

# ECLI:NL:GHDHA:2024:850

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	21-05-2024
Datum publicatie	24-06-2024
Zaaknummer	BK-23/678 en BK-23/679
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBDHA:2023:8461, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Aanslagen IB/PVV 2017 en 2018. Belanghebbende ontvangt in 2007 ontslagvergoeding die hij inbrengt in stamrecht-BV. Stamrechtuitkeringen in 2017 en 2018. Belanghebbende is dan inwoner van de VS maar beschikt niet over verdragsverklaring. Voor 2017: niet meer in geschil dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden. De stamrechtuitkeringen zijn ten onrechte tot het belastbare inkomen uit werk en woning van 2017 gerekend. Voor 2018: geen schending van het vertrouwensbeginsel en geen sprake van een beloning soortgelijk aan een pensioen in de zin van artikel 19, lid 1, Belastingverdrag Nederland-Verenigde Staten. Belastingrente niet ten onrechte in rekening gebracht. Geen vergoeding van de werkelijke proceskosten.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 24-6-2024 V-N Vandaag 2024/1394 Sdu Nieuws Belastingzaken 2024/742 FutD 2024-1457 NDFR Nieuws 2024/1175 NLF 2024/1595

## Uitspraak

### GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht  
meervoudige kamer  
nummers BK-23/678 en BK-23/679

### Uitspraak van 21 mei 2024

in het geding tussen:

**[X] te [Z], belanghebbende,**

(gemachtigde: H.J.J. Oostdam)

en

**de inspecteur van de Belastingdienst, de Inspecteur,**

(vertegenwoordiger: [ ] )

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 6 juni 2023, nummers SGR 22/464 en SGR 22/465.

## **Procesverloop**

*2017*

1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2017 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 1.745.104 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 847 (de aanslag 2017). Bij gelijktijdig gegeven beschikking is een bedrag van 99.455 aan belastingrente in rekening gebracht.

*2018*

1.2. Aan belanghebbende is voor het jaar 2018 een aanslag IB/PVV opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 1.523.217 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 21.352 (de aanslag 2018). Bij gelijktijdig gegeven beschikking is een bedrag van 56.705 aan belastingrente in rekening gebracht.

*Beide jaren*

1.3. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur belanghebbendes bezwaar tegen de aanslag 2017 en de aanslag 2018 afgewezen.

1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank. Ter zake daarvan is een griffierecht van eenmaal 50 geheven. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.

1.5. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof. Ter zake daarvan is een griffierecht van 136 geheven. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.6. Belanghebbende heeft op 25 oktober 2023 en 19 maart 2024 nadere stukken ingediend. De Inspecteur heeft op 29 maart 2024 een nader stuk ingediend.

1.7. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgevonden ter zitting van het Hof van 9 april 2024. Partijen zijn verschenen. Belanghebbende heeft een pleitnota en een productie overgelegd en de Inspecteur een productie. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

## Feiten

- 2.1. Belanghebbende heeft in 2007 een ontslagvergoeding van 2.730.153 ontvangen van zijn voormalige werkgever [naam VOF] (de ontslagvergoeding). De ontslagvergoeding is in de vorm van loonstamrechten ingebracht in [A B.V.] (de stamrechtvennootschap). Belanghebbende hield alle aandelen in de stamrechtvennootschap.
- 2.2. Bij brief van 28 februari 2013 heeft de toenmalige gemachtigde van belanghebbende de Inspecteur (Belastingdienst Limburg/Kantoor Buitenland) als volgt bericht:

Namens onze cliënt, [belanghebbende] , richten wij ons tot u met het volgende.

[belanghebbende] is enig aandeelhouder van [A B.V.] . In het verleden heeft [belanghebbende] een ontslaguitkering ontvangen waarvoor een stamrechtuitkering is bedongen bij [A B.V.] . De uitkering is op dit moment nog niet ingegaan.

[belanghebbende] 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 [belanghebbende] .

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 [belanghebbende] een uitkering bedingt welke in gelijke termijn zal worden uitbetaald zal Nederland niet heffen over de stamrechtuitkering. Hierbij merken wij nog op dat [A B.V.] in Nederland gevestigd zal blijven.

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

- 2.3. Bij brief van 11 maart 2013 heeft de Inspecteur (Belastingdienst/Kantoor Buitenland) de toenmalige gemachtigde van belanghebbende 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 [belanghebbende] gaat genieten van [A B.V.] . De competentie voor [belanghebbende] berust echter bij de Belastingdienst/Haaglanden. Ook na de voorgenomen emigratie van [belanghebbende] 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.

- 2.4. Bij brief van 24 april 2013 heeft de toenmalige gemachtigde van belanghebbende de Inspecteur (Belastingdienst Haaglanden/Kantoor Den Haag) als volgt bericht:

Namens onze cliënt, [belanghebbende] , richten wij ons tot u met het volgende. In het verleden heeft [belanghebbende] een ontslaguitkering ontvangen waarvoor een stamrechtuitkering is bedongen bij [A B.V.] . [belanghebbende] is enig aandeelhouder van [A B.V.] .

[belanghebbende] is voornemens op korte termijn 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. Eerder is hierover schriftelijk contact geweest met uw collega de heer [B] 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 [belanghebbende] 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 [A B.V.] in Nederland gevestigd zal blijven.

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

2.5. Bij brief van 14 mei 2013 heeft de Inspecteur (Belastingdienst/Kantoor Den Haag) de toenmalige gemachtigde van belanghebbende als volgt bericht:

In uw brief van 24 april 2013 vraagt u namens uw cliënt, [belanghebbende] , BSN ( ), zekerheid over de belastbaarheid van een eventuele stamrechtuitkering die hij heeft bedongen bij [A B.V.] . 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 [B] 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.

2.6. Bij brief van 8 oktober 2014 heeft de toenmalige gemachtigde van belanghebbende de Inspecteur als volgt bericht:

In onze brief van 28 februari 2013 aan Belastingdienst Buitenland vroegen wij om een standpunt inzake de heffingsbevoegdheid over stamrechtuitkeringen die [belanghebbende] 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. [belanghebbende] gaat zich voor onbepaalde tijd in juli 2015 vestigen in [woonplaats] ( [Staat 2] , de Verenigde Staten). [belanghebbende] wil daar een onderneming in de pensioenconsultancybranche gaan opzetten, mogelijk vanuit de vennootschap [C B.V.] . Daarnaast gaat [belanghebbende] onderzoek doen naar micropensioen en is hij voornemens college te gaan geven.

[belanghebbende] wenst vooraf zekerheid te hebben over de gevolgen indien hij bij [A B.V.] 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 [A B.V.] 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.

2.7. Bij brief van 11 november 2014 heeft de Inspecteur de toenmalige gemachtigde van belanghebbende als volgt bericht:

Naar aanleiding van uw brief van 8 oktober 2014, waarin u namens uw cliënt, [belanghebbende] (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 [B] , van 11 maart 2013 is uw vraag in zijn algemeenheid al beantwoord.

Ik verwacht u hiermede voldoende te hebben geïnformeerd.

2.8. Bij brief van 17 november 2014 heeft de toenmalige gemachtigde van belanghebbende de Inspecteur 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 [belanghebbende] . 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 [belanghebbende] dan zou kwalificeren als buitenlands belastingplichtige, wenst [belanghebbende] vooraf zekerheid te hebben over de gevolgen indien hij bij [A B.V.] 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.

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 [belanghebbende] 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.

2.9. Bij brief van 6 januari 2015 heeft de Inspecteur de toenmalige gemachtigde van belanghebbende als volgt bericht:

Naar aanleiding van uw brief van 17 november 2014, waarin u namens uw cliënt, [belanghebbende] (), 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 [A 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.

2.10. In februari 2017 is belanghebbende naar de Verenigde Staten geëmigreerd.

2.11. Naar aanleiding van een door belanghebbende ingediende aanvraag voor een verdragsverklaring heeft de Inspecteur de toenmalige gemachtigde van belanghebbende bij brief van 14 maart 2017 als volgt bericht:

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

Uit onze administratie blijkt dat uw cliënt een woning aan de [adres en woonplaats] 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 [D 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 [D LLC] 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.
- ()

2.12. Bij brief van 29 maart 2017 heeft de toenmalige gemachtigde van belanghebbende de Inspecteur als volgt bericht:

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

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

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. [belanghebbende] 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.

2.13. Bij brief van 21 april 2017 heeft de Inspecteur belanghebbende als volgt bericht:

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

## **Samenvatting van uw verzoek**

Uw cliënt, [belanghebbende] , is woonachtig in de Verenigde Staten van Amerika (hierna: VS) en is voornemens een stamrechtuitkering te bedingen bij zijn persoonlijke besloten vennootschap [A B.V.] . 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 [belanghebbende] 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.

- 2.14. Vanaf 1 mei 2017 heeft belanghebbende stamrechtuitkeringen ontvangen van de stamrechtvennootschap (de stamrechtuitkeringen). De stamrechtuitkeringen bedroegen 1.672.248 in 2017 en 1.463.217 in 2018. Daarmee is het volledige stamrechtkapitaal uitgekeerd.
- 2.15. Belanghebbende heeft de stamrechtuitkeringen opgenomen in zijn aangiften IB/PVV voor de jaren 2017 en 2018 en hiervoor voorkoming van dubbele belasting geclaimd tot bedragen van 1.672.248 (2017) en 1.463.217 (2018).
- 2.16. De Inspecteur heeft de aanslag 2017 vastgesteld met dagtekening 29 juni 2021 en de aanslag 2018 met dagtekening 1 juli 2021. 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.

### **Oordeel van de Rechtbank**

3. De Rechtbank heeft geoordeeld, waarbij belanghebbende is aangeduid als eiser en de Inspecteur als verweerder:

#### *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] , 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 [E] 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.

#### *Rentebeschikkingen*

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 rentebeslikkingen tot de juiste bedragen vastgesteld. De beroepen dienen daarom ongegrond te worden verklaard.

### **Geschil in hoger beroep en conclusies van partijen**

- 4.1. In hoger beroep is in geschil of de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslag 2018 de stamrechtuitkeringen terecht tot het belastbare inkomen uit werk en woning heeft gerekend. Daarbij is in het bijzonder in geschil of de Inspecteur het vertrouwensbeginsel heeft geschonden. 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, lid 1, van het Belastingverdrag Nederland-Verenigde Staten van 18 december 1992 (het Verdrag), en of de belastingrente (gedeeltelijk) ten onrechte in rekening is gebracht.
- 4.2. In hoger beroep is voor wat betreft het jaar 2017 niet langer in geschil dat de Inspecteur het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden (zie 5.1).
- 4.3. Belanghebbende concludeert voor wat betreft het jaar 2018 primair tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vaststelling van de aanslag 2018 conform de ingediende aangifte en vermindering van de belastingrente tot nihil. Subsidiair concludeert belanghebbende tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vaststelling van de aanslag 2018 naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 753.419 en dienovereenkomstige vermindering van de belastingrente. Meer subsidiair concludeert belanghebbende tot vermindering van de in rekening gebrachte belastingrente. Tot slot verzoekt belanghebbende om vergoeding van de (werkelijke) proceskosten voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand in beroep en hoger beroep.
- 4.4. De Inspecteur concludeert voor wat betreft het jaar 2018 tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

### **Beoordeling van het hoger beroep**

#### *Gelijkheidsbeginsel (jaar 2017)*

- 5.1. Tussen partijen is, gelet op de uitspraak van het Hof van 7 november 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2727, niet langer in geschil dat de Inspecteur voor het jaar 2017 het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden. Het Hof volgt partijen in hun eensluidende en naar het oordeel van het Hof juiste standpunt. De stamrechtuitkeringen zijn derhalve ten onrechte tot het belastbare inkomen uit werk en woning van het jaar 2017 gerekend. Het hoger beroep is in zoverre gegrond. Het belastbare inkomen uit werk en woning voor 2017 moet worden verminderd tot 72.856 ( 1.745.104 -/- 1.672.248).

## *Vertrouwensbeginsel (jaar 2018)*

5.2.1. Primair stelt belanghebbende dat het vertrouwensbeginsel in de weg staat aan het belasten van de stamrechtuitkeringen. In dit verband voert hij aan dat de Inspecteur in het bijzonder met de brieven van 11 maart 2013 en 6 januari 2015 het vertrouwen heeft gewekt dat het heffingsrecht over de stamrechtuitkeringen was toegewezen aan de woonstaat (de Verenigde Staten) indien de stamrechtuitkeringen voldeden aan de lijfrentedefinitie van artikel 19, lid 5, van het Verdrag. Volgens belanghebbende heeft de Inspecteur beleid gevoerd, dan wel een bestendige gedragslijn gevolgd, op basis van de interpretatie van het recht zoals deze gold tot het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:913, BNB 2017/179 (het arrest van 19 mei 2017). Belanghebbende is, zo stelt hij, afgegaan op de achteraf gezien onjuiste inlichtingen van de Inspecteur. Om die reden dient heffing over de stamrechtuitkeringen achterwege te blijven, aldus belanghebbende.

5.2.2. De Inspecteur betwist het voorgaande en stelt dat hij geen toezegging heeft gedaan. Bovendien is volgens de Inspecteur bij het toetsen van loonstamrechtuitkeringen aan belastingverdragen geen sprake geweest van beleid, noch van een bestendige gedragslijn. Weliswaar werd tot het arrest van 19 mei 2017 getoetst aan het lijfrenteartikel in belastingverdragen, maar deze toets vond plaats op individueel niveau, rekening houdend met de feiten en omstandigheden van een specifieke zaak, aldus de Inspecteur.

5.3. De hoogte van de stamrechtuitkeringen is niet in geschil. Evenmin is in geschil dat belanghebbende vanaf februari 2017 (verdrags)inwoner was van de Verenigde Staten.

5.4. Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen (vgl. HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069, BNB 2020/120, en HR 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:439, BNB 2021/95).

### *(i) Beleid*

5.5. Belanghebbende stelt onder andere dat sprake is van (ongepubliceerd) beleid. Bij beleid dat niet met medewerking of goedvinden van het bestuursorgaan is gepubliceerd, heeft te gelden dat aan het vertrouwensbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur als regel geen rol toekomt (vgl. HR 12 april 1978, ECLI:NL:HR:1978:AX3264, BNB 1978/135). Dit lijdt uitzondering indien het beleid is bestemd om ook buiten het bestuursorgaan bekendheid te verkrijgen (zie HR 4 mei 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8885, BNB 1983/216, en HR 7 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1239, BNB 2017/176).

5.6. Voorafgaand aan het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 was de gedragslijn van de Belastingdienst dat voor toewijzing van het heffingsrecht ten aanzien van stamrechtuitkeringen onder belastingverdragen de Inspecteur diende vast te stellen in welke van beide staten een belastingplichtige woonachtig was en of de belastingplichtige voldeed aan de voorwaarden voor toepassing van het lijfrenteartikel in het desbetreffende belastingverdrag. Met het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 is duidelijk geworden dat deze handelwijze achteraf gezien berustte op een onjuiste rechtsopvatting. Als gevolg van het arrest van 19 mei 2017 beoordeelt de Belastingdienst de toewijzing van het heffingsrecht over stamrechtuitkeringen sindsdien aan de hand van het arbeidsartikel en, voor zover aan de orde, het pensioenartikel in de belastingverdragen.

5.7. Belanghebbende heeft het bestaan van beleid waarin de voormalige zienswijze ten aanzien van het heffingsrecht over stamrechtuitkeringen onder belastingverdragen is uiteengezet en dat is bestemd om buiten de Belastingdienst bekendheid te verkrijgen, niet aannemelijk gemaakt. De in 5.6 omschreven handelwijze van de Belastingdienst kan niet als dergelijk beleid worden aangemerkt. Wat hiervan

verder ook zij, voor het jaar 2018 was na het arrest van 19 mei 2017 in ieder geval geen sprake van beleid waaraan belanghebbende het vertrouwen kon ontleen dat de stamrechtuitkeringen in weerwil van dit arrest niet zouden worden belast.

*(ii) Toezegging*

5.8. Belanghebbende heeft voorts niet aannemelijk gemaakt dat de Inspecteur aan hem een toezegging of andere uitlating heeft gericht als bedoeld in 5.4. Zoals de Rechtbank terecht heeft geoordeeld, bevatten de brieven van de Inspecteur van 11 maart 2013, 14 mei 2013, 11 november 2014, 6 januari 2015, 14 maart 2017 en 21 april 2017 niet een concrete toezegging of uitlating waaraan in rechte te honoreren vertrouwen kan worden ontleend. Uit de brieven ook die van 11 maart 2013 en 6 januari 2015 kan namelijk niet worden opgemaakt dat de Inspecteur heeft bevestigd dat de stamrechtuitkeringen voldeden aan de lijfrentedefinitie van artikel 19, lid 5, van het Verdrag en dat belanghebbende (verdrags)inwoner van de Verenigde Staten was. Een expliciete standpuntbepaling heeft zich in dit geval derhalve niet voorgedaan.

*(iii) Bestendige gedragslijn*

5.9. Belanghebbende betoogt verder dat sprake is van een bestendig gevolgde gedragslijn aan de zijde van de Inspecteur. Het Hof vat dit op als een beroep op de aanwezigheid van een impliciete standpuntbepaling.

5.10. Voorop staat dat bij de beoordeling of sprake is van gewekt vertrouwen slechts van belang zijn omstandigheden die zich voordoen in de verhouding tussen de Inspecteur en de betrokken belastingplichtige en die bij de belastingplichtige de indruk hebben kunnen wekken dat een door de inspecteur gevolgde gedragslijn berust op een weloverwogen standpuntbepaling. Aan de omstandigheid dat de inspecteur voorheen ten aanzien van andere belastingplichtigen een bepaalde gedragslijn heeft gevolgd, kan derhalve geen in rechte te beschermen vertrouwen worden ontleend (HR 14 juli 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6516, BNB 2000/343). Dit is echter anders indien dat optreden heeft plaatsgevonden op een zodanige wijze en onder zodanige omstandigheden dat de belastingplichtige redelijkerwijze mocht menen dat dit ook bedoeld was om te gelden in zijn situatie (HR 4 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG7213, BNB 2010/65).

5.11. Zelfs indien wordt aangenomen dat de in 5.6 omschreven gedragslijn is gevolgd op een zodanige wijze en onder zodanige omstandigheden dat belanghebbende redelijkerwijs mocht menen dat deze gedragslijn ook bedoeld was om te gelden in zijn situatie, geldt ten aanzien van een impliciete standpuntbepaling dat een beroep op het vertrouwensbeginsel niet kan slagen indien het ingenomen standpunt zo duidelijk in strijd is met een juiste wetstoepassing in dit geval toepassing van het Verdrag dat belanghebbende op handhaving van dat standpunt niet mocht rekenen (vgl. HR 14 februari 1990, ECLI:NL:HR:1990:ZC4233, BNB 1990/219). Vanaf het arrest van 19 mei 2017 staat buiten twijfel dat de toepassing van het lijfrenteartikel in belastingverdragen op stamrechtuitkeringen berustte op een onjuiste rechtsopvatting. Gelet hierop dient belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel voor het jaar 2018 te worden verworpen.

*(iv) Prospective overruling*

5.12. Subsidiair beroept belanghebbende zich in het kader van het vertrouwensbeginsel op het beginsel van prospective overruling (eerbiedigende werking). Volgens belanghebbende brengt dit beginsel mee dat geen terugwerkende kracht mag worden verleend aan een wijziging ten opzichte van de algemeen aanvaarde opvatting zoals die gold tot het arrest van 19 mei 2017. Niet alleen de ten tijde van het arrest van 19 mei 2017 reeds verstreken termijnen zouden daarom buiten de heffing moeten blijven, maar ook op dat moment nog te verstrijken termijnen, aangezien deze voortvloeien uit een ten tijde van het arrest reeds bestaande (duur)overeenkomst, zo betoogt belanghebbende.

5.13. Belanghebbendes betoog faalt. Aangezien de Inspecteur geen gerechtvaardigd vertrouwen heeft gewekt, was er ook geen aanleiding de stamrechtuitkeringen in 2018 buiten de heffing te laten of anderszins een overgangstermijn te bieden. Anders dan belanghebbende betoogt, is voor een

dergelijke overgangsregeling in het onderhavige geval ook geen grond te vinden in de jurisprudentie van de Hoge Raad. Het arrest van 19 mei 2017 biedt geen steun voor de opvatting van belanghebbende. De Hoge Raad heeft in dit arrest immers niet voorzien in een overgangsregeling. Hiertoe bestond overigens ook geen aanleiding, omdat de Hoge Raad in het arrest geen oordeel heeft gegeven dat afwijkt van zijn eerdere jurisprudentie (de Hoge Raad is niet omgegaan). Afgezien daarvan bestaat er geen rechtsregel waaruit volgt dat de gevolgen van het arrest van 19 mei 2017 slechts zouden moeten gelden voor toekomstige situaties.

#### 5.14. Het beroep op het vertrouwensbeginsel faalt.

##### *Kwalificatie stamrechtuitkeringen (jaar 2018)*

5.15.1. Subsidiair stelt belanghebbende dat een gedeelte van de stamrechtuitkeringen kan worden aangemerkt als een beloning soortgelijk aan een pensioen in de zin van artikel 19, lid 1, van het Verdrag. Belanghebbende voert daartoe onder meer aan dat de stamrechtovereenkomst in feite mede ertoe strekt te voorzien in de behoefte tot levensonderhoud tot de pensioengerechtigde leeftijd of ter aanvulling van onvoldoende pensioenrechten. Belanghebbende stelt voorts dat bij partijen (belanghebbende en de voormalige werkgever, alsmede belanghebbende en de stamrechtvennootschap) sprake was van wederzijdse dwaling door dit niet in een overeenkomst op te nemen.

5.15.2. De Inspecteur betwist de stellingen van belanghebbende en stelt zich op het standpunt dat de stamrechtuitkeringen niet kwalificeren als soortgelijk aan een pensioen. Volgens de Inspecteur is geen sprake was van een regeling ter overbrugging tot het pensioen, waarbij hij er onder meer op wijst dat het stamrecht in twee jaar volledig is uitgekeerd, vóórdat belanghebbende de AOW-gerechtigde leeftijd had bereikt. De Inspecteur voert verder aan dat wederzijdse dwaling niet in rechte is vastgesteld en overigens dat wederzijds dwalen fiscaal geen terugwerkende kracht heeft.

5.16. Van een beloning soortgelijk aan een pensioen als bedoeld in artikel 19, lid 1, van het Verdrag is slechts sprake indien de uitkering in overwegende mate erop is afgestemd en ertoe strekt, al dan niet in aanvulling op wettelijke of op andere wijze getroffen voorzieningen, te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Zulks kan blijken uit de grondslagen waarnaar de uitkering is berekend. Daarbij is die berekeningswijze en hetgeen partijen daaromtrent hebben vastgelegd evenwel niet uitsluitend beslissend, aangezien ook de overige omstandigheden van het geval bij de beoordeling moeten worden betrokken. Zo kan mede van belang zijn op welke leeftijd de uitkering wordt toegekend en of op dat tijdstip redelijkerwijs voorzienbaar is dat de gerechtigde een nieuwe werkkring zal aanvaarden dan wel door arbeidsongeschiktheid of anderszins geen arbeidsinkomen meer zal kunnen verwerven (vgl. HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5676, BNB 2000/296).

5.17. Belanghebbende heeft geen feiten en omstandigheden aannemelijk gemaakt waaruit volgt dat de ontslagvergoeding dan wel de stamrechtuitkeringen gedeeltelijk als een beloning soortgelijk aan een pensioen moeten worden aangemerkt. Het Hof maakt de overwegingen van de Rechtbank hierover tot de zijne (zie r.o. 26 van de uitspraak van de Rechtbank). Het Hof voegt hieraan nog het volgende toe.

5.18. De stellingen van belanghebbende vinden bovendien geen steun in de feiten, aangezien het volledige stamrechtkapitaal is uitgekeerd in twee jaar, en ruim voordat belanghebbende de pensioengerechtigde leeftijd heeft bereikt.

5.19. Voor zover belanghebbende in hoger beroep ter onderbouwing van zijn standpunten verwijst naar bepalingen in de stamrechtovereenkomst, geldt dat deze overeenkomst in deze procedure niet is overgelegd. Hetzelfde geldt voor de overeenkomst ter zake van de ontslagvergoeding. Nu de Inspecteur de stellingen van belanghebbende betwist, heeft belanghebbende in zoverre niet aan zijn

bewijslast voldaan.

- 5.20. Op grond van artikel 6:228, lid 1, aanhef en onder c, van het Burgerlijk Wetboek (BW) is een overeenkomst die is tot stand gekomen onder invloed van dwaling en bij een juiste voorstelling van zaken niet zou zijn gesloten, vernietigbaar indien de wederpartij bij het sluiten van de overeenkomst van dezelfde onjuiste veronderstelling als de dwalende is uitgegaan, tenzij zij ook bij een juiste voorstelling van zaken niet had behoeven te begrijpen dat de dwalende daardoor van het sluiten van de overeenkomst zou worden afgehouden. Vervolgens is in artikel 6:228, lid 2, BW bepaald dat de vernietiging niet kan worden gegrond op een dwaling die een uitsluitend toekomstige omstandigheid betreft of die in verband met de aard van de overeenkomst, de in het verkeer geldende opvattingen of de omstandigheden van het geval voor rekening van de dwalende behoort te blijven.
- 5.21. De Inspecteur heeft de stelling van belanghebbende gemotiveerd weersproken, zodat het op de weg van belanghebbende ligt feiten aannemelijk te maken die tot het oordeel leiden dat sprake is van wederzijdse dwaling in vorenbedoelde zin.
- 5.22. Belanghebbende is niet in zijn bewijslast geslaagd. Belanghebbende stelt in hoger beroep dat partijen (belanghebbende en de voormalige werkgever, alsmede belanghebbende en de stamrechtvennootschap) niet hebben geweten dat het opnemen van de woorden soortgelijk aan pensioen of vergelijkbare bewoordingen in de overeenkomst ter zake van de ontslagvergoeding, dan wel de stamrechtovereenkomst, tot een andere uitkomst had kunnen leiden. Een eventueel onjuist inzicht in fiscale gevolgen van latere handelingen (de emigratie en de daaropvolgende uitkering) is echter geen reden voorbij te gaan aan hetgeen partijen zijn overeengekomen. De gestelde omstandigheid dat de voormalige werkgever van belanghebbende, om precedentwerking te vermijden, in de considerans van de overeenkomst ter zake van de ontslagvergoeding geen overweging wenste op te nemen over de totstandkoming van het bedrag, maakt dit niet anders.
- 5.23. Voorts geldt dat een beroep op (wederzijdse) dwaling slechts kan leiden tot vernietigbaarheid van de overeenkomst, en niet tot nietigheid daarvan. Nu belanghebbende niets heeft aangevoerd waaruit blijkt dat de overeenkomst is vernietigd, kan dit geen gevolgen hebben voor de beoordeling van de stamrechtuitkeringen in het onderhavige jaar. De enkele mededeling van de gemachtigde van belanghebbende dat beide partijen het beroep op dwaling erkennen, is hiertoe ontoereikend. Wat hier verder ook van zij, is voor een geslaagd beroep op dwaling onvoldoende de stelling dat partijen hebben beoogd de regeling te laten voorzien in een pensioentekort.

#### *Belastingrente*

- 5.24. Op grond van artikel 30fc, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) wordt aan belastingplichtigen belastingrente in rekening gebracht indien een aanslag inkomstenbelasting wordt vastgesteld na zes maanden na afloop van het kalenderjaar waarover belasting moet worden betaald. De belastingrente wordt enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt zes maanden te rekenen vanaf het einde van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de aanslag ingevolge artikel 9 van de Invorderingswet 1990 (IW 1990) invorderbaar is, te weten zes weken na de dagtekening van de aanslag (artikel 30fc, lid 2, AWR).
- 5.25. Partijen verschillen niet van mening dat de belastingrente bij de aanslag is berekend overeenkomstig het bepaalde in artikel 30fc AWR. Belanghebbende stelt zich echter op het standpunt dat de doorlooptijd onredelijk lang is geweest, gelet op alle correspondentie die aan de stamrechtuitkeringen is voorafgegaan en de ingediende aangiften loonheffingen waaruit blijkt dat de lijfrente daadwerkelijk is ingegaan. Belanghebbende verwijt de Inspecteur dat deze belanghebbende niet heeft geïnformeerd naar aanleiding van het arrest van 19 mei 2017, zodat door aanpassing van de voorlopige aanslag voorkomen had kunnen worden dat een zeer substantieel bedrag aan belastingrente zou zijn verschuldigd. Volgens belanghebbende had het op de weg van de Inspecteur gelegen om met de

nodige voortvarendheid te zorgen voor de afwikkeling van de aanslagregeling al dan niet door middel van het opleggen van (voorlopige) aanslagen. Volgens belanghebbende dient de periode waarover belastingrente wordt berekend beperkt te blijven tot 19 weken na ontvangst van de aangifte, conform artikel 30fc, lid 3, AWR. Het Hof overweegt hierover als volgt.

5.26. Onder omstandigheden kunnen de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het in artikel 3:4 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) neergelegde evenredigheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel, meebrengen dat geen belastingrente in rekening mag worden gebracht, dan wel dat de berekening van deze rente moet worden beperkt (HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3126, BNB 2018/51). Het Hof is van oordeel dat niet aannemelijk is geworden dat de Inspecteur onzorgvuldig heeft gehandeld. De aangifte 2018 is ingediend op 3 februari 2020. Hierop is vanaf november 2020 een correspondentie gevolgd tussen de gemachtigde van belanghebbende en de Inspecteur over het in de aangifte opgenomen standpunt ter zake van de stamrechtuitkeringen. Bij brief van 8 maart 2021 heeft de Inspecteur belanghebbende in kennis gesteld van zijn voornemen af te wijken van de ingediende aangifte 2017. De aanslag 2017 is vervolgens opgelegd op 29 juni 2017 en de aanslag 2018 is opgelegd op 1 juli 2021. De belastingrente is belopen omdat de Inspecteur met betrekking tot de stamrechtuitkeringen is afgeweken van de door belanghebbende indiende aangifte. Naar het oordeel van het Hof kan niet worden gezegd dat de behandelduur onredelijk lang is geweest. Het Hof weegt daarnaast mee dat het arrest van 19 mei 2017 op het moment van indiening van de aangifte al bij belanghebbende, dan wel diens gemachtigde, bekend had kunnen zijn. Belanghebbende had hiermee bij het indienen van de aangifte derhalve rekening kunnen houden. Anders dan belanghebbende betoogt, rustte op de Inspecteur geen verplichting hem te informeren over (de gevolgen van) dit arrest. Ook had belanghebbende het rentenadeel (deels) kunnen voorkomen door uit eigen beweging te verzoeken om een nadere voorlopige aanslag op het moment dat hij op de hoogte raakte van het voornemen van de Inspecteur af te wijken van de ingediende aangifte. De termijn van 19 weken genoemd in artikel 30fc, lid 3, AWR is slechts van toepassing indien een aanslag conform de ingediende aangifte wordt vastgesteld, hetgeen hier niet aan de orde is. Het Hof is met de Rechtbank van oordeel dat geen feiten en omstandigheden aannemelijk zijn geworden die een vermindering van de belastingrente rechtvaardigen.

*Slotsom*

5.27. Het hoger beroep is, gelet op het oordeel in 5.1, gegrond.

## **Proceskosten en griffierecht**

6.1. Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met het beroep en het hoger beroep heeft moeten maken. De proceskostenvergoeding wordt op de voet van artikel 8:75 Awb in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op 3.500 (1 punt voor het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting in beroep, 1 punt voor het hogerberoepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting in hoger beroep, met een waarde per punt van 875 en een wegingsfactor voor het gewicht van de zaak van 1). Voor een hogere vergoeding acht het Hof geen termen aanwezig.

6.2. Voorts dient aan belanghebbende het voor de behandeling voor de Rechtbank gestorte griffierecht van 50, alsmede het voor de behandeling in hoger beroep gestorte griffierecht van 136 te worden vergoed.

## Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank voor zover deze betrekking heeft op het jaar 2017;
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank voor het overige;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar voor zover deze betrekking heeft op het jaar 2017;
- vermindert de aanslag 2017 tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 72.856, onder handhaving van de overige elementen van de aanslag;
- vermindert de voor het jaar 2017 in rekening gebrachte belastingrente dienovereenkomstig;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende voor het geding in beroep en hoger beroep, vastgesteld op 3.500;
- gelast de Inspecteur aan belanghebbende een bedrag van 186 aan griffierecht te voldoen.

Deze uitspraak is vastgesteld door R.A. Bosman, H.A.J. Kroon en T.A. de Hek, in tegenwoordigheid van de griffier Y. Postema. De beslissing is op 21 mei 2024 in het openbaar uitgesproken.

Een afschrift van deze uitspraak is in Mijn Rechtspraak geplaatst. Indien u niet digitaal procedeedt, is een afschrift aangetekend per post verzonden op:

*Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad [www.hogeraad.nl](http://www.hogeraad.nl)**.*

*Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag**.*

*Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie [www.hogeraad.nl](http://www.hogeraad.nl)).*

*Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:*

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;*
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;*
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:*

- a. - de naam en het adres van de indiener;*
- b. - de dagtekening;*
- c. - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
- d. - de 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.*