

ECLI:NL:GHAMS:2012:BY5802

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	08-11-2012
Datum publicatie	12-12-2012
Zaaknummer	11-00165 t-m 11-00168
Rechtsgebieden	Bestuursrecht Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Het Hof komt, evenals de rechtbank, tot de slotsom dat omstandigheden op grond waarvan moet worden geoordeeld dat belanghebbende feitelijk over het trustvermogen kon beschikken als ware het zijn eigen vermogen, door de inspecteur niet aannemelijk zijn gemaakt.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2012/2887 V-N 2013/9.11 met annotatie van Redactie NTFR 2013/412 met annotatie van Prof. dr. J.P. Boer

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk 11/00165 tot en met 11/00168

8 november 2012

uitspraak van de eerste meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst [P],

de inspecteur

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 09/5292 tot en met 09/5295 van de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank) in de gedingen tussen

[X] te [Z],

belanghebbende,

en

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 10 november 2006 aan belanghebbende voor het jaar 2002 een aanslag opgelegd in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) berekend

naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 54.173 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 97.126.

1.1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 1 oktober 2009, de op de aanslag te betalen belasting verminderd met een korting wegens een te verrekenen aanmerkelijkbelangverlies van 38.565. De inspecteur heeft het onverrekend aanmerkelijkbelangverlies per 21 december 2002 op nihil gesteld.

1.2.1. De inspecteur heeft met dagtekening 10 november 2006 aan belanghebbende voor het jaar 2003 een aanslag opgelegd in de IB/PVV berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 56.864 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 96.365.

1.2.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 14 september 2009, het bezwaar afgewezen.

1.3.1. De inspecteur heeft met dagtekening 15 november 2007 aan belanghebbende voor het jaar 2004 een aanslag opgelegd in de IB/PVV berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 48.849 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 96.241.

1.3.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 14 september 2009, het bezwaar afgewezen.

1.4.1. De inspecteur heeft met dagtekening 30 juni 2009 aan belanghebbende voor het jaar 2005 een aanslag opgelegd in de IB/PVV berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 61.153 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 96.652.

1.4.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak, gedagtekend 14 september 2009, het bezwaar afgewezen.

1.5. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken op bezwaar, hiervoor vermeld onder 1.1.2, 1.2.2, 1.3.2 en 1.4.2 beroep ingesteld. Het Hof heeft aan de procedure voor het jaar 2002 het kenmerk 11/00165 toegekend, aan de procedure voor het jaar 2003 het kenmerk 11/00166, aan de procedure voor het jaar 2004 het kenmerk 11/00167 en aan de procedure voor het jaar 2005 het kenmerk 11/00168.

1.6. Bij uitspraak van 27 januari 2011, heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep tegen de aanslagen 2002, 2003, 2004 en 2005 gegrond verklaard. De rechtbank heeft het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen voor het jaar 2002 verminderd tot 10.125, voor het jaar 2003 verminderd tot 9.364, voor het jaar 2004 verminderd tot 9.240 en voor het jaar 2005 verminderd tot 9.651. De rechtbank heeft de inspecteur opgedragen om de onverrekende belastingkorting wegens verlies uit aanmerkelijk belang in de vermindering van de aanslagen voor de jaren 2002, 2003, 2004 en 2005 te betrekken als omschreven onder (Hof) 4.9 van de uitspraak.

De rechtbank heeft de inspecteur veroordeeld in de proceskosten ten bedrage van 1.794 en de inspecteur gelast het door belanghebbende betaalde griffierecht van 41 te vergoeden.

1.7. Het tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 4 maart 2011, aangevuld bij brief welke bij dit Hof is ingekomen op 14 maart 2011. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.8. Op 16 en 20 maart 2012 zijn nadere stukken ontvangen van de inspecteur. Deze zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij.

1.9. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 22 maart 2012 door de vijfde enkelvoudige kamer. De enkelvoudige kamer heeft het onderzoek gesloten en de zaak verwezen naar de eerste meervoudige

kamer. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

1.10. Het na sluiting van het onderzoek ingekomen schrijven van de gemachtigde van belanghebbende van 29 maart 2012 geeft geen reden voor heropening van dit onderzoek. Het belang dat belanghebbende heeft met het inbrengen daarvan weegt naar het oordeel van het Hof niet op tegen het algemeen belang van een doelmatige procesgang, te meer nu de gemachtigde van belanghebbende desgevraagd telefonisch heeft verklaard geen heropening te verlangen van het onderzoek ter zitting.

2. Feiten

2.1. In de ontwikkeling van het geschil in hoger beroep vindt het Hof aanleiding om de feiten als volgt vast te stellen.

2.2. Bij akte van 22 april 1985 is [Y] Trust (hierna: de Trust) ingesteld. De Trust is ingesteld naar het recht van het eiland Jersey en aldaar gevestigd. Belanghebbende, ten tijde van het opstellen van de akte woonachtig in het Verenigd Koninkrijk, is settlor en heeft vermogen onder trustverband geplaatst (hierna ook: het trustvermogen). De beheerder (trustee) van de Trust is [E] Limited.

2.3. In de trustakte van 22 april 1985 is in punt 15 vermeld: This Trust hereby created shall be irrevocable.

In punt 3 onder (2) is vermeld: The Trustees may subject as hereinafter provided at any times by instrument nominate persons or classes of persons to be members of the class of Beneficiaries and no Beneficiary may prevent the nomination of new members it being nevertheless provided that no person who is a trustee for the time being hereof may be so nominated.

In Part II The beneficiaries is vermeld:

1. Croix Rouge Francais of Paris France.
2. Societe des Hospitaliers Sauveteurs Breton of Rennes France.
3. Any person who is the subject of a nomination under Clause 3(2) hereof notwithstanding that such nomination is not in respect of a charitable purpose.

2.4. Belanghebbende heeft in de periode 1958 tot zijn terugkeer naar Nederland in 1998 in hoofdzaak in het buitenland gewerkt en gewoond.

2.5. Met dagtekening 23 september 2002 heeft belanghebbende een "letter of wishes" aan de trustees gestuurd ter vervanging van een eerdere "letter of wishes" van 25 april 1996. In deze "letter of wishes" heeft belanghebbende onder meer als zijn wens geuit dat na zijn overlijden de belangen van de Trust in [A] Limited en [B] Limited worden verkocht en dat de opbrengst hiervan wordt belegd. Verder heeft belanghebbende als zijn wens geuit dat de inboedel van de woningen in [R] en [land C] naar [D] gaat en dat deze persoon 25% van het jaarlijkse inkomen van de Trust ontvangt, met een minimum van 20.000. Voor de overige 75% van het jaarlijkse inkomen van de Trust, met een minimum van 60.000 heeft belanghebbende als wens geuit dat deze ten goede komen aan liefdadigheidsinstellingen die door de trustees worden aangewezen en in ieder geval aan twee met name genoemde instellingen.

2.6. In het afschrift van de hiervoor bedoelde "letter of wishes" dat belanghebbende aan de inspecteur heeft overgelegd zijn alleen de initialen van deze derde "[D]" te lezen. De rest van de naam is weggelakt. Belanghebbende heeft de volledige naam van [D] niet bekendgemaakt aan de inspecteur.

2.7. De Trust heeft in de periode van 28 december 1990 tot en met 1 maart 1993 zes overeenkomsten van levensverzekering afgesloten bij in Nederland gevestigde verzekeringsmaatschappijen. Belanghebbende is

op deze polissen als begunstigde aangewezen.

2.8. Tot het vermogen van de Trust behoren de aandelen in [A] Limited (hierna: [A]). [A] heeft in 1995 een woning, [e-straat 1] in [Z], gekocht. Deze woning is vanaf 22 juni 1998 bewoond door belanghebbende en wordt door belanghebbende van [A] gehuurd. Op 11 oktober 2005 is tussen [A] en [F] overeenstemming bereikt over de verkoop van deze woning. [A] heeft op 16 oktober 2006 een andere woning verkregen, [g-straat 1] in [Z]. Belanghebbende heeft deze woning voor aankoop bezichtigd en is betrokken geweest bij de aankoop van deze woning. Belanghebbende was tot 7 november 2007 ingeschreven op het adres [e-straat 1] en vanaf deze datum ingeschreven op het adres [g-straat 1] in [Z].

2.9. Tot het vermogen van de Trust behoren de aandelen in [B] Limited. Deze vennootschap is statutair gevestigd in [G].

2.10. Tot de gedingstukken behoort een balans van de Trust per 31 december 2005. Hierin is vermeld dat de bezittingen bestaan uit "participations", "quoted investments", "loans", "debtors" en "bank accounts". Het vermogen van de Trust bedraagt volgens dit overzicht 2.175.029.

2.11. Belanghebbende heeft in zijn aangiften IB/PVV voor de jaren 1998 tot en met 2001 alsmede voor het jaar 2003 op de vraag op hij betrokken is bij een trust niet (positief) geantwoord. In de aangifte IB/PVV voor de jaren 2002, 2004 en 2005 heeft belanghebbende wel melding gemaakt van betrokkenheid bij een trust.

2.12. De inspecteur heeft voor de jaren 2002 tot en met 2005 het belastbare inkomen uit sparen en beleggen verhoogd met een bedrag van 4% van 2.175.029 = 87.001.

3. Overwegingen van de rechtbank

De rechtbank heeft het beroep van belanghebbende gegrond verklaard en, voor zover van belang, het navolgende overwogen. In deze overwegingen wordt belanghebbende aangeduid als eiser, de inspecteur als verweerder.

4.1. Ingevolge artikel 5.3, eerste lid, van de Wet IB 2001 bestaat de rendementsgrondslag uit de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden. Ingevolge het tweede lid, onderdeel f, van dit artikel behoren tot de bezittingen ook "overige vermogensrechten, met een waarde in het economische verkeer".

4.2. Verweerder heeft het bestaan van de Trust niet bestreden. Anderzijds is ook niet in geschil dat eiser betrokken is bij de Trust. Op verweerder rust tegen die achtergrond de bewijslast van de feiten die de conclusie wettigen dat betrokkenheid van eiser bij de Trust meebrengt dat sprake is van een zodanige rechtspositie van eiser ten opzichte van de Trust dat sprake is van een bezitting in de zin van artikel 5.3, tweede lid, letter f, Wet IB 2001. Verweerder heeft zich evenwel op het standpunt gesteld dat eiser voor het jaar 2003 niet de vereiste aangifte heeft gedaan en voor de overige jaren niet heeft voldaan aan de diverse verzoeken om informatie zodat daarom de bewijslast dient te worden omgekeerd en verzwafd op grond van artikel 27e van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

4.3. Inhoudelijk heeft verweerder primair gesteld dat de Trust fiscaal genegeerd dient te worden op grond van artikel 13 van het Haags Trustverdrag of fraud legis. Subsidiair stelt verweerder dat eiser een meer dan blote verwachting heeft dat hij uitkeringen uit de Trust zal ontvangen omdat eiser het in zijn macht heeft om vermogen van de Trust naar hem te doen terugkeren.

Niet voldoen aan de informatieverplichting

4.4.1. Naar de mening van verweerder was eiser op grond van artikel 47, eerste lid, van de AWR verplicht de namen van de overige begunstigden/beneficiaries desgevraagd bekend te maken. Verweerder heeft

hierover gesteld dat de namen van de overige beneficiaries inzicht zouden kunnen geven in de wijze waarop eiser belangen in en aanknopingspunten met de Trust heeft en dat bekendmaking van die namen relevant kan zijn voor de waardering van het belang dat eiser in de Trust heeft. Voorts heeft verweerder gevraagd om een nadere toelichting op de bezittingen van de Trust, met name om een overzicht waaruit de structuur van de Trust blijkt. Deze informatie is volgens verweerder van belang voor de vraag wat de feitelijke status is van de Trust en of de Trust al dan niet transparant kan zijn. Ten slotte heeft verweerder een specificatie gevraagd van de "Participations and quoted investments" en een toelichting op de wijze waarop deze bezittingen zijn gewaardeerd omdat die informatie volgens verweerder relevant kan zijn voor het antwoord op de vraag of er sprake is van een box 1, box 2 of box 3 bezitting van eiser.

4.4.2. De rechtbank overweegt hierover dat in geschil is of de betrokkenheid van eiser bij de Trust zodanig is, dat hij over een vermogensrecht uit de Trust beschikt. Dat zou kunnen blijken uit de trustakte of andere bescheiden. Uit de stukken is niet gebleken dat eiser als beneficiary een afdwingbaar recht op het trustvermogen heeft. Uit bijkomende omstandigheden kan evenwel blijken dat eiser feitelijk invloed kan uitoefenen op het beheer van het trustvermogen. Dergelijke omstandigheden zijn niet aannemelijk geworden.

Verweerder heeft eiser gevraagd om bekendmaking van de namen van de overige beneficiaries. Eiser beschikt in elk geval over de naam van de hiervoor in 2.2 bedoelde [D] zodat hij die naam op de vraag van verweerder ook moest overleggen. Het niet nakomen van die verplichting acht de rechtbank echter onvoldoende om de bewijslast om te keren.

4.4.3. Voorts is de rechtbank van oordeel dat de enkele omstandigheid dat eiser mogelijk betrokken is geweest bij de verkrijging van één of meerdere bezittingen van de Trust nog niet meebrengt dat hij een recht heeft op een deel van het trustvermogen. Voor zover verweerder stelt dat eiser invloed heeft kunnen uitoefenen op de aankoop van die bezittingen, acht de rechtbank dit onvoldoende aannemelijk gemaakt.

4.4.4. Ten aanzien van de vragen die verweerder heeft gesteld over de specificatie van de "Participations and quoted investments" overweegt de rechtbank dat het antwoord op die vragen pas relevant wordt als aannemelijk is dat belanghebbende een vermogensrecht heeft dat gewaardeerd moet worden. Gelet op het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat verweerder dit niet aannemelijk heeft gemaakt.

De rechtbank komt dan ook tot de conclusie dat eiser de informatieverplichting van artikel 47 AWR niet geschonden heeft zodat omkering en verzwaring van de bewijslast op die grond niet aan de orde is.

Vereiste aangifte IB/PVV 2003

4.5.1. Voor het jaar 2003 heeft eiser in zijn aangifte niet aangekruist dat hij betrokken was bij een trust. Verweerder heeft gesteld dat daarom niet de vereiste aangifte is gedaan. Eiser stelt zich op het standpunt dat per abuis vergeten is dit hokje in de aangifte aan te kruisen.

4.5.2. Voor de inkomstenbelasting geldt dat bij inhoudelijke gebreken in een aangifte slechts dan kan worden aangenomen dat de vereiste aangifte niet is gedaan, indien sprake is van een of meer gebreken die ertoe leiden dat de volgens de aangifte verschuldigde belasting verhoudingsgewijs aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting (vgl. HR 19 maart 2010, nr. 09/02155, BNB 2010/171). De enkele omstandigheid dat eiser betrokken was bij een trust zal niet tot dit gevolg leiden. Dat is pas het geval als eiser zodanig betrokken is bij de Trust dat moet worden geconcludeerd dat hij daadwerkelijk een vermogensrecht uit de Trust heeft waardoor de volgens de aangifte verschuldigde belasting aanzienlijk lager is dan de werkelijk verschuldigde belasting. Dat eiser in zijn aangifte IB/PVV 2003 niet heeft aangekruist dat hij betrokken was bij een trust kan naar het oordeel van de rechtbank dan ook gezien het

hiervoor onder 4.4.2 en 4.4.3 overwogene - niet leiden tot de conclusie dat de vereiste aangifte niet is gedaan zodat ook op die grond omkering en verzwaring van de bewijslast niet aan de orde is.

Fiscaal negeren van de trust op grond van artikel 13 Haags Trustverdrag

4.6.1. In artikel 13 van het Haags Trustverdrag (hierna: het Verdrag) is bepaald dat een trust genegeerd kan worden als de kenmerkende elementen van de trust, de plaats van bestuur en de gewone verblijfplaats van de trustee, nauwer verbonden zijn met staten die de rechtsfiguur van de trust niet kennen. In dit geding moet de vraag worden beantwoord op welke wijze fiscaal rekening moet worden gehouden met het bestaan van een volgens het buitenlandse recht rechtsgeldig tot stand gekomen trust. Het is het meest in overeenstemming met de strekking van het Verdrag en in overeenstemming met de vóór de inwerkingtreding van het Verdrag in de fiscale rechtspraak heersende opvattingen dan eerst na te gaan welke rechtsgevolgen naar het op de Trust toepasselijke recht aan de Trust zijn verbonden en daarna hoe het Nederlandse belastingrecht op die rechtsgevolgen moet worden toegepast

(vgl. HR 18 november 1998, nr. 31 759, LJN AA2567 en in BNB 1999/37).

4.6.2. Verweerder heeft de geldigheid van de trustakte die is opgemaakt volgens het recht van Jersey, niet betwist. De Trust is gevestigd te Jersey evenals de trustee. Voorts is volgens artikel 15 van de trustakte sprake van een irrevocable trust. Dat betekent dat eiser de instelling van de Trust niet kan herroepen en dus niet meer kan beschikken over het door hem in de Trust ingebrachte vermogen. Voorts volgt uit de akte, dat het beheer over het vermogen is opgedragen aan een trustee die vrij is uit het trustvermogen zelfstandig uitkeringen te doen aan begunstigen. Daarnaast heeft verweerder niet aannemelijk gemaakt dat de betrokkenheid van eiser bij de aankoop voor [A] Ltd. van het pand in [Z] voldoende grond oplevert om tot het negeren van de Trust over te gaan. Verweerder heeft in dat kader onvoldoende aannemelijk gemaakt dat uit eisers betrokkenheid bij de aankoop van het pand moet worden afgeleid dat beschikkingsmacht over het trustvermogen in feite en met voorbijgaan aan de trustakte bij eiser ligt.

4.6.3. Gelet op het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat onvoldoende aannemelijk is geworden dat de kenmerkende elementen van de Trust meer verbonden zijn met Nederland dan met Jersey zodat het beroep van verweerder op artikel 13 van het Haags Trustverdrag dient te worden afgewezen. . In artikel 19 van het Verdrag is bepaald dat het Verdrag de bevoegdheden van de staten op belastinggebied onverlet laat, zodat een trust al kan worden genegeerd als de Nederlandse belastingheffing dit vereist zonder artikel 13 van het Verdrag toe te passen. Nu voorts een beroep op de toepassing van artikel 19 van het Verdrag als zodanig niet leidt tot het negeren van de Trust, verwerpt de rechtbank dit standpunt van verweerder.

Een meer dan blote verwachting dat uitkeringen uit de Trust zullen worden ontvangen

4.7. Ook ten aanzien van verweerders volgende standpunt is de rechtbank van oordeel dat verweerder niet aannemelijk heeft gemaakt dat eiser kon beschikken over het onder trustverband gebrachte vermogen dan wel dat hij als begunstigde een uitkering kon verwachten die zeker en bepaalbaar is en in het economische verkeer enige waarde heeft. Verweerders verwijzing naar Angelsaksische jurisprudentie, die overigens geen betrekking heeft op het recht van Jersey, is daartoe onvoldoende. De omstandigheid dat eiser het trustvermogen terug zou kunnen vorderen indien de trustee 'in breach of trust' handelt, leidt evenmin tot het ontstaan van een vermogensrecht aangezien die situatie zich slechts voordoet indien de trustee in strijd zou handelen met de verplichtingen die voor hem uit de trustakte voortvloeien. Verweerder heeft niet aannemelijk gemaakt dat zich een dergelijke schending van de trustakte zich reeds heeft voorgedaan. Daarnaast is de enkele mogelijkheid van schending van rechten of verplichting bij een rechtshandeling onvoldoende om het kader van belastingheffing die rechtshandeling in het algemeen reeds geheel of gedeeltelijk te negeren. Verweerders beroep op het Haviltexarrest faalt reeds omdat de trustakte niet gezien kan worden als een overeenkomst in de zin van dat arrest. Verweerder heeft dan ook niet aannemelijk gemaakt dat eiser als begunstigde een (voorwaardelijk) juridisch of feitelijk recht op een uitkering uit het trustvermogen had. De rechtbank verwerpt op deze gronden het subsidiaire standpunt van verweerder.

Fraus legis

4.8. Verweerder neemt het standpunt in dat sprake is van fraus legis omdat het duidelijk is dat het instellen van de Trust louter gericht is geweest op het ontgaan van belasting. De rechtbank overweegt hierover het volgende. Eiser woonde al decennia vrijwel alleen in het buitenland en dat was ook op het moment van het instellen van de Trust in 1985 het geval. Uit niets blijkt dat eiser van plan was op korte termijn naar Nederland terug te keren. Hij is uiteindelijk in 1998 naar Nederland teruggekeerd. Er is sprake van fraus legis als sprake is van een of meer rechtshandelingen aangegaan met als doorslaggevende beweegreden het ontgaan van Nederlandse belastingheffing waarbij doel en strekking van de belastingwet zouden worden miskend indien het door de belastingplichtige beoogde resultaat zou intreden (Hoge Raad, BNB 1989/39). Gezien het feit dat eiser ten tijde van het instellen van de Trust in het buitenland woonde, ook al lang in het buitenland verbleef en daar bovendien nog meer dan tien jaar na het instellen van de Trust bleef wonen, acht de rechtbank niet aannemelijk dat eiser de Trust heeft ingesteld met het oogmerk aan de Nederlandse belastingheffing te ontkomen.

Korting wegens verlies uit aanmerkelijk belang van vóór 2001

4.9. Bij gegrondverklaring van een of meer van de beroepen heeft verweerder toegezegd de korting wegens verlies uit aanmerkelijk belang van 38.565 zoals dat thans in 2002 in aanmerking is genomen te zullen herrekenen en te verdelen over de jaren 2002 en verder, met inachtneming van deze uitspraak. ().

4. Geschil in hoger beroep

4.1. In hoger beroep is in geschil of de inspecteur in de jaren 2002 tot en met 2005 terecht het inkomen uit sparen en beleggen van belanghebbende heeft verhoogd met een bedrag van 87.001 omdat belanghebbende zodanige rechten kan ontleen aan het trustvermogen dat sprake is van een bezitting, als bedoeld in artikel 5.3, tweede lid onder letter f, Wet inkomstenbelasting 2001.

4.2. In hoger beroep betwist de inspecteur niet langer dat belanghebbende in de aangifte 2003 mogelijk is vergeten te vermelden dat hij betrokken is bij een trust.

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Het Hof stelt voorop dat in artikel 15 van de trustakte is vermeld dat de Trust onherroepelijk is en dat de trustee op basis van de trustakte de discretionaire bevoegdheid heeft om uitkeringen te doen aan beneficiarissen. Op basis van de trustakte heeft het Hof geen aanleiding om te oordelen dat belanghebbende een juridische bevoegdheid heeft om te beschikken over het trustvermogen.

Omkering van de bewijslast

5.2. De inspecteur stelt dat op belanghebbende de (verzwaarde) last rust om te bewijzen dat hij niet de beschikking heeft over het trustvermogen. Vaststaat dat belanghebbende in de jaren 2002, 2004 en 2005 in zijn aangifte inkomstenbelasting vermeld heeft dat hij betrokken is bij een trust. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende dit, naar hij stelt, in de aangifte voor het jaar 2003 is vergeten. Het Hof heeft daarom geen reden om aan te nemen dat belanghebbende bewust heeft geprobeerd om zijn betrokkenheid bij de Trust voor de inspecteur te verbergen.

5.3. Volgens de inspecteur is de weigering van belanghebbende om de naam van [D] bekend te maken eveneens een reden voor omkering van bewijslast. Belanghebbende heeft hiertegen in hoger beroep aangevoerd dat de gegevens van een andere beneficiary niet van belang zijn voor de belastingheffing van belanghebbende en dat niet wenselijk is dat deze persoon op enigerlei wijze kennis krijgt van de vermelding in de letter of wishes. Ook het Hof ziet niet in hoe bekendheid van de volledige naam van [D] kan bijdragen aan feiten en omstandigheden die de beschikkingsmacht van belanghebbende bij het trustvermogen ondersteunen. Niet gesteld of gebleken is immers dat de trustee op verzoek van belanghebbende aan [D] een of meer uitkeringen heeft gedaan uit het trustvermogen. De letter of wishes bevat bovendien slechts een instructie voor het geval belanghebbende is overleden. Aan het feit dat belanghebbende de naam niet bekend wil maken, kon de inspecteur niet het gevolg verbinden dat dit een reden is voor omkering van de bewijslast.

5.4. Ook in de stelling van de inspecteur, dat belanghebbende niet alle gevraagde informatie heeft verstrekt, ziet het Hof geen aanleiding voor omkering van de bewijslast. De inspecteur stelt in dit verband onder meer dat iedere beneficiary bij een trust het recht heeft er op toe te zien dat afgezonderd vermogen goed wordt beheerd en dat de trustee de plicht heeft om verantwoording aan beneficiarissen af te leggen. De inspecteur gaat er echter ten onrechte aan voorbij dat de trustakte in beginsel doorslaggevend is. Belanghebbende, ten aanzien van wie niet aannemelijk is gemaakt dat hij beneficiary is, heeft de inspecteur geïnformeerd dat geen jaarstukken worden opgemaakt en een schriftelijke bevestiging hiervan, afkomstig van [E] Trust, ingebracht. De inspecteur heeft hiertegenover niet aannemelijk gemaakt dat belanghebbende bevoegd is om te verlangen dat jaarstukken worden opgemaakt en aan hem worden overhandigd.

5.5. Op grond van het voorgaande concludeert het Hof dat er geen redenen zijn om de (verzwaarde) bewijslast op belanghebbende te leggen. Het is aan de inspecteur om aannemelijk te maken dat belanghebbende over het vermogen van de Trust kon beschikken en dat dit daarom als een bezitting van belanghebbende kan worden beschouwd.

Beschikken over het vermogen van de trust

5.6. De inspecteur stelt dat belanghebbende over het vermogen van de trust heeft beschikt doordat de door hem ingestelde Trust meermalen aanzienlijke koopsommen heeft betaald voor een aantal verzekeringsovereenkomsten, waarvan juist belanghebbende de (enige) begunstigde is. Deze omstandigheid brengt naar het oordeel van het Hof echter niet mee dat belanghebbende over vermogen van de Trust kon beschikken. Door de Trust zijn in de periode van 28 december 1990 tot en met 1 maart 1993 verzekeringsovereenkomsten aangegaan en koopsommen betaald aan in Nederland gevestigde verzekeringsmaatschappijen. Wie daartoe opdracht heeft gegeven, dan wel waarom deze overeenkomsten zijn aangegaan, is niet bekend. Doordat de Trust is opgetreden als verzekeringnemer komt niet aan belanghebbende, maar aan de Trust een eventueel recht van afkoop van de overeenkomsten toe. Belanghebbende had in zijn hoedanigheid van begunstigde op de polis een zelfstandig recht op een of meer uitkeringen ten opzichte van de betreffende verzekeringsmaatschappij. Voor enig afdwingbaar recht op de koopsommen of de uitkeringen ten opzichte van de Trust, is geen bewijs geleverd. Het Hof merkt daarbij op dat, voor zover de inspecteur heeft bedoeld te stellen dat belanghebbende de beschikkingsmacht had in de hiervoor bedoelde periode 1990-1993, dit nog niet meebrengt dat belanghebbende deze beschikkingsmacht ook in de jaren 2002 tot en met 2005 zou hebben gehad.

5.7. De inspecteur stelt dat belanghebbende kan beschikken over het vermogen van de trust doordat hij op basis van onzakelijke voorwaarden huizen huurt die eigendom zijn van [A]. Zo al sprake zou zijn van onzakelijke huurvoorwaarden, hetgeen door belanghebbende gemotiveerd is betwist, kan dit er naar het oordeel van het Hof niet toe leiden dat belanghebbende over trustvermogen heeft beschikt. Vaststaat dat de woningen behoorden, dan wel behoren tot het vermogen van [A]. De aandelen in deze vennootschap zijn onder trustverband gebracht. De inspecteur heeft niet gesteld of aannemelijk gemaakt dat de Trust dan wel de trustee over bezittingen van [A] kon beschikken als ware het trustvermogen. Reeds hierom faalt de stelling van de inspecteur.

5.8. De laatste omstandigheid, op grond waarvan de inspecteur beschikkingsmacht voor belanghebbende stelt, is de letter of wishes. Deze is volgens de inspecteur moreel gezien bindend en de trustee heeft bij afwijking hiervan een probleem als de beneficiary om uitleg vraagt. Ook deze door de inspecteur verdedigde opvatting, wat daar overigens van zij, kan er niet toe leiden dat belanghebbende feitelijk een afdwingbaar recht had waardoor aan hem of aan derden op zijn verzoek in de onderhavige jaren uitkeringen uit het trustvermogen hadden moeten worden gedaan. De inspecteur is er verder ten onrechte aan voorbijgegaan dat de letter of wishes informatie bevat voor de tijd nadat belanghebbende is overleden.

5.9. Dat vlak voor en na 1 januari 2010 op grote schaal trusts zijn ontmanteld, zoals door de inspecteur ter zitting is gesteld, brengt niet mee dat dit voor de onderhavige trust geldt. Ook de stelling van de inspecteur, dat volgens het systeem van de Belastingdienst de aandelen [A] in 2010 zouden zijn verkocht aan belanghebbende, komt naar het oordeel van het Hof geen betekenis toe. Nog daargelaten of dit laatste juist is, de gemachtigde heeft het ter zitting betwist, acht het Hof het in strijd met een zorgvuldige proceshouding als dergelijke informatie pas ter zitting in hoger beroep wordt verstrekt. Ook alle overige stellingen van de inspecteur kunnen er niet toe leiden dat het hoger beroep gegrond is.

5.10. Uit het voorgaande volgt dat het Hof, evenals de rechtbank, tot de slotsom komt dat omstandigheden op grond waarvan moet worden geoordeeld dat belanghebbende feitelijk over het trustvermogen kon beschikken als ware het zijn eigen vermogen, door de inspecteur niet aannemelijk zijn gemaakt. Nu belanghebbende in het gelijk wordt gesteld, behoeven de door belanghebbende aangevoerde grieven geen bespreking.

5.11. De slotsom is dat de uitspraak van de rechtbank moet worden bevestigd.

6. Kosten

6.1. Het Hof acht termen aanwezig voor een kostenveroordeling van de inspecteur op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit). In hoger beroep heeft de inspecteur weliswaar verzocht om de Staat der Nederlanden niet te veroordelen tot betaling van een vergoeding van de door belanghebbende gemaakte proceskosten, maar het Hof ziet hiervoor, nu een nadere motivering ontbreekt, geen grond.

6.2. In het onderhavige geval komen de in artikel 1, onderdeel a, van het Besluit vermelde kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor vergoeding in aanmerking. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief op: 2 punten (verweerschrift en verschijnen ter zitting) x 437 x 1 (wegingsfactor) = 874.

7. Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de rechtbank;
- veroordeelt de inspecteur in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van 874;
- bepaalt dat van de inspecteur een griffierecht wordt geheven van 454.

De uitspraak is gedaan door mrs. J.P.A. Boersma, voorzitter, A.P.M. van Rijn en J.P. Kruiemel, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. J. Couperus, als griffier. De beslissing is op 8 november 2012 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

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