

ECLI:NL:GHSHE:2020:133

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	16-01-2020
Datum publicatie	22-01-2020
Zaaknummer	18/00747
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2018:6412, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Belanghebbende heeft een ontslagvergoeding ontvangen, waarmee hij een polis heeft afgesloten voor het ontvangen van periodieke uitkeringen. Op die periodieke uitkeringen is loonheffing ingehouden. In geschil is of dat terecht is en - daarmee samenhangend - of het heffingsrecht over de uitkeringen is toegewezen aan Nederland of Duitsland. Belanghebbende heeft gesteld dat de ontslagvergoeding bestaat uit een bedrag dat is afgestemd op en strekt tot verbetering van onvoldoende pensioenrechten. Belanghebbende slaagt er niet in dit te bewijzen. De uitkeringen moeten worden gezien als inkomen uit arbeid, waarover Nederland op basis van de verdragsregels mag heffen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 22-01-2020 V-N Vandaag 2020/162 FutD 2020-0268

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Kenmerk: 18/00747

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] ,

wonende te [woonplaats] (Duitsland),

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (hierna: de Rechtbank) van 9

november 2018, nummer BRE 16/8490, in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

betreffende de ingehouden loonheffing op de hierna omschreven uitkering.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Reaal Levensverzekeringen (hierna: Reaal) heeft op [datum 1] 2015 over het tijdvak 1 januari 2015 tot en met 31 maart 2015 aan belanghebbende een periodieke uitkering betaald. Op deze uitkering heeft Reaal loonheffingen ingehouden ten bedrage van € 11.627,18. Belanghebbende heeft daartegen bezwaar gemaakt, welk bezwaar de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar ongegrond heeft verklaard.
- 1.2. Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank. De griffier van de Rechtbank heeft van belanghebbende een griffierecht geheven van € 46. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard en heeft een immateriële schadevergoeding aan belanghebbende toegekend wegens overschrijding van de redelijke termijn.
- 1.3. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof.
De griffier van het Hof heeft van belanghebbende een griffierecht geheven van € 126. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.4. De zitting heeft plaatsgehad op 19 september 2019 te 's-Hertogenbosch.
Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende en zijn gemachtigde, [gemachtigde] , alsmede, namens de Inspecteur, [inspecteur 1] en [inspecteur 2] .
- 1.5. Het Hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.6. Van de zitting is geen proces-verbaal opgemaakt.

2 Feiten

De Rechtbank heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het Hof als vaststaand overneemt:

"2.1. Belanghebbende is geboren op [geboortedatum] 1949. Belanghebbende heeft na zijn ontslag in

2002, zie hierna onder 2.2, afwisselend bij diverse Nederlandse werkgevers in Nederland gewerkt dan wel WW-uitkeringen gehad. Hij is met ingang van [datum 2] 2013 vervroegd met pensioen gegaan. Belanghebbende woont vanaf [datum 3] 2009 in Duitsland.

2.2. In 2002 is de arbeidsovereenkomst tussen [A BV] (hierna: de ex-werkgever) en belanghebbende beëindigd. Het jaarsalaris bedroeg toen ongeveer € 60.000. In een brief namens de ex-werkgever van [datum 4] 2002 in dat kader is onder meer het volgende vermeld:

"1. Cliënte zal op [datum 4] a.s. een verzoekschrift indienen bij de Kantonrechter Utrecht, strekkende tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst tussen partijen met ingang van [datum 5] 2002. Uw cliënt zal zich tegen slechts pro forma verweren. Partijen plegen overleg omtrent de inhoud van de in te dienen stukken. Het conceptverzoekschrift treft u bijgaand aan.

*2. Als vergoeding bij einde dienstverband zal cliënte aan uw cliënt een bruto bedrag voldoen ter grootte van € 75.000,=. Mocht blijken dat de opzegtermijn van uw cliënt niet twee maar meer dan twee maanden is en mocht uw cliënt dientengevolge gedurende de maand september geen WW-uitkering ontvangen, dan zal cliënte de vergoeding verhogen met één bruto-maandsalaris inclusief vakantiegeld.
(...)*

8. Uw cliënt verklaart dat hij op dit moment geen concreet vooruitzicht heeft op een andere baan."

2.3. De rechtbank Utrecht, sector kanton, heeft bij beschikking van 29 juli 2002 beslist dat de arbeidsovereenkomst tussen de ex-werkgever en belanghebbende met ingang van [datum 5] 2002 wordt ontbonden en heeft aan belanghebbende een vergoeding van € 75.000 bruto toegekend (hierna: de ontslagvergoeding). Daarbij heeft de kantonrechter het volgende overwogen:

"Op grond van hetgeen over en weer is aangevoerd, is de kantonrechter van oordeel dat voldoende aannemelijk is geworden dat de omstandigheden zodanig zijn veranderd, dat de arbeidsovereenkomst tussen partijen billijkheidshalve dadelijk of na korte tijd behoort te eindigen, doch dat verwerende partij daarvan geen verwijt kan worden gemaakt.

De kantonrechter ziet voorts aanleiding aan verwerende partij een vergoeding toe te kennen.

In aanmerking nemende hetgeen partijen hieromtrent naar voren hebben gebracht, acht de kantonrechter een vergoeding ten bedrage van € 75.000,- bruto niet onbillijk."

2.4. De ontslagvergoeding is door de ex-werkgever als lijfrentekapitaal gestort in een lijfrentepolis bij DBV Verzekeringen die is ingegaan op 14 september 2002. Het betreft een zogeheten gericht stamrecht. De ingangsdatum van de lijfrente is bepaald op 14 januari 2014 bij in leven zijn van belanghebbende en op de dag van overlijden bij overlijden van belanghebbende vóór die datum. In de bijlage bij de polis is onder meer vermeld dat de verzekering een stamrecht betreft als bedoeld in artikel 11, eerste lid, letter g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (oud) (hierna: Wet LB) en de lijfrentetermijnen uiterlijk dienen in te gaan in het jaar waarin de verzekerde de leeftijd van 65 jaar bereikt.

2.5. Op 13 januari 2015 wordt met het opgebouwde lijfrentekapitaal een polis voor een periodieke uitkering afgesloten bij Reaal (hierna: de polis). De begindatum is 14 december 2014 en de einddatum is 14 december 2015. Op de polis is onder meer vermeld dat het een recht op een periodieke uitkering in de zin van artikel 11, eerste lid, letter g, van de Wet LB betreft, de uitkeringen worden aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking, niet zijnde pensioen of soortgelijke beloning en dat de uitkering zal plaatsvinden in kwartaaltermijnen.

2.6. Belanghebbende heeft met dagtekening 26 februari 2015 een brief van Reaal ontvangen. In deze brief is vermeld dat op de uitkering van Reaal, die bruto € 30.711,00 bedraagt, aan loonbelasting een bedrag van € 11.627,18 wordt ingehouden en een netto bedrag van € 19.083,82 zal worden overgemaakt."

Aanvullend stelt het Hof de volgende feiten vast:

2.7. In antwoord op vragen van belanghebbende heeft Reaal bij e-mail van 10 maart 2015 aan belanghebbende medegedeeld dat Reaal loonheffing inhoudt volgens de groene loonheffingstabel en dat daarbij geen rekening wordt gehouden met eventueel ander inkomen van

belanghebbende.

- 2.8. In 2015 is in totaal € 122.844 in vier kwartaaltermijnen op de polis van Reaal aan belanghebbende uitgekeerd. Op deze uitkeringen is in totaal € 46.509 aan loonheffing ingehouden.
- 2.9. Belanghebbende heeft op 28 augustus 2015 de Inspecteur verzocht om vrijstelling van inhouding loonbelasting / premie volksverzekeringen op de uitkeringen op de polis. Dit verzoek is op 5 augustus 2015 door de Inspecteur afgewezen, omdat volgens de Inspecteur de heffing over de inkomsten op basis van het Belastingverdrag Nederland-Duitsland van 16 juni 1959 (hierna: het Verdrag) aan Nederland is toegewezen.
- 2.10. De tekst van de bijlage bij de polis genoemd in 2.4 luidt als volgt:

"Aangetekend wordt dat:

- de verzekering een stamrecht betreft als bedoeld in artikel 11 lid 1 letter g van de Wet op de loonbelasting 1964;

(...)

- de lijfrentetermijnen dienen uiterlijk in te gaan in het jaar waarin de verzekerde de leeftijd van 65 jaar bereikt;

(...)

- de uitkeringen die op grond van deze verzekering worden gedaan worden aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking, niet zijnde pensioen of een soortgelijke beloning (artikel 10 eerste lid van de Wet op de loonbelasting 1964);

(...)

- geen handelingen zijn toegestaan die de verzekering het karakter van aanspraak op periodieke uitkering in de zin van artikel 11 lid 1 sub g van de Wet op de Loonbelasting 1964 ontnemen."

- 2.11. De tekst van de polis genoemd in 2.5 luidt als volgt:

"Deze verzekering betreft een recht op periodieke uitkering in de zin van artikel 11, lid 1, letter g, Wet loonbelasting 1964 waardoor aan de in dat artikel genoemde uitkeringsvoorwaarden dient te worden voldaan. Niet de aanspraak maar elke tot uitkering komende termijn wordt tot het inkomen gerekend. De uitkeringen worden aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking, niet zijnde pensioen of soortgelijke beloning. Derhalve zullen op de uitkeringen uit deze verzekering loonbelasting en, voor zover van toepassing, de premiebedragen krachtens de sociale verzekeringswetten worden ingehouden. Deze verzekering kan niet worden afgekocht, vervreemd of prijsgegeven dan wel formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid worden."

3 Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

- 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of op de door belanghebbende ontvangen uitkering van Reaal over het tijdvak 1 januari 2015 tot en met 31 maart 2015 terecht loonheffing is ingehouden. Specifiek is in geschil of het heffingsrecht over de door Reaal gedane uitkering is toegewezen aan Nederland of aan Duitsland.
- 3.2. Belanghebbende is van mening dat de loonheffing ten onrechte is ingehouden, nu de uitkering moet worden aangemerkt als een pensioen of een andere uitkering of op geld waardeerbaar voordeel, als bedoeld in artikel 12 van het Verdrag.
- De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat de uitkering moet worden aangemerkt als inkomen

uit arbeid als bedoeld in artikel 10 van het Verdrag, waar Nederland over mag heffen, en dat daarom terecht loonheffing is ingehouden op de uitkering.

3.3. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Ter zitting heeft belanghebbende zijn standpunten toegelicht en het volgende toegevoegd:

- Een beschikking van de kantonrechter (zie 2.3) werd in die tijd standaardmatig opgemaakt, er werden nooit aanvullende onderdelen in opgenomen. Dat er niets specifiek over pensioen in de beschikking staat, kan belanghebbende daarom niet worden tegengeworpen;
- Belanghebbende had een pensioenbreuk, daarom heeft hij altijd bedoeld om de uitkering voor een aanvulling op zijn pensioen te gebruiken.

De Inspecteur heeft gepersisteerd bij de door hem ingenomen standpunten. Belanghebbendes stelling dat de uitkering gold als een aanvulling op zijn pensioen blijkt, volgens de Inspecteur, niet uit de stukken of uit de overige omstandigheden.

3.4. Belanghebbende concludeert tot – kort gezegd – gegrondverklaring van het hoger beroep, vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en terugbetaling van de op de uitkering ingehouden loonheffing. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

4.1. Het Verdrag luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“Artikel 10

(1) Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten verkrijgt uit niet-zelfstandige arbeid, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt uitgeoefend.

(...)

Artikel 12

(1) Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten wachtgelden, pensioenen, weduwe- of wezenpensioenen, andere uitkeringen of op geld waardeerbare voordelen ter zake van vroegere diensten verkrijgt, heeft de woonstaat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten.”

4.2. Artikel 11, lid 1, aanhef en letter g, van de Wet LB (oud) (tekst 2002) luidde als volgt:

“1 Tot het loon behoren niet:

(...)

g. aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon, mits:

1°. deze aanspraken voorzien in aan de werknemer of gewezen werknemer toekomende periodieke uitkeringen die niet later ingaan dan in het jaar waarin hij de leeftijd van 65 jaar bereikt of in periodieke uitkeringen die bij zijn overlijden ingaan en toekomen aan zijn echtgenoot of gewezen echtgenoot dan wel degene met wie hij duurzaam een gezamenlijke huishouding voert of heeft gevoerd en met wie geen bloed- of aanverwantschap in de rechte lijn bestaat, of aan zijn

kinderen of pleegkinderen die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt;

2°. voor deze aanspraken als verzekeraar optreedt een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen a, b, d of f, of de natuurlijke persoon tot wie de werknemer in dienstbetrekking staat of heeft gestaan; en

3°. deze aanspraken niet zijn opgekomen ingevolge artikel 10a of artikel 19b;”

- 4.3. Artikel 11, lid 1, letter g, van de Wet LB is per 1 januari 2014 komen te vervallen. Voor bestaande aanspraken op periodieke uitkeringen is in artikel 39f van de Wet LB een overgangsregeling getroffen.
- 4.4. Het Hof leidt uit de jurisprudentie van de Hoge Raad (vergelijk het arrest van 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5676) als hoofdregel af dat in het geval van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid het arbeidsartikel van een Belastingverdrag van toepassing is en niet het pensioenartikel. Slechts indien de uitkering onder het pensioenartikel valt is heffing toegewezen aan de woonstaat. Dit is het geval als sprake is van een ontslagvergoeding die erop is afgestemd en ertoe strekt te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd of als verbetering van onvoldoende pensioenrechten (vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7812). In dit geval stelt belanghebbende dat de ontslagvergoeding erop is afgestemd en ertoe strekte te voorzien in een aanvulling op zijn pensioen, waardoor op hem, gelet op de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur, de bewijslast daarvan rust.
- 4.5. Belanghebbende heeft aangevoerd dat het van meet af aan zijn bedoeling was de ontslagvergoeding te besteden als aanvulling op zijn pensioen om daarmee onder meer zijn pensioenbreuk te repareren. De lijfrentetermijnen zouden daarom ingaan in het jaar waarin belanghebbende de leeftijd van 65 jaar bereikte. Het Hof acht dit echter niet relevant, omdat de aard en strekking van de uitkering door een dergelijke subjectieve omstandigheid niet wijzigt. Er dient naar objectieve maatstaven te worden beoordeeld of de ex-werkgever en belanghebbende hebben bedoeld een (aanvulling op) het pensioen overeen te komen. Daarvoor heeft belanghebbende in dit geval te weinig aangedragen.
- 4.6. In de correspondentie tussen belanghebbende en zijn ex-werkgever zijn geen aanknopingspunten te vinden waaruit volgt dat de ontslagvergoeding erop is afgestemd en ertoe strekte te voorzien tot voorziening in het levensonderhoud dan wel tot een aanvulling op zijn pensioen. Uit de brief van [datum 4] 2002 van de ex-werkgever (zie 2.2.) volgt dat de vergoeding is overeengekomen voor te derven inkomsten. De Inspecteur heeft er in dat kader terecht op gewezen dat de vergoeding werd verhoogd met een maandsalaris, mocht blijken dat belanghebbende geen recht zou hebben op een WW-uitkering in de maand september. Er is in deze brief geen koppeling met (een aanvulling op) het pensioen van belanghebbende gemaakt. Uit de beschikking van de kantonrechter van 29 juli 2002 is indirect af te leiden dat de vergoeding samenhangt met de beslissing dat de arbeidsovereenkomst dadelijk of na korte tijd moest worden beëindigd vanwege de arbeidsverhoudingen. Dat belanghebbende stelt dat toentertijd gewerkt werd met standaardteksten in de beschikkingen van de kantonrechter, maakt niet dat belanghebbende daarmee aannemelijk maakt dat sprake is van een uitkering die erop is afgestemd en ertoe strekt te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd of als verbetering van onvoldoende pensioenrechten.
- Belanghebbende heeft ook niet aannemelijk gemaakt dat hij, gelet op zijn leeftijd, geen kansen meer had op de arbeidsmarkt, zodat om die reden de ontslagvergoeding er toe strekte te voorzien in een aanvulling op zijn pensioen. Het overleggen van algemene cijfers over de werkloosheid in Nederland en de stelling dat vroegpensioenregelingen destijds gebruikelijk waren, zijn daarvoor niet voldoende. In de beide polissen (zie 2.10 en 2.11) is overigens vermeld dat sprake is van uitkeringen op basis van artikel 11, eerste lid, letter g, van de Wet LB en dat geen sprake is van pensioen.

4.7. Gelet op het voorgaande is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet is geslaagd in de op hem rustende bewijslast dat de ontslagvergoeding bestond uit een bedrag dat was afgestemd op en ertoe strekte te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd of als verbetering van onvoldoende pensioenrechten. Het gelijk is daarom aan de zijde van de Inspecteur. De uitkering moet worden aangemerkt als inkomen uit arbeid als bedoeld in artikel 10 van het Verdrag, waar Nederland over mag heffen en daarom is terecht loonheffing ingehouden op de uitkering.

Slotsom

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

Ten aanzien van het griffierecht

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

Ten aanzien van de proceskosten

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

5 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Aldus gedaan op

door L.B.M. Klein Tank, voorzitter, M.J.C. Pieterse en S.A.J. Bastiaansen, in tegenwoordigheid van K.M.J. van der Vorst, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH 's-Gravenhage. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen.

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.