

Belgische RSVZ-bijdrage is niet aftrekbaar

ECLI:NL:GHDHA:2013:4597

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	05-11-2013
Datum publicatie	20-08-2014
Zaaknummer	11-00908 en 11-00909
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBSGR:2011:BV0518 , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan Cassatie: ECLI:NL:HR:2015:850 , (Gedeeltelijke) vernietiging met verwijzen
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Inkomstenbelasting. Belanghebbende is onderworpen aan de in België geldende socialezekerheidsregeling voor zelfstandigen. Uit dien hoofde is hij verplicht verzekerd volgens het sociaal statuut der zelfstandigen van het Rijksinstituut voor de sociale verzekering der zelfstandigen (RSVZ). In geschil is of de RSVZ-bijdragen, voor zover zij zien op de elementen 'ziekte en invaliditeit', 'pensioenen' en 'rest' in aftrek komen bij de vaststelling van het belastbare inkomen uit werk en woning voor de jaren 2006 en 2007.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2014-1954 PFR-Updates.nl 2014-0229

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht

Meervoudige kamer

Nummers BK-11/00908 en BK-11/00909

Uitspraken d.d. 5 november 2013

in het geding tussen:

[X], wonende te [Z] (België), hierna: belanghebbende,
en

de directeur van de Belastingdienst Zuidwest, hierna: de Inspecteur,

op het hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 10 november 2012 (hierna: de rechtbank;

<http://www.fiscaalleven.eu/jur20111110rechtbDenHaagAWB10-7862.htm>), nummers AWB 10/7862 IB/PVV en AWB 10/7863 IB/PVV, betreffende na te melden aanslagen en beschikkingen.

Aanslagen, beschikkingen, bezwaar en geding in eerste aanleg

1.1. Aan belanghebbende zijn over de jaren 2006 en 2007 aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd naar belastbare inkomens uit werk en woning van € 25.520, onderscheidenlijk € 25.117 (hierna: de aanslag 2006 onderscheidenlijk de aanslag 2007). Bij in de desbetreffende geschriften mede vervatte beschikkingen is heffingsrente in rekening gebracht.

1.2. Bij uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur de aanslag 2006 en de beschikking inzake heffingsrente betreffende dat jaar verminderd. Bij uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur de aanslag 2007 en de beschikking inzake heffingsrente betreffende dat jaar gehandhaafd.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de voornoemde uitspraken op bezwaar beroep ingesteld bij de rechtbank. Ter zake van deze beroepen heeft de griffier van de rechtbank van belanghebbende in de zaak met nummer AWB 10/7862 een griffierecht geheven van € 41. De rechtbank heeft de beroepen gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de aanslag 2006 verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen van € 9.928 zonder heffing van premie volksverzekeringen, de aanslag 2007 verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen van € 21.284 zonder heffing van premie volksverzekeringen, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.092 en gelast dat de Inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 41 aan hem vergoedt.

Loop van het geding in hoger beroep

2.1. De Inspecteur is van de uitspraken van de rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. Voorafgaand aan de zitting heeft belanghebbende een nader stuk ingediend. Dit stuk is in afschrift verstrekt aan de Inspecteur.

2.2. De mondelinge behandeling van de zaken heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 2 juli 2013, gehouden te Den Haag. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is door de griffier één proces-verbaal opgemaakt.

Vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding is in hoger beroep, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door één van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het volgende komen vast te staan.

3.1. Belanghebbende woont in België en heeft de Belgische nationaliteit. Hij neemt als vennoot deel in een vennootschap onder firma, genaamd VOF [A] (hierna: de VOF). Het vestigingsadres van de VOF is gelegen in Nederland. Door middel van de VOF wordt, mede door belanghebbende, een onderneming gedreven met als activiteiten de aanleg van wegen, paden en dergelijke.

3.2. Belanghebbende verricht als ondernemer zowel werkzaamheden in Nederland als in België. Hij heeft voor de onderhavige jaren in Nederland aangifte in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen gedaan en daarbij gekozen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige ingevolge artikel 2.5 van de Wet IB 2001. Belanghebbende genoot in de onderhavige jaren geen ander inkomen dan winst uit onderneming.

3.3. Belanghebbende is niet verzekerd en premieplichtig voor de Nederlandse volksverzekeringen. Hij is in België onderworpen aan de aldaar geldende socialezekerheidsregeling voor zelfstandigen. Uit dien hoofde is hij verplicht verzekerd volgens het sociaal statuut der zelfstandigen van het Rijksinstituut voor de sociale verzekering der zelfstandigen (RSVZ).

3.4. Belanghebbende heeft in verband met de zojuist genoemde onderworpenheid in 2006 en 2007 bijdragen voldaan aan [sociaal verzekeringsfonds B] te België. [sociaal verzekeringsfonds B] maakt deel uit van de [C]-groep. Aan het jaarverslag van deze groep voor het jaar 2012 kan het volgende worden ontleend:

“[blz. 5; Hof]

(...)

[C] is een (...) HR-dienstengroep in België (...)

Als HR dienstengroep is [C] gespecialiseerd in het gepersonaliseerd advies, de informatisering en de verwerking van administratieve processen rond loonverwerking, sociale zekerheid, kinderbijslag en vestigingsformaliteiten. (...)

[blz. 49; Hof]

(...) **Sociaal Verzekeringsfonds**

(...)

Net zoals het ondernemingsloket opereert het sociaal verzekeringsfonds binnen een wettelijk kader en biedt het aan de ondernemers diensten aan die van overheidswege duidelijk zijn omschreven.

Sociale verzekeringsfondsen regelen niet alleen het sociaal statuut van zelfstandigen, maar voeren een takenpakket uit dat zich toespitst op de hoofdopdrachten:

- de berekening van de verschuldigde sociale bijdragen.
- de inning van deze bedragen en doorstorting naar de overheid.
- de uitbetaling van uitkeringen waarop de zelfstandige recht heeft, zoals kinderbijslag, pensioen, enz.
- het beheer van de informatie over de loopbaan van de zelfstandige, zodat op elk moment, en vooral op het moment van de pensionering, een overzicht beschikbaar is van het afgelegde beroepstraject.
- advies en bijstand aan de zelfstandige ondernemers.

De financiering van de sociale verzekeringsfondsen wordt gerealiseerd door de marge die zij aanrekenen op de bijdrage die door de zelfstandige wordt betaald.

(...)”

3.5. [sociaal verzekeringsfonds B] is geen toegelaten aanbieder zoals bedoeld in artikel 3.126, lid 1, letter d, van de Wet IB 2001.

3.6. De door belanghebbende aan [sociaal verzekeringsfonds B] betaalde bijdragen (hierna: de RSVZ-bijdragen) zijn € 25.985,64 in 2006 en € 6.387 in 2007.

3.7. Belanghebbende kan, als sociaal verzekerde in België in vorenbedoelde zin, onder de toepasselijke voorwaarden, aanspraak maken op de volgende uitkeringen:

- een eenmalige geboorte- of adoptiepremie;
- een maandelijkse kinderbijslag;
- vergoeding van kosten van geneeskundige zorg betreffende algemene ziekte en invaliditeit;
- vergoeding van kosten van mantelzorg, professionele thuiszorg en professionele residentiële zorg;

- een uitkering bij ziekte en arbeidsongeschiktheid;
- een ouderdomspensioen;
- een nabestaandenpensioen;
- een uitkering bij faillissement.

3.8. Partijen zijn eenparig van mening dat van de volgende percentuele verdeling van de RSVZ-bijdragen kan worden uitgegaan:

- kinderbijslag: 20%;
- geneeskundige verzorging: 20%;
- ziekte en invaliditeit: 10%;
- pensioenen: 45%;
- rest: 5%.

3.9. Belanghebbende heeft in de door hem voor de jaren 2006 en 2007 ingediende aangiften voor de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen de RSVZ-bijdragen betreffende die jaren in aftrek gebracht onder de noemer 'premies voor periodieke uitkeringen bij invaliditeit, ziekte of ongeval, zoals premies voor arbeidsongeschiktheidsverzekeringen'. De Inspecteur heeft die aftrek bij de onderhavige aanslagen gecorrigeerd.

Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1. Het geschil in hoger beroep is beperkt tot het antwoord op de vraag of de RSVZ-bijdragen, voor zover zij zien op de elementen 'ziekte en invaliditeit', 'pensioenen' en 'rest' in aftrek komen bij de vaststelling van het belastbare inkomen uit werk en woning voor de jaren 2006 en 2007.

4.2. De Inspecteur is van mening dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. Belanghebbende is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

4.3. Voor de standpunten van partijen en de gronden waarop zij deze doen steunen, verwijst het Hof naar de gedingstukken, waaronder het van het onderzoek ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

Conclusies van partijen

5.1. Het hoger beroep van de Inspecteur strekt tot gegrondverklaring van het hoger beroep, vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en ongegrondverklaring van de tegen de uitspraken op bezwaar ingestelde beroepen.

5.2. Belanghebbende concludeert, naar het Hof verstaat, tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

Oordeel van de rechtbank

6.

De rechtbank heeft het volgende overwogen, waarbij de rechtbank belanghebbende als eiseres en de Inspecteur als verweerder heeft aangeduid.

"16. Met betrekking tot de primaire vraag of de RSVZ-bijdragen in aftrek kunnen worden gebracht van de belastbare winst, overweegt de rechtbank als volgt. Vaststaat dat eiser verplicht is de in België verschuldigde RSVZ-bijdrage te voldoen, omdat hij ondernemer (zelfstandige) is en in die hoedanigheid in België onderworpen is aan het sociale zekerheidsstelsel der zelfstandigen. Daarmee is hij de RSVZ-bijdrage in feite verschuldigd uit hoofde van zijn ondernemerschap; hij is verplicht de bijdrage te betalen in de hoedanigheid van ondernemer. De rechtbank is van oordeel dat er sprake is van een zodanige causaliteit tussen de RSVZ-bijdrage en de onderneming dat de RSVZ-bijdrage een aftrekbaar bedrijfslast is. Premies die een belastingplichtige in zijn hoedanigheid van ondernemer betaalt, zijn aftrekbaar van de winst, tenzij anders is geregeld in de wet.

17.

Het vorenoverwogene betekent dat de RSVZ-bijdragen in beginsel voor het geheel aftrekbaar zijn van de winst. Dat de in 2006 betaalde RSVZ-bijdrage, naar ter zitting tussen partijen is komen vast te staan, tevens betrekking heeft op de jaren 2001 tot en met 2005, doet hier niet aan af. Dit brengt immers geen verandering in de aard van de uitgave.

18.

Wel dient naar het oordeel van de rechtbank voor het geheel van de betaalde RSVZ-bijdragen te worden beoordeeld in hoeverre zij kosten en/of uitgaven vormen die op grond van de Nederlandse wet- en regelgeving zijn uitgesloten van aftrek van de winst. Voor de beantwoording van deze vraag is van belang hoe de premie is opgebouwd en in hoeverre de verschillende componenten van de betaalde RSVZ-bijdragen zijn toe te rekenen aan de verschillende aanspraken en rechten op uitkeringen die daaruit voortvloeien.

19.

Naar verweerder onbetwist heeft gesteld en ook blijkt uit de voorlichtingsbrochure van het Belgische Rijksinstituut voor de sociale verzekeringen der zelfstandigen "HET SOCIAAL STATUUT DER ZELFSTANDIGEN, uw rechten en plichten" (juni 2011) (hierna: het Statuut), heeft eiser door zijn aansluiting bij [sociaal verzekeringsfonds B] (zie onder 5) recht op:

- Een eenmalige geboorte- of adoptiepremie (Wet betreffende de gezinsbijslag voor zelfstandigen).
- Een maandelijks kinderbijslag (Wet betreffende de gezinsbijslag voor zelfstandigen).
- Vergoeding van de kosten van geneeskundige zorg (de algemene ziekte- en invaliditeitsverzekering).
- Vergoeding van de kosten van mantelzorg, professionele thuiszorg, en professionele residentiële zorg (Vlaamse zorgverzekering).
- Een uitkering bij ziekte en arbeidsongeschiktheid (de algemene ziekte- en invaliditeitsverzekeringen en een besluit met bijzonderheden voor zelfstandigen).
- Een ouderdomspensioen. De hoogte van dit zogeheten rustpensioen is met name afhankelijk van het aantal jaren dat sprake is van verplichte verzekering, de leefsituatie (gehuwd of alleenstaand) en de hoogte van het jaarinkomen tijdens de opbouw (Besluit betreffende het rust- en overlevingspensioen.)
- Een nabestaandenpensioen. De echtgenoot van de overleden meewerkende echtgenoot heeft recht op een zogeheten overlevingspensioen (Besluit betreffende het rust- en overlevingspensioen).
- Een uitkering bij faillissement (sociale verzekering bij faillissement).

20.

De onder 19 genoemde uitkeringen en verzekeringen worden in het Statuut kortweg als volgt aangeduid:

1.

Gezinsbijslagen

2.

Verzekering tegen geneeskundige verzorging

3.

Uitkeringsverzekering

4.

Voordelen bij moederschap

5.

Voordelen bij adoptie

6.

Palliatief verlof

7.

Pensioenen

8.

Sociale verzekering in geval van faillissement

21.

De rechtbank ziet zich gesteld voor de vraag in welke mate de betaalde RSVZ-bijdragen betrekking hebben op de onder 20 genoemde aanspraken en rechten op uitkeringen. Daarbij stelt de rechtbank voorop dat beide partijen ter zitting hebben verklaard dat zij niet beschikken over voldoende onderbouwende gegevens om de RSVZ-bijdrage nauwkeurig te kunnen toerekenen aan elk van de onder 20 genoemde aanspraken en rechten op uitkeringen. Eiser verbindt aan deze onmogelijkheid de gevolgtrekking dat in beginsel de gehele RSVZ-bijdrage in mindering op de winst behoort te worden gebracht, doch ten minste het gedeelte daarvan dat bij bestuurders in aftrek wordt toegelaten op grond van het besluit van 7 april 2009, nr. CPP2009/93M (hierna: het Besluit). Verweerder heeft ter zitting desgevraagd een berekening gemaakt aan de hand waarvan de RSVZ bijdragen over vijf componenten kan worden uitgesplitst (hierna: de berekening).

22.

De berekening leidt tot de volgende uitsplitsing van de RSVZ-bijdrage:

- a. Kinderbijslag 20%
- b. Geneeskundige verzorging 20%
- c. Ziekte en invaliditeit 10%
- d. Pensioen 45%
- e. Rest 5%

23.

De berekening is gebaseerd op de uitgangspunten van het Besluit, meer in het bijzonder voor zover het Besluit goedkeurend beleid bevat inzake de behandeling van bestuurders/directeuren-groootaandeelhouders die ook een RSVZ-bijdrage in België verschuldigd zijn. De rechtbank acht de berekening, gelet op de daaraan ten grondslag liggende uitgangspunten, niet onaannemelijk. Daarbij neemt zij in aanmerking dat eiser (de uitkomsten van de) de berekening niet heeft weersproken en zelf ook uitdrukkelijk een beroep doet op het Besluit, in het bijzonder de beleidsregel betreffende het gedeelte van de RSVZ-bijdrage dat in mindering op het inkomen van bestuurders/directeuren-groot aandeelhouders wordt toegelaten.

24.

Hierna gaat de rechtbank voor de uitsplitsing van de RSVZ-bijdragen uit van de berekening en de daarop gebaseerde percentuele verdeling in de componenten 'kinderbijslag', 'geneeskundige verzorging', 'ziekte en invaliditeit', 'pensioen' en 'rest'. Uit het Statuut leidt de rechtbank af dat de hierna in de linkerkolom genoemde componenten corresponderen met de hierna in de rechter kolom vermelde uitkeringen en verzekeringen, zoals deze in het Statuut zijn aangeduid (zie onder 20):

Kinderbijslag Gezinsbijslagen

Voordelen bij adoptie

Geneeskundige verzorging Verzekering tegen geneeskundige verzorging

Ziekte- en invaliditeit Uitkeringsverzekering

Pensioenen Pensioenen

Rest Overige onder 20 genoemde

uitkeringen en verzekeringen

25.

De rechtbank zal vervolgens per component beoordelen of het daarmee samenhangende deel van de RSVZ-bijdragen volgens de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving van aftrek is uitgesloten. Daarbij neemt de rechtbank tevens in aanmerking de aard van de verschillende rechten die eiser uit hoofde van de verplichte verzekering heeft (zie onder 19 en 20).

Cijfermatig kunnen de RSVZ-bijdragen, met inachtneming van het hiervoor overwogene, als volgt over de vijf onder 22 en 24 genoemde componenten worden uitgesplitst.

2006 2007

- a. Kinderbijslag (20%) € 5.197,13 € 1.277,40
- b. Geneeskundige verzorging (20%) € 5.197,13 € 1.277,40
- c. Ziekte en invaliditeit (10%) € 2.598,56 € 638,70
- d. Pensioen (45%) € 11.693,54 € 2.874,15
- e. Rest (5%) € 1.299,28 € 319,35

€ 25.985,64 € 6.387,00

Kinderbijslag (20%)

26.

Het deel van de RSVZ-bijdragen dat ziet op de component 'Kinderbijslag' komt naar het oordeel van de rechtbank overeen met de premies, die zijn verschuldigd voor de (Nederlandse) volksverzekeringen. Dit deel van de bijdragen valt dus onder de uitsluiting van kostenaftrek van artikel 3.16, negende lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001. Omdat eiser niet in Nederland is verzekerd voor de volksverzekeringen, komen de RSVZ-bijdragen op grond van deze bepaling voor dit deel niet voor aftrek in aanmerking.

27.

Van de betaalde RSVZ-bijdragen is dus een deel groot € 5.197,13 (2006) respectievelijk € 1.277,40 (2007) niet aftrekbaar van de (belastbare) winst.
Geneeskundige verzorging (20%)

28.

Het deel van de RSVZ-bijdragen dat ziet op de component 'Geneeskundige verzorging' is naar het oordeel van de rechtbank aan te merken als een inkomensafhankelijke bijdrage voor een buitenlandse regeling die naar aard en strekking overeenkomt met de Zorgverzekeringswet. Dit deel van de RSVZ-bijdrage is op grond van 3.16, tweede lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 voor de winstbepaling van aftrek uitgesloten.

29.

Van de betaalde RSVZ-bijdragen is dus een deel groot € 5.197,13 (2006) respectievelijk € 1.277,40 (2007) niet aftrekbaar van de (belastbare) winst.

Ziekte en invaliditeit (10%)

30.

De component 'Ziekte en invaliditeit' is naar het oordeel van de rechtbank naar aard en strekking vergelijkbaar met de in artikel 3.13, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 genoemde aanspraken en uitkeringen. Deze voordelen behoren op grond van artikel 3.13, eerste lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001 niet tot de winst. Naar het oordeel van de rechtbank heeft dit tot gevolg dat de RSVZ-bijdragen voor deze component niet ten laste van de winst kunnen worden gebracht. Het begrip voordelen houdt immers het algebraïsch te berekenen saldo in van opbrengsten (aanspraken en uitkeringen) minus kosten en lasten (de daarvoor betaalde premies).

31.

Van de betaalde RSVZ-bijdragen is dus een deel groot € 2.598,56 (2006) respectievelijk € 638,70 (2007) niet aftrekbaar van de (belastbare) winst.

Pensioen (45%)

32.

Wat betreft het deel van de RSVZ-bijdragen dat ziet op Pensioenen (en soortgelijke aanspraken) overweegt de rechtbank als volgt.

In het Besluit heeft de Staatssecretaris van Financiën met betrekking tot de component van de door de Belgische Rijksdienst voor de Sociale Zekerheid geheven premie voor niet-zelfstandigen (hierna: RSZ-premie) die ziet op pensioenen (rust- en overlevingspensioenen) – onder meer – het volgende meegedeeld.

“Het Belgische rust- en overlevingspensioen (component d) bevat elementen van een algemene ouderdomsregeling zoals de Nederlandse AOW/Anw. Omdat het overheersende karakter van de regeling echter dat van een pensioenregeling (tweede pijlervoorziening) is [vetgedrukt rechtbank] en de regeling qua resultaat bovendien niet overtreft hetgeen onder het Nederlandse systeem is toegestaan, heb ik het standpunt ingenomen dat de genoemde regeling geen pensioenregeling is in de zin van Hoofdstuk IIB van de Wet LB 1964, maar dat de desbetreffende aanspraken op grond van artikel 3.81 van de Wet IB 2001 - met overeenkomstige toepassing van artikel 19d van de Wet LB 1964 - niet tot het in artikel 3.80 van de Wet IB 2001 bedoelde loon behoren en de desbetreffende inhoudingen op het loon in mindering komen.”

Voorts heeft de staatssecretaris in het Besluit met betrekking tot de door bestuurders op aanslag betaalde RSVZ-bijdrage – voor zover van belang – het volgende meegedeeld en goedgekeurd.

“Op aanslag betaalde RSVZ-bijdrage

Bestuurders van een Belgische onderneming vallen onder het sociaal statuut der zelfstandigen. Zij moeten zich aansluiten bij een socialeverzekeringsfonds. Bij hen wordt geen RSZ-premie ingehouden, maar een bijdrage op aanslag geheven. Deze op aanslag betaalde bijdrage is naar aard en strekking vergelijkbaar met de bij werknemers ingehouden RSZ-premie. [vetgedrukt rechtbank] Hiervoor (onderdeel d) heb ik het standpunt ingenomen dat de met het rust- en overlevingspensioen verband houdende aanspraken en inhoudingen niet tot het in artikel 3.80 van de Wet IB 2001 bedoelde loon behoren. Over de jaren tot en met 2000 konden deze bestuurders het deel van de RSVZ-bijdrage dat betrekking had op het rust- en overlevingspensioen als beroepskosten in aanmerking nemen. Vanaf 1 januari 2001 is een einde gekomen aan de beroepskostenaftrek. Met de belastingherziening 2001 is echter niet beoogd een wijziging aan te brengen in de behandeling van de op aanslag betaalde RSVZ-bijdrage. Ik heb daarom het volgende goedgekeurd.

Goedkeuring

Ik keur goed dat belanghebbenden het deel van de op aanslag betaalde RSVZ-bijdrage dat betrekking heeft op het rust- en overlevingspensioen als negatief loon in aanmerking kunnen nemen. [vetgedrukt rechtbank] (...)”

33.

In het Besluit heeft de staatssecretaris derhalve – kort gezegd – met betrekking tot de component van de RSZ-premie voor niet-zelfstandigen die ziet op pensioenen (te weten het rust- en overlevingspensioen) het standpunt ingenomen dat het overheersende karakter daarvan een pensioenregeling (tweede pijlervoorziening) is. Voorts heeft hij daarin met betrekking tot de op aanslag betaalde RSVZ-bijdrage verklaard dat deze op aanslag betaalde bijdrage naar aard en strekking vergelijkbaar is met de bij werknemers ingehouden RSZ-premie en heeft hij goedgekeurd dat het deel van de op aanslag betaalde RSVZ-bijdrage dat betrekking heeft op het rust- en overlevingspensioen als negatief loon in aanmerking kan worden genomen.

34.

Naar het oordeel van de rechtbank kan eiser, die zich expliciet beroept op het Besluit, aan het Besluit het in rechte te honoreren vertrouwen ontlenen dat ook met betrekking tot de (pensioen)regelingen waarop de component Pensioenen uit de door hem betaalde RSVZ-bijdrage betrekking heeft, sprake is van een regeling waarvan het overheersende karakter dat van een pensioenregeling (tweede pijlervoorziening) is.

Immers, niet valt in te zien waarom de feitelijke kwalificatie die de staatssecretaris aan deze component heeft gegeven voor de door een bestuurder betaalde RSVZ-bijdrage anders zou zijn dan in het onderhavige geval, waarbij eiser in zijn hoedanigheid van ondernemer de RSVZ-bijdrage verschuldigd is.

35.

De rechtbank gaat er derhalve van uit dat de component 'Pensioenen' betrekking heeft op een (pensioen)regeling waarvan het overheersende karakter dat van een pensioenregeling is. Deze verplichte (pensioen)regeling dient naar het oordeel van de rechtbank te worden gelijkgesteld aan een pensioenregeling als bedoeld in artikel 3.13, eerste lid, onder b, van de Wet IB 2001, ingevolge welke bepaling de aanspraken die berusten op een pensioenregeling in de zo-even bedoelde zin zijn vrijgesteld. De wet voorziet met betrekking tot de voor een dergelijke pensioenvoorziening betaalde premies niet in een aftrekbeperking; de premies zijn dus voor een ondernemer volledig van de winst aftrekbaar. Daarom kan ook de RSVZ-bijdrage ten laste van de winst worden gebracht.

36.

Van de betaalde RSVZ-bijdragen is dus een deel groot € 11.693,54 (2006) respectievelijk € 2.874,15 (2007) aftrekbaar van de (belastbare) winst.

37.

Omdat het beroep voor zover het de component 'Pensioenen' betreft op grond van het vorenoverwogene gegrond is, behoeft het beroep dat eiser wat betreft deze component op het Europeesrechtelijke gelijkheidsbeginsel heeft gedaan geen behandeling.

Rest (5%)

38.

Verweerder heeft ten slotte een restcomponent van 5% genoemd, die ziet op het deel van de RSVZ-bijdrage dat betrekking heeft op alle rechten op uitkeringen en aanspraken die niet onder de hiervoor besproken componenten vallen. De rechtbank stelt voorop dat ook met betrekking tot deze component heeft te gelden dat de RSVZ-bijdrage in zoverre in beginsel aftrekbaar is, tenzij anders is bepaald in de wet.

39.

Naar het oordeel van de rechtbank bevat de Nederlandse wetgeving geen bijzondere bepalingen op grond waarvan kan worden geconcludeerd dat de voor de restcomponent betaalde premies/bijdragen niet, dan wel beperkt, aftrekbaar zijn. Mitsdien zijn de RSVZ-bijdragen in zoverre ook aftrekbaar van de winst.

40.

Van de betaalde RSVZ-bijdragen is dus een deel, groot € 1.299,28 (2006) respectievelijk € 319,35 (2007) aftrekbaar van de (belastbare) winst.

41.

Gelet op al het vorenoverwogene is de rechtbank van oordeel dat de RSVZ-bijdragen aftrekbaar zijn tot de volgende bedragen:

2006 2007

Pensioen (45%) € 11.693,54 € 2.874,15

Rest (5%) € 1.299,28 € 319,35

Aftrekbaar van de winst € 12.992,82 € 3.193,50

42.

Met betrekking tot de onder 25 genoemde gedeelten van de RSVZ-bijdragen die op grond van de wettelijke bepalingen niet aftrekbaar zijn van de winst, overweegt de rechtbank dat eiser deze gedeelten, nu zij zijn uitgesloten van aftrek van de winst, op grond van artikel 2.14, eerste lid, van de Wet IB 2001 evenmin als uitgaven voor inkomensvoorzieningen of onder de persoonsgebonden aftrek op het belastbare inkomen uit werk en woning in mindering kan brengen.

43.

Op de in 42 geformuleerde algemene regel is in artikel 3.13, tweede lid, van de Wet IB 2001 een uitzondering opgenomen. Deze houdt in dat de rangorderegeling niet van toepassing is op de voordelen als bedoeld in artikel 3.13, eerste lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 en de voordelen op grond van een buitenlandse regeling die naar aard en strekking overeenkomt met de in dat artikelonderdeel genoemde regeling. Dit heeft tot gevolg dat de RSVZ-bijdragen voor zover deze zien op de component 'Ziekte en invaliditeit', die naar het oordeel van de rechtbank kunnen worden aangemerkt als premies voor aanspraken op periodieke uitkeringen en verstrekkingen ter zake van invaliditeit, ziekte, of ongeval, waarvan de uitkeringen toekomen aan de belastingplichtige op grond van artikel 3.124, onderdeel c, van de Wet IB 2001 als uitgaven voor inkomensvoorzieningen op het belastbare inkomen uit werk en woning in mindering kunnen worden gebracht. De RSVZ-bijdragen zijn derhalve aftrekbaar tot de volgende bedragen:

2006 2007

Ziekte en invaliditeit (10%) € 2.598,56 € 638,70

44.

Voor zover eiser het standpunt inneemt dat het arrest Schumacker tot gevolg heeft dat de RSVZ-bijdragen tot hogere bedragen aftrekbaar zijn, kan de rechtbank hem daarin niet volgen. In het arrest Schumacker heeft het Hof van Justitie – kort gezegd – geoordeeld dat bepalingen in het (E)EG-Verdrag verhinderen dat een lidstaat (in casu: Nederland) een buitenlander die zijn werkzaamheden verricht in die lidstaat zwaarder belast dan een eigen onderdaan van die lidstaat die zijn werkzaamheden in die staat verricht. Nu de premies voor een eigen onderdaan van Nederland ook niet tot een hoger bedrag aftrekbaar zouden zijn van de winst, is van een dergelijke verboden situatie geen sprake. Om dezelfde reden kunnen ook de overigens door eiser genoemde arresten van het Hof van Justitie van 23 mei 1996, nr. C-237/94, JLN: AD2558 (O'Flynn) en van 30 juni 2006, nr. C-262/09, LJN: BR0999 (Meilicke) niet ertoe leiden dat de RSVZ-bijdragen tot een hoger bedrag aftrekbaar zijn. Uit deze arresten volgt evenmin dat kosten die voor inwoners van Nederland niet aftrekbaar zijn, door niet-inwoners wel in aftrek kunnen worden gebracht.

Slotsom

45.

De conclusie is dat de vastgestelde belastbare inkomens uit werk en woning als volgt moeten worden verminderd:

2006 2007

Vastgesteld belastbaar inkomen uit werk en woning € 25.520,-- € 25.117,--

Af: deel RSVZ-bijdragen aftrekbaar van de winst € 12.992,82 € 3.193,50

Af: deel RSVZ-bijdragen aftrekbaar als uitgave voor
een inkomensvoorziening € 2.598,56 € 638,70

Belastbaar inkomen uit werk en woning (afgerond) € 9.928,-- € 21.284,--

46.

Gelet op al het vorenoverwogene dienen de beroepen gegrond te worden verklaard.

Proceskosten

47.

Met betrekking tot het verzoek van eiser om een integrale kostenvergoeding voor de bezwaar- en beroepsprocedure betreffende de aanslag IB/PVV 2006 overweegt de rechtbank als volgt.

Verweerder heeft zich ter zitting weliswaar neergelegd bij het standpunt van eiser dat hij bij de uitspraak op bezwaar tegen de aanslag IB/PVV 2006 ten onrechte geen proceskostenvergoeding heeft toegekend, maar heeft daarbij het standpunt ingenomen dat, anders dan eiser stelt, geen recht bestaat op vergoeding van de werkelijk gemaakte proceskosten. Dit standpunt acht de rechtbank juist. Naar het oordeel van de rechtbank is geen sprake van bijzondere omstandigheden als bedoeld in artikel 2, derde lid, van het Besluit proceskosten op grond waarvan van de forfaitaire vergoeding kan worden afgeweken. Dat verweerder eiser in afwijking van diens aangifte in eerste instantie heeft aangemerkt als premieplichtige voor de volksverzekeringen, is niet een zodanige omstandigheid. Immers, verweerder beschikte tijdens het opleggen van de aanslag slechts over een E-101 verklaring die geldig was tot en met het jaar 2005, derhalve niet voor 2006. Nu eiser voor het opleggen van de aanslag slechts heeft gesteld dat de omstandigheden in 2006 niet zijn gewijzigd ten opzichte van de voorgaande jaren zonder daarbij een nieuwe (geldige) E-101 verklaring over te leggen, is het aanmerken van eiser als premieplichtige voor de volksverzekeringen naar het oordeel van de rechtbank geen handelen 'tegen beter weten in' van verweerder. Dat eiser in de jaren voorafgaand aan 2006 niet in Nederland verzekerd was, betekent immers niet automatisch dat dit ook voor 2006 het geval is.

48.

De rechtbank stelt voorop dat tussen de twee onderhavige zaken sprake is van samenhang als bedoeld in artikel 3 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit proceskosten). De rechtbank vindt vervolgens aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiser in verband met de behandeling van de bezwaren en de beroepen redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 1.092 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift met een waarde per punt van € 218, 1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 437, een wegingsfactor 1 en een factor 1 wegens samenhang). Voor een hogere vergoeding ziet de rechtbank geen aanleiding."

Beoordeling van het hoger beroep

Het Belgische stelsel van sociale zekerheid in kort bestek

7.1. Het Belgische stelsel van sociale zekerheid bestaat uit het klassieke socialezekerheidssysteem enerzijds en de residuaire stelsels anderzijds. De tot de sociale zekerheid behorende residuaire stelsels (hierna: de bijstandsstelsels) voorzien onder meer in het verschaffen van een financieel bestaansminimum. De bijstandsstelsels worden gefinancierd uit de algemene middelen. Het klassieke socialezekerheidssysteem bestaat in België in hoofdlijnen uit drie stelsels, namelijk een werknemersstelsel, een zelfstandigenstelsel en een ambtenarenstelsel. Het klassieke systeem wordt gefinancierd door middel van sociale bijdragen die worden geheven ter zake van de door werknemers, zelfstandigen en ambtenaren behaalde arbeidsinkomsten. Voor zelfstandigen geldt dat het klassieke systeem voorziet in de onder 3.7 genoemde uitkeringen.

7.2. Werknemers zijn personen die, naar Belgische maatstaven beoordeeld, krachtens een arbeidsovereenkomst werkzaam zijn voor werkgevers. Zelfstandigen zijn personen die niet krachtens een zodanige arbeidsovereenkomst werkzaam zijn, maar bijvoorbeeld krachtens een overeenkomst van opdracht. Vanuit Nederlands fiscaal-juridisch oogpunt beschouwd, kunnen zowel ondernemers als (bepaalde) belastingplichtigen die belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden genieten als zelfstandigen in vorenbedoelde zin worden aangemerkt.

7.3. De RSVZ-bijdragen die zelfstandigen gehouden zijn te voldoen verschillen van de socialezekerheidsbijdragen die werknemers en werkgevers gehouden zijn te voldoen ter zake van

door werknemers behaalde arbeidsinkomsten (de Rijksbijdrage Sociale Zekerheid (RSZ)). Niet alleen verschilt de grondslag waarover de bijdragen worden berekend, ook geldt dat de sociale bijdragen van zelfstandigen procentueel lager zijn dan de gezamenlijke bijdragen van werkgevers en werknemers. Daar staat tegenover dat zelfstandigen, behoudens aanvullende verzekering, minder socialezekerheidsrechten genieten dan werknemers. Voorts geldt voor zelfstandigen, anders dan ten aanzien van werknemers, dat de door eerstgenoemden betaalde bijdragen niet kunnen worden herleid naar de verschillende rechten op specifieke socialezekerheidsuitkeringen. Verder geldt dat een persoon die als zelfstandige naar Belgisch sociaalzekerheidsrecht moet worden aangemerkt bijdrageplichtig is, ongeacht de aard van de door hem of haar als zelfstandige verrichte activiteiten. De Belgische sociale zekerheidsregeling voor zelfstandigen voorziet niet in een differentiatie van premies en prestaties al naar gelang de specifieke aard van de door de zelfstandige verrichte activiteiten, noch op individueel ondernemingsniveau, noch op bedrijfssectoraal niveau of anderszins.

7.4. Ondanks de zojuist genoemde verschillen tussen de stelsels voor werknemers en zelfstandigen, moet volgens de Commissie Grensarbeiders worden aangenomen dat aard en strekking van de door zelfstandigen en werknemers betaalde bijdragen respectievelijk de voor hen geldende socialezekerheidsrechten in sterke mate gelijk zijn (Rapport van de Commissie grensarbeiders II, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, bijlage bij nummer 20, blz. 50).

7.5. De zojuist genoemde opvatting van gelijkheid ligt ook ten grondslag aan de goedkeuring voor bestuurders van Belgische ondernemingen die is opgenomen in het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 7 april 2009, nr. CPP2009/93M, BNB 2009/165, welke goedkeuring inhoudt dat bedoelde bestuurders het veronderstelde deel van de op aanslag betaalde RSVZ-bijdrage dat betrekking heeft op het rust- en overlevingspensioen als negatief loon in aanmerking kunnen nemen. De motivering die aan deze goedkeuring ten grondslag ligt, behelst onder meer het volgende:

“4.2. Belgische Rijksbijdrage Sociale Zekerheid (RSZ)

(...)

Bestuurders van een Belgische onderneming vallen onder het sociaal statuut der zelfstandigen. Zij moeten zich aansluiten bij een socialeverzekeringsfonds. Bij hen wordt geen RSZ-premie ingehouden, maar een bijdrage op aanslag geheven. Deze op aanslag betaalde bijdrage is naar aard en strekking vergelijkbaar met de bij werknemers ingehouden RSZ-premie. (...)”

7.6. Zelfstandigen zijn in België uit hoofde van die hoedanigheid onderworpen aan de socialezekerheidsregeling voor zelfstandigen en zijn als zodanig een ondeelbare bijdrage verschuldigd, in die zin dat die bijdrage niet herleidbaar is naar individuele socialezekerheidsprestaties waarop die zelfstandigen uit hoofde van hun onderworpenheid recht hebben (zie ook het genoemde Rapport van de Commissie grensarbeiders 2, blz. 51). Kennelijk gelet daarop, bevat het zojuist genoemde besluit BNB 2009/165 een vuistregel ter bepaling van het gedeelte van de RSVZ-bijdrage dat betrekking heeft op het overlevings- en rustpensioen. De eenparige partijopvatting in deze procedure inzake de toerekening van de RSVZ-bijdrage aan socialezekerheidsprestaties zoals weergegeven onder 3.8 hiervóór, is – naar het Hof verstaat – eveneens op pragmatische gronden gebaseerd.

Ten aanzien van de vraag of de RSVZ-bijdragen deel uitmaken van de door belanghebbende genoten winst uit onderneming

7.7. Het Hof ziet zich in de eerste plaats gesteld voor de vraag of de RSVZ-bijdragen deel uitmaken van de door belanghebbende genoten winst uit onderneming. De rechtbank heeft die vraag in onderdeel 16 van haar uitspraak bevestigend beantwoord. De Inspecteur bestrijdt dat oordeel van de rechtbank en heeft ter onderbouwing van zijn desbetreffende grief in zijn verweerschrift in

eerste aanleg onder meer gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 20 januari 1954, nr. 11 589, BNB 1954/75. Belanghebbende onderschrijft het oordeel van de Rechtbank.

7.8. Hoewel de Rechtbank dienaangaande geen expliciet oordeel in haar uitspraak heeft opgenomen, is zij kennelijk van oordeel geweest dat de onderwerpelijke vraag moet worden betrokken op het geheel van RSVZ-bijdragen, zonder uitsplitsing zoals weergegeven in onderdeel 3.8 hiervóór. Het is de vraag of dat impliciete oordeel juist is, mede gelet op het feit dat de Rechtbank bij haar beslissingen ten aanzien van de aftrekbaarheid van de RSVZ-bijdragen wél van laatstgenoemde uitsplitsing is uitgegaan.

7.9. Aangezien zelfstandigen in België uit hoofde van die hoedanigheid zijn onderworpen aan de socialezekerheidsregeling voor zelfstandigen en als zodanig een ondeelbare bijdrage betalen (zie onderdeel 7.6 hiervóór), moet naar 's Hofs oordeel voor de bijdrage als zodanig, ofwel zonder nadere uitsplitsing naar de onder 3.8 hiervóór genoemde prestaties, worden beoordeeld of die bijdrage deel uitmaakt van de door belanghebbende genoten winst uit onderneming. Het Hof is derhalve van oordeel dat de Rechtbank de zojuist genoemde vraag terecht, zij het impliciet, bevestigend heeft beantwoord. Dat partijen, om processuele redenen van pragmatische aard, uitgaan van de onder 3.8 genoemde verdeling van de door belanghebbende betaalde bijdragen, doet daar niet aan af, aangezien die uitsplitsing, wat de RSVZ-bijdragen betreft, niet kan worden gebaseerd op enige regel van Belgisch sociaalzekerheidsrecht.

7.10. Vervolgens rijst de vraag of de door belanghebbende betaalde RSVZ-bijdragen als kosten aftrekbaar zijn van de door hem genoten winst uit onderneming. De Rechtbank heeft die vraag ten principale bevestigend beantwoord en daartoe redengevend geoordeeld dat belanghebbende die bijdragen louter vanwege zijn hoedanigheid van ondernemer, althans zelfstandige in de zin van de Belgische regelgeving, is verschuldigd. Het Hof ziet zich voor de vraag gesteld of dit enkele conditio-sine-qua-non-verband voldoende is voor het oordeel dat de bijdragen deel uitmaken van de winst uit onderneming en overweegt dienaangaande als volgt.

7.11. Uit het arrest BNB 1954/75 moet worden afgeleid dat premies die een ondernemer wegens een vrijwillige verzekering tegen de geldelijke gevolgen van algemene, niet bedrijfs- en beroepsspecifieke, ziekte- en ongevallenverzekering betaalt, niet tot de winst uit onderneming behoren. Redengevend daarvoor is dat de gezondheid, waaronder het bezit van een onbeschadigd lichaam, een belang vormt dat voor een ieder bestaat, ongeacht of hij al dan niet enig bedrijf of beroep uitoefent, zodat in het algemeen geen verband kan worden gelegd tussen uitgaven voor de verzorging der gezondheid en het uitgeoefend bedrijf en beroep. Premies noch rechten op uitkeringen uit zodanige algemene verzekeringen behoren tot de winst uit onderneming, aldus de Hoge Raad in dat arrest.

7.12. Indien de zojuist genoemde redengeving, betreffende de algemene strekking van het belang van het bezit van – in de context van ziekte- en ongevallenverzekeringen – een onbeschadigd lichaam zou worden getransponeerd naar de rechten die belanghebbende kan ontlenen aan zijn onderworpenheid aan het Belgische socialezekerheidsstelsel (zie onderdeel 3.7 hiervóór) en de in verband daarmee betaalde RSVZ-bijdragen, zou men tot de gevolgtrekking kunnen komen dat die bijdragen niet tot de winst uit onderneming behoren. Immers, de zojuist bedoelde rechten betreffen eveneens niet bedrijfs- of beroepsspecifieke belangen, maar algemene belangen in de sferen van gezin, gezondheid of lichamelijke integriteit, verzorging van de oudedag en de garantie van een bestaansminimum bij faillissement. Van enige specifieke relatie tussen de ondernemingsuitoefening in concreto en de bedoelde rechten is geen sprake. De algemene (draagkracht)relatie tussen de hoogte van de door een persoon verschuldigde RSVZ-bijdragen en de door het persoon genoten inkomen maakt dat naar 's Hofs oordeel niet anders.

7.13. Anderzijds kan worden verdedigd dat de enkele omstandigheid dat belanghebbende in zijn hoedanigheid van ondernemer is onderworpen aan de Belgische socialezekerheidsregeling voor zelfstandigen volstaat om de uit hoofde van die onderworpenheid betaalde bijdragen en ontvangen

rechten tot de winstsfeer te rekenen, gelet op het conditio-sine-qua-non-verband dat bestaat tussen belanghebbendes hoedanigheid van ondernemer en die onderworpenheid. Steun voor die opvatting zou kunnen worden gevonden in het arrest van de Hoge Raad van 28 juni 1967, nr. 15 744, BNB 1967/220, inzake een beroepspensioenregeling waaraan notarissen als zodanig uit hoofde van voor hen geldende wettelijke regels verplicht deelnamen. Daartegen zou kunnen worden ingebracht dat laatstgenoemd arrest een specifieke beroepspensioenregeling betreft, terwijl belanghebbende is onderworpen aan een sociaalzekerheidsstelsel, dat – zoals zojuist uiteengezet – niet meer omvat dan rechten op bepaalde socialezekerheidsuitkeringen, welk stelsel niet is beperkt tot een bepaalde bedrijfs- of beroepsgroep, maar algemeen geldt voor zelfstandigen, waaronder ondernemers naar Nederlands-fiscaalrechtelijke maatstaven, die in België sociaal verzekerd zijn.

7.14. In het verlengde van het laatst overwogene is naar 's Hofs oordeel de vraag gerechtvaardigd of de algemene aard van de Belgische socialezekerheidsregeling niet verhindert dat de RSVZ-bijdragen (evenals de RSVZ-aanspraken) tot de winstsfeer worden gerekend.

Socialezekerheidsstelsels strekken in het algemeen ertoe inkomen en/of verzorging te garanderen voor personen in situaties waarin die personen, al dan niet tijdelijk, niet in staat kunnen worden geacht in voldoende mate in inkomen en/of verzorging te voorzien door ouderdom, ziekte, arbeidsongeschiktheid, overlijden, werkloosheid en overige gelijksoortige omstandigheden. Het Hof acht geen redenen aanwezig om de aard en strekking van het Belgische stelsel anders te kenschetsen.

7.15. Het is de vraag of het onderhavige geval, gelet op de kenmerken van het Belgische socialezekerheidsstelsel, wezenlijk anders moet worden beslist dan de zaak die leidde tot het arrest HR 4 juni 2010, nr. 09/02523, LJN: BL1069, BNB 2010/264. In dat arrest werden uitkeringen ingevolge de Wet inkomensvoorziening kunstenaars (WIK), een algemene inkomensvoorziening voor (zelfstandige) kunstenaars, niet tot de winst uit onderneming gerekend. Redengevend daarvoor was het navolgende.

“3.4. (...) De WIK-uitkering heeft blijkens de ontstaansgeschiedenis van de WIK het karakter van een algemene inkomensvoorziening die de uitkeringsgerechtigde gedurende een beperkte periode een zekere mate van bestaanszekerheid biedt en die hem aldus in staat stelt een eigen beroepspraktijk op te bouwen dan wel een tijdelijke terugval in inkomsten op te vangen (vergelijk de onderdelen 3.2, 3.6 en 3.7 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Dat - voor zover hier van belang - slechts kunstenaars in aanmerking komen voor een WIK-uitkering, doet aan het karakter van algemene inkomensvoorziening niet af. Het vereiste van kunstenaarschap is slechts gesteld omdat de wetgever aan kunstenaars de mogelijkheid heeft willen bieden te kiezen voor een op de bijzondere positie van kunstenaars afgestemde WIK-uitkering in plaats van de algemene inkomensvoorziening van de Algemene bijstandswet. Het genoemde karakter van de WIK-uitkering brengt mee dat het verband tussen belanghebbendes ondernemerschap als musicus en de WIK-uitkering onvoldoende is om die uitkering te rekenen tot haar winst uit onderneming.”

7.16. Het laatstgenoemde arrest betreft een specifiek voor kunstenaars geldende algemene inkomensvoorziening. De in het arrest gebezigde redengeving voor het oordeel dat de desbetreffende uitkering niet tot de winstsfeer behoort, is echter van meer algemene aard. Uit het arrest moet naar 's Hofs oordeel worden afgeleid dat een algemene, bijstandachtige, inkomensvoorziening die voor een specifieke groep zelfstandigen/ondernemers geldt, niet op laatstgenoemde grond tot de winstsfeer behoort; het karakter van algemene inkomensvoorziening verzet zich daartegen. Een conditio-sine-qua-non-verband tussen recht op uitkering en de desbetreffende specifieke ondernemershoedanigheid (in die zaak: die van kunstenaar) doet daaraan niet af.

7.17. Het Hof acht onvoldoende relevante verschillen aanwezig tussen de onderhavige kwestie en de zojuist behandelde om ten aanzien van de RSVZ-bijdragen te oordelen dat deze wel tot de winstsfeer moeten worden gerekend. Weliswaar betreffen die bijdragen geen algemene,

bijstandachtige, inkomensvoorziening, maar de aard van het Belgische socialezekerheidsstelsel voor zelfstandigen (zie onderdeel 7.14 hiervóór) is zodanig algemeen en niet-ondernemingsgebonden dat het Hof, anders dan de Rechtbank, het enkele conditio-sine-qua-non-verband tussen zelfstandigheid en RSVZ-bijdragen (en –aanspraken) onvoldoende acht om die bijdragen tot de door belanghebbende genoten winst uit onderneming te rekenen.

7.18. Het Hof overweegt van ambtswege nog als volgt.

7.18.1. Het Hof ziet geen grond om in verband met het bepaalde in artikel 3.16, lid 9, letter b, van de Wet IB 2001 tot een ander oordeel te komen. Ingevolge die bepaling zijn premies voor buitenlandse verzekeringen die naar aard en strekking overeenkomen met de volksverzekeringen bij het bepalen van de winst van aftrek uitgesloten, behoudens het geval waarin de belastingplichtige (tevens) premieplichtig is voor de (Nederlandse) volksverzekeringen. A contrario redenerende, kan worden betoogd dat die bepaling zinledig zou zijn indien een conditio-sine-qua-non-verband als thans aan de orde voldoende zou worden geacht om premies voor volksverzekeringen en (beweerdelijk) socialezekerheidspremies tot de winstsfeer te rekenen. De genoemde bepaling is kennelijk ontleend aan artikel 43, aanhef en letter c, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, welke bepaling ertoe strekte buiten twijfel te stellen dat volksverzekeringspremies niet tot de aftrekbare kosten behoorden nadat dergelijke premies niet langer aftrekbaar waren als persoonlijke verplichtingen (Kamerstukken II, vergaderjaar 1988-1989, 20 595, nr. 3, blz. 35). Slechts in geval van dubbele verzekerings- en premieplicht heeft de wetgever aftrek van buitenlandse volksverzekeringspremies willen toestaan (idem).

7.18.2. Zoals gezegd, heeft deze bepaling, voor zover zij als aftrekbeperking is bedoeld, slechts ten doel niet-aftrekbaarheid buiten twijfel te stellen. In zoverre kan aan deze bepaling geen argument worden ontleend voor een andersluidende interpretatie van artikel 3.8 van de Wet IB 2001 dan hiervóór is gegeven.

7.18.3. Voor zover de onderhavige bepaling bepaalt dat aftrek van buitenlandse volksverzekeringspremies mogelijk is in gevallen van dubbele premieplicht, moet zij, in gevallen waarin die premies ingevolge artikel 3.8 van de Wet IB 2001 niet tot de winst zouden worden gerekend, worden beschouwd als *lex specialis* ten opzichte van artikel 3.8 van de Wet IB 2001, zodat ook in zoverre aan de bedoelde bepaling geen argument kan worden ontleend voor een andersluidende interpretatie van artikel 3.8 van de Wet IB 2001 dan hiervóór is weergegeven.

7.19. Gelet op het voorgaande zal het Hof bezien of de Wet IB 2001 overigens, derhalve afgezien van de regels betreffende belastbare winst uit onderneming, grond biedt voor (gehele of gedeeltelijke) aftrek van de RSVZ-bijdragen. Zulks is naar 's Hof's oordeel niet het geval voor de RSVZ-bijdragen als zodanig. Het Hof zal onderstaand nagaan of recht bestaat op gedeeltelijke aftrek van die bijdragen en daarbij uitgaan van de in 3.8 hiervóór weergegeven splitsing van die bijdragen, waaraan partijen en derhalve ook de Inspecteur zich hebben geconformeerd. overgenomen.

Ten aanzien van het element 'ziekte en invaliditeit'

7.20. De rechtbank heeft het element 'ziekte en invaliditeit' aangemerkt als premies voor aanspraken op periodieke uitkeringen en verstrekkingen ter zake van invaliditeit, ziekte, of ongeval, waarvan de uitkeringen toekomen aan de belastingplichtige en aftrek van de RSVZ-bijdragen in zoverre mogelijk geacht op grond van artikel 3.124, onderdeel c, van de Wet IB 2001. De Inspecteur betoogt dat de rechtbank heeft miskend dat [sociaal verzekeringsfonds B] niet is aan te merken als een toegelaten verzekeraar in de zin van artikel 3.126 van de Wet IB 2001, hetgeen aan aftrek van het onderhavige deel van de RSVZ-bijdragen in de weg staat. Belanghebbende bestrijdt niet dat [sociaal verzekeringsfonds B] geen toegelaten verzekeraar in de zojuist bedoelde zin is, maar betoogt – naar het Hof verstaat – dat weigering van aftrek op die

grond in strijd zou zijn met het recht van de Europese Unie. Het Hof overweegt dienaangaande als volgt.

7.21. Ingevolge artikel 3.126, lid 2, in verbinding met lid 1, onderdelen a, onder 1^o, b, c, en d, van de Wet IB 2001 zijn premies voor aanspraken op periodieke uitkeringen en vestrekkingen ter zake van invaliditeit, ziekte of ongeval als uitgaven voor inkomensvoorzieningen aan te merken, indien die premies verschuldigd zijn aan (kortweg) een toegelaten aanbieder. Een niet in Nederland gevestigd pensioenfonds of lichaam dat bevoegd het verzekeringsbedrijf uitoefent wordt aangemerkt als toegelaten aanbieder indien het door Onze Minister, onder door hem te stellen voorwaarden, is aangewezen. [sociaal verzekeringsfonds B] is niet een zodanige aanbieder.

7.22. Anders dan de Inspecteur kennelijk meent, stuit belanghebbendes beroep op het Unierecht niet reeds af op de omstandigheid dat [sociaal verzekeringsfonds B] niet door Onze Minister als toegelaten aanbieder is aangewezen, aangezien vanuit unierechtelijk oogpunt (onder meer) de vraag rijst of die niet-aanwijzing niet strijdig met het unierecht is, in welk verband tevens zou moeten worden beoordeeld in hoeverre de door die minister te stellen voorwaarden discriminatoir zijn vanuit unierechtelijk oogpunt. Aan die beoordeling wordt echter in verband met het navolgende niet toegekomen.

7.23. Het Hof stelt voorop dat voor een geslaagd beroep op het recht van de Europese Unie vereist is dat [sociaal verzekeringsfonds B] vergelijkbaar is met één van de in artikel 3.126, lid 1, van de Wet IB 2001 genoemde aanbieders. Belanghebbende dient het voor die vergelijkbaarheid relevante bewijs aan te dragen. Het Hof acht belanghebbende daarin niet geslaagd. Zoals het Hof partijen ter zitting heeft voorgehouden en zij beiden hebben erkend, bestaan de werkzaamheden van [C] uit intermediaire dienstverlening ten behoeve van zelfstandigen die sociaal verzekerd zijn ingevolge het sociaal statuut der zelfstandigen. Zij beheren zelf geen verzekeringsfondsen en sluiten evenmin als overeenkomsten van verzekering te kwalificeren contracten af. Zoals belanghebbende zelf in zijn verweerschrift in hoger beroep heeft erkend, is [sociaal verzekeringsfonds B] slechts uitvoerder van wettelijke regelingen in België en geen verzekerings- of pensioenfonds.

7.24. Voor zover belanghebbende betoogt dat de Belgische overheidsfondsen waaraan [sociaal verzekeringsfonds B] RSVZ-bijdragen doorbetaalt, moeten worden aangemerkt als pensioenfondsen of verzekeringsbedrijven in de onderwerpelijke zin, geldt dat belanghebbende daarvoor niet de minste feitelijke grondslag heeft bijeengebracht. Het Hof acht dan ook niet aannemelijk dat die fondsen de kenmerken bezitten die leiden tot het oordeel dat sprake is van vergelijkbaarheid met de vorenbedoelde aanbieders, genoemd in artikel 3.124, lid 1, van de Wet IB 2001.

7.25. Gelet op het vorenoverwogene heeft de rechtbank ten onrechte geoordeeld dat belanghebbende recht heeft op aftrek van de RSVZ-bijdragen voor zover deze betreffen het element 'ziekte en invaliditeit'.

Ten aanzien van het element 'pensioenen'

7.26. Wat betreft de RSVZ-bijdragen betreffende het element 'pensioenen' is naar 's Hof's oordeel geen andere wettelijke grondslag voor aftrek denkbaar dan als uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Uit hetgeen het Hof zojuist heeft overwogen, volgt dat niet is voldaan aan de bij en krachtens artikel 3.126 van de Wet IB 2001 gestelde voorwaarden die in dat kader voor aftrek gelden. Reeds hierom kan van aftrek geen sprake zijn.

7.27. Belanghebbende heeft zich in verband met het onderhavige element nog beroepen op het in 7.5 hiervóór reeds genoemde besluit van de staatssecretaris van Financiën. Dat besluit bevat, voor zover te dezen van belang, de volgende kwalificaties en goedkeuring, namelijk:

- de aan niet-zelfstandigen (werknemers) in België toegekende aanspraken op het Belgische rust- en overlevingspensioen worden aangemerkt als aanspraken op een zuivere

pensioenregeling met overeenkomstige toepassing van artikel 19d van de Wet op de loonbelasting 1964 zodat die aanspraken niet tot het loon behoren;

- ter zake van de door bestuurders van vennootschappen betaalde RSVZ-bijdragen, die vergelijkbaar zijn met de door werknemers betaalde Rijksbijdragen Sociale Zekerheid die (onder meer) de zojuist genoemde aanspraken op het Belgische rust- en overlevingspensioen betreffen, wordt goedgekeurd dat die bijdragen als negatief loon in aanmerking worden genomen.

7.28. Naar blijkt uit het beroepschrift in eerste aanleg, beroept belanghebbende zich op het gelijkheidsbeginsel omdat hij van mening is dat hij rechtens vergelijkbaar is met de zojuist genoemde bestuurders. Zijns inziens – zo verstaat het Hof belanghebbende – valt niet in te zien waarom in de beleidssfeer voor die bestuurders wél een aftrekmogelijkheid is geschapen en niet voor ondernemers als belanghebbende.

7.29. Belanghebbendes aldus opgevatte beroep op het gelijkheidsbeginsel faalt. De staatssecretaris van Financiën heeft de door belanghebbende aangehaalde aftrekmogelijkheid in het leven geroepen teneinde een gelijke behandeling te bewerkstelligen onder werknemers naar Nederlandse fiscale maatstaven. Bestuurders van vennootschappen worden naar Nederlandse fiscale maatstaven als zodanig aangemerkt, maar naar Belgisch recht als zelfstandigen gekwalificeerd met als gevolg onderworpenheid aan de Belgische socialezekerheidsregeling voor zelfstandigen in plaats van die voor niet-zelfstandigen (werknemers). Omdat belanghebbende als ondernemer naar Nederlandse maatstaven onvergelijkbaar is met werknemers naar Nederlandse maatstaven, waaronder de meerbedoelde bestuurders van vennootschappen, faalt diens beroep op het gelijkheidsbeginsel.

Ten aanzien van het element 'rest'

7.30. Wat betreft het element 'rest' acht het Hof geen wettelijke grondslag aanwezig voor aftrek van de in verband daarmee betaalde RSVZ-bijdragen.

Ten aanzien van het beroep op het arrest-Schumacker

7.31. Belanghebbende heeft in eerste aanleg verdedigd dat hij recht heeft op aftrek van de RSVZ-bijdragen op Europeesrechtelijke gronden, meer in het bijzonder op de grondslag van de leer zoals bekend onder de term 'Schumacker-rechtspraak'. Het Hof heeft, overeenkomstig de door belanghebbende reeds bij aangiften uitgebrachte keuzes, welke keuzes tot en met de hogerberoepsfase zijn gehandhaafd, belanghebbendes recht op (gedeeltelijke) aftrek van de RSVZ-bijdragen beoordeeld aan de hand van de regels zoals die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Uit die beoordeling is gevolgd dat belanghebbende geen recht heeft op enige aftrek. Aangezien belanghebbende derhalve gelijk wordt behandeld ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen in overigens vergelijkbare omstandigheden, valt niet in te zien dat belanghebbende zou worden gediscrimineerd in vorenbedoelde zin.

Slotsom

7.32. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. Het Hof zal de uitspraken van de rechtbank vernietigen en, doende wat de rechtbank had behoren te doen, de tegen de uitspraken van de Inspecteur ingestelde beroepen ongegrond verklaren.

Proceskosten en griffierecht

8.1. Aangezien de uitspraak van de rechtbank niet in stand blijft, is er geen grond voor het heffen van griffierecht ter zake van het hoger beroep van de Inspecteur.

8.2. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;

- - vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- - verklaart de tegen de uitspraken van de Inspecteur ingestelde beroepen ongegrond.

Deze uitspraak is vastgesteld door mrs. P.C. van der Vegt, H.A.J. Kroon en H. Pijl, in tegenwoordigheid van de griffier mr. J.H.R. Massmann. De beslissing is op 5 november 2013 in het openbaar uitgesproken.