorts aangegeven op welke wijze de belangen tegen elkaar zijn afgewogen.

Bij besluit van 6 februari 2008 heeft verweerder de Telefoonstraat, de Looierstraat, het Gele Rijders Plein en het Johnny van Doornplein aangewezen tot voetgangersgebied door middel van het plaatsen van borden overeenkomstig model G7 van bijlage I van het RVV 1990. De plaatsing van deze borden is ondersteund door het plaatsen van vaste en beweegbare palen.

Door het plaatsen van onderborden bij de borden model G7 is in het aangewezen voetgangersgebied fietsen toegestaan en is het gebied binnen venstertijden voor expeditieverkeer toegankelijk. In het aangewezen gebied wordt een te realiseren fietsvoorziening door plaatsing van borden G11 aangewezen als verplicht fietspad. Verder is besloten om in het gebied een aantal aanwezige verkeersborden te verwijderen, te weten model E1 (parkeerverbod), model E5 (taxistandplaats) model E6 (gehandicaptenparkeerplaats), E7 (laad- en loszone) en de modellen B4, B5 en B6 (voorrangsborden). Ten slotte is besloten om een in het gebied aanwezige voetgangersoversteekplaats te verwijderen.

Aan dit besluit, dat bij het thans bestreden besluit is gehandhaafd, heeft verweerder samengevat ten grondslag gelegd dat de openbare ruimte van het Gele Rijders Plein en omgeving niet meer voldoet aan de hedendaagse normen en daarom voor herinrichting in aanmerking komt. Het drukke verkeer van en naar parkeerplaatsen in dit gebied leidt tot een aanzienlijke vermindering van de aantrekkelijkheid en van de verkeersveiligheid in dit gebied. Om het aantal verkeersgevaarlijke situaties en het onrustige straatbeeld te reduceren is verweerder van mening dat de toegankelijkheid van dit gebied voor autoverkeer moet worden beperkt.

Eisers sub 1 tot en met 7 hebben tegen het bestreden besluit aangevoerd dat het na bezwaar gehandhaafde besluit onvoldoende zorgvuldig is voorbereid en niet is gebaseerd op objectieve gegevens. Verweerder had volgens hen onderzoek moeten doen naar de effecten van het besluit op de leefbaarheid en de ruimtelijke kwaliteit van het gebied. Deze eisers verwachten door de verminderde bereikbaarheid van het gebied een omzetzaling bij de ondernemers, die uiteindelijk tot meer leegstand in het gebied zal leiden. CCA heeft verder betoogd dat de maatregelen waartoe verweerder heeft besloten, de verkeersonveiligheid niet verminderen en zelfs ter hoogte van een door hen genoemde afsluiting een ontoelaatbare verkeerssituatie oplevert. Eisers sub 1 tot en met 7 hebben verder aangevoerd dat verweerder onvoldoende onderzoek heeft verricht naar de effecten van een door hen ontwikkeld alternatief plan. Dit plan, dat mede door CCA is ontwikkeld, voorziet in een alternatieve ontsluiting van het Gele Rijders Plein door het creëren van een doorsteek naar het Willemsplein. CCA heeft gewezen op het belang van haar leden bij het bevorderen van de leefbaarheid van het gebied en op een goede bereikbaarheid, ook met de auto, van de in het gebied gevestigde ondernemers. Eisers sub 2 tot en met 6 vrezen ten gevolge van de maatregelen een verminderde bereikbaarheid en bruikbaarheid van de parkeerplaatsen achter de panden Jansbinnensingel 24 en 25 te Arnhem. Zij vrezen dat de verhuurbaarheid en in verband daarmee de waarde van deze panden in het geding komt. Eiser [naam] heeft aangegeven dat verweerder geen passend antwoord heeft gegeven op de vraag hoe zijn eigen parkeerplaatsen bereikbaar blijven voor zijn klanten. Resumerend zijn deze eisers van mening dat verweerder hun bezwaren onvoldoende gemotiveerd heeft weerlegd en dat niet alle belangen behoorlijk zijn meegewogen.

Eiser [naam] heeft aangegeven dat zijn onderneming sterk afhankelijk is van een goede bereikbaarheid per auto en van voldoende parkeergelegenheid. De gevolgen van de verkeersmaatregelen zijn voor hem onaanvaardbaar. Hij is van mening voetgangers in het gebied niet veilig zijn voor bromfietzers, fietsers en auto's voor vergunninghouders omdat het gebied niet geheel als voetgangersgebied wordt ingericht. Eiser [naam] is eveneens van mening dat verweerder onvoldoende oog heeft gehad voor de aangedragen alternatieven, waaronder het alternatief plan dat mede door CCA is ontwikkeld.

De rechtbank overweegt als volgt.

Volgens vaste rechtspraak van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State (hierna: de Afdeling), zie onder meer de uitspraak van 11 april 2007, LJN: BA2645, komt verweerder bij het nemen van een verkeersbesluit een ruime beoordelingsmarge toe. Het is aan verweerder om alle verschillende bij het nemen van een dergelijk besluit betrokken belangen tegen elkaar af te wegen. De rechter dient zich bij de beoordeling van een verkeersbesluit dan ook terughoudend op te stellen en te toetsen of het besluit niet strijdig is met wettelijke voorschriften, dan wel of er sprake is van een zodanige onevenwichtigheid in de afweging van de betrokken belangen dat het bestuursorgaan niet in redelijkheid tot dat besluit heeft kunnen komen.

Uit de gedingstukken en het verhandelde ter zitting komt naar voren dat de wens tot herinrichting van het Gele Rijders Plein en omgeving en de omvorming daarvan tot een autovrij winkelgebied reeds in het Stedelijk Vervoerplan 2000-2010 staan vermeld. Verweerders opvatting dat herinrichting van het gebied onvoldoende is om de door het verkeer veroorzaakte aantasting van het karakter of de functie van het gebied tegen te gaan, vindt steun in een in 2006 gehouden enquête en informatieavond. Deze hebben uitgewezen dat een ruime meerderheid van de ondervraagden de toenmalige inrichting van het Gele Rijders Plein onvoldoende vond en voorstander was van een omvorming van het Gele Rijders Plein tot voetgangersgebied met deels parkeren voor vergunninghouders. Verder zijn in opdracht van verweerder in 2007 visuele verkeerstellingen verricht die uitwijzen dat een groot deel van het gemotoriseerd verkeer in het gebied als sluipverkeer dient te worden bestempeld.

Verweerders standpunt dat de verkeerssituatie in het gebied voorafgaand aan het bestreden besluit met verkeersonveilige situaties gepaard gaat is onder meer onderbouwd met het zich onder gedingstukken bevindende rapport "Ongevallen onderzoek Gele Rijders Plein en omgeving". Volgens dit rapport hebben in de periode 2002-2006 98 geregistreerde ongelukken in het gebied plaatsgevonden, waarbij in diverse gevallen voetgangers of (brom)fietsers betrokken waren. Uit het rapport blijkt verder dat de meeste slachtofferongevallen tussen gemotoriseerd en langzaam verkeer hebben plaatsgevonden.

De rechtbank is gezien het voorgaande van oordeel dat de belangen waaraan het bestreden besluit beoogt tegemoet te komen, belangen zijn die vallen binnen de reikwijdte en strekking van artikel 2 van de WVV 1994. Gelet hierop was verweerder bevoegd een verkeersbesluit te nemen in de zin van artikel 15 van de WVV 1994. De hiervoor genoemde stukken bieden, anders dan een aantal eisers betogen, voorts voldoende objectieve gegevens om de genomen verkeersmaatregelen op te kunnen baseren.

De stelling van een aantal eisers dat verweerder onvoldoende onderzoek heeft verricht naar de effecten van het besluit, falen. De rechtbank overweegt allereerst dat verweerder zich de nodige moeite heeft getroost om de bij de besluitvorming betrokken belangen in beeld te brengen. Behalve de eerdergenoemde informatieavond en de gehouden enquête is voorafgaand aan de besluitvorming de gelegenheid geboden om ten aanzien van de voorgenomen maatregelen zienswijzen kenbaar te maken. De ingekomen zienswijzen zijn door verweerder in een nota van zienswijzen van november 2007 besproken en zijn bij de besluitvorming betrokken. Anders dan eisers betogen heeft verweerder bij de afweging van de belangen in voldoende kenbare mate oog gehad voor de gevolgen van de afsluiting voor autoverkeer en het verdwijnen van parkeerplaatsen voor bezoekers op het Gele Rijders Plein en aan de Looierstraat. Zo is de bereikbaarheid van het gebied voor expeditieverkeer en vergunninghouders geregeld en is als uitgangspunt geformuleerd dat het gebruik van de aan bedrijven toebehorende parkeerplaatsen zoveel mogelijk wordt gewaarborgd. Verder is onderzoek gedaan naar de akoestische gevolgen van de maatregel en naar de gevolgen van de maatregelen voor de waarde van panden in het gebied. Door eisers is verder niet bestreden dat verweerder heeft geïnvesteerd in een uitbreiding van parkeercapaciteit in de omgeving.

Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder aldus, ook zonder een diepgaander onderzoek naar de economische consequenties van het besluit, voldoende kennis vergaard omtrent de af te wegen belangen om een besluit te kunnen nemen.

Ook de stelling dat de verkeersmaatregelen waartoe verweerder heeft besloten, de verkeersonveiligheid niet zullen verminderen, faalt. Gelet op het niet onaanzienlijke aantal geregistreerde ongevallen tussen 2002 en 2006 in het gebied, waarbij in 92% van de gevallen een motorvoertuig betrokken was, ligt het in de rede te veronderstellen dat terugdringing van het aantal voertuigbewegingen in het gebied de verkeersveiligheid ten goede zal komen. De rechtbank volgt CCA ook niet in haar stelling dat ter hoogte van de ter zitting nader aangeduide afsluiting een ontoelaatbare verkeerssituatie ontstaat. Namens verweerder is ter zitting voldoende aannemelijk gemaakt dat een automobilist die zonder ontheffing voor die afsluiting komt te staan, op een verantwoorde wijze zijn weg zal kunnen vervolgen. De rechtbank heeft verder onvoldoende grondslag gevonden voor de stelling van eiser [naam] dat de maatregelen zullen leiden tot een verkeersonveilige situatie voor voetgangers. Hierbij neemt de rechtbank onder meer in aanmerking dat het besluit voorziet in de inrichting van een afzonderlijke en als zodanig herkenbare fietsstrook. Ook het betoog dat verweerder niet zonder nader onderzoek voorbij heeft kunnen gaan aan het door CCA ontwikkelde alternatieve plan, faalt. Daartoe overweegt de rechtbank dat in het kader van de voorbereiding van een verkeersbesluit verweerder binnen zijn ruime beoordelingsmarge aandacht moet besteden aan mogelijke alternatieve maatregelen die eenzelfde effect bereiken met minder bezwaren, maar dat het aan verweerder is om een keuze te maken. In dit geval is er naar het oordeel van de rechtbank geen sprake van dat met het aangedragen alternatief eenzelfde effect wordt bereikt. Het ter zitting nader besproken alternatief heeft weliswaar als voordeel dat het Johnny van Doornplein geheel autovrij wordt gemaakt, maar verweerder heeft reeds in de bezwaarfase aangegeven dat hiertegenover staat dat dit plan een verkeersonveilige situatie op de Jansbinnensingel creëert. Het alternatieve plan leidt verder tot een toename van het aantal verkeersbewegingen in het gebied. Ook voorziet het plan in een uitbreiding van het aantal parkeerplaatsen op het Gele Rijders Plein en de Looierstraat. Verweerder heeft dit aangedragen alternatief, vanwege de strijdigheid daarvan met het gemeentelijke beleid om het gebied leefbaarder, aantrekkelijker en veiliger te maken, daarom in redelijkheid terzijde kunnen schuiven. Het in beroep aangevoerde geeft geen grond voor het oordeel dat verweerder niet in redelijkheid de belangen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, aanhef en onder a en b, en artikel 2, tweede lid, aanhef en onder b, van de WvW 1994, heeft kunnen laten prevaleren boven de in de beroepschriften genoemde belangen van eisers bij de bereikbaarheid van de in het gebied gevestigde bedrijven en van de aan die bedrijven toebehorende parkeerplaatsen. De rechtbank neemt daarbij met betrekking tot de bereikbaarheid van de eigen parkeerplaatsen in ogenschouw dat verweerder in de bezwaarprocedure heeft toegezegd dat parkeren door bezoekers op deze parkeerplaatsen wordt toegestaan. De mogelijkheid tot het gebruik van parkeerplaatsen door bezoekers is ten aanzien van de parkeerplaatsen van de kantoorpanden aan de Jansbinnensingel 24-25 inmiddels op een zodanige wijze uitgewerkt, dat naar het oordeel van de rechtbank in voldoende mate aan de geroepde bezwaren wordt tegemoetgekomen. De rechtbank gaat er bij de beoordeling van de zaak vanuit dat verweerder zich ook ten aanzien van de parkeerplaatsen van andere bedrijven, waaronder die van eiser [naam], de nodige moeite zal getroosten om tot een op die bedrijven toegespitste uitwerking van de mogelijkheid tot het parkeren door bezoekers te komen, zoals hij ter zitting heeft verklaard. Het vorenstaande leidt de rechtbank tot het oordeel dat verweerder de genoemde individuele belangen afdoende in de belangenafweging heeft betrokken en het besluit ook voldoende draagkrachtig heeft gemotiveerd. Op grond van het bovenstaande is de rechtbank van oordeel, dat de stellingen van eisers tegen het bestreden besluit geen doel treffen. De beroepen dienen dan ook ongegrond te worden verklaard. De rechtbank acht geen termen aanwezig over te gaan tot een proceskostenveroordeling als bedoeld in artikel 8:75 van de Awb. Het hiervoor overwogene leidt de rechtbank tot de volgende beslissing.

4. Beslissing

De rechtbank



de Rechtspraak

verklaart de beroepen ongegrond.

Aldus gegeven door mr. J.H.A. van der Grinten, rechter, in tegenwoordigheid van
mr. G.W.B. Heijmans, griffier, en in het openbaar uitgesproken op 29 mei 2009.

De griffier, De rechter,