

NLF 2021/2207

Vaststelling verkrijgingsprijs aandelen bij remigratie

Rechtbank Noord-Holland 19 oktober 2021, 20/3508,
ECLI:NL:RBNHO:2021:9413

SAMENVATTING

X (belanghebbende) is sinds 22 maart 1995 houder van alle aandelen in bedrijf A, een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap. De historische verkrijgingsprijs van de aandelen bedraagt € 18.151. In 2001 is X geëmigreerd naar het VK en in 2003 is hij vanuit het VK naar België verhuisd. Begin 2004 is de werkelijke leiding van A van Nederland naar Curaçao verplaatst. Er is geen (aanvullende) conserverende aanslag opgelegd. Op 10 januari 2017 is X van België naar Nederland verhuisd (hierna: de remigratie). Op dezelfde datum is ook de werkelijke leiding van A van Curaçao naar Nederland verplaatst. In verband met de remigratie heeft X om een beschikking als bedoeld in artikel 4.36 Wet IB 2001 verzocht.

De Inspecteur heeft de verkrijgingsprijs van de aandelen vastgesteld op € 139.141.

X meent dat de Inspecteur hierbij ten onrechte geen rekening heeft gehouden met de waardeangroei (step-up) vanaf het moment van verplaatsing van de werkelijke leiding van A van Nederland naar Curaçao (in 2004) tot tien jaar na deze verplaatsing (in 2014). Aan dit standpunt ligt het uitgangspunt ten grondslag dat X in deze periode niet belastingplichtig was in Nederland.

Vast staat dat X in België bij zijn vertrek naar Nederland geen belasting heeft betaald, of zal betalen, over de waardeangroei van de aandelen. Dit leidt ertoe dat geen correctie kan plaatsvinden in de zin van artikel 16, lid 2, Uitv.besl. IB 2001. Derhalve is tussen partijen alleen in geschil of – voor de in geschil zijnde periode – een correctie kan plaatsvinden in de zin artikel 16, lid 3, Uitv.besl. IB 2001.

Volgens Rechtbank Noord-Holland is dat niet het geval. X was in de periode dat hij in België woonde (vanaf 2003 tot 10 januari 2017) buitenlands belastingplichtig ter zake van de aandelen. Anders dan X acht de Rechtbank niet relevant dat de buitenlandse belastingplicht (mede) is gebaseerd op de fictie van artikel 7.5, lid 6, Wet IB 2001 (tekst tot 15 september 2015, 15.15 uur). De beschikking blijft in stand.

Aangezien de toepassing van artikel 7.5, lid 6, Wet IB 2001 (tekst tot 15 september 2015, 15.15 uur) niet is gekoppeld aan een conserverende aanslag, komt de Rechtbank niet toe aan de beoordeling van het subsidiaire standpunt van X dat recht bestaat op een step-up vanaf het jaar 2011.

NOOT

Hoofdregel is dat bij immigratie van een aanmerkelijkbelanghouder de verkrijgingsprijs wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer op het tijdstip van immigratie (step-up).¹ Dit geldt echter niet

¹ Artikel 4.25, lid 1, Wet IB 2001.

voor een immigrant die Nederland eerder heeft verlaten als woonland of wanneer gedurende het verblijf in het buitenland in Nederland nog belastingplicht bestond ten aanzien van de aandelen.² De regeling is bedoeld om de verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang zodanig vast te stellen dat Nederland in beginsel belasting kan heffen over de waardeangroei van de aandelen ontstaan in een periode van binnenlandse of buitenlandse belastingplicht.

In de onderhavige zaak staat de vraag centraal wanneer een aanmerkelijkbelanghouder recht heeft op de step-up bij vertrek uit Nederland gevolgd door een remigratie waarbij ook de feitelijke leiding van de vennootschap gedurende deze periode is verplaatst uit Nederland en vervolgens weer is teruggebracht naar Nederland.

Belanghebbende ziet kansen om, ondanks eerdergenoemde uitzonderingen op de step-upregel, op grond van artikel 4.25, lid 4, Wet IB 2001 jo. artikel 16, lid 3, Uitv.besl. IB 2001 zijn historische verkrijgingsprijs te vermeerderen.

Buitenlandse belastingplicht

Over het antwoord op de vraag of belanghebbende als buitenlands belastingplichtige wordt aangemerkt verschillen belanghebbende en de Inspecteur van mening. In de periode dat belanghebbende in het buitenland verbleef is artikel 7.5, lid 6, Wet IB 2001 gewijzigd.³ Na de wijziging heeft de tienjaarsfictie plaatsgemaakt voor het al dan niet openstaan van een conserverende aanslag ter zake van het aanmerkelijk belang.⁴

Visie belanghebbende

Volgens belanghebbende is voor het vaststellen van de verkrijgingsprijs de wettekst zoals deze luidde bij remigratie (10 januari 2017) bepalend. Op basis van deze wettekst is belanghebbende niet (meer) buitenlands belastingplichtig. De bv heeft immers Nederland als vestigingsplaats ingeruild voor Curaçao (begin 2004) en op dat moment geldt er geen vestigingsplaatsfictie meer. Dat er vanaf 2016 wordt aangesloten bij het voldoen van een conserverende aanslag gooit ook geen roet in het eten van belanghebbende nu deze reeds in 2011 is komen te vervallen.⁵

De belastingplichtige is dan ook van mening dat zijn verkrijgingsprijs moet worden verhoogd met de waardeangroei gedurende de periode 2004 tot en met eind 2016 vermeerderd met de historische kostprijs (€ 856.121).

2 Artikel 4.25, lid 2 en 3, Wet IB 2001.

3 Wetswijziging heeft plaatsgevonden op 15 september 2015, 15.15 uur.

4 Sinds 2016 blijft de vestigingsplaatsfictie van kracht tot de conserverende aanslag volledig is voldaan. Als gevolg van de wijziging kan Nederland nationaalrechtelijk 26,9% inkomstenbelasting blijven heffen van een geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder zolang niet de volledige conserverende aanslag die bij emigratie is opgelegd is ingevorderd. Dit betekent dat de invordering van een conserverende aanslag niet langer na verloop van tien jaar komt te vervallen maar na volledige invordering of het vervallen dan wel kwijtschelden van de conserverende aanslag.

5 In 2011 is tien jaar verstreken sinds de emigratie van belastingplichtige van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk.

Visie Inspecteur

De Inspecteur daarentegen sluit voor het bepalen van de buitenlandse belastingplicht aan bij de tekst van artikel 7.5, lid 6, Wet IB 2001 zoals deze gold gedurende 2004-2014. Daarbij baseert de Inspecteur zich op de tekst van artikel 16, lid 3, Uitv.besl. IB 2001 en de bijbehorende nota van toelichting.⁶ Hieruit wordt opgemaakt dat er voor de mogelijke buitenlandse belastingplicht gekeken moet worden of er in 2004-2014 belastingplicht in Nederland bestond. Dit is naar het oordeel van de Inspecteur het geval nu de bv door de toen geldende tienjaarsfictie geacht werd in Nederland te zijn gevestigd. Belanghebbende heeft zodoende recht op slechts een gedeeltelijke step-up vanaf de afloop van de tienjaarsfictie (eind 2014), hetgeen resulteert in een verkrijgingsprijs van € 139.141.

Oordeel Rechtbank

Rechtbank Noord-Holland geeft het gelijk aan de Inspecteur en verhoogt de verkrijgingsprijs met de waardeangroei tussen de periode 31 december 2014 tot en met 31 december 2016. Toch een opmerkelijke uitkomst nu de Rechtbank eveneens beslist dat de belanghebbende gedurende de periode dat hij in België woonde (vanaf 2003 tot 10 januari 2017) buitenlands belastingplichtig is ter zake van zijn aandelen.⁷ Dit oordeel zou zelfs geen gedeeltelijke step-up impliceren.

Onduidelijk toetsingskader

Dit oordeel van de Rechtbank werpt de nodige vragen op. Zo vraag ik mij af waar de buitenlandse belastingplicht van de belanghebbende in de periode 2015 tot en met 2017 op is gebaseerd? Ook indien de tienjaarsfictie daadwerkelijk doorloopt tot en met 2014 blijft de belastingplicht voor de jaren 2015, 2016 en 2017 een raadsel. Zelfs tussen partijen is niet in geschil dat vanaf tien jaar na verplaatsing van de werkelijke leiding (eind 2014) recht bestaat op de step-up.

Mogelijke verklaring is dat belanghebbende tijdens zijn verblijf in het buitenland noch door België, noch door het Verenigd Koninkrijk is geconfronteerd met belastingheffing ter zake van zijn aanmerkelijkbelangpakket. Een verhoging van de verkrijgingsprijs zou dan niet op zijn plaats kunnen zijn. Belastingplichtige zou, mits ik de gedachten van de Rechtbank goed kan lezen, belast moeten worden alsof hij de grens niet over is geweest.

Dat de verkrijgingsprijs niet wordt verhoogd op grond van artikel 16, lid 2, Uitv.besl. IB 2001 is gezien het feit dat geen belasting is betaald door belanghebbende in het buitenland evident. Gezien bovenstaande ben ik nu wel benieuwd naar scenario's waarin een verhoging op grond van het derde lid wel kan plaatsvinden.

Verder is het opmerkelijk dat de Rechtbank de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 7.5, lid 6, Wet IB 2001 in zijn geheel niet relevant acht voor het vaststellen van de verkrijgingsprijs ex artikel 4.21 en

6 Zie Stb. 2000, 641, p. 31: 'Het derde lid bepaalt dat de verkrijgingsprijs wordt vermeerderd met een gebleken waardeangroei boven de historische verkrijgingsprijs voorzover deze is ontstaan in een periode waarin geen belastingplicht in Nederland bestond ten aanzien van de aandelen of winstbewijzen.' Er dient aldus te worden gekeken naar de afgelopen periode en of er in die periode belastingplicht in Nederland bestond.

7 R.o. 27.

4.25 Wet IB 2001 en tegelijkertijd de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 16, lid 3, Uitv.besl. IB 2001 aandraagt als gewichtige indicatie waaruit blijkt dat belanghebbende buitenlands belastingplichtige is gebleven tussen 2004 en 2014.⁸ Deze artikelen gaan immers hand in hand.

Nieuwe ronde, nieuwe kansen?

Hoewel ik onder de streep geen andere uitkomst verwacht, ben ik benieuwd of de zaak een vervolg krijgt in een mogelijk hoger beroep. Laten wij hopen dat, indien de zaak voor het Hof komt, er dan een duidelijk kader wordt geschetst voor alle reisgrage belastingplichtigen die uiteindelijk weer uitkomen in het mooie Nederland.

mr. A.H.E. Bruin

Erasmus Universiteit Rotterdam

BRON ECLI:NL:RBNHO:2021:9413

Uitspraak van de meervoudige kamer van 19 oktober 2021 in de zaak tussen eiser, wonende te woonplaats, eiser (gemachtigde: drs. M.J.A.M. van Gijlswijk), en de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Hoofddorp, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft met dagtekening 20 mei 2019 aan eiser een beschikking als bedoeld in artikel 4.36 van de Wet IB 2001 (hierna: de beschikking) gegeven, inhoudende de vaststelling van de verkrijgingsprijs van na te melden aandelen.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar de beschikking gehandhaafd.

Eiser heeft daartegen beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

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

Eiser is verschenen, bijgestaan door zijn gemachtigde drs. M.J.A.M. van Gijlswijk en [naam 1] en [naam 2]. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door mr. [naam 3], mr. [naam 4] en [naam 5] LLM.

Overwegingen

Feiten

1. Eiser is sinds 22 maart 1995 houder van alle aandelen in [bedrijf] (sinds 2 mei 2017 met de toevoeging: [toevoeging]) B.V. (hierna: BV) (hierna: de aandelen), een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap.

2. De historische verkrijgingsprijs van de aandelen bedraagt € 18.151. In het verleden heeft geen verhoging van de verkrijgingsprijs plaatsgehad en hebben geen besmette rechtshandelingen plaatsgevonden.
3. In 2001 is eiser geëmigreerd naar het Verenigd Koninkrijk. Vanwege deze emigratie is aan eiser met dagtekening 30 september 2004 een conserverende aanslag opgelegd naar een vervreemdingsvoordeel van € 2.457.859, berekend als: € 2.476.010 (de waarde in het economische verkeer (hierna: WEV) van de aandelen op het moment van emigratie) minus € 18.151 (de historische kostprijs). De conserverende aanslag is medio 2014 bij beschikking kwijtgescholden.
4. In 2003 is eiser vanuit het Verenigd Koninkrijk naar België verhuisd.
5. Begin 2004 is de werkelijke leiding van BV van Nederland naar Curaçao verplaatst. Er is geen (aanvullende) conserverende aanslag opgelegd.
6. Op 10 januari 2017 is eiser van België naar Nederland verhuisd (hierna: de remigratie). Op dezelfde datum is eveneens de werkelijke leiding van BV van Curaçao naar Nederland verplaatst.
7. België heeft geen belasting geheven, noch gaat België belasting heffen, over de waardeaan groei van de aandelen ontstaan tussen de verhuizing van eiser naar België (in 2003) en de remigratie (op 10 januari 2017).
8. In verband met de remigratie heeft eiser op 15 mei 2018 verzocht om de beschikking. Eiser heeft primair verzocht de verkrijgingsprijs van de aandelen vast te stellen op € 856.121, berekend als het verschil tussen de WEV van de aandelen op 1 januari 2004 (€ 2.311.856) en de WEV van de aandelen op 31 december 2016 (€ 3.149.826) en vermeerderd met de historische kostprijs (€ 18.151). Eiser heeft subsidiair verzocht de verkrijgingsprijs van de aandelen vast te stellen op € 396.298, berekend als het verschil tussen de WEV van de aandelen op 1 januari 2011 (€ 2.771.688) en de WEV van de aandelen op 31 december 2016 (€ 3.149.826) en vermeerderd met de historische kostprijs (€ 18.151).
9. In afwijking van het verzoek van eiser is bij beschikking de verkrijgingsprijs van de aandelen vastgesteld op € 139.141, berekend als het verschil tussen de WEV van de aandelen op 31 december 2014 (€ 3.028.836) en de WEV van de aandelen op 31 december 2016 (€ 3.149.826) en vermeerderd met de historische kostprijs (€ 18.151).

Geschil

10. In geschil is of verweerder bij het vaststellen van de verkrijgingsprijs van de aandelen ten onrechte geen rekening heeft gehouden met de waardeaan groei (step-up) vanaf het moment van verplaatsing van de werkelijke leiding van BV van Nederland naar Curaçao (in 2004) tot tien jaar na deze verplaatsing (in 2014). Niet in geschil is dat (i) geen recht bestaat op een step-up vóór de verplaatsing in 2004 en (ii) wel recht bestaat op een step-up vanaf tien jaar na deze verplaatsing.

11. Voor de beoordeling van het geschil zijn, meer specifiek, de antwoorden op de volgende vragen van belang:

- i. Van welke wettelijke bepalingen moet worden uitgegaan bij de vaststelling van de step-up?
- ii. Is eiser in de periode 2004 tot en met (medio) 2014 belastingplichtig (geweest) in Nederland?

12. Eiser stelt zich – gelijk met het verzoek beschreven in 8 – primair op het standpunt dat de verkrijgingsprijs dient te worden vastgesteld op € 856.121, te weten: € 18.151 (historische verkrijgingsprijs) plus € 837.970. Deze berekening heeft als uitgangspunt dat eiser niet belastingplichtig in Nederland was vanaf 2004 tot de remigratie. Eiser stelt zich –gelijk met het verzoek beschreven in 8 – subsidiair op het standpunt dat de verkrijgingsprijs dient te worden vastgesteld op € 396.289, te weten: € 18.151 (historische verkrijgingsprijs) plus € 378.138. Deze berekening heeft als uitgangspunt dat eiser niet belastingplichtig in Nederland was vanaf 2011 tot de remigratie.

13. Verweerder stelt zich primair op het standpunt dat de verkrijgingsprijs van de aandelen in de beschikking (zijnde € 139.141) juist is vastgesteld. In de beschikking is bij de berekening van de step-up terecht uitgegaan van de periode 2014 tot de remigratie. Subsidiair sluit verweerder zich voor wat betreft de hoogte van de verkrijgingsprijs van de aandelen, zij het met een andere motivering, aan bij het subsidiaire standpunt van eiser.

14. Partijen verschillen niet van mening over de data en de in aanmerking genomen waarden op deze data.

Beoordeling van het geschil

Wettelijk kader

15. Partijen verschillen van mening over de van toepassing zijnde wettekst. Volgens eiser moet bij de vaststelling van de verkrijgingsprijs van de aandelen worden uitgegaan van de wettekst zoals deze luidde bij de remigratie (10 januari 2017). Meer specifiek betoogt eiser dat het niet belastingplichtig zijn in Nederland voor de toepassing van artikel 16 (derde lid) van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (hierna: het Uitvoeringsbesluit), beoordeeld dient te worden met inachtneming van de tekst van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 op de datum van de remigratie. Nu bij de tekstwijziging van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 (op 15 september 2015 om 15:15 uur) niet is voorzien in overgangsrecht voor conserverende aanslagen, die reeds voor laatstgenoemde datum waren vervallen (zoals bij eiser), en in 2004 niet een (aanvullende) conserverende aanslag is opgelegd wegens het verplaatsen van de werkelijke leiding van de BV, geldt volgens eiser de tekst ten tijde van de remigratie.

16. Hoewel verweerder zich ook op het standpunt stelt dat moet worden uitgegaan van de wettekst zoals deze luidde bij de remigratie, geldt dit niet voor het antwoord op de vraag of in de jaren 2004 tot en met 2014 sprake is geweest van belastingplicht in Nederland. Voor deze jaren moet naar de situatie destijds worden gekeken, aldus verweerder. Dit betekent volgens verweerder dat de tekst van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 in aanmerking moet worden genomen naar de te beoordelen situatie.

17. De rechtbank stelt allereerst het volgende voorop. Artikel 4.21, eerste lid, van de Wet IB 2001 omschrijft de verkrijgingsprijs van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen als de tegenprestatie bij de verkrijging vermeerderd met de ten laste van de verkrijger gekomen kosten. Ingevolge artikel 4.25, eerste lid, van de Wet IB 2001 wordt, indien een belastingplichtige in Nederland gaat wonen en hij op dat tijdstip aandelen in een vennootschap heeft, de verkrijgingsprijs van die aandelen evenwel gesteld op de waarde die op dat tijdstip in het economische verkeer aan die aandelen kan worden toegekend. Artikel 4.25, eerste lid, van de Wet IB 2001 is niet van toepassing indien (i) de belastingplichtige voordien is opgehouden in Nederland te wonen (het tweede lid van artikel 4.25

van de Wet IB 2001) of (ii) de belastingplichtige voordien ten aanzien van een aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig is geweest (het derde lid van artikel 4.25 van de Wet IB 2001; tekst vanaf 1 januari 2016). Nu vaststaat dat eiser tot (begin) 2001 in Nederland heeft gewoond en eiser nadien een aanmerkelijk belang in een (feitelijk) in Nederland gevestigde vennootschap had, is zowel de uitzonderingssituatie van het tweede als het derde lid van artikel 4.25 van de Wet IB 2001 aan de orde. Dit betekent (in beginsel) dat de verkrijgingsprijs van de aandelen wordt gesteld op de historische verkrijgingsprijs van € 18.151.

18. Het vierde lid van artikel 4.25 van de Wet IB 2001 bepaalt echter dat bij algemene maatregel van bestuur regels kunnen worden gesteld inzake de verkrijgingsprijs voor deze uitzonderingssituaties. Ter uitvoering van laatstgenoemd artikel(lid) is in artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit (tekst 2017) het volgende bepaald (voor zover relevant):

“1. Indien een belastingplichtige met een aanmerkelijk belang in Nederland gaat wonen en de belastingplichtige eerder in Nederland heeft gewoond of voordien ten aanzien van een aanmerkelijk belang buitenlands belastingplichtig is geweest, wordt de verkrijgingsprijs van de tot dat belang behorende aandelen of winstbewijzen gesteld op de verkrijgingsprijs, bedoeld in artikel 4.21 van de wet, en vervolgens vermeerderd of verminderd zoals in de volgende leden is aangegeven.

2. De verkrijgingsprijs volgens artikel 4.21 van de wet wordt vermeerderd met de waardeangroei van de aandelen of winstbewijzen boven die verkrijgingsprijs voorzover blijkt dat de belastingplichtige in verband met het gaan wonen in Nederland in het buitenland hierover een naar het inkomen geheven belasting heeft betaald die naar Nederlandse maatstaven redelijk is.

3. De verkrijgingsprijs volgens artikel 4.21 van de wet wordt vermeerderd met de waardeangroei van de aandelen of winstbewijzen boven die verkrijgingsprijs voorzover deze aangroei blijkt te zijn ontstaan in een periode dat de belastingplichtige ter zake van die aandelen of winstbewijzen in Nederland niet belastingplichtig was en deze waardeangroei nog niet is begrepen in de vermeerdering van de verkrijgingsprijs ingevolge het tweede lid.

(...)”

19. Vaststaat dat eiser in België bij zijn vertrek naar Nederland geen belasting heeft betaald, of zal betalen, over de waardeangroei van de aandelen. Dit leidt ertoe dat geen correctie kan plaatsvinden in de zin van artikel 16, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit. Derhalve is tussen partijen alleen in geschil of – voor de in geschil zijnde periode – een correctie kan plaatsvinden in de zin van het derde lid van artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit.

20. Naar het oordeel van de rechtbank dient voor de toepassing van artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit per periode aan de hand van de dan geldende wettekst te worden beoordeeld of eiser belastingplichtig was in Nederland. Het bepalen van de verkrijgingsprijs is weliswaar een momentopname (op 10 januari 2017), doch voor de step-up dient gekeken te worden naar een (voorafgaande) periode. Dit volgt uit de bewoordingen in artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit en uit de nota van toelichting bij het Uitvoeringsbesluit (zie Staatsblad 2000, 641, p. 31). Het gelijk is in zoverre aan verweerder.

21. Dit betekent dat, hoewel moet worden uitgegaan van de (wet)tekst van artikel 4.25 van de Wet IB 2001 en artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit zoals deze luiden bij de remigratie, de tekst van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 in aanmerking moet worden genomen naar de te beoordelen situatie.

Belastingplichtig in Nederland?

22. Eiser stelt zich primair op het standpunt dat, als de voormalige tekst van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 geldt, (ook) deze tekst ertoe leidt dat hij recht heeft op een step-up voor de gehele in geschil zijnde periode. Vanwege het doel en de achtergrond van de wet en dat Nederland het nationale heffingsrecht niet kan effectueren op basis van geldende belastingverdragen, is eiser niet aan te merken als een 'gewone belastingplichtige'. Hij is, door de toepassing van de fictie in artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001, slechts aan te merken als een 'bijzondere belastingplichtige'. Zodoende is hij voor de gehele periode 2004 tot en met 2014 niet belastingplichtig in Nederland in de zin van artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit. Subsidiar stelt eiser zich op het standpunt dat hij recht heeft op een step-up vanaf het jaar 2011, omdat de conserverende aanslag (genoemd in 3 hierboven) in 2011 van rechtswege is vervallen.

23. Verweerder stelt zich op het standpunt dat eiser na de verplaatsing van de werkelijke leiding van BV in 2004 nog gedurende tien jaar (buitenlands) belastingplichtig was in Nederland. Dit is het gevolg van de fictie in de destijds geldende tekst van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001. De buitenlandse belastingplicht van eiser over de periode 2004 tot en met 2014 is daarmee op basis artikel 7.1, aanhef en onder b, van de Wet IB 2001 in samenhang met artikel 7.5, eerste lid, van de Wet IB 2001 een gegeven, aldus verweerder.

24. Allereerst merkt de rechtbank op dat partijen niet van mening verschillen wat betreft de op zichzelf staande toepassing van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 (tekst tot 15 september 2015, 15:15 uur). BV wordt tot tien jaar na de verplaatsing van de werkelijke leiding geacht in Nederland te zijn gevestigd, wat ertoe leidt dat eiser (buitenlands) belastingplichtig is ingevolge artikel 7.1, aanhef en onder b, van de Wet IB 2001 in samenhang met artikel 7.5, eerste lid, van de Wet IB 2001. De rechtbank begrijpt het betoog van eiser echter zo dat voornoemde bepalingen niet doorwerken naar de vaststelling van de belastingplicht in artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit.

25. Ingevolge artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit (zoals hierboven opgenomen bij 18) wordt de verkrijgingsprijs volgens artikel 4.21 van de Wet IB 2001 vermeerderd met de waardeangroei van de aandelen boven die verkrijgingsprijs voor zover deze aangroei blijkt te zijn ontstaan in een periode dat de belastingplichtige ter zake van die aandelen in Nederland niet belastingplichtig was en deze waardeangroei niet is begrepen in de vermeerdering van de verkrijgingsprijs ingevolge artikel 16, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit. Over de uitleg van 'in Nederland niet belastingplichtig' verschillen partijen van mening.

26. Met de hiervoor beschreven regel in artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit wordt beoogd om de verkrijgingsprijs van aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoren zodanig vast te stellen dat daardoor in beginsel door Nederland belasting wordt geheven over de waardeangroei van die aandelen voor zover die ontstaan is in een periode dat in Nederland, ter zake van het aanmerkelijk belang, op grond van het nationale recht sprake was van binnen- dan wel buitenlandse belastingplicht

(Kamerstukken II 1995/96, 24 761, nr. 3, blz. 59-60, en Kamerstukken II 1996/97, 24 761, nr. 7, blz. 21). Uit de totstandkomingsgeschiedenis van het Uitvoeringsbesluit blijkt, in lijn hiermee, dat de verkrijgingsprijs van aandelen, als bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001, niet wordt vermeerderd op grond van artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit ingeval die aandelen een aanmerkelijk belang vormden en de houder van dat aanmerkelijk belang ter zake daarvan buitenlands belastingplichtig was in de periode voordat hij in Nederland kwam wonen (Staatsblad 2000, 641, p. 3031). (zie het arrest van de Hoge Raad van 22 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2423)

27. Eiser was in de periode dat hij in België woonde (vanaf 2003 tot 10 januari 2017) buitenlands belastingplichtig ter zake van de aandelen. In het licht van hetgeen hiervoor in 26 is overwogen, wordt de verkrijgingsprijs van de aandelen, als bedoeld in artikel 4.21 van de Wet IB 2001, niet vermeerderd op grond van artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit. Noch uit de tekst van dat artikel, noch uit het doel en de strekking daarvan – zoals blijkt uit de hiervoor in 26 beschreven totstandkomingsgeschiedenis – kan worden afgeleid dat bij de uitleg van die bepaling relevant is dat de buitenlandse belastingplicht (mede) is gebaseerd op de fictie van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 (tekst tot 15 september 2015, 15:15 uur).

28. De rechtbank merkt nog op dat, anders dan eiser meent, de door eiser genoemde passages in de totstandkomingsgeschiedenis van de fictie in artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 – wat daar overigens ook van zij – niet relevant zijn voor het antwoord op de vraag of sprake is van belastingplicht in Nederland voor de toepassing van artikel 4.25, derde en vierde lid, van de Wet IB 2001 en artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit.

29. Wat betreft het belastingverdrag Nederland-België, waarin een bepaling is opgenomen dat Nederland geen belasting had kunnen heffen indien eiser de aandelen had vervreemd in de periode dat hij in België woonde, overweegt de rechtbank nog als volgt. De werking van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting waardoor in een aantal gevallen feitelijk geen sprake is van een claim waarover daadwerkelijk kan worden geheven, speelt in de relevante bepalingen geen rol (zie het arrest van de Hoge Raad van 22 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2423).

30. Concluderend komt de rechtbank tot het oordeel dat de uitzonderingssituatie van artikel 16, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit niet op eiser van toepassing is. De beschikking blijft dus in stand.

31. De rechtbank komt, nu de toepassing van artikel 7.5, zesde lid, van de Wet IB 2001 (tekst tot 15 september 2015, 15:15 uur) niet is gekoppeld aan een conserverende aanslag (zie overweging 21), niet toe aan de beoordeling van het subsidiaire standpunt van eiser dat recht bestaat op een step-up vanaf het jaar 2011.

Slotsom

32. Gelet op hetgeen hiervoor overwogen zal de rechtbank het beroep ongegrond verklaren.

Proceskosten

33. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. C. Huisman, voorzitter, en mr. A.A. Fase en mr. B. van Walderveen, leden, in aanwezigheid van H. van Lingen, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 19 oktober 2021.