

ECLI:NL:RBDHA:2023:8461

Instantie	Rechtbank Den Haag
Datum uitspraak	06-06-2023
Datum publicatie	15-11-2023
Zaaknummer	AWB - 22 _ 464
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	IB/PW. Stamrechtuitkeringen. Verdrag NL-VS. Vertrouwensbeginsel. Belastingrente. Beroepen ongegrond.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 16-11-2023 FutD 2023-2949 V-N Vandaag 2023/2755 NLF 2023/2722

Uitspraak

Rechtbank DEN HAAG

Team belastingrecht

zaaknummers: SGR 22/464 en SGR 22/465

uitspraak van de enkelvoudige kamer van 6 juni 2023 in de zaken tussen

[eiser] , wonende te [woonplaats] , eiser

(gemachtigde: mr. M.H. Verhoef RB),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiser voor de jaren 2017 (SGR 22/464) en 2018 (SGR 22/465) aanslagen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd (de aanslagen). Daarbij zijn ook

rentebeschikkingen gegeven.

Verweerder heeft bij uitspraken op bezwaar van 8 december 2021 de aanslagen en rentebeschikkingen gehandhaafd.

Eiser heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Eiser heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 18 april 2023. Eiser is verschenen, bijgestaan door zijn gemachtigde en mr. [naam 1]. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door [naam 2], [naam 3] en [naam 4].

Overwegingen

Feiten

1. Eiser heeft in 2007 een ontslagvergoeding ontvangen van zijn werkgever (de ontslagvergoeding). De ontslagvergoeding is in de vorm van loonstamrechten ingebracht in [bedrijfsnaam] B.V. (de stamrechtvennootschap).

2. Bij brief van 28 februari 2013 heeft eiser verweerder als volgt bericht:

Namens onze cliënt, de heer [eiser], richten wij ons tot u met het volgende.

De heer [eiser] is enig aandeelhouder van [bedrijfsnaam] BV. In het verleden heeft de heer [eiser] een ontslaguitkering ontvangen waarvoor een stamrechtuitkering is bedongen bij [bedrijfsnaam] BV. De uitkering is op dit moment nog niet ingegaan.

De heer [eiser] is voornemens te emigreren naar [staat 1] in de Verenigde Staten van Amerika (hierna VS) en wenst zekerheid te verkrijgen over de belastbaarheid van een eventuele stamrechtuitkering. Wij realiseren ons dat u hierbij geen uitspraak kunt doen over de eventuele fiscale woonplaats van de heer [eiser].

Op grond van artikel 19 lid 1 van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en de VS is belastingheffing over een lijfrenteuitkering toegewezen aan de VS. Met andere woorden, indien de heer [eiser] een uitkering bedingt welke in gelijke termijn zal worden uitbetaald zal Nederland niet heffen over de stamrechtuitkering. Hierbij merken wij nog op dat [bedrijfsnaam] BV in Nederland gevestigd zal

blijven.

Indien u zich kunt verenigen met bovenstaande verzoeken wij u vriendelijk dit te bevestigen.

3. Bij brief van 11 maart 2013 heeft verweerder eiser als volgt bericht:

In uw brief van 28 februari 2013 vraagt u mij om een standpunt in te nemen inzake de heffingsbevoegdheid over stamrechtuitkeringen die de heer [eiser] gaat genieten van [bedrijfsnaam] BV. De competentie voor de heer [eiser] berust echter bij de Belastingdienst/Haaglanden. Ook na de voorgenomen emigratie van de heer [eiser] naar de Verenigde Staten zal dit het geval blijven aangezien de BV volgens uw mededeling in Nederland gevestigd zal blijven. Een formele bevestiging van uw in uw brief weergegeven standpunt ligt derhalve op de weg van kantoor Haaglanden.

Wel kan ik u in zijn algemeenheid het volgende mededelen:

Stamrechtuitkeringen kwalificeren als loon uit vroegere dienstbetrekking en vallen in beginsel onder de werking van het arbeidsartikel (16). Het heffingsrecht is daarin toegewezen aan het voormalige werkland, Echter, indien de stamrechtuitkeringen voldoen aan de lijfrentedefinitie die is opgenomen in artikel 19 lid 5 van het belastingverdrag met de VS dan is het heffingsrecht toegewezen aan de woonstaat.

Ik meen u hiermee naar behoren te hebben ingelicht.

4. Bij brief van 24 april 2013 heeft eiser verweerder als volgt bericht:

Namens onze cliënt, de heer [eiser] , richten wij ons tot u met het volgende. In het verleden heeft de heer [eiser] een ontslaguitkering ontvangen waarvoor een stamrechtuitkering is bedongen bij [bedrijfsnaam] BV. De heer [eiser] is enig aandeelhouder van [bedrijfsnaam] BV.

De heer [eiser] is voornemens op korte termijn te emigreren naar Florida in de Verenigde Staten van Amerika (hierna VS) en wenst zekerheid te verkrijgen over de belastbaarheid van een eventuele stamrechtuitkering. Eerder is hierover schriftelijk contact geweest met uw collega de heer [naam 5] van kantoor Buitenland. Een kopie van dit schrijven voegen wij bij.

Op grond van artikel 19 lid 1 van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en de VS is belastingheffing over een lijfrente-uitkering toegewezen aan de VS. Met andere woorden, indien de heer [eiser] gedurende zijn verblijf in de VS een uitkering bedingt welke in gelijke termijn zal worden uitbetaald zal Nederland niet heffen over de stamrechtuitkering. Hierbij merken wij nog op dat [bedrijfsnaam] BV in Nederland gevestigd zal blijven.

Indien u zich kunt verenigen met bovenstaande verzoeken wij u vriendelijk dit te bevestigen.

5. Bij brief van 14 mei 2013 heeft verweerder eiser als volgt bericht:

In uw brief van 24 april 2013 vraagt u namens uw cliënt, de heer [eiser] , BSN (), zekerheid over de belastbaarheid van een eventuele stamrechtuitkering die hij heeft bedongen bij [bedrijfsnaam] BV. In deze brief geef ik u mijn reactie.

Bij uw brief heeft u geen nadere gegevens verstrekt omtrent de uitkeringen. Zoals ik al telefonisch heb medegedeeld kan ik daarom de gevraagde zekerheid niet geven.

De heer Moonen van de Belastingdienst/Kantoor Buitenland heeft uw vraag reeds in zijn algemeenheid beantwoord. Voor de beantwoording van uw vraag in zijn algemeenheid verwijs ik u naar zijn antwoord.

6. Bij brief van 8 oktober 2014 heeft eiser verweerder als volgt bericht:

In onze brief van 28 februari 2013 aan Belastingdienst Buitenland vroegen wij om een standpunt inzake de heffingsbevoegdheid over stamrechtuitkeringen die de heer [eiser] gaat genieten na een emigratie naar de Verenigde Staten.

In antwoord reageerde kantoor Buitenland als volgt: *Stamrechtuitkeringen kwalificeren als loon uit vroegere dienstbetrekking en vallen in beginsel onder de werking van het arbeidsartikel (16). Het heffingsrecht is daarin toegewezen aan het voormalige werkland. Echter, indien de stamrechtuitkeringen voldoen aan de lijfrentedefinitie die is opgenomen in artikel 19 lid 5 van het belastingverdrag met de VS dan is het heffingsrecht toegewezen aan de woonstaat.*

Voorts werden wij om competentieredenen naar u verwezen en in onze brief van 24 april 2013 legden wij u de casus voor. Vanwege het ontbreken van informatie omtrent de uitkering kon u echter op dat moment geen zekerheid afgeven (brief van 14 mei 2013).

Inmiddels zijn de emigratieplannen concreet geworden. De heer [eiser] gaat zich voor onbepaalde tijd in juli 2015 vestigen in [plaats] ([staat 2] , de Verenigde Staten). De heer [eiser] wil daar een onderneming in de pensioenconsultancybranche gaan opzetten, mogelijk vanuit de vennootschap (). Daarnaast gaat de heer [eiser] onderzoek doen naar micropensioen en is hij voornemens college te gaan geven.

De heer [eiser] wenst vooraf zekerheid te hebben over de gevolgen indien hij bij [eiser]

Beheer BV een recht bedingt om vanaf 1 juli 2015 in zes gelijke maandelijkse termijnen lijfrente-uitkeringen te ontvangen. Naar onze mening zijn de gevolgen als volgt:

- Op basis van de Nederlandse wetgeving wordt het stamrecht in de belastingheffing betrokken, waarbij vanaf 1 januari 2014 geldt dat het niet voldoen aan het 1%-sterfterisico niet langer leidt tot revisierente als bedoeld in artikel 30i AWR.
- Echter, op basis van het verdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten is het heffingsrecht toegewezen aan de Verenigde Staten als de uitkeringen voldoen aan de lijfrentedefinitie (artikel 19 lid 1 juncto artikel 19 lid 5) van het verdrag. Omdat sprake zal zijn van een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, is dat het geval.
- Omdat sprake zal zijn van periodieke uitkeringen en er geen sprake zal zijn van afkoop is de uitzondering van artikel 19 lid 2 van het verdrag niet aan de orde.

Wij ontvangen ook graag de bevestiging dat [bedrijfsnaam] BV de lijfrentetermijnen zonder inhouding van loonbelasting kan uitkeren. Indien u nog nadere informatie wenst te ontvangen aarzelt u dan niet met mij contact op te nemen.

7. Bij brief van 11 november 2014 heeft verweerder eiser als volgt bericht:

Naar aanleiding van uw brief van 8 oktober 2014, waarin u namens uw cliënt, de heer [eiser] (BSN ()), vraagt om zekerheid over de belastbaarheid van een stamrechtuitkering, het volgende.

Zoals ik gisteren al telefonisch heb medegedeeld kan ik u de gewenste duidelijkheid ook op dit moment nog niet geven. In de brief van mijn collega, de heer [naam 5] , van 11 maart 2013 is uw vraag in zijn algemeenheid al beantwoord.

Ik verwacht u hiermede voldoende te hebben geïnformeerd.

8. Bij brief van 17 november 2014 heeft eiser verweerder als volgt bericht:

Naar aanleiding van uw schrijven van 11 november jl. en ons telefoongesprek berichten wij u als volgt.

Terecht stelt u dat u geen zekerheid kunt geven omtrent de woonplaats van de heer [eiser] . Wij zijn dit volledig met u eens, deze beoordeling vindt achteraf plaats aan de hand van de feiten en omstandigheden ten tijde van en na de emigratie.

Omdat de emigratie op dit moment concreet is, vragen wij uw specifieke standpunt inzake de belastbaarheid van het stamrecht *met inachtneming van de huidige wet- en regelgeving en het verdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten zoals het thans luidt*. Wetswijzigingen en/of wijzigingen van verdragen staan hier los van, uiteraard kunt u daarover geen zekerheid geven.

Uitgaande van de huidige wet- en regelgeving en het feit dat de heer [eiser] dan zou kwalificeren als buitenlands belastingplichtige, wenst de heer [eiser] vooraf zekerheid te hebben over de gevolgen indien hij bij [bedrijfsnaam] BV een recht bedingt om vanaf 1 juli 2015 in zes gelijke maandelijks termijnen lijfrente-uitkeringen te ontvangen. Naar onze mening zijn de gevolgen als

volgt:

- Op basis van de Nederlandse wetgeving wordt het stamrecht in de belastingheffing betrokken, waarbij vanaf 1 januari 2014 geldt dat het niet voldoen aan het 1%-sterfterisico niet langer leidt tot revisierente als bedoeld in artikel 30i AWR.
- Echter, op basis van het verdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten is het heffingsrecht toegewezen aan de Verenigde Staten als de uitkeringen voldoen aan de lijfrentedefinitie (artikel 19 lid 1 juncto artikel 19 lid 5) van het verdrag. Omdat sprake zal zijn van een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, is dat het geval.
- Omdat sprake zal zijn van periodieke uitkeringen en er geen sprake zal zijn van afkoop is de uitzondering van artikel 19 lid 2 van het verdrag niet aan de orde.

Nogmaals willen wij benadrukken dat u geen zekerheid kunt geven over de woonplaats noch de gevolgen bij wetwijzigingen, dit is onmogelijk. Wij hopen echter op uw begrip dat de heer [eiser] zekerheid wil omtrent eventuele fiscale gevolgen van zijn emigratie.

Wij verzoeken u vriendelijk om de gewenste duidelijkheid te verschaffen. Indien u nog nadere informatie wenst te ontvangen aarzelt u dan niet met mij contact op te nemen.

9. Bij brief van 6 januari 2015 heeft verweerder eiser als volgt bericht:

Naar aanleiding van uw brief van 17 november 2014, waarin u namens uw cliënt, de heer [eiser] (BSN ()), vraagt om zekerheid over de belastbaarheid van een stamrechtuitkering, het volgende.

In uw brief geeft u de volgens u fiscale gevolgen aan van de stamrechtuitkeringen inzake de voorgenomen emigratie van uw cliënt.

Stamrechtuitkeringen kwalificeren zich als loon uit vroegere dienstbetrekking en vallen in beginsel onder het arbeidsartikel (artikel 16 van het belastingverdrag met de VS). Het heffingsrecht is daarin toegewezen aan het voormalig werkland. Als de stamrechtuitkeringen voldoen aan de lijfrentedefinitie, opgenomen in artikel 19 lid 5 van het genoemde belastingverdrag, dan is het heffingsrecht toegewezen aan de woonstaat.

Indien sprake is van periodieke uitkeringen uit het stamrecht, met andere woorden: het stamrecht wordt volgens de reguliere wijze afgehandeld, dan dient de reguliere fiscale wet- en regelgeving met betrekking tot stamrechten te worden toegepast. De uitkeringen dienen dan ook als zodanig te worden bepaald. Indien de reguliere fiscale wet- en regelgeving met betrekking tot stamrechten niet wordt toegepast, dan is sprake van afkoop van het stamrecht.

Daarnaast vraag ik uw aandacht voor het volgende. Uit mijn gegevens blijkt dat het stamrecht van uw cliënt ondergebracht is in [bedrijfsnaam] B.V. (). Deze vennootschap, waarvan uw cliënt DGA is, is gevestigd op het woonadres van uw cliënt. Indien uw cliënt ons land daadwerkelijk verlaat, en daarmee de vennootschap meeverhuisd, is ingevolge artikel 19a van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) geen

sprake meer van een in Nederland gevestigde verzekeraar. Dit leidt tot heffing over de waarde in het economisch verkeer van het stamrecht. In artikel 19b van de Wet LB is bepaald dat in dat geval op het onmiddellijk daaraan voorafgaand tijdstip van emigratie de waarde moet worden belast.

10. In februari 2017 is eiser naar de Verenigde Staten geëmigreerd.

11. Naar aanleiding van een door eiser ingediende aanvraag voor een verdragsverklaring heeft verweerder eiser bij brief van 14 maart 2017 als volgt bericht:

Onlangs ontving ik uw aanvraag voor een verdragsverklaring ten behoeve van uw cliënt de heer [eiser] , wonende in de Verenigde Staten van Amerika. Ik bericht u als volgt.

Uit onze administratie blijkt dat uw cliënt een woning aan de () te Den Haag tot zijn beschikking heeft. Bovendien is hij alhier volgens onze administratie in het bezit van personenautos. Hij bezit hier te lande (overig) onroerend goed en banktegoeden. Uw cliënt heeft belangrijke persoonlijke betrekkingen (o.m. kinderen) in Nederland. Gaarne verzoek ik u aan te geven of deze informatie juist is danwel bied ik u de gelegenheid om de situatie in dat opzicht toe te lichten.

In verband met uw aanvraag leg ik u voorts het volgende voor c.q verzoek ik u de volgende bescheiden te overleggen.

- Verricht uw cliënt de werkzaamheden voor () LLC uitsluitend in de Verenigde Staten? Graag een toelichting en voor een algemeen beeld graag een schets van de organisatiestructuur van het concern;
 - Wat is overeengekomen omtrent de arbeidsduur?;
 - Wanneer eindigt de arbeidsverhouding met () c.q. wat is hieromtrent overeengekomen?;
 - Ik verzoek u een afschrift van de arbeidsovereenkomst te overleggen;
 - Ik verzoek u aan te geven gedurende welke periode(n) (in welke mate) uw cliënt in Nederland zal verblijven;
 - Ik verzoek u om een verklaring van de Amerikaanse fiscale autoriteiten te overleggen waaruit blijkt dat uw cliënt aldaar als fiscaal inwoner wordt aangemerkt;
 - De in de overgelegde overeenkomst inzake bedingen stamrecht vermelde datum waarop de termijnen eindigen, is uitgaande van 21 maandelijks termijnen, kennelijk onjuist. Graag aanpassing. Daarnaast verzoek ik u mij te voorzien van een gedagtekend en door partijen ondertekend exemplaar.
 - Ik verzoek u een afschrift van de actuariële berekening van de stamrechtuitkeringen te overleggen.
- ()

12. Bij brief van 29 maart 2017 heeft eiser verweerder als volgt bericht:

Naar aanleiding van uw schrijven van 14 maart jl. inzake de inhoudingsvrijstelling voor de heer [eiser] berichten wij u als volgt.

Als bijlage 1 voegen wij een schrijven van de heer [eiser] bij waarin hij is ingegaan op de door u aangehaalde banden met dan wel betrekkingen in Nederland. De heer [eiser] geeft in zijn schrijven eveneens een toelichting op zijn werkzaamheden en plannen in de VS en zijn dienstbetrekking met ().

Als bijlage 2 treft u de (Amerikaanse) arbeidsovereenkomst aan. Er is nog geen getekend exemplaar aangezien er nog overleg plaatsvindt over details van de overeenkomst. Naar verwachting zal de overeenkomst op korte termijn worden ondertekend. Bijgaand doen wij u ook de support letter toekomen die is verstrekt bij de aanvraag van een visum (bijlage 3).

Uitgaande van de 21 termijnen eindigt de stamrechtverplichting per november 2018, hier was abusievelijk november 2017 aangegeven. Als bijlage 4 treft u een aangepaste overeenkomst aan. Een ondertekende overeenkomst is nog niet beschikbaar, de uitkering zal formeel bedongen worden zodra er een inhoudingsvrijstelling is afgegeven of wanneer duidelijk is dat deze verleend zal worden.

Tenslotte treft u als bijlage 5 de berekening van de stamrechtuitkering aan.

Indien u aanvullende gegevens nodig heeft dan vernemen wij graag van u. De heer [eiser] is de eerste week van april 2017 in Nederland aanwezig en gaarne bereid tijdens een gesprek een nadere toelichting te geven en/of resterende vragen te beantwoorden.

13. Bij brief van 21 april 2017 heeft verweerder eiser als volgt bericht:

Naar aanleiding van uw verzoek om een verdragsverklaring ten behoeve van de heer [eiser] bericht ik u het volgende.

Samenvatting van uw verzoek

Uw cliënt, de heer [eiser] , is woonachtig in de Verenigde Staten van Amerika (hierna: VS) en is voornemens een stamrechtuitkering te bedingen bij zijn persoonlijke besloten vennootschap [bedrijfsnaam] . De stamrechtuitkering is formeel nog niet bedongen omdat uw cliënt hiermee wil wachten totdat een vrijstellingsverklaring door de Belastingdienst is afgegeven.

U bent van mening dat het heffingsrecht van belasting over de periodieke uitkeringen op grond van het Belastingverdrag met de VS toekomt aan het woonland. U verzoekt om een verdragsverklaring. Desgevraagd heeft de heer [eiser] een schriftelijke toelichting op zijn situatie gegeven. Hij beschikt ook in Nederland over woonruimte, verricht hier te lande een bestuursfunctie en zal dit jaar nà zijn vertrek naar verwachting 10 tot 11 weken in Nederland verblijven.

Beoordeling van uw verzoek

Naar Nederlands nationaal recht wordt volgens artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) naar omstandigheden beoordeeld waar iemand woont. Gelet op de banden die uw cliënt met Nederland heeft, blijft hij fiscaal inwoner van Nederland. Uw cliënt heeft niet voldaan aan mijn verzoek om een verklaring van de Amerikaanse Belastingdienst te overleggen waaruit blijkt dat hij, in de zin van artikel 4 van het Belastingverdrag met de VS, inwoner is van de VS (woonplaatsverklaring). Indien echter uw cliënt ook in de VS als fiscaal inwoner wordt aangemerkt en er derhalve in fiscaal opzicht sprake is van een dubbele woonplaats, wordt aan de hand van artikel 4, tweede lid,

van het Belastingverdrag met de VS (tiebreaker) vastgesteld van welk land uw cliënt geacht wordt inwoner te zijn c.q. aan welk land het heffingsrecht toekomt.

Er moet worden vastgesteld met welk land de economische en persoonlijke betrekkingen het nauwst zijn en de mate van verblijf in beide landen moet worden vastgesteld. Uw cliënt heeft een schriftelijke toelichting op de situatie gegeven. Veel aspecten en/of omstandigheden blijken onduidelijk, onzeker en/of kunnen wijzigen. Uw cliënt schrijft onder meer dat het de vraag is of hij zijn bestuursfunctie kan blijven uitoefenen, schetst de onzekerheid met betrekking tot de ontwikkeling van zijn activiteiten in de VS, zoekt naar alternatieven voor een ziektekostenverzekering in de VS en schetst ook de onzekerheid over de mate van verblijf hier in Nederland. Uw cliënt schat in dat zijn verblijf in Nederland dit jaar 10 tot 11 weken zal belopen, daarna hangt het o.m. af van de werkzaamheden van uw cliënt.

Om artikel 4, tweede lid, van het Belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika te kunnen toepassen zijn, naast de eerder genoemde woonplaatsverklaring, de vorenbedoelde feitelijke omstandigheden van wezenlijk belang. Deze moeten kunnen worden vastgesteld en dat is niet het geval. Daarom kan ik geen zekerheid vooraf bieden en geen verdragsverklaring afgeven. Ook niet onder voorbehoud. In de sfeer van de inkomstenbelasting (achteraf) kan woonplaatsbepaling in de zin van voornoemde bepalingen uiteraard wel aan de orde komen.

Beslissing op uw verzoek

Ik kan uw verzoek om een verdragsverklaring niet honoreren.

Naar ik verwacht heb ik u hiermee voldoende geïnformeerd. Ik merk nog op dat tegen deze beslissing geen bezwaar en/of beroep mogelijk is.

14. Vanaf 1 mei 2017 heeft eiser in dat jaar en 2018 stamrechtuitkeringen ontvangen van de stamrechtvennootschap.

15. In zijn arrest van 19 mei 2017¹ (het arrest van 19 mei 2017) heeft de Hoge Raad onder andere het volgende overwogen:

2.3.2. Artikel 19 van het Verdrag bepaalt, voor zover hier van belang, dat pensioenen en andere soortgelijke beloningen, verkregen ter zake van een vroegere dienstbetrekking, alsmede lijfrenten belastbaar zijn in de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde. Het vijfde lid van voormeld artikel definieert lijfrente als een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen die staan tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde.

2.3.3. Tot de zojuist bedoelde lijfrenten tegen een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde kan niet worden gerekend het recht op periodieke uitkeringen dat een (ex-)werknemer in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking heeft verkregen van zijn (ex-)werkgever. Dat heeft ook te gelden in het geval dat de (ex-)werkgever de verplichting tot het doen van die periodieke uitkeringen tegen betaling heeft overgedragen aan een derde, ook indien zoals in dit geval die derde een zogenaamde stamrecht-BV is die door de (ex-)werknemer zelf is opgericht. Met zijn oordeel dat het door belanghebbende in de maand september 2011 ontvangen bedrag een uitkering is uit een lijfrente als bedoeld in artikel 19 van het Verdrag, heeft het Hof dit miskend.

16. Eiser heeft in zijn aangiften IB/PVV 2017 en 2018 melding gemaakt van de stamrechtuitkeringen van de stamrechtvennootschap (de stamrechtuitkeringen) en daartoe voorkoming van dubbele belasting geclaimd tot bedragen van 1.672.248 (2017) en 1.463.217 (2018).

17. Verweerder heeft met dagtekening 29 juni 2021 de definitieve aanslag IB/PVV 2017 en met dagtekening 1 juli 2021 de definitieve aanslag IB/PVV 2018 vastgesteld. Bij de aanslagen is afgeweken van de ingediende aangiften in die zin dat geen voorkoming van dubbele belasting is verleend met betrekking tot de stamrechtuitkeringen. Bij de aanslagen is belastingrente in rekening gebracht ten bedrage van 99.455 respectievelijk 56.705 (tezamen: de rentebeslikkingen).

Geschil

18. In geschil is of de aanslagen tot de juiste bedragen zijn vastgesteld. Meer specifiek is in geschil of het vertrouwensbeginsel in de weg staat aan een Nederlandse heffing over de stamrechtuitkeringen. Voorts is in geschil of een gedeelte van de stamrechtuitkeringen kan worden aangemerkt als pensioenen en andere soortgelijke beloningen in de zin van artikel 19, eerste lid, van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (het Verdrag) en of de rentebeslikkingen tot de juiste bedragen zijn vastgesteld.

19. Niet in geschil is dat de stamrechtuitkeringen, gelet op het arrest van 19 mei 2017, niet kunnen worden aangemerkt als lijfrenten in de zin van artikel 19, vijfde lid, van het Verdrag.

20. Primair bepleit eiser dat de aanslagen op grond van het vertrouwensbeginsel moeten worden vastgesteld overeenkomstig de ingediende aangiften. Subsidiair bepleit eiser dat het heffingsrecht over de stamrechtuitkeringen die zijn gedaan voor het arrest van 19 mei 2017 volledig aan de Verenigde Staten is toegewezen en dat voor de op dat moment nog resterende stamrechtuitkeringen geldt dat het heffingsrecht over 52% daarvan aan de Verenigde Staten is toegewezen. Voorts bepleit eiser dat de periode waarover belastingrente wordt berekend moet worden beperkt tot negentien weken.

21. Verweerder heeft samengevat aangevoerd dat de aanslagen en de rentebeslikkingen tot de juiste bedragen zijn vastgesteld.

Beoordeling van het geschil

Vertrouwensbeginsel

22. Eiser stelt dat verweerder in zijn brieven ondubbelzinnig het standpunt heeft ingenomen dat indien eiser zou verhuizen naar de Verenigde Staten en de stamrechten vervolgens regulier zouden worden afgewikkeld die stamrechten zouden voldoen aan de lijfrentedefinitie van het Verdrag waardoor het heffingsrecht daarover exclusief zou toekomen aan de woonstaat, zijnde in dat geval de Verenigde Staten.

23. Eisers beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt niet. Bij een beroep op het vertrouwensbeginsel moet aannemelijk worden gemaakt dat sprake is van een concrete, ondubbelzinnige toezegging, uitlating of gedraging waaruit in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht worden afgeleid dat het heffingsrecht over de stamrechtuitkeringen onder de door eiser geschetste omstandigheden volgens verweerder zou toekomen aan de Verenigde Staten. Daarin is eiser niet geslaagd. Naar het oordeel van de rechtbank bevatten de hiervoor geciteerde brieven van verweerder van 11 maart 2013, 14 mei 2013, 11 november 2014, 6 januari 2015, 14 maart 2017 en 21 april 2017 (de brieven) niet een concrete toezegging of uitlating waaraan in rechte te honoreren vertrouwen kan worden ontleend. Verweerder heeft zich in de brieven onder meer in algemene zin uitgelaten over relevante bepalingen uit het Verdrag en nationale wetgeving in de door eiser voorgelegde situatie, maar niet een concreet standpunt ingenomen over de toewijzing van het heffingsrecht onder het Verdrag in de specifieke situatie van eiser. Dat eiser ter zake van een specifieke situatie uitsluitend vraagt over de vraag of dit leidt tot belastingheffing, neemt niet weg dat verweerder daarop een antwoord van algemene aard kan en mag geven. Uit de door verweerder gebruikte bewoordingen blijkt ook duidelijk dat sprake is van antwoorden van algemene aard, waarbij de feitelijke situatie van eiser niet beoordeeld is. De omstandigheid dat vóór het arrest van 19 mei 2017 in de praktijk in het algemeen ervan werd uitgegaan dat stamrechten bij reguliere afwikkeling daarvan onder de lijfrentedefinitie van belastingverdragen vallen, maakt het voorgaande niet anders. Het is de rechtbank voorts niet gebleken dat uit de brieven een bestendige gedragslijn volgt op grond waarvan bij eiser in rechte te beschermen vertrouwen is gewekt.

Stamrechtuitkeringen die zijn gedaan voor het arrest van 17 mei 2017

24. Eiser bepleit dat tot het arrest van 17 mei 2017 de algemeen heersende opvatting bestond dat stamrechtuitkeringen onder de in het Verdrag gehanteerde lijfrentedefinitie vielen. Volgens eiser zou daarom, naar de rechtbank begrijpt, voor de stamrechtuitkeringen die voor 17 mei 2017 zijn gedaan op grond van het principe van prospective overruling alsnog het heffingsrecht exclusief aan de Verenigde Staten toekomen. De rechtbank is van oordeel dat deze stelling geen steun vindt in het recht.

Kwalificatie stamrechtuitkeringen

25. Eiser bepleit dat het heffingsrecht over 52% van de stamrechtuitkeringen exclusief aan de Verenigde Staten toekomt. Eiser voert daartoe aan dat 52% (1.420.641) van de totale waarde van de ontslagvergoeding (2.730.153) was bestemd om te dienen als overbrugging tot zijn pensioen, zodat dat deel van de stamrechtuitkeringen moet worden beschouwd als een soortgelijke beloning als pensioen zoals bedoeld in artikel 19, eerste lid, van het Verdrag. Ter onderbouwing van deze stelling verwijst eiser naar zijn zowel eigen notities uit de tijd dat hij met zijn voormalig werkgever onderhandelde over de ontslagvergoeding als een schriftelijke verklaring gedateerd 7 januari 2022 van E. Rivard, de director Management Development van de werkgever ten tijde van de totstandkoming van de ontslagvergoeding en degene waarmee eiser over die vergoeding heeft onderhandeld. Verweerder heeft de stelling van eiser gemotiveerd weersproken.

26. Eiser stelt dat de ontslagvergoeding en het stamrecht gedeeltelijk als een soortgelijke beloning als pensioen moeten worden aangemerkt, waardoor op hem, gelet op de gemotiveerde betwisting door verweerder, de bewijslast daarvan rust. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiser met wat hij heeft aangevoerd niet aan die bewijslast voldaan. Uit de gedingstukken blijkt dat aan eiser in het kader van de onderhandeling over de hoogte en de componenten van de ontslagvergoeding drie voorstellen zijn gedaan, die zijn aangeduid als scenario 1, scenario 2 en scenario 3. Eiser heeft gekozen voor scenario 3. Eiser heeft niet aannemelijk gemaakt dat de ontslagvergoeding in dat scenario (ten dele) 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. De door eiser overgelegde bewijsstukken zijn daartoe onvoldoende concreet en overtuigend. In tegenstelling tot de ontslagvergoeding in scenario 2, waarvan één van de componenten is aangeduid als Pension Gap, blijkt, anders dan eiser stelt, uit de verschillende componenten van de ontslagvergoeding in scenario 3 niet dan wel onvoldoende concreet dat die vergoeding (ten dele) strekt te voorzien in een overbrugging tot het pensioen. De in dat scenario genoemde componenten bestaan immers uit het salaris, de bonus, een good leaver vergoeding en outplacement services. Dat eiser met de keuze voor scenario 3 voor de hoogste ontslagvergoeding heeft gekozen en de samenstelling van dit bedrag daarin voor hem minder relevant was, maakt dit oordeel niet anders. De omstandigheden dat eiser ten tijde van zijn vertrek nog vijftien dienstjaren had tot aan de pensioenleeftijd en de gehele ontslagvergoeding in de vorm van stamrechten is uitgekeerd in 2017 en 2018, duiden er naar het oordeel van de rechtbank ook op dat geen sprake is van een dergelijke overbrugging. Dat de heer Rivard heeft verklaard dat de vergoeding desalniettemin diende als overbrugging naar een pensioen, doet daar niet aan af. Dat niet alle aan de overeengekomen ontslagvergoeding ten grondslag liggende bedoelingen van en afspraken tussen partijen (in een) schriftelijk(e overeenkomst) zijn vastgelegd, komt, gelet op de bewijslastverdeling, voor risico van eiser. Voor zover eiser heeft willen stellen dat hij in zoverre in bewijsnood verkeert, kan hem dat dan ook niet baten.

Rentebesikkingen

27. In wat eiser heeft aangevoerd ziet de rechtbank geen aanleiding tot matiging van de rentebesikkingen. Verweerder heeft onweersproken gesteld dat hij de aanslagen heeft vastgesteld binnen de daarvoor geldende wettelijke termijnen. Het standpunt van eiser dat de periode waarover belastingrente wordt berekend moet worden beperkt tot negentien weken omdat verweerder onder de gegeven omstandigheden een voorlopige aanslag had behoren op te leggen, vindt geen steun in het recht. Daarentegen stond het eiser vrij om een voorlopige aanslag aan te vragen teneinde de belastingrente te beperken. Ook overigens is het de rechtbank niet gebleken dat de rentebesikkingen zijn vastgesteld in strijd met enige regel van geschreven of ongeschreven recht.

Conclusie

28. Gelet op wat hiervoor is overwogen zijn de aanslagen en de rentebesikkingen tot de juiste bedragen vastgesteld. De beroepen dienen daarom ongegrond te worden verklaard.

Proceskosten

29. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M.E. Kiers, rechter, in aanwezigheid van mr. M. van Emden, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 6 juni 2023.

griffierrechter

Afschrift verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Den Haag (team belastingrecht).

Dat kan digitaal via www.rechtspraak.nl. Daar klikt u op Formulieren en inloggen. Hoger beroep instellen kan ook door verzending van een brief aan het gerechtshof Den Haag (team belastingrecht), Postbus 20302, 2500 EH Den Haag.

Bij het instellen van het hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het hogerberoepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
2. het hogerberoepschrift moet, indien het op papier wordt ingediend, ondertekend zijn. Verder moet het hoger beroepschrift ten minste het volgende vermelden:

- a. de naam en het adres van de indiener;
- b. de datum van verzending;
- c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
- d. de redenen waarom u het niet eens bent met de uitspraak (de gronden van het hoger beroep).

¹ ECLI:NL:HR:2017:913.
