

ECLI:NL:RBNHO:2021:10627

Instantie Rechtbank Noord-Holland

Datum uitspraak 01-11-2021

Datum publicatie 22-11-2021

Zaaknummer AWB - 20 _ 4120

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken Eerste aanleg - meervoudig

Inhoudsindicatie

Eiseres heeft een stamrecht toegekend aan haar bestuurder die in het Verenigd Koninkrijk (UK) woont. Ter zake van de afkoop van dit stamrecht heeft verweerder eiseres een naheffingsaanslag loonbelasting met een verzuimboete opgelegd. In geschil is wanneer de afkoop heeft plaatsgevonden en aan welk land het heffingsrecht toekomt.

De rechtbank oordeelt op feitelijke gronden dat de afkoop niet eerder dan in 2014 plaatsvond en dat op grond van de artikelen 14 en 15 van het belastingverdrag met het UK het heffingsrecht toekomt aan Nederland.

De verzuimboete is terecht opgelegd omdat niet is gebleken van afwezigheid van alle schuld en geen sprake is van een pleitbaar standpunt.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 22-11-2021

Uitspraak

Rechtbank noord-holland

Zittingsplaats Haarlem

Bestuursrecht

zaaknummer: HAA 20/4120

uitspraak van de meervoudige kamer van 1 november 2021 in de zaak tussen

[eiseres] B.V., gevestigd te [vestigingsplaats] , eiseres

(gemachtigde: mr.drs. P. van de Linde),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Breda, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres over het tijdvak 2014 tot en met 2018 een naheffingsaanslag loonbelasting (hierna: de naheffingsaanslag LB) opgelegd ten bedrage van € 1.658.609, alsmede bij beschikkingen verzuimboetes van € 4.920 (2014), € 5.278 (2015), € 5.278 (2016), € 5.278 (2017) en € 5.278 (2018). Daarbij is ook belastingrente in rekening gebracht.

Verweerder heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar de naheffingsaanslag LB en de boetebeschikkingen gehandhaafd.

Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Eiseres heeft vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan verweerder.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 20 september 2021 te Haarlem.

Namens eiseres is gemachtigde verschenen. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door zijn gemachtigden [naam 1] Msc en mr. [naam 2] .

Overwegingen

Feiten

1. Eiseres is op [datum 1] 1999 opgericht door de op Curaçao gevestigde [naam 3] N.V. (hierna: [naam 3]). Hierbij is [naam 4] B.V., gevestigd te [vestigingsplaats] , tot statutair directeur benoemd. De uiteindelijke UBO (ultimate beneficial owner) van eiseres is de heer [naam 5] . Vanaf 1 oktober 2015 houdt de heer [naam 5] rechtstreeks de aandelen in eiseres. [naam 5] is met ingang van 1 april 2011 enig bestuurder van eiseres.
2. [naam 6] N.V. en [naam 7] N.V. zijn achtereenvolgens bestuurder van [naam 3] geweest. Zowel [naam 6] N.V. als [naam 7] N.V. zijn vennootschappen van de heer [naam 8] .
3. De heer [naam 5] kreeg in 2000 een vergoeding uit hoofde van de beëindiging van zijn in Nederland

uitgeoefende dienstbetrekking als statutair directeur bij zijn in Nederland gevestigde werkgever, [naam 9] N.V. De ontslagvergoeding is uit hoofde van artikel 11, eerste lid, sub e, (oud) Wet op de Loonbelasting 1964 ondergebracht in eiseres.

4. De heer [naam 8] heeft hiertoe in juli 2000 een stamrechtovereenkomst, een Tripartite Agreement (driepartijenovereenkomst) en een beëindigingsovereenkomst laten opstellen. Ook heeft afstemming met verweerder plaatsgevonden over de concept-overeenkomsten. Eiseres heeft tijdens de vooroverlegfase en het bezwaar een conceptovereenkomst overgelegd. Zij heeft aangegeven dat de getekende versie niet (meer) aanwezig is en dat de tekst van de overeenkomst ongewijzigd is gebleven.

5. Volgens de beëindigingsovereenkomst tussen [naam 9] N.V. en [naam 5] bedroeg de ontslagvergoeding fl. 2.500.000. Volgens de beëindigingsovereenkomst is het salaris van [naam 5] tot 1 mei 2000 uitbetaald en wordt de arbeidsovereenkomst met ingang van 20 juli 2000 ontbonden. In artikel 5 van de beëindigingsovereenkomst staat het volgende over de vergoeding:

"Upon termination of the employment contract as well as your resignation as *Statutair Directeur*, [naam 9] N.V. will pay you compensation for your loss of income in coming years and for the period May 1, 2000 up to July 20, 2000. The amount of the compensation is NLG 2,500,000 gross. This amount is intended to compensate for lost income and for future loss of income and is not related to present salary or any additional amounts."

6. De driepartijenovereenkomst is gesloten tussen eiseres, [naam 9] N.V. en [naam 5]. Hierin is overeengekomen dat [naam 9] N.V. het brutobedrag van de ontslagvergoeding ad fl. 2.500.000 stort in eiseres. In de aanhef van de driepartijenovereenkomst is onder meer het volgende opgenomen:

"by way of implementation of the aforesaid wish, [naam 9] NV will pay an amount of gross NLG 2,500,000, i.e. the cash value of the aforesaid stamrecht, to a legal entity designated by Mr. [naam 5], which legal entity will, in turn, assume from [naam 9] NV the obligation to make the agreed periodical payments to Mr. [naam 5] as a supplement to the social benefits, income from employment, company profits or pension to be received by him;"

7. Volgens de door eiseres en [naam 5] gesloten stamrechtovereenkomst diende het stamrechtkapitaal jaarlijks met 6% te worden opgerent en moesten de uitkeringen uiterlijk ingaan op 65-jarige leeftijd van de heer [naam 5] ([datum 2] 2014). In artikel 3 van de stamrechtovereenkomst staat voorts het volgende:

"The payments to be made by [eiseres] BV will be made available to the beneficiaries on December 30 of each year and, if not paid, will carry interest as from December 31 of the relevant year at a annual rate of 5%."

8. In een handgeschreven notitie van 21 juli 2000 heeft verweerder de genoemde overeenkomsten goedgekeurd, met dien verstande dat ingeval van toepassing van artikel 3 van de stamrechtovereenkomst, de termijnen als genoten in fiscale zin worden beschouwd als gevolg van het feit dat zij rentedragend zijn.

9. In 2001 heeft eiseres een bedrag van € 1.030.000 uitgeleend aan de in België gevestigde vennootschap [naam 10] N.V. (hierna: [naam 10]) om te investeren in onroerend goed. De afspraken omtrent deze geldverstrekking zijn schriftelijk vastgelegd. De rente bedraagt volgens de overeenkomst 6% per jaar. Er is geen zekerheid verstrekt. In 2017 bedroeg de lening in totaal € 1.825.595.

Volgens artikel VII van de schriftelijke overeenkomst wordt de hoofdsom en openstaande interest

uiterlijk 28 januari 2007 terugbetaald "unless at least three business days prior to date a renewal of the Loan is agreed in writing between Borrower and Lender". In artikel III 'Purpose of the Loan' staat voorts het volgende:

"This Loan shall solely and exclusively be used by Borrower to invest in West European real estate, preferably through investment in shares of European real estate companies;"

10. De aandelen van [naam 10] waren vanaf 2001 tot 10 november 2011 in handen van Stichting [stichting] (hierna: de Stichting), een Nederlandse stichting die was opgericht door [naam 11] B.V., die ook de bestuurder was van de Stichting. De aandelen in [naam 11] B.V. worden gehouden door de heer [naam 8] .

11. [naam 10] heeft op 29 juni 2001 een pand aan de [pand] (hierna: het pand) aangekocht. Op 15 juni 2004 hebben de heer [naam 12] en de heer [naam 13] ieder een derde (1/3) onverdeeld aandeel gekregen in het pand.

12. In 2004 heeft [naam 10] aan de heer [naam 5] een tweetal leningen verstrekt van 145.000 Engelse pond en 120.000 Engelse pond. Deze leningen zijn schriftelijk vastgelegd. Er is geen zekerheid bedongen, de looptijd bedraagt volgens de overeenkomst vijf jaar. In 2008 en 2009 heeft [naam 10] eveneens leningen verstrekt aan [naam 5] . Van deze leningen is geen schriftelijke overeenkomst opgesteld.

13. Op 22 februari 2011 heeft de heer [naam 8] een intern memo inzake 'Reorganisation [eiseres] / [naam 10] ' gestuurd aan de heer [naam 5] . In dit memo is - voor zover hier van belang - het volgende opgenomen:

- [naam 5] wordt directeur van eiseres en de aandelen van [naam 10] worden voor € 1 overgedragen aan eiseres;
- eiseres wordt bestuurder van [naam 10] en de andere bestuurders treden af;
- vervolgens wordt [naam 10] geliquideerd;
- de Stichting wordt geliquideerd nadat [naam 10] is geliquideerd.

In het memo is het volgende opgenomen met betrekking tot stamrecht en de leningen aan [naam 5] (in het memo aangeduid als [naam 5]):

" NB 3 After the liquidation of [naam 10] the main topic remains the loans to [naam 5] . Based on Dutch law the annuity is strongly protected by anti abuse law and connected penalties. As a pay out to [naam 5] (as of his 65 birthday on [datum 2] 2014) will be only taxed in the Netherlands with low % of Dutch income tax (2-3%: 2011) it is wise to combine a certain payout — financed by the profit share of the partnership [plaats] — with a partial write down of the loan to be qualified as payment. This needs to be tuned with the correct income tax bracket amounts and the calculation of the exact annuity. Payment to insurance company??"

14. Eiseres is op 10 november 2011 bestuurder geworden van de Stichting. De aandelen in [naam 10] zijn niet aan eiseres overgedragen.

15. Op 28 december 2011 vond de vergadering van aandeelhouders van eiseres plaats. Hiervan zijn notulen opgesteld. Blijkens de notulen is onder meer gesproken over de reorganisatie van de structuur, de ontslagvergoeding die de heer [naam 5] in 2000 van zijn toenmalige werkgever heeft ontvangen en de verplichting om de stamrechtuitkeringen in te laten gaan op [datum 2] 2014, de dag waarop de heer [naam 5] 65 jaar wordt.

In de notulen van de algemene vergadering van aandeelhouders van eiseres d.d. 10 januari 2012, staat het volgende met betrekking tot de stamrechtuitkeringen:

"Being the main beneficiary of the annuity payments Out of the Company that

greatly depend on the financial results of [naam 10] NV, [naam 5] has decided to take direct control of the management of the company structure in the course of 2011 and has requested to be appointed as director of [naam 10] NV (effective on 29 July 2011) as well as director of [eiseres] BV (effective on 1 April 2011). [eiseres] BV has been appointed as director of the sole shareholder of [naam 10] NV being Stichting [stichting] (effective on 10 of November 2011). In this way [naam 5] can use his extensive real estate know how in order to do his utmost to preserve the underlying values of the various projects in the companies mentioned herein and secure as much as possible the annuity payments by the Company to him in person as of August 2014.

(...) [naam 5] as new director of [eiseres] BV is now in full control of the funds of this company and [naam 14] advises him to save as much as possible liquidity for the up coming annuity obligations in 2014. Now the credit interest percentages of banks seem to rise, [naam 14] thinks it wise to put the funds on time money deposits. He has good experiences with eg. [naam 15] .com."

16. In 2013 is de vereffening van [naam 10] aangevangen. De Stichting was op dat moment 100% aandeelhouder van [naam 10] .

17. Vanaf 1 oktober 2015 houdt de heer [naam 5] de aandelen in eiseres rechtstreeks.

18. De heer [naam 8] heeft namens de Stichting in 2016 een verzoekschrift ingediend bij de Rechtbank van Koophandel Antwerpen, omdat in verband met de vereffening van [naam 10] het pand dat in bezit was van [naam 10] moest worden overgedragen aan de Stichting. Vanuit de Stichting is het pand vervolgens overgedragen aan eiseres.

19. In 2017 is de vereffening van [naam 10] geëindigd. Op 4 april 2017 had eiseres een vordering van € 1.825.595,22 op [naam 10] . Dit bedrag is terugbetaald middels overdracht van de volgende vermogensbestanddelen van [naam 10] aan eiseres:

- het pand, waarvan het aandeel na aftrek van de hypotheek € 875.000 bedroeg;
- de vorderingen van [naam 10] op de heer [naam 5] ten bedrage van € 742.129,77;
- de rekeningcourantvordering op de heer [naam 5] ten bedrage van € 167.831,93.

20. In april 2017 heeft eiseres het pand ingebracht in een maatschap. De andere twee maten waren de heren [naam 12] en [naam 13] , de andere eigenaren van het pand.

21. Op 15 december 2017 werd het pand verkocht aan een derde partij, voor een bedrag van € 5.700.000. Eiseres was voor een derde deel eigenaar van het totale pand.

22. In een e-mailbericht van 4 juli 2018 aan verweerder geeft gemachtigde aan dat het voornemen bestaat om eiseres te liquideren. Gemachtigde vraagt wat de fiscale gevolgen ten aanzien van de stamrechtverplichting zijn en stelt zich op het standpunt dat het niet mogelijk is om de afkoop (nog) te belasten. Gemachtigde schrijft voorts dat de uitkeringen nog niet zijn ingegaan als gevolg van saneringsperikelen.

23. Gemachtigde geeft in zijn e-mailbericht van 10 september 2018 aan dat het niet meer mogelijk is om financiële gegevens aan te leveren over de jaren 2004-2009 omdat de heer [naam 5] deze niet meer heeft. Gemachtigde kon wel een algemeen beeld schetsen op basis van herinneringen van de heer [naam 5] . Het privévermogen van de heer [naam 5] heeft in die jaren hoofdzakelijk bestaan uit

een eigen woning in het Verenigd Koninkrijk (bezwaard met een hypotheek) en een aantal beleggingen (ondergebracht in een beleggingsvennootschap, [naam 16] Ltd., waarin de heer [naam 5] voor 50% participeert). In 2007 is de toenmalige eigen woning verkocht en is een nieuwe woning gekocht (zonder hypotheek).

24. Tot de gedingstukken behoort de volgende informatie over de historische vermogenspositie van de heer [naam 5] :

- De heer [naam 5] heeft op het adres [adres 1] gewoond. Deze woning stond in 2007 te koop voor 3.500.000 pond. De verkoopprijs is niet bekend.

- De heer [naam 5] is vervolgens verhuisd naar het adres [adres 2]

. Deze woning is in 2007 zonder hypotheek gekocht. Deze woning is in maart 2019 verkocht voor 1.999.000 pond.

25. De leningen aan [naam 10] en vanaf 2017 aan de heer [naam 5] staan steeds als volwaardig op de balans van eiseres. Ditzelfde geldt voor de stamrechtverplichting. Ook zijn de stamrechtverplichting en de vorderingen (op [naam 10] en vanaf 2017 op de heer [naam 5]) steeds als volwaardig opgenomen in de aangiften vennootschapsbelasting van eiseres.

26. Per brief van 25 september 2019 heeft verweerder de naheffingsaanslag LB met de verzuimboetes over 2014 tot en met 2018 aangekondigd aan eiseres. Op 2 december 2019 is de naheffingsaanslag LB opgelegd.

Het bedrag van de naheffing loonbelasting is als volgt gespecificeerd:

Naheffing loonbelasting 2014 € 1.334.886

Naheffing loonbelasting 2015 € 80.731

Naheffing loonbelasting 2016 € 83.975

Naheffing loonbelasting 2017 € 79.638

Naheffing loonbelasting 2018 € 79.379

Totaal € 1.658.609

Geschil

27. In geschil is of de naheffingsaanslag LB en de gelijktijdig opgelegde verzuimboeten terecht zijn opgelegd en de belastingrente terecht in rekening is gebracht. De hoogte van de naheffingsaanslag LB is cijfermatig niet in geschil.

28. Eiseres is van mening dat het stamrecht reeds in of voor 2009, althans voor 2014, in fiscale zin was genoten dan wel afgekocht. Daarnaast is eiseres van mening dat het heffingsrecht van zowel de afkoop als eventuele stamrechtuitkeringen toekomt aan het Verenigd Koninkrijk. Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar en vernietiging van de naheffingsaanslag en de verzuimboetes.

29. Verweerder betwist dat het stamrecht vóór het jaar 2014 in fiscale zin is genoten of is afgekocht. Verweerder stelt zich primair op het standpunt dat de stamrechtuitkeringen hadden moeten ingaan op het moment dat de heer [naam 5] 65 jaar oud werd ([datum 2] 2014) en dat de stamrechttermijnen moeten worden geacht te zijn genoten vanaf [datum 2] 2014 omdat deze vorderbaar en inbaar waren geworden. Subsidiair stelt verweerder zich op het standpunt dat in 2014 de volledige stamrechtenaanspraak is prijsgegeven. Verweerder meent voorts dat Nederland het heffingsrecht heeft over zowel de periodieke stamrechtuitkeringen als over het ineens prijsgegeven van de volledige stamrechtenaanspraak.

Verweerder concludeert tot gegrondverklaring van het beroep. Indien het primaire standpunt van

verweerder wordt gevolgd (de rechtbank is van oordeel dat de stamrechttermijnen jaarlijks Vorderbaar en inbaar zijn geworden), dan dient de naheffingsaanslag LB verminderd te worden met betrekking tot de loonbelasting verschuldigd over de stamrechttermijn in 2014 van € 62.399, zijnde € 15.080 en dient de verzuimboete over 2014 verminderd te worden tot € 1.508. De belastingrente moet alsdan dienovereenkomstig worden verminderd. Indien de rechtbank het subsidiaire standpunt van verweerder volgt (de rechtbank concludeert dat sprake is van het prijsgeven van de gehele stamrechtenaanspraak in 2014), dan dient de naheffingsaanslag LB vastgesteld te worden op een bedrag van € 1.334.886 over het jaar 2014. Te vermeerderen met de verzuimboete van € 4.920 en belastingrente. De naheffingsaanslag LB, de verzuimboeten en de belastingrente dienen in dat geval voor de jaren 2015 tot en met 2018 verminderd te worden tot nihil.

30. Voor het overige verwijst de rechtbank naar de gedingstukken.

Beoordeling van het geschil

Afkoop stamrecht in 2004 of 2009 (vóór 2014)?

31. Ingeval van afkoop of prijsgeven van een stamrechtenaanspraak als hier aan de orde, wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip de aanspraak aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking (artikel 19b, eerste in verband met het achtste lid (tot 2006: het zesde lid), van de Wet loonbelasting 1964; hierna: Wet LB).

32. Ter zitting heeft eiseres aangegeven dat haar standpunt dat het stamrecht vóór 2014 in fiscale zin is genoten uitsluitend berust op de stelling dat het stamrecht voorafgaand aan 2014 in feite is afgekocht. Er is in de visie van eiseres geen sprake van een eerder fiscaal genietingsmoment op andere gronden, zoals bijvoorbeeld het prijsgeven van het stamrecht. Het geschil spitst zich dus toe op de vraag of het stamrecht vóór 2014 is afgekocht. Door afkoop heeft [naam 5], zo betoogt eiseres, de aanspraken uit het stamrecht in feite op een eerder moment genoten en kan er – vanwege het verlopen van de naheffingstermijn – geen loonbelasting meer over worden geheven in 2014 en latere jaren.

33. Eiseres stelt dat sprake is geweest van een afkoop in 2004 of 2009, omdat eiseres op onzakelijke gronden leningen heeft verstrekt aan [naam 10] en [naam 10] onder onzakelijke voorwaarden leningen heeft verstrekt aan [naam 5]. Dit onzakelijk handelen bestaat eruit dat op enig moment geen overeenkomsten meer werden opgesteld van de leningen van [naam 10] aan [naam 5], er geen zekerheden zijn gesteld en dat [naam 5] geen aflossingen of rente betaalde op de leningen. Eiseres betoogt voorts dat de lening van eiseres aan [naam 10], in strijd met de leningsovereenkomst, niet zijn aangewend voor aankoop van onroerend goed, maar voor de doorlening aan [naam 5].

Nu eiseres stelt dat sprake is geweest van een eerdere afkoop en daarbij het stamrecht niet wordt afgewikkeld op de wijze zoals overeengekomen in de stamrechtsovereenkomst, ligt het op haar weg hiervan bewijs te leveren. Op grond van de regels van een redelijke bewijslastverdeling is het aan eiseres om te bewijzen dat het stamrecht vóór 2014 is afgekocht.

34. Bij de beoordeling of in een eerder jaar in feite afkoop van de stamrechtverplichting heeft plaatsgevonden, gaat het erom of kan worden vastgesteld dat de middelen blijvend aan het vermogen van eiseres zijn onttrokken en door [naam 5] zijn genoten. De vraag of in feite een afkoop heeft plaatsgevonden dient naar het oordeel van de rechtbank op basis van de feiten en omstandigheden van het geval te worden beoordeeld.

35. Vooropgesteld moet worden dat niet kan worden vastgesteld dat reeds in 2004 of 2009 het economisch eigendom van de aandelen van [naam 10] (volledig) bij [naam 5] lag, laat staan dat [naam 5] middels de geldlening van eiseres aan [naam 10] de beschikkingsmacht over de stamrechtgelden had verkregen. Eiseres heeft haar stellingen op dit punt – na hiertoe meerdere malen (onder meer tijdens het hoorgesprek) in de gelegenheid te zijn gesteld – niet voldoende weten te onderbouwen. Er zijn geen stukken overgelegd waaruit volgt dat [naam 5] in die eerdere jaren een

belang had in [naam 10] of in de Stichting. Van een aandeelhoudersrelatie of enige andere vorm van gelieerdheid tussen [naam 5] en genoemde rechtspersonen in die jaren is evenmin gebleken.

36. Eiseres meent dat de volwaardigheid van de vorderingen uit hoofde van de geldleningen irrelevant is en dat de vaststelling dat de leningen onzakelijk zijn, dat wil zeggen dat zij onder onzakelijke voorwaarden zijn afgesloten, voldoende is om te kunnen spreken van afkoop van de stamrechtverplichting. De rechtbank kan eiseres hierin niet volgen. De enkele omstandigheid dat de geldleningen onder onzakelijke voorwaarden zijn aangegaan, brengt niet zonder meer met zich mee dat de sprake is geweest van een (feitelijke) afkoop. Ingeval sprake zou zijn van een onzakelijke geldlening, dan is er nog steeds een terugbetalingsverplichting uit hoofde van de geldlening. Gesteld noch gebleken is dat een dergelijke terugbetalingsverplichting (civielrechtelijk) niet heeft bestaan. Er is geen sprake van een schijnlening en evenmin kan worden gezegd dat de geldleningen aan [naam 10] en later [naam 5] niet zouden worden terugbetaald of dat de vorderingen minder waard waren. Hierbij verdient opmerking dat [naam 5] zijn (rekening-courant)schuld aan [naam 10] niet heeft verrekend met de stamrechtenaanspraken, hetgeen er ook op wijst dat de vordering volwaardig was en niet kan worden gezegd dat gelden waren onttrokken aan het vermogen van eiseres.

37. De betrokken partijen zijn er ook steeds vanuit gegaan dat er uit hoofde van de geldlening een terugbetalingsverplichting bestond, want in 2017 heeft [naam 10] als aflossing op de geldlening de in onderdeel 19 genoemde vermogensbestanddelen aan eiseres overgedragen. Deze overdracht van vermogensbestanddelen kan niet worden aangemerkt als een liquidatie-uitkering in het kader van de vereffening van [naam 10], want eiseres was geen aandeelhouder van [naam 10]. De enkele omstandigheid dat eiseres inmiddels bestuurder was van de aandeelhouder (de Stichting) maakt dat niet anders. Eiseres heeft overigens ter zitting ook erkend dat de overdracht van de vermogensbestanddelen niet in het kader van de liquidatie van [naam 10] heeft plaatsgevonden en dat sprake is van een terugbetaling op de geldlening.

38. De stellingen van eiseres die ertoe strekken dat geen volledige aflossing heeft plaatsgevonden op de geldlening aan [naam 10], brengen de rechtbank niet tot het oordeel dat het voor de betrokken partijen nimmer de bedoeling was om niet te voldoen aan de terugbetalingsverplichting, laat staan dat hieruit volgt dat in feite vóór 2014 afkoop van de stamrechtverplichting heeft plaatsgevonden. Deze feiten en omstandigheden hebben zich na 2014 voorgedaan en bieden geen aanknopingspunten om aan te nemen dat de stamrechtgelden reeds eerder aan het vermogen van eiseres zijn onttrokken.

39. Ten overvloede merkt de rechtbank op dat zij eiseres - zonder nadere onderbouwing, die niet is gegeven - niet kan volgen in haar stelling dat een aanzienlijk deel van de geldlening aan [naam 10] niet is afgelost. Eiseres heeft daartoe een conceptjaarrekening overgelegd van de maatschap d.d. 20 december 2018 waarin het maatschapsaandeel van eiseres per 1 januari 2017 staat vermeld voor een bedrag van € 495.510. Kennelijk meent eiseres dat het maatschapsaandeel is overgedragen in het kader van de aflossing van de geldlening en niet het pand dat verweerder in aanmerking heeft genomen voor de waarde (na aftrek van de hypotheek) van € 875.000. De rechtbank wijst erop dat bij de verkoop van het pand in 2017 een stille reserve van ca. € 5 ton is gerealiseerd en dat bij genoemd maatschapsaandeel van eiseres geen rekening is gehouden met het aandeel van eiseres in het resultaat van het boekjaar 2017, dat blijkens genoemde conceptjaarrekening € 261.345 bedroeg. Nu er ook geen reden is om aan te nemen dat de vorderingen op [naam 5] minder waard waren dan de bedragen waarvoor ze zijn gecedeerd en op de balansen van eiseres zijn opgenomen, dient het ervoor te worden gehouden dat [naam 10] de lening nagenoeg geheel heeft afgelost.

40. De rechtbank kan eiseres niet volgen in haar betoog dat uit de jurisprudentie volgt dat onder de gegeven feiten en omstandigheden moet worden geoordeeld dat sprake is geweest van een afkoop van het stamrecht. Naast het bovenstaande neemt de rechtbank hierbij in aanmerking dat slechts een deel van de stamrechtgelden door [naam 10] is doorgeleend aan [naam 5] en dat dit veel later in 2004, 2008 en 2009 is gebeurd; de gelden zijn dus niet direct en ook niet volledig doorgesluisd. Anders dan in het geval dat voorlag in de uitspraak van Hof Amsterdam van 31 januari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:519 (zie rov. 4.6), kan in casu dan ook niet worden gezegd dat het volledige

bedrag bijna meteen is doorgesluisd naar de directeur-groootaandeelhouder. Andere verschillen ten opzichte van genoemde hofuitspraak zijn dat in casu de leningen deels schriftelijk zijn vastgelegd, dat er rente is bedongen en dat de geldleningen konden worden (en zijn) terugbetaald. De omstandigheid dat de verlenging van de lening aan [naam 10] niet schriftelijk is vastgelegd, de gelden - anders dan vastgelegd in de schriftelijke overeenkomst - niet uitsluitend voor investeringen in onroerend goed zijn aangewend en de aan [naam 5] verstrekte geldleningen niet allemaal in afzonderlijke schriftelijke overeenkomsten zijn vastgelegd, maakt niet dat de casus die voorlag bij het Hof voldoende vergelijkbaar is met het thans voorliggende geval.

41. In het kader van de vraag of afkoop heeft plaatsgevonden neemt de rechtbank voorts in aanmerking dat de stamrechtverplichting in de onderscheiden jaren in de aangiften vennootschapsbelasting en in de jaarstukken - evenals de vorderingen uit de geldlening aan [naam 10] - steeds op de balans van eiseres hebben gestaan. Dit staat op gespannen voet met de stelling van eiseres dat de verplichting in enig jaar zou zijn afgekocht. Zoals eiseres ter zitting heeft erkend zou ze, indien sprake was van afkoop, de stamrechtsverplichting belast hebben moeten laten vrijvallen, hetgeen niet is gebeurd. De hiertegen ingebrachte stelling van eiseres dat de afkoop niet is beoogd of onderkend (zie pleitnota, pagina 3 onderaan), wijst er juist op dat geen afkoop heeft plaatsgevonden.

42. Ook in het memo van 22 februari 2011 in het kader van de reorganisatie [eiseres] / [naam 10] en blijkens de notulen van de algemene vergadering van aandeelhouders van eiseres van 10 januari 2012 is ervan uitgegaan dat de stamrechtuitkeringen zouden plaatsvinden conform de stamrechtovereenkomst. Ook dit wijst erop dat tussentijds geen afkoop van het stamrecht heeft plaatsgevonden.

43. Bovenstaande feiten en omstandigheden brengen de rechtbank tot het oordeel dat er geen sprake is geweest van een afkoop van het stamrecht in 2004 dan wel 2009 en ook niet in enig ander jaar. Eiseres heeft haar stelling niet bewezen.

Genietingsmoment stamrechtaanspraak

44. Volgens artikel 13a van de Wet LB wordt loon beschouwd te zijn genoten op het tijdstip waarop het (a) betaald of verrekend wordt, ter beschikking van de werknemer wordt gesteld of rentedragend wordt, dan wel (b) vorderbaar en tevens inbaar wordt.

45. De rechtbank volgt verweerder in zijn primaire stelling dat de stamrechttermijnen jaarlijks vorderbaar en inbaar zijn en uit dien hoofde fiscaal als genoten moeten worden beschouwd in 2014 en latere jaren. De heer [naam 5] heeft op [datum 2] 2014 de 65-jarige leeftijd bereikt. Conform de stamrechtovereenkomst hadden de stamrechtuitkeringen op dat moment in moeten gaan. Daadwerkelijke uitkering van de termijnen heeft niet plaatsgevonden. Wanneer stamrechtaanspraken vorderbaar en inbaar zijn, maar niet zijn uitgekeerd, worden deze geacht te zijn genoten in het jaar waarin deze vorderbaar en inbaar zijn geworden. De heer [naam 5] had hier jaarlijks als stamrechtgerechtigde aanspraak op kunnen maken en eiseres had, wanneer zij een verzoek van de heer [naam 5] had ontvangen, tot uitbetaling moeten overgaan. Eiseres had voldoende activa om tot uitkeringen over te gaan. Vanaf 2017 (na de overdracht van de vordering op de heer [naam 5] aan eiseres) had eiseres de stamrechtuitkering kunnen verrekenen met de vordering op de heer [naam 5]. Het bepaalde in artikel 10, vierde lid, van de Wet LB staat er niet aan in de weg om aan te nemen dat de termijnen fiscaal zijn genoten, ook al hebben feitelijk geen uitkeringen plaatsgevonden in de onderscheiden jaren.

Bovendien volgt uit artikel 3 van de stamrechtovereenkomst dat de termijnen jaarlijks rentedragend zijn geworden bij niet-uitkeren, zodat ook om die reden de stamrechttermijnen jaarlijks fiscaal zijn genoten.

46. De feiten en de gedingstukken bieden geen aanknopingspunten om aan te nemen dat de

stamrechtaanspraak in 2014 is prijsgegeven (vgl. HR 8 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:189). De rechtbank komt verder ook niet toe aan beoordeling hiervan omdat verweerder dit subsidiair heeft gesteld en het primaire standpunt van verweerder reeds slaagt.

Heffingsrecht

47. Uit het voorgaande volgt dat de stamrechttermijnen vanaf 2014 jaarlijks fiscaal als genoten moeten worden beschouwd. Vervolgens houdt partijen verdeeld de vraag of Nederland heffingsrecht heeft hierover.

48. Eiseres meent dat het heffingsrecht exclusief aan het Verenigd Koninkrijk is toegewezen op grond van artikel 17, eerste lid, van het Verdrag tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, Londen, 26-09-2008 (hierna: het Verdrag). Verweerder meent dat Nederland op grond van artikel 14 (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid) dan wel 15 (directeursbeloning) van het Verdrag het heffingsrecht heeft.

49. De genoemde verdragsbepalingen luiden als volgt:

Artikel 14 van het Verdrag:

1. Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 15, 17 en 18 van dit Verdrag, zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere Verdragsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in die andere Staat worden belast.

2. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid van dit artikel is de beloning verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat ter zake van een in de andere Verdragsluitende Staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde Staat belastbaar, indien:

a. de genietter in de andere Staat verblijft gedurende een tijdvak dat of tijdvakken die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaat of gaan; en

b. de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere Staat is; en

c. de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de andere Staat heeft.

3. Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel is de beloning omschreven in het eerste lid van dit artikel verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking als lid van de bemanning van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, slechts in die Staat belastbaar.

Artikel 15 van het Verdrag:

Directeursbeloningen en andere beloningen verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat in zijn hoedanigheid van lid van de raad van beheer, bestuurder of commissaris van een lichaam dat inwoner is van de andere Staat, mogen in die andere Staat worden belast, voor zover die beloningen zijn toe te rekenen aan diensten verleend in die andere Staat.

Artikel 17, eerste lid, van het Verdrag:

Pensioenen en andere soortgelijke beloningen (met inbegrip van pensioenen betaald ingevolge een socialezekerheidsstelsel en lijfrenten) betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat zijn slechts in die Staat belastbaar.

50. Vaststaat dat de heer [naam 5] inwoner was van het Verenigd Koninkrijk. Indien het stamrecht en de stamrechttermijnen dienen te worden aangemerkt als een pensioen of soortgelijke beloning als vermeld in artikel 17, eerste lid, van het Verdrag dan is niet in geschil dat het Verenigd Koninkrijk heffingsbevoegd is en de naheffingsaanslag LB dient te worden vernietigd. Indien het stamrecht en de stamrechttermijnen vallen onder artikel 14 dan wel 15 van het Verdrag, dan is niet in geschil dat Nederland heffingsbevoegd is.

51. De rechtbank 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). De rechtbank wijst in dit verband ook op de uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 16 januari 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:133 en de conclusie van A-G Niessen van 28 augustus 2020, ECLI:NL:PHR:2020:748.

52. De rechtbank gaat er op grond van bovenvermelde jurisprudentie vanuit dat sprake is van een pensioen of soortgelijke beloning in de zin van artikel 17, eerste lid, van het Verdrag indien en voor zover de ontslagvergoeding en het stamrecht bestaan uit een bedrag dat is afgestemd op en strekt tot voorziening in het levensonderhoud vanaf het ontslag tot aan de aanvang van pensioen, dan wel tot verbetering van onvoldoende pensioenrechten. De rechtbank zal bij de beoordeling of voor toepassing van het Verdrag sprake is van een pensioen of soortgelijke beloning de stamrechtovereenkomst, de driepartijenovereenkomst en de beëindigingsovereenkomst in onderlinge samenhang beschouwen. Eiseres stelt dat de ontslagvergoeding en het stamrecht voorzien in een aanvulling op het pensioen van [naam 5] , waardoor op haar, gelet op de gemotiveerde betwisting door verweerder, de bewijslast daarvan rust.

53. Uit artikel 5 van de beëindigingsovereenkomst blijkt dat de ontslagvergoeding ziet op achterstallig salaris voor de periode 1 mei tot 20 juni 2000 en dat de vergoeding is toegekend om [naam 5] te compenseren voor inkomstenderving in de komende jaren. De overeenkomsten bieden geen aanknopingspunten om de vergoeding en het stamrecht aan te merken als een voorziening in het levensonderhoud van [naam 5] tot aan zijn pensioen of als een aanvulling op zijn pensioen. Er zijn - behalve de overeenkomsten - geen stukken (bijv. met betrekking tot de totstandkoming van de overeenkomsten), die een ander licht werpen op de strekking van de ontslaguitkering en het stamrecht. De rechtbank stelt voorts vast dat [naam 5] ten tijde van de beëindiging van de dienstbetrekking 50 jaar oud was. Gelet op deze leeftijd moet ervan uit worden gegaan dat hij destijds (onverminderd) in staat was om inkomen te genereren. Gesteld noch gebleken is dat [naam 5] daartoe niet (meer) in staat was.

54. Er zijn - zo heeft gemachtigde ter zitting erkend - ook geen berekeningen die erop kunnen wijzen dat de ontslagvergoeding en de stamrechtuitkeringen zijn afgestemd op het levensonderhoud of het pensioen van [naam 5] . Niet kan worden vastgesteld dat de ontslagvergoeding en de stamrechtuitkeringen bestaan uit een bedrag dat is afgestemd op voorziening in het levensonderhoud van [naam 5] vanaf het ontslag tot aan de aanvang van zijn pensioen dan wel op verbetering van onvoldoende pensioenrechten van [naam 5] .

55. Eiseres meent desalniettemin dat sprake is van een aanvulling op het pensioen van [naam 5] en wijst daartoe op de (hierboven onder 6 weergegeven) tekst in de aanhef van de driepartijenovereenkomst. Daarin worden de periodieke betalingen uit het stamrecht aangeduid als 'a

supplement to the social benefits, income from employment, company profits or pension to be received by [[naam 5]]'. Deze aanduiding is naar het oordeel van de rechtbank te algemeen om anders te oordelen over de strekking van de ontslagvergoeding en de stamrechttermijnen. Uit de tekst van artikel 5 in de beëindigingsovereenkomst blijkt duidelijk dat de ontslagvergoeding ziet op gedeerde en in de komende jaren te derven inkomsten en de rechtbank acht deze bepaling ook doorslaggevend voor het bepalen van de strekking van het stamrecht en de uitkeringen daaruit. De stelling van eiseres dat [naam 5] in zijn arbeidsverleden geen pensioen heeft opgebouwd, behalve in 1996 tot 2000, brengt hierin evenmin verandering.

56. Nu de ontslaguitkering en het stamrecht enkel zijn toegekend om gedeerde inkomsten en het gemis aan toekomstige inkomsten te vergoeden is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake van een pensioen of een andere soortgelijke beloning als vermeld in artikel 17 van het Verdrag (vgl. HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5676).

De ontslaguitkering is destijds betaald door een Nederlandse werkgever en het stamrecht heeft betrekking op werkzaamheden in Nederland voor een Nederlandse werkgever, zodat Nederland op basis van artikel 14, dan wel artikel 15 van het Verdrag over het loon mag heffen. Op grond van beide bepalingen – zo is ook niet in geschil – is het heffingsrecht over de stamrechtuitkeringen aan Nederland toegewezen. Het subsidiaire standpunt van eiseres faalt ook.

57. Nu het primaire standpunt van verweerder slaagt en de hoogte van de naheffing niet in geschil is, dient het bedrag van de naheffingsaanslag LB als volgt te worden berekend:

Naheffing loonbelasting 2014 € 15.080

Naheffing loonbelasting 2015 € 80.731

Naheffing loonbelasting 2016 € 83.975

Naheffing loonbelasting 2017 € 79.638

Naheffing loonbelasting 2018 € 79.379

Totaal € 338.803

De belastingrente zal dienovereenkomstig worden verminderd.

Verzuimboetes

58. Op grond van artikel 67c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) kan de inspecteur een boete van ten hoogste € 4.920 (voor 2014) en € 5.278 (overige jaren) opleggen indien de inhoudingsplichtige de belasting welke op aangifte moet worden voldaan of afgedragen gedeeltelijk niet heeft betaald. Ingevolge het bepaalde in het eerste lid van paragraaf 24 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998, dat ziet op de situatie waarin gedeeltelijk niet is betaald omdat er te weinig belasting is aangegeven – welke situatie hier aan de orde is –, bedraagt de verzuimboete 10% van de verschuldigde belasting tot het wettelijk maximum van artikel 67c, eerste lid, van de AWR.

59. Voor het opleggen van een boete als de onderhavige is niet vereist dat aan eiseres opzet of grove schuld, waaronder grove onachtzaamheid, te verwijten is. Vast staat dat eiseres de verschuldigde loonbelasting over de uitkeringen uit het stamrecht niet heeft betaald. In zoverre zijn de betaalverzuimboeten dan ook terecht opgelegd. Een verzuimboete dient wel achterwege te blijven indien sprake is van afwezigheid van alle schuld. Eiseres heeft niet gesteld dat sprake is van afwezigheid van alle schuld, noch is dat uit de feiten en omstandigheden gebleken. Er is evenmin sprake van een pleitbaar standpunt. De rechtbank is van oordeel dat verweerder de verzuimboetes terecht heeft opgelegd.

60. Gelet op het voorgaande dient de verzuimboete over 2014 verminderd te worden tot € 1.508 zijnde 10 percent van het bedrag van de naheffing loonbelasting over het jaar 2014.

61. De rechtbank acht de boetes passend en geboden. Hierbij overweegt de rechtbank dat het feit dat er één naheffingsaanslag is opgelegd er niet aan in de weg staat dat voor elk afzonderlijk tijdvak/jaar een verzuimboete is opgelegd. Er is immers voor elk afzonderlijk tijdvak sprake geweest van een betalingsverzuim (zie HR 22 januari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0087). Eiseres heeft geen stellingen naar voren gebracht die zouden moeten leiden tot matiging van de verzuimboetes.

Undue delay

62. Voorts dient beoordeeld te worden of er aanleiding bestaat voor vermindering van de boetes in verband met een overschrijding van de redelijke termijn van twee jaar. Per brief van 25 september 2019 heeft verweerder aangekondigd de verzuimboetes over 2014 tot en met 2018 op te leggen aan eiseres. Gelet op de datum waarop de rechtbank uitspraak doet zijn sindsdien meer dan twee jaren verstreken. De rechtbank is van oordeel dat hiermee de redelijke termijn is overschreden. Gelet op de door de rechtbank overgenomen uitgangspunten van de uitspraak van Hof Amsterdam 2 juli 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BJ1298, dienen de boetes elk met 5% te worden verminderd.

63. Dit betekent dat de verzuimboetes worden verminderd met 5% en als volgt worden vastgesteld:

€ 1.508 maal 0,95 = € 1.432 (2014)

€ 5.278 maal 0,95 = € 5.014 (2015)

€ 5.278 maal 0,95 = € 5.014 (2016)

€ 5.278 maal 0,95 = € 5.014 (2017)

€ 5.278 maal 0,95 = € 5.014 (2018)

64. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard.

Proceskosten

De rechtbank veroordeelt verweerder in de door eiseres gemaakte proceskosten. Deze kosten stelt de rechtbank op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vast op € 1.496 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 748 en een wegingsfactor 1). Eiseres heeft in de bezwaarfase niet verzocht om een vergoeding voor de gemaakte proceskosten. Er dient derhalve voor de bezwaarfase geen proceskostenvergoeding toegekend te worden.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de naheffingsaanslag LB tot € 338.803 en bepaalt dat de heffingsrente dienovereenkomstig wordt verminderd;

- vermindert de verzuimboete met betrekking tot 2014 tot € 1.432 en vermindert de verzuimboetes over 2015 tot en met 2018 tot € 5.014;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde bestreden besluit;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van € 1.496, en
- draagt verweerder op het betaalde griffierecht van € 354 aan eiseres te vergoeden.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.A. Fase, voorzitter, en mr. B. van Walderveen en mr. C. Huisman, leden, in aanwezigheid van H. van Lingen, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 1 november 2021.

griffier voorzitter

Afschrift verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na verzending hoger beroep instellen bij het gerechtshof Amsterdam (belastingkamer), Postbus 1312, 1000 BH Amsterdam.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te 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 hoger beroep is ingesteld;
 - d. de gronden van het hoger beroep.