

# ECLI:NL:GHSHE:2001:AB3071

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	02-07-2001
Datum publicatie	03-08-2001
Zaaknummer	97/20782
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	-
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N 2001/48.5 met annotatie van Redactie V-N 2001/55.1.3 NTFR 2001/1150

## Uitspraak

BELASTINGKAMER

Nr. 97/20782

HET GERECHTSHOF TE 's-HERTOGENBOSCH

U I T S P R A A K

Uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, derde meervoudige Belastingkamer, op het beroep van X Beheer BV te Y (België) tegen de uitspraak van het hoofd van de eenheid particulieren/ondernemingen te P van de rijksbelastingdienst (hierna: de Inspecteur) op het bezwaarschrift betreffende de haar opgelegde aanslag in de vennootschapsbelasting voor het jaar 1994.

### 1. Ontstaan en loop van het geding

De aanslag is berekend naar een belastbaar bedrag van *f* 2.195.572,--.

Na bezwaar heeft de Inspecteur de aanslag bij de bestreden uitspraak gehandhaafd.

Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij het Hof.

De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend, de Inspecteur een conclusie van dupliek.

De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad in raadkamer ter zitting van het Hof van 5 juli 2000 te s-Hertogenbosch. Aldaar zijn verschenen en gehoord de gemachtigde van belanghebbende, alsmede de Inspecteur.

Partijen hebben ter zitting ieder een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij. De inhoud van deze pleitnota's moet als hier ingelast worden aangemerkt.

Zonder bezwaar van de wederpartij heeft belanghebbende bij haar pleitnota twee bijlagen overgelegd.

## 2. Feiten

Het Hof stelt op grond van de stukken en, ten dele in afwijking daarvan, het verhandelde ter zitting, als tussen partijen niet in geschil dan wel door een der partijen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, de volgende feiten vast.

2.1. Belanghebbende is houdstermaatschappij. Haar aandelen zijn voor 98,4 percent in handen van de heer A, geboren in juli 1937, en voor de overige 1,6 percent in handen van zijn echtgenote, geboren in maart 1940. Op haar beurt hield belanghebbende in het onderhavige jaar alle aandelen in X Handelsmaatschappij B.V., X Onroerend Goed B.V. en X Pensioen B.V. Met deze vennootschappen vormde belanghebbende sinds 12 december 1984 een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 (verder: de Wet Vpb).

2.2. De directie van belanghebbende bestaat uit de heer en mevrouw A voornoemd.

2.3. X Pensioen B.V. (verder: de pensioen-BV) hield zich vanaf 15 december 1993 bezig met het beheren van de pensioenvoorziening ten behoeve van de heer en mevrouw A.

2.4. Belanghebbende heeft in de maand december 1992 met de heer en mevrouw A elk een pensioenovereenkomst gesloten, welke overeenkomst schriftelijk is vastgelegd in de maand januari 1993.

2.5. De met de heer en mevrouw A gesloten pensioenovereenkomsten en de daarbij behorende pensioenregelingen zijn - op de pensioendatum na - gelijklopend. Zij voorzien in een ouderdoms-, arbeidsongeschiktheids-, wezenpensioen en in een weduwe- respectievelijk weduenaarspensioen. Het ouderdomspensioen bedraagt, samengevat weergegeven, zeventig percent van het eindloon met inbouw van een franchise van 8/7e deel van het AOW-pensioen voor gehuwden.

2.6. Op 15 december 1993 is te P een buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders van de pensioen-BV gehouden. Tijdens deze vergadering is besloten om met ingang van 15 december 1993 belanghebbende te ontslaan als directeur van de pensioen-BV en per die datum te benoemen als directeurs U (Antilles) Trust N.V. (verder: U Trust), gevestigd te Curaçao, Nederlandse Antillen, en de heer B, wonende te Willemstad, Curaçao, Nederlandse Antillen. Op diezelfde datum heeft belanghebbende met zowel U Trust als met de heer B voornoemd een overeenkomst genaamd directiereglement gesloten, waarin onder meer staat:

### "Artikel 2

1. De directie zal als directeur van de vennootschap handelen naar haar eigen bevoegdheid en inzicht, met inachtneming van wettelijke en statutaire bepalingen, en voorts met inachtneming van het bepaalde in deze overeenkomst

()

### Artikel 4

1. De directie zal ervoor zorgdragen dat het vermogen van de vennootschap op verantwoorde wijze zal worden belegd."

2.7. Tevens hebben de heer en mevrouw A namens belanghebbende op 15 december 1993 de beide nieuwe directieleden het volgende geschreven:

"Geachte leden van de directie,

Op aanbeveling van de UBank hebben wij u verzocht de directie van de B.V. op u te nemen, wegens uw ervaring met het administreren en beheren van vermogens.

Met genoegen is kennis genomen van uw besluit om een bankrelatie aan te gaan met U Bank N.V. Curaçao Branche.

Voor de goede orde willen wij het volgende vastleggen:

1. U verzorgt de administratie en het vermogensbeheer van de B.V.
2. U waarborgt alle juridische formaliteiten te Curaçao en waarborgt de goedstanding van de B.V. te Curaçao.
3. U ziet er op toe, dat de belastingaangifte te Curaçao tijdig wordt verzorgd door C, kantoor Curaçao.
4. U levert alle administratie en overige gegevens tijdig aan opdat de aandeelhouder tijdig wordt geïnformeerd over de stand van zaken.
5. U zorgt voor tussentijdse rapportage aan mij als aandeelhouder.
6. U bent vrij in het vermogensbeheer zoals omschreven in de navolgende punten:
  - a. Alleen beleggen in sterke valutas;
  - b. Alleen beleggen in depositos en obligaties van uitstekende debiteuren en aandelen van gerenomeerde fondsen;
  - c. Bij het beleggingsbeleid dient rekening te worden gehouden met het feit dat buitenlandse bronheffingen voor de B.V. te Curaçao niet te recupereren zijn.
1. Indien u besluit het beleggingsbeleid aanmerkelijk te wijzigen, zult u dit vooraf aan mij als aandeelhouder doen weten.

Gelieve bijgaande kopie van deze brief voor akkoord te ondertekenen en aan ons te retourneren."

Deze brief is voor akkoord getekend door B en namens U Trust door C en D.

2.8. Eveneens op 15 december 1993 heeft belanghebbende met de pensioen-BV een overeenkomst gesloten krachtens welke de pensioenaanspraken van de heer en mevrouw A zijn overgedragen aan de pensioen-BV. Op die datum is voorts de bankrekening van de pensioen-BV bij U P opgeheven en is een bedrag groot f 1.399.327,--, overgemaakt naar een bankrekening van de pensioen-BV bij de U vestiging te Curaçao.

2.9. Bij brief van 24 februari 1994 is namens de pensioen-BV een rulingverzoek ingediend bij de Inspecteur der Belastingen te Willemstad, Nederlandse Antillen. Dit verzoek strekte onder meer tot toepassing van het tarief van 2,4 tot 3 percent over de inkomsten van de pensioen-BV en tot beperking van de heffingsgrondslag. In het rulingverzoek staat voorts onder meer:

"4. ()

Eventuele winst terzake van een mogelijke vrijval van de pensioenverplichtingen zal worden beschouwd als een onbelast voordeel in de zin van artikel 14, lid 10, LWB.

5. De jaarlijkse pensioenlasten (dotatie danwel oprenting) zullen aftrekbaar zijn met dien verstande dat het jaarlijks minimum aan te geven resultaat op de tegenover de pensioenverplichtingen staande interestgenererende activa tenminste één procent bedraagt.

()

7. Deze regeling zal van toepassing zijn met ingang van 15 december 1993, de dag van verplaatsing van de feitelijke leiding, en gelden tot en met 31 december 1996."

2.10. De Inspecteur der Belastingen te Willemstad, Nederlandse Antillen, heeft op 16 april 1994, het rulingverzoek - voor zover te dezen van belang - voor akkoord getekend.

2.11. Bij brief van 13 juli 1994 heeft de gemachtigde van belanghebbende zich tot de Inspecteur gewend. In deze brief staat onder meer het volgende:

" Onder verwijzing naar onze diverse besprekingen, leggen wij bij deze het tussen ons besprokene schriftelijk vast.

### 1. Plaats van werkelijke leiding

Op 15 december is de plaats van werkelijke leiding van X Pensioen B.V. verplaatst naar Willemstad, Curaçao Nederlandse Antillen.

Na een door U ingesteld onderzoek, onder andere op basis van de door ons verstrekte schriftelijke bescheiden, heeft U geconcludeerd dat de vestigingsplaats op de Nederlandse Antillen voor toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, wordt erkend."

De Inspecteur heeft deze brief voor akkoord ondertekend. In de door belanghebbende aan de Inspecteur verstrekte schriftelijke gegevens wordt onder meer gemeld dat U Trust en de heer B per 15 december 1993 als directeuren van de pensioen-BV zijn aangesteld.

2.12. Eveneens op 13 juli 1994 heeft belanghebbende de salarissen van de heer mevrouw A verhoogd van f 120.000,-- tot f 200.000,-- (verder: de salarisverhoging). In het desbetreffende aandeelhoudersbesluit is een zogenaamde glijclausule opgenomen, inhoudende dat het deel van de salarisverhoging dat door de belastingdienst danwel de bevoegde rechter onherroepelijk als bovenmatig wordt aangemerkt, terstond aan belanghebbende moet worden terugbetaald. Verder is als conditie opgenomen dat het salaris in december 1994 betaalbaar wordt gesteld en tot die tijd door belanghebbende op een niet-rentedragende rekening zal worden gereserveerd.

2.13. De hiervoor genoemde salarisverhoging heeft geleid tot een extra pensioendotatie van ruim f 1.326.000,-- van belanghebbende aan de pensioen-BV.

2.14. Bij brief 30 december 1994, gericht aan de pensioen-BV hebben de heer en mevrouw A verklaard afstand te doen van de pensioenrechten welke zijn ondergebracht bij de pensioen-BV en zijn neergelegd in de pensioenbrieven van december 1992. Deze brief is door beide echtgenoten ondertekend.

2.15. Eveneens op 30 december 1994 heeft de algemene vergadering van aandeelhouders van de pensioen-BV besloten het gehele vermogen als dividend uit te keren aan belanghebbende.

2.16. Met ingang van 1 januari 1995 is het salaris van de heer en mevrouw A vastgesteld op nihil.

2.17. Met ingang van 1 januari 1996 zijn U Trust en de heer B afgetreden als bestuurders van de pensioen-BV en heeft belanghebbende de directie op zich genomen.

2.18. Op 4 oktober 1996 zijn de heer en mevrouw A naar België geëmigreerd.

### 3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1. Tussen partijen is in geschil het antwoord op de volgende vragen:

- a. is de feitelijke leiding van de pensioen-BV verplaatst naar de Nederlandse-Antillen, in welk geval de vrijval van de pensioenverplichting op grond van de Belastingregeling voor het Koninkrijk niet tot de in Nederland te belasting winst van belanghebbende behoort,
- b. vormt de salarisverhoging van de heer en mevrouw A een zakelijke last voor belanghebbende, en
- c. vormt de met de salarisverhoging samenhangende back-service een zakelijke last voor belanghebbende?

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Zij hebben daaraan ter zitting toegevoegd:

Belanghebbende:

De primaire en subsidiaire conclusies in het beroepsschrift komen uit op een negatief belastbaar bedrag. Dat betekent dat de aanslag op nihil moet worden vastgesteld.

Inspecteur:

De adviseur van belanghebbende moet medio 1993 wel op de hoogte zijn geweest van de voordelen van de toegepaste constructie.

3.3. Belanghebbende concludeert primair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar bedrag van nihil, subsidiair tot vernietiging van de uitspraak en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar bedrag van *f* 2.117.390,-- onder toepassing van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting van *f* 2.117.390,-- en meer subsidiair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en tot vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar bedrag van *f* 1.862.136,-- onder toepassing van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting van *f* 3.057.593,--.

De Inspecteur concludeert primair tot bevestiging van zijn uitspraak, subsidiair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar bedrag van *f* 2.195.572,--, onder toepassing van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting van *f* 2.500,--, meer subsidiair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar bedrag van *f* 2.195.572,--, onder toepassing van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting van *f* 284.272,--, nog meer subsidiair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar bedrag van *f* 2.195.572,--, onder toepassing van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting van *f* 1.421.359,-- en uiterst subsidiair tot vernietiging van de bestreden uitspraak en vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar bedrag van *f* 2.195.572,--, onder toepassing van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting van *f* 1.815.746,--.

4. Overwegingen omtrent het geschil

4.1. De Inspecteur heeft gesteld dat de in 2.6 bedoelde bestuurswisseling bij de pensioen-BV een schijnhandeling is geweest. In werkelijkheid was het, aldus de Inspecteur, nimmer de bedoeling van belanghebbende, de pensioen-BV, U Trust en de heer B dat het bestuur van de vennootschap zou worden overgedragen aan laatstgenoemden en hebben laatstgenoemden ook nimmer het bestuur van de vennootschap op zich genomen. Volgens de Inspecteur maakte deze schijnhandeling deel uit van een samenstel van rechtshandelingen, bestaande uit het verhogen van het salaris en het afzien van de pensioenrechten door de heer en mevrouw A en tot doel hebbende de voorkoming van heffing van

Nederlandse loon- en inkomstenbelasting over de pensioenuitkeringen en voorkoming van de heffing van vennootschapsbelasting over de vrijval van de pensioenvoorziening.

4.2. Het Hof acht deze stelling van de Inspecteur aannemelijk. Het Hof acht in het bijzonder aannemelijk de stelling van de inspecteur dat U Trust en de heer B in feite slechts door of namens belanghebbende verstrekte opdrachten dienden uit te voeren en slechts overeenkomstig die opdrachten hebben gehandeld. Dit geldt met name voor het openen van een bankrekening bij de U-vestiging op Curaçao, voor de keuze van de beleggingen, voor de inschrijving van de pensioen-BV in het Handelsregister van Curaçao, voor het verstrekken van de opdracht tot het indienen van een rulingverzoek bij de Inspecteur der Belastingen te Curaçao en voor het instemmen met het afzien van het pensioen.

Het Hof komt tot dit oordeel op grond van de volgende feiten en omstandigheden, in onderlinge samenhang beschouwd.

Ten eerste bracht de litigieuze zetelverplaatsing slechts kosten met zich mee, waartegenover - afgezien van de fiscale voordelen - geen baten van betekenis stonden. Belanghebbende heeft weliswaar gesteld dat zij wenste te profiteren van de kennis van U Trust en de heer B op het gebied van vermogensbeheer, maar heeft, tegenover de gemotiveerde betwisting door de Inspecteur, die stelling niet aannemelijk gemaakt. Onduidelijk is in welk opzicht de kennis omtrent vermogensbeheer van U Trust en de heer B zich onderscheidt van de kennis van U P, de bankier van belanghebbende vóór 15 december 1993.

Ten tweede wordt in het rulingverzoek aan de Inspecteur der Belastingen te Curaçao uitdrukkelijk gerept over de gevolgen van vrijval van de pensioenvoorziening en wordt de ruling aangevraagd voor een periode tot en met 31 december 1996, terwijl belanghebbende met ingang van 1 januari 1996 het bestuur van de pensioen-BV weer op zich genomen heeft.

Ten derde blijkt uit het directiereglement en de hiervoor in 2.7 weergegeven brief van 15 december 1993 dat de heer B en U Trust reeds bij hun aantreden gedetailleerde richtlijnen ontvingen omtrent de door hen te verrichten handelingen en dat zij belanghebbende vooraf in kennis dienden te stellen van een aanmerkelijk wijziging van het beleggingsbeleid, hetgeen impliceert dat belanghebbende een dergelijke beleidswijziging kon voorkomen door tijdig andere directieleden te benoemen.

Ten vierde moet de adviseur van belanghebbende, zoals de Inspecteur onweersproken heeft gesteld, redelijkerwijs op de hoogte zijn geweest van de fiscale voordelen en de uitvoering van de constructie waarbij de zetel van een pensioenvennootschap wordt verplaatst naar een verdragsstaat en vervolgens wordt afgezien van het pensioen.

Ten vijfde heeft belanghebbende geweigerd aan de Inspecteur het belastingadvies te overleggen dat is verstrekt voorafgaande aan de gebeurtenissen op 15 december 1993.

Het Hof ontleent aan het voorgaande het, niet door belanghebbende weerlegde, vermoeden dat in het niet door belanghebbende overgelegde advies het samenstel van rechtshandelingen vanaf de zetelverplaatsing tot en met ten minste het afzien van de pensioenrechten is beschreven, en dat belanghebbende aan haar adviseur de opdracht heeft gegeven dit samenstel van rechtshandelingen uit te voeren.

4.3. Belanghebbende heeft nog gesteld dat zij aan uitlatingen van de zijde van de Inspecteur het in rechte te beschermen vertrouwen heeft ontleend dat de belastingdienst heeft ingestemd met haar standpunt dat de feitelijke leiding van de pensioen-BV naar de Nederlandse Antillen was verplaatst. Zij beroept zich in dit verband op haar brief van 13 juli 1994, welke door de Inspecteur voor akkoord is getekend, op de brief van de Inspecteur van 27 november 1995 en op hetgeen is besproken tijdens een telefoongesprek op 4 januari 1996 tussen de Inspecteur en de adviseur van belanghebbende.

Het Hof kan belanghebbende hierin niet volgen. Aan belanghebbende komt niet de bescherming van het vertrouwensbeginsel toe nu de uitlatingen van de Inspecteur mede zijn gebaseerd op de onjuiste mededeling van belanghebbende dat het bestuur van de pensioen-BV was overgedragen aan de heer B en aan U Trust.

4.4. Uit het vorenoverwogene volgt dat de feitelijke leiding van de pensioen-BV niet naar de Nederlandse Antillen is verplaatst. Ook overigens kan niet worden gezegd dat belanghebbende over een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger beschikte op de Nederlandse Antillen. Niet kan immers worden gezegd dat de activiteiten van de heer B en U Trust voor de pensioen-BV werden verricht vanuit een duurzame inrichting waarin of met behulp waarvan werkzaamheden van de onderneming werden uitgevoerd. Gesteld noch gebleken is immers dat de activiteiten werden verricht vanuit een filiaal of kantoor van de pensioen-BV. Uit hetgeen hiervoor in onderdeel 4.2 is overwogen volgt dat evenmin kan worden gezegd dat U Trust en de heer B in het bezit waren van een duurzame machtiging in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel f, van de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Buiten behandeling kan blijven de stelling van de Inspecteur dat de verhoging van het salaris en de daaraan verbonden gevolgen voor de pensioenlasten genegeerd moeten worden. Tegenover een eventuele stijging van de pensioenlast bij de salarisverhoging staat immers een overeenkomstige daling van die last bij het afzien van de pensioenrechten. Aangezien de Inspecteur met het voorgaande reeds rekening heeft gehouden bij de berekening van de aanslag, dient de uitspraak op bezwaar, waarbij die aanslag is gehandhaafd te worden bevestigd.

## 5. Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van haar beroep bij het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken.

## 6. Beslissing

Het Hof bevestigt de bestreden uitspraak.

Aldus vastgesteld op 2 juli 2001 door R.J. Koopman, voorzitter, P.J.M. Bongaarts en W.F.G. Wijnen, in tegenwoordigheid van C.A.F.M. Stassen, waarnemend-griffier, en op die dag in het openbaar uitgesproken.

Aangetekend in afschrift aan partijen verzonden

op: 2 juli 2001

Het aanwenden van een rechtsmiddel:

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. Het instellen van beroep in cassatie geschiedt door het indienen van een beroepschrift bij dit gerechtshof (Postadres: Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch).
2. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van de bestreden uitspraak overgelegd.
3. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. de 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 een griffierecht verschuldigd.

Na het instellen van beroep ontvangt U een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. Indien U na een mondelinge uitspraak griffierecht hebt betaald ter verkrijging van de vervangende schriftelijke uitspraak van het gerechtshof, komt dit in mindering op het griffierecht dat is verschuldigd voor het indienen van beroep in cassatie.

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