

# ECLI:NL:PHR:2017:417

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 08-06-2017

Datum publicatie 16-06-2017

Zaaknummer 17/01256

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

Bij beslissing van 9 maart 2017 heeft de Rechtbank Zeeland/West-Brabant de Hoge Raad ex artikel 27ga AWR verzocht om een prejudiciële beslissing.

Belanghebbende heeft bij de inbreng van zijn registeraccountantskantoor in een BV een gerichte lijfrente in de zin van artikel 45a, lid 5, Wet IB 1964, bedongen. In 2010 en 2012 heeft hij van zijn recht gebruik gemaakt om de lijfrente-uitkeringen voor zijn 65ste levensjaar in te laten gaan. Daarnaast heeft hij tot en met 2009 pensioenrechten opgebouwd bij een BV waarin hij een 100%-belang heeft (pensioen in eigen beheer). Op 31 januari 2014 is belanghebbende geëmigreerd naar Frankrijk. De Inspecteur heeft een conserverende aanslag opgelegd en een beschikking revisierente opgelegd.

De prejudiciële vragen luiden: komt het in de heffing betrekken bij conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van (1) een lijfrente-aanspraak, dan wel (2) een pensioenaanspraak voor het op grond van artikel 3.136, tweede respectievelijk derde lid, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag in een situatie als die van belanghebbende in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk?

Nadat de Hoge Raad in de 2009-arresten (HR BNB 2009/263-266) heeft geoordeeld dat het opleggen van een conserverende aanslag ter zake van zowel een lijfrente-aanspraak als een pensioenaanspraak in strijd met de goede verdragstrouw kwam, werd reparatiewetgeving afgekondigd. De wetgever heeft moet de reparatiewetgeving aansluiting geprobeerd te zoeken bij het Hongarije-arrest (HR BNB 2002/42).

## Lijfrente

Indien een belastingverdrag toepassing van de hoofdregel (lijfrentepremies én het daarover behaalde rendement als negatieve uitgaven voor inkomensvoorziening in aanmerking nemen) belemmert, worden ingevolge artikel 3.136, lid 2, Wet IB 2001 slechts de lijfrentepremies teruggenomen. Lijfrente-uitkeringen vallen onder het restartikel van het Verdrag Nederland-Frankrijk, dat heffing exclusief toewijst aan de woonstaat.

De Hoge Raad heeft in HR BNB 2003/379 beslist dat artikel 3, § 2 van het (oude) verdrag Nederland-België, dat gelijk is aan de bepaling in het Verdrag Nederland-Frankrijk, ruimte laat om inkomsten te belasten volgens de Nederlandse wettelijke

bepalingen met betrekking tot het tijdstip waarop inkomsten in aanmerking worden genomen. De A-G ziet die ruimte ook voor het onderhavige geval, waarin Nederland een faciliteit terugneemt. Het terugnemen van de premieaftrek doet geen inkomsten tevoorschijn komen die vatbaar zijn voor belastingheffing door de woonstaat. De negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen kunnen niet tot de “items of income” worden gerekend waarop het restartikel betrekking heeft, aldus de A-G.

Naar het oordeel van de A-G kunnen álle in het verleden in aftrek gebrachte lijfrentepremies als negatieve uitgaven voor inkomensvoorziening in aanmerking worden genomen, omdat de faciliteit óók in de periode 2001 – 29 juni 2009 onder voorwaarden werd verleend. Niet beslissend is de sanctie die gedurende de opbouw aan het ontvallen van een van de voorwaarden of besmette handelingen werd gekoppeld.

De A-G acht het opleggen van de conserverende aanslag niet in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk. Tevens merkt hij op dat hij geen aanleiding ziet om het opleggen van de conserverende aanslag in strijd met het Unierecht te achten.

#### Pensioen

Indien een belastingverdrag toepassing van de hoofdregel van artikel 3.83, lid 1, Wet IB 2001 (tot het loon rekenen van de waarde in het economisch verkeer van opgebouwde aanspraken uit pensioenregeling) belemmert, worden de aanspraken en bijdragen – die in het verleden tot het vrijgesteld loon zijn gerekend – ingevolge artikel 3.136, lid 3, Wet IB 2001 geherkwalificeerd en als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen.

De A-G heeft uit HR BNB 2009/263 afgeleid dat pensioenen in grensoverschrijdende situaties altijd binnen de werkingssfeer van het Verdrag vallen, in een geval als het onderhavige ofwel onder artikel 15, ofwel onder artikel 18.

Met de herkwalificatie wordt beoogd de verleende loonvrijstelling terug te nemen. Derhalve is, anders dan bij lijfrente, niet sprake van een symmetrische situatie, aldus de A-G. Nederland belast in wezen over loon uit vroegere dienstbetrekking. Zonder herkwalificatie en fictief genietingstijdstip (artikel 3.146, lid 6, Wet IB 2001) zou Nederland op verdragsniveau in ieder geval niet kunnen heffen. Nu in casu niet sprake is van verkrijging van een pensioenaanspraak, valt heffing dus in de termen van artikel 18 Verdrag dat de heffingsbevoegdheid exclusief aan de woonstaat toewijst.

Naar het oordeel van de A-G komt ook de reparatiewetgeving, voor zover die betrekking heeft op pensioen, in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk.

#### Conclusie

De A-G beantwoordt de vragen aldus dat het in de heffing betrekken bij

conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie voor het op grond van artikel 3.136, tweede respectievelijk derde lid, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag ter zake van (1) een lijfrente aanspraak niet, en (2) pensioenaanspraak wél, in een situatie als die van belanghebbende in strijd komt met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

## Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. R.E.C.M. NIESSEN

ADVOCAAT-GENERAAL

### Prejudiciële procedure

**Conclusie** van 8 juni 2017 inzake:

Nr. Hoge Raad: 17/01256 Nr. Rechtbank: BRE 16/3350 Derde Kamer B	Verzoek van de Rechtbank Zeeland/ West-Brabant om een prejudiciële beslissing in het beroep van:  <b>[X]</b>
	<b>tegen</b>
Inkomstenbelasting/premie volksverz. 2014	<b>Inspecteur van de Belastingdienst</b>

### 1 Inleiding

- 1.1 Aan [X] (hierna: belanghebbende), woonachtig te [Z] (Frankrijk), is met dagtekening 22 januari 2016 voor het jaar 2014 een conserverende aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd ten bedrage van € 276.893, berekend naar een te conserveren inkomen van € 379.570 aan pensioenaanspraken en € 162.722 aan lijfrente aanspraken. Gelijktijdig met de conserverende aanslag is bij beschikking revisierente in rekening gebracht tot een bedrag van € 32.544.
- 1.2 Tegen deze conserverende aanslag heeft belanghebbende op 1 maart 2016 bezwaar gemaakt. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar d.d. 13 april 2016 de conserverende aanslag en beschikking revisierente gehandhaafd.
- 1.3 Belanghebbende heeft tegen die uitspraak op 19 mei 2016 beroep ingesteld bij de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank). Bij beslissing van 9 maart 2017 heeft de Rechtbank, met instemming van partijen, prejudiciële vragen aan de Hoge Raad gesteld.<sup>1</sup>

1.4 De prejudiciële vragen luiden:

(a) "Komt het in de heffing betrekken bij conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van een lijfrenteaanspraak voor het op grond van artikel 3.136, tweede lid, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag in een situatie als die van belanghebbende in strijd met de goede trouw die in acht moet worden [genomen] bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk?"

(b) "Komt het in de heffing betrekken bij conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van een pensioenaanspraak voor het op grond van artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag in een situatie als die van belanghebbende in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk?"

1.5 De indeling van deze conclusie is als volgt:

**1 Inleiding**

**2 De feiten en het geschil**

**3 De prejudiciële vragen**

A Overwegingen vooraf

B Motivering voorleggen prejudiciële vragen

C Prejudiciële vragen

D Schriftelijke opmerkingen

**4 Conserverende aanslagen bij emigratie – Nederlandse wetgeving**

A Wet IB 1964

B Wet IB 2001

C Artikel 3.136 Wet IB 2001 (vóór invoering van de reparatiewetgeving)

D Reparatiewetgeving

**5 Verdrag Nederland-Frankrijk**

A Franse wetgeving

B OESO-Commentaar

**6 Jurisprudentie en literatuur over conserverende aanslagen en de goede verdragstrouw**

A Jurisprudentie van de Hoge Raad

B Overige jurisprudentie

C Literatuur

i. Literatuur over conserverende aanslagen bij emigratie

ii. Literatuur over de reparatiewetgeving

iii. Literatuur n.a.v. prejudiciële vragen

**7 Goede verdragstrouw**

A Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht

B Jurisprudentie

**8 EU-recht**

**9 Beschouwing**

A De prejudiciële procedure

## B Algemeen

### i. Reparatielwetgeving

### ii. Goede verdragstrouw

### iii. Equivalent in de woonstaat?

## C Lijfrente

### i. Nationale regeling (ná reparatielwetgeving)

### ii. Hongarije-arrest (regeling Wet IB 1964)

### iii. Wet IB 2001 (vóór reparatielwetgeving)

### iv. Items of income (artikel 22 Verdrag)?

### v. Lijfrente: conclusie

## D Pensioenen

### i. Nationale regeling en verdragsbepalingen

### ii. Jurisprudentie

### iii. Pensioen: conclusie

## **10 De beantwoording van de prejudiciële vragen**

### **2 De feiten en het geschil**

2.1 De Rechtbank heeft de feiten als volgt vastgesteld:

2.1. Belanghebbende is geboren op 23 februari 1958 en heeft de Nederlandse nationaliteit. Hij heeft een direct belang van 100% in [A] B.V. en door middel van deze vennootschap een indirect belang van 100% in [B] B.V.

2.2. Bij de inbreng van zijn registeraccountantskantoor in de in 2.1 genoemde BV-structuur in 1997 heeft belanghebbende een zogenoemde gerichte lijfrente (artikel 45a, vijfde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, hierna: de Wet IB 1964) bedongen. In 2010 en 2012 heeft hij van zijn recht gebruik gemaakt om de lijfrente-uitkeringen op een eerder moment dan het 65e levensjaar in te laten gaan.

2.3 Belanghebbende heeft verder tot en met 2009 pensioenrechten opgebouwd bij [A] B.V. (zogenoemd pensioen in eigen beheer).

2.4. Belanghebbende is op 31 december 2014 geëmigreerd naar Frankrijk. In verband met deze emigratie heeft de inspecteur de conserverende aanslag en de beschikking revisierente opgelegd. Het te conserveren inkomen heeft enerzijds betrekking op de pensioenaanspraken en anderzijds op de lijfrenteaanspraken.

2.2 Niet in geschil is dat, louter beoordeeld naar de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001), de conserverende aanslag terecht is opgelegd.

2.3 Indien de uitkomst van het geschil is dat de conserverende aanslag terecht is opgelegd, is tussen partijen niet in geschil de hoogte van de conserverende aanslag en de beschikking revisierente. De conserverende aanslag wordt in dat geval verlaagd tot € 173.086 in verband met de pensioenaanspraken en tot € 48.610 in verband met de lijfrenteaanspraken.<sup>2</sup>

2.4 Wél houdt partijen verdeeld of het opleggen van de conserverende aanslag in strijd is met de Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (hierna: het Verdrag of het Verdrag Nederland-Frankrijk).<sup>3</sup>

- 2.5 Belanghebbende is blijkens de beslissing van de Rechtbank van mening dat de conserverende aanslag in strijd is met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag. Hij meent dat HR *BNB* 2011/160<sup>4</sup> op het onderhavige geval niet van toepassing is, omdat de heffingsbevoegdheid in het belastingverdrag Nederland-België anders is verdeeld.
- 2.6 De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat het Verdrag niet van toepassing is, omdat belanghebbende nog binnenlands belastingplichtig was op het moment waarop de conserverende aanslag werd opgelegd. Belanghebbende hoefde geen zekerheid te stellen, heeft uitstel van betaling gekregen en er zal kwijtschelding plaatsvinden indien binnen tien jaar na emigratie geen "besmette handeling" plaatsvindt.

### 3 De prejudiciële vragen

#### *A Overwegingen vooraf*

- 3.1 Onder verwijzing naar HR *BNB* 2009/263<sup>5</sup> stelt de Rechtbank voorop dat, anders dan de Inspecteur heeft betoogd, het feit dat de conserverende aanslag is opgelegd toen belanghebbende nog binnenlands belastingplichtig was, er niet aan afdoet dat evengoed sprake kan zijn van schending van de goede verdragstrouw.
- 3.2 Met betrekking tot de lijfrente-aanspraken heeft de Rechtbank, alvorens prejudiciële vragen te formuleren, als volgt overwogen:
- 4.14. Op grond van artikel 22 van het Verdrag Nederland-Frankrijk is Frankrijk bij uitsluiting bevoegd om belasting van haar inwoners te heffen over zowel de termijnen als de afkoopsom van een lijfrente als de onderhavige.
- 4.15. De regering lijkt zich bij de verdediging van de reparatiewetgeving wat betreft de lijfrente-aanspraken vooral te baseren op het Hongarije-arrest.<sup>6</sup> De vraag is of er, mede gelet op het Hongarije-arrest, in het onderhavige geval inderdaad geen sprake is van schending van de goede verdragstrouw. In dat verband rijzen verschillende vragen.
- 4.15.1. Gelet op hetgeen in rov. 3.3.5 is overwogen in het arrest BNB 2009/264 (vgl. ook het gebruik van 'wezenlijk' in rov. 3.3.3 en 3.3.4) is van belang wat de 'werkelijke aard' is van het inkomensbestanddeel dat bij emigratie ter zake van een lijfrente-aanspraak in de heffing wordt betrokken in een geval zoals hier.
- 4.15.2. Gelet op het object van heffing kan op het eerste gezicht worden verdedigd dat de werkelijke aard het terugnemen van in het verleden in aftrek gebrachte lijfrentepremie(s) is. Daartegen kan worden ingebracht dat het uitgangspunt van het wettelijk systeem nog steeds heffing naar de waarde in het economische verkeer is en dat het terugnemen van de belastingfaciliteit 'slechts' een uitzondering is in het geval heffing volgens de hoofdregel door toedoen van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet mogelijk is. Bovendien is het directe aanknopingspunt voor de heffing de emigratie en niet – zoals in het Hongarije-arrest – een 'besmette handeling'. Daardoor is een (analoge) toepassing van het Hongarije-arrest niet zonder meer vanzelfsprekend (vgl. ook de opmerking van de Raad van State over de keuze om niet de oorspronkelijke regeling van de Wet IB 1964 weer in te voeren; Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 4, p. 5).
- 4.15.3. Bovendien is een vraag of voor de bepaling van de 'werkelijke aard' relevant is of de eerder genoten belastingfaciliteit al dan niet voorwaardelijk was, en zo ja of in een geval als het onderhavige de belastingfaciliteit voorwaardelijk was. Voor een positieve beantwoording van de eerste deelvraag pleit dat in het Hongarije-arrest de nadruk is gelegd op het

voorwaardelijke karakter van de eerder verleende aftrek. Met betrekking tot de tweede deelvraag wordt het volgende overwogen.

(a) Allereerst dient vastgesteld te worden dat in dit geval ten tijde van het verlenen van de belastingfaciliteit de Wet IB 1964 nog van toepassing was, en dat dus de belastingfaciliteit destijds nog aan de in het Hongarije-arrest bedoelde voorwaarde was verbonden.

(b) Daarna is echter het wettelijk systeem gewijzigd bij de invoering van de Wet IB 2001. Met betrekking tot de wetgeving zoals die geldt tot de invoering van de reparatiewetgeving kan op het eerste gezicht verdedigd worden dat het voorwaardelijke karakter in zeker opzicht wel gebleven is. Aan een besmette handeling wordt immers nog steeds een sanctie verbonden zowel in binnenlandse situaties (heffing) als na emigratie (verval uitstel van betaling van de conserverende aanslag). De inhoud van de sanctie is toen echter gewijzigd: het formele object van de heffing is het bedrag aan de eerder in aftrek gebrachte premies plus – dat was nieuw – het over die premies behaalde rendement (artikel 3.133, eerste lid van de Wet IB 2001 en artikel 3.136, eerste lid, van de Wet IB 2001) en het totaal van die bedragen wordt vervolgens – en dat was ook nieuw – bij fictie (artikel 3.137, eerste lid van de Wet IB 2001) gesteld op de waarde in het economische verkeer. Gelet op dit laatste is in het lijfrente-arrest BNB 2009/264 geoordeeld dat – in het kader van de verdragsuitleg met in achtneming van de goede verdragstrouw – de heffing daarmee niet wezenlijk afwijkt van heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom van de lijfrente-aanspraak. Naar de rechtbank begrijpt betreft de heffing dan dus – in elk geval vanuit verdragsoptiek – niet een terugname van de belastingfaciliteit. Dit zou dan betekenen dat – in elk geval vanuit verdragsoptiek – niet gezegd kan worden dat, onder de Wet IB 2001 zoals die gold tot invoering de reparatiewetgeving, de belastingfaciliteit onder voorwaarde werd verleend.

(c) De reparatiewetgeving laat de hiervoor beschreven hoofdsystematiek van de Wet IB 2001 – voor zowel binnenlandse als emigratie-situaties – ongemoeid. De reparatiewetgeving voorziet er slechts in dat in een zeer specifieke situatie, die zich bovendien alleen voordoet bij emigratie, de heffing wordt beperkt tot het bedrag aan de eerder in aftrek gebrachte lijfrentepremie(s). De vraag rijst of dit laatste maakt dat – vanuit verdragsoptiek – de lijfrente-aftrek weer wel voorwaardelijk is, hoewel de hoofdsystematiek ongewijzigd is gebleven.

(d) Indien deze laatste vraag bevestigend zou moeten worden beantwoord, volgt daaruit nog niet hoe omgegaan moet worden met lijfrentepremies die vóór de reparatiewetgeving in aftrek zijn gebracht. Er veronderstellenderwijs van uitgaande – zie (b) – dat onder de Wet IB 2001 vóór de reparatiewetgeving sprake was van een onvoorwaardelijke lijfrentepremie-aftrek, rijst immers de vraag of de latere reparatiewetgeving kan meebrengen dat die aftrek alsnog een voorwaardelijk karakter krijgt. Dit lijkt niet in de rede te liggen. In het onderhavige geval is weer bijzonder dat – zie (a) – ten tijde van de belastingfaciliteit deze faciliteit wel voorwaardelijk was. Daarbij rijst echter weer de vraag of, gelet op hetgeen hiervoor onder (b) is overwogen, de invoering van de Wet IB 2001 heeft meegebracht dat het voorwaardelijke karakter toen is vervallen.

4.16. Ook indien als gevolg van de reparatiewetgeving de 'werkelijke aard' hier (toch) het terugnemen van in het verleden in aftrek gebrachte lijfrentepremie(s) is, rijst de vraag of de reparatiewetgeving strijdig is met de in acht te nemen goede trouw bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk. Betoogd kan immers worden dat, gelet op het arrest BNB 2009/264, vóór de invoering van de reparatiewetgeving gold dat nadat lijfrentepremie-aftrek (onvoorwaardelijk) was genoten, de verder fiscale behandeling van de lijfrente-aanspraak werd bestreken door artikel 22 van het Verdrag Nederland-Frankrijk. Indien dat betoog juist is, kan vervolgens betoogd worden dat de reparatiewetgeving meebrengt dat Nederland weer heffingsrechten terughaalt die Nederland eerder niet (meer) had.

4.17. Gelet op het voorgaande is niet zonder meer duidelijk of de reparatiewetgeving wel aan haar doel beantwoordt en daarmee of de onderhavige conserverende aanslag met betrekking tot de lijfrente-aanspraken terecht is opgelegd. De rechtbank ziet daarom - mede gelet op hetgeen

hierna in 4.24 wordt overwogen - aanleiding om hierover een prejudiciële vraag aan de Hoge Raad voor te leggen.

3.3 Met betrekking tot de pensioenaanspraken heeft de Rechtbank, alvorens prejudiciële vragen te formuleren, als volgt overwogen:

4.18. Het onderhavige pensioen is geen overheidspensioen als bedoeld in artikel 19 van het Verdrag Nederland-Frankrijk. Op grond van artikel 18 van het Verdrag Nederland-Frankrijk is dan Frankrijk bij uitsluiting bevoegd om belasting van haar inwoners te heffen over pensioenen.

4.19. Ook hier rijst de vraag wat de werkelijke aard is van het inkomensbestanddeel waarover de onderhavige conserverende aanslag wat betreft de pensioenaanspraken wordt opgelegd, in aanmerking genomen dat de hoofdsystematiek niet gewijzigd is door de reparatiewetgeving (vgl. mutatis mutandis 4.15.2 hiervoor).

4.20. Hier speelt bovendien in sterke mate de vraag naar het belang of de eerder gegeven belastingfaciliteit voorwaardelijk was, en zo ja of de belastingfaciliteit na de reparatiewetgeving (gedeeltelijk) een voorwaardelijk karakter heeft gekregen. De eerste deelvraag moet bevestigend worden beantwoord, gelet op het arrest BNB 2009/263 en de daarin gebezigde overwegingen over de omkeerregel en de verhouding tot artikel 15 en artikel 18 van het desbetreffende belastingverdrag. Met betrekking tot de tweede deelvraag wordt als volgt overwogen.

Bij de opbouw van pensioen is de omkeerregel van toepassing op grond waarvan de toekenning van de aanspraak op pensioen onvoorwaardelijk is vrijgesteld voor de inkomstenbelasting. Deze omkeerregel, waaronder de daarmee gepaarde belastingfaciliteit bij de toekenning, is door de reparatiewetgeving niet gewijzigd. De voorbedoelde belastingfaciliteit is in dat opzicht derhalve nog steeds onvoorwaardelijk. Daarvan uitgaande en gezien de overweging in BNB 2009/263 dat "de pensioenaanspraak alleen bij de verkrijging ervan onder artikel 15 van het Verdrag valt", kan worden betoogd dat de behandeling van het pensioen na de toekenning onder het toepassingsbereik van – in dit geval – artikel 18 van Verdrag Nederland-Frankrijk valt. Indien dan zoals hier nét voor emigratie – een na de toekenning van de pensioenaanspraak optredende gebeurtenis – via een fictie wordt geheven ter zake van de eerder vrijgestelde pensioenaanspraak, kan worden betoogd dat daarmee sprake is van een niet geoorloofde onttrekking aan de werking van artikel 18 van het Verdrag Nederland-Frankrijk.

4.21. Indien de reparatiewetgeving wel zou meebrengen dat de belastingfaciliteit bij toekenning van een pensioenaanspraak een voorwaardelijk karakter heeft en dat de terugname van de faciliteit bij emigratie moet worden aangemerkt als een heffing over een inkomensbestanddeel dat onder de werking van artikel 15 van het Verdrag Nederland-Frankrijk valt, lijkt bij die heffing geen sprake te zijn van schending van dat verdrag. De vraag rijst echter of dit laatste dan ook geldt met betrekking tot pensioenaanspraken die vóór de invoering van de reparatiewetgeving zijn toegekend, zoals hier aan de orde. De belastingfaciliteit is destijds immers onvoorwaardelijk verleend, en na toekenning viel de pensioenaanspraak vervolgens onder artikel 18 van het Verdrag Nederland-Frankrijk (vgl. rov. 3.4.1 en 3.4.2 van het arrest BNB 2009/263). De vraag is of een wetswijziging nadien het heffingsrecht weer aan de werking van artikel 18 van het Verdrag Nederland-Frankrijk kan onttrekken.

4.22. Tot slot merkt de rechtbank op dat de situatie van belanghebbende afwijkt van de situatie zoals die in de 2009-arresten en het 2011-arrest, in die zin dat er in die andere zaken sprake was van aanspraken op pensioen bij een in Nederland gevestigde pensioenfonds en in de situatie van belanghebbende sprake is van pensioen in eigen beheer. De vraag is of dit verschil relevant is, mede gelet op het 2011-arrest. Indien belanghebbende gebruik maakt van de mogelijkheid tot afzien van het pensioen is sprake van een besmette handeling als omschreven in artikel 25, vijfde lid, van de Invorderingswet 1990 in verbinding met artikel 19b, eerste lid, onderdeel c, van de Wet op de loonbelasting 1964. In de literatuur is betoogd dat afzien van pensioen niet onder de reikwijdte van enig artikel van een belastingverdrag valt en dat in zoverre slechts Nederlands



nationaal recht van toepassing is (bijv. Kavelaars in onderdeel 4 van de annotatie in BNB 2011/160). In dat geval is niet te voorzien of Nederland na emigratie bevoegd zal zijn ter zake van het pensioen belasting te heffen. Gezien het overwogene in 4.4.3 in het 2011-arrest, rijst dan de vraag of de conserverende aanslag inzake de pensioenaanspraak in strijd is met de goede verdragstrouw.

- 4.23. Gelet op het hiervoor overwogene ziet de rechtbank aanleiding haar prejudiciële vraag inzake de lijfrente-aanspraak vergezeld te laten gaan met ook een prejudiciële vraag inzake de pensioenaanspraak.

#### *B Motivering voorleggen prejudiciële vragen*

- 3.4 Hoewel volgens de Rechtbank – kennelijk – nauwelijks wordt geprocedeerd over de reparatiewetgeving, zag zij toch aanleiding om prejudiciële vragen te stellen:
- 4.24. Naast het hiervoor vermelde heeft de rechtbank bij haar beslissing om prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voor te leggen nog het volgende in aanmerking genomen. Of de reparatiewetgeving wel aan haar doel beantwoordt staat reeds sinds haar invoering ter discussie, maar deze vraag is tot op heden nog niet door de hoogste rechter beantwoord. Over deze kwestie wordt weliswaar - kennelijk - nauwelijks geprocedeerd, maar aannemelijk is dat de kwestie wel een groot aantal mensen aangaat. Jaarlijks verhuizen immers vele Nederlanders naar het buitenland. Steeds indien de emigrerende belastingplichtige een pensioenaanspraak of lijfrenteaanspraak heeft en deze belastingplichtige verhuist naar een land waarbij het desbetreffende belastingverdrag met Nederland het exclusieve heffingsrecht ter zake van pensioenen of lijfrente-inkomsten aan de woonstaat toewijst, zal in de regel een conserverende aanslag zoals de onderhavige worden opgelegd. Een en ander pleit ervoor om het procesrechtelijke instrument van het voorleggen van prejudiciële vragen te gebruiken. Daarbij komt dat beide partijen zich positief hebben uitgelaten over de aan hen ter zitting voorgehouden mogelijkheid van het voorleggen van prejudiciële vragen door de rechtbank aan de Hoge Raad. In dit verband zij nog opgemerkt dat ter zitting voorts is gebleken dat om belanghebbende moverende redenen deze zaak de Hoge Raad anders mogelijk niet zal bereiken. De rechtbank heeft de op 6 februari 2017 op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) gepubliceerde (eind)uitspraak van de Rechtbank Den Haag 27 december 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:16251, over een zaak met alleen pensioenaanspraken, betrokken bij haar overwegingen om prejudiciële vragen voor te leggen aan de Hoge Raad.

#### *C Prejudiciële vragen*

- 3.5 De Rechtbank heeft de volgende twee vragen geformuleerd:
1. Komt het in de heffing betrekken bij conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van een lijfrenteaanspraak voor het op grond van artikel 3.136, tweede lid, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag in een situatie als die van belanghebbende in strijd met de goede trouw die in acht moet worden [genomen] bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk?
  2. Komt het in de heffing betrekken bij conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van een pensioenaanspraak voor het op grond van artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag in een situatie als die van belanghebbende in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk?

#### *D Schriftelijke opmerkingen*

- 3.6 De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft schriftelijke opmerkingen ingediend.
- 3.7 De Staatssecretaris heeft daarbij het systeem van artikel 3.136, lid 2 en lid 3, Wet IB 2001 als volgt omschreven:
- Er kunnen echter verschillende omstandigheden zijn naar aanleiding waarvan deze vrijstellingen

bij pensioen dan wel premieaftrek bij lijfrenten worden teruggenomen. Een van die omstandigheden is emigratie.

Bij een belastingplichtige die emigreert naar een land waar Nederland een "oud" verdrag mee is overeengekomen, geldt het systeem van artikel 3.136, tweede en derde lid, Wet IB 2001. Ingevolge deze regeling wordt op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de emigratie de niet belastbaarheid van het loon c.q. de premieaftrek teruggenomen. De onbelast gebleven pensioenaanspraken dan wel eerder afgetrokken premies worden in aanmerking genomen als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Ter zake daarvan wordt een conserverende aanslag opgelegd (artikel 2.8, tweede lid Wet IB 2001)<sup>9</sup>.

Het Nederlandse systeem behelst voor gevallen als het onderhavige dus een vrijstelling dan wel een premieaftrek, die onder bepaalde voorwaarden wordt teruggenomen. Ik wil op deze plaats drie aspecten van het systeem benadrukken:

- 1) Het binnen het Nederlandse territoir opgebouwde rendement op de ingelegde premies wordt in deze gevallen in de opbouwfase op geen enkele wijze belast.
- 2) Er is geen sprake van een heffing over een fictieve (pensioen- of lijfrente)uitkering.
- 3) Er is sprake van het terugnemen van een verleende faciliteit.

### 3.8 Het Verdrag is op beide gevallen niet van toepassing, aldus de Staatssecretaris:

In het onderhavige geval vindt geen belastingheffing plaats door Nederland door het aannemen van een afkoopfictie of uitkeringsfictie. Nederland neemt een vrijstelling c.q. premieaftrek terug die is verleend tijdens het Nederlandse inwonerschap. Het Verdrag is hierop niet van toepassing, aangezien - in het geval van het pensioen - de Nederlandse heffing daadwerkelijk betrekking heeft op loon dat is genoten in de Nederlandse periode en tijdens het inwonerschap van Nederland alsnog wordt belast. In het geval van de lijfrente wordt er door Nederland helemaal geen belasting over een inkomensbestanddeel geheven, er wordt slechts een aftrek van een uitgave voor inkomensvoorzieningen teruggenomen.

Voor de toepassing van het Verdrag is er dus geen sprake van belastingheffing en ook niet van een inkomensbestanddeel (geen "item of income", vgl. Hoge Raad 7 december 2001, nr. 35.231, ECLI:NL:HR:2001:AD6774, ro. 3.3).<sup>10</sup> Door het terugnemen van de vrijstelling/aftrek is de situatie als het ware geneutraliseerd en gelijk aan de situatie waarbij het loon van de Nederlandse inwoner volledig belast zou zijn c.q. de premie niet aftrekbaar was.

### 3.9 Naar de mening van de Staatssecretaris is niet sprake van een grensoverschrijdende situatie:

Ook vanuit het doel van het Verdrag bezien is het Verdrag op deze situatie niet van toepassing. Het Verdrag regelt dat in grensoverschrijdende situaties de heffingsrechten verdeeld worden. In de "loonperiode" c.q. de "aftrekperiode" is geen sprake van een grensoverschrijdende situatie. Het gaat om een zuiver interne Nederlandse situatie, de heffing over het loon/inkomen van een in Nederland wonende werknemer/ondernemer, die in Nederland werkt voor een Nederlandse besloten vennootschap (bv)/onderneming.

Nederland belast hier feitelijk gedurende de aftrekperiode dan wel de uitoefening van de dienstbetrekking in de binnenlandse periode genoten inkomsten uit arbeid/inkomen en daar komt geen fictie aan te pas.

De verdragsartikelen over arbeid of andere beloningen uit tegenwoordige of vroegere arbeid, of over welk inkomensbestanddeel dan ook, zijn op een dergelijke volledig interne situatie niet van toepassing.

(...)

Dat Nederland deze opgelegde aanslag pas op een moment na de emigratie, invordert doet aan het vorenstaande niet af. Het moment van heffen is een kwestie van intern recht. Vergelijk het invorderen van een navorderingsaanslag, vele jaren na de emigratie. Het Verdrag ziet niet op het invorderen van aanslagen, het recht om een in de binnenlandse periode opgelegde aanslag in te

vorderen kan dan ook niet door het Verdrag worden beperkt. Het gaat erom dat de heffing zelf rechtmatig is. Wanneer de belasting daadwerkelijk betaald moet worden is dan niet relevant.

3.10 Voor het geval dat de Hoge Raad een ander oordeel is toegedaan, heeft de Staatssecretaris toegevoegd:

Mocht de Hoge Raad niettemin toch oordelen dat de onderhavige terugname van faciliteiten in wezen "over de grens heen" plaatsvindt, dan ben ik van mening dat de situatie in elk geval niet te scharen is onder artikel 18 van het Verdrag (pensioenartikel) dan wel artikel 22 van het Verdrag (overige inkomsten). Er is namelijk op geen enkele wijze sprake van een heffing over een pensioenuitkering of een andere soortgelijke beloning ter zake van een vroegere dienstbetrekking (artikel 18 van het Verdrag). Bij de lijfrenten is niet eens sprake van inkomsten maar van een negatieve uitgave voor inkomensvoorzieningen, zoals door de Hoge Raad reeds is geoordeeld in het zogenoemde Hongarije-arrest (HR 7 december 2001, nr. 35 231, BNB 2002/42, ECLI:NL:HR:2001:AD6774).

3.11 Hij heeft voorts betoogd dat het geen verschil maakt of de faciliteit in het verleden onvoorwaardelijk is toegekend:<sup>11</sup>

In de literatuur wordt door enkele auteurs verdedigd dat de reparatiewetgeving er niet toe kan leiden dat de voorheen onvoorwaardelijke vrijstelling van de aanspraken met terugwerkende kracht alsnog voorwaardelijk (vgl. ro. 4.21 van de uitspraak van de Rechtbank) wordt en dat de onvoorwaardelijk verleende lijfrentepremieaftrek met terugwerkende kracht alsnog voorwaardelijk wordt (vgl. ro. 4.15.3 van de uitspraak van de Rechtbank), hetgeen volgens die auteurs tot de conclusie zou moeten leiden dat nog steeds in strijd met de goede verdragstrouw wordt gehandeld. Ik deel deze opvatting niet. De wetswijziging brengt mijns inziens een gevolg met zich voor bepaalde toekomstige gebeurtenissen, zoals emigratie. Net zoals belastingplichtigen niet kunnen verwachten dat tarieven voor lopende inkomsten altijd hetzelfde zullen blijven, en ook niet dat zij bepaalde aftrekken in de toekomst zullen kunnen genieten, moeten zij er ook rekening mee houden dat door een (zelf gekozen) toekomstige gebeurtenis een vrijstelling of een aftrek kan worden teruggenomen. Die wijziging van onvoorwaardelijk naar voorwaardelijk behelst geen terugwerkende kracht, doch een situatie die vanaf de datum van invoering van de reparatiewetgeving is gaan gelden.

Wat hier ook van zij, ik acht het niet van doorslaggevend belang of sprake is van een voorwaardelijke vrijstelling of van een onvoorwaardelijke. Mijns inziens is van belang dat de systematiek dusdanig is gewijzigd dat niet door middel van een fictie over een toekomstige pensioen- of lijfrenteuitkering wordt geheven, maar dat uitsluitend een bij toekenning van de oorspronkelijke pensioenaanspraak verleende faciliteit of ter zake van betaalde lijfrentepremies verleende aftrek wordt teruggenomen. Van belang is, met andere woorden, dat in het huidige systeem een loonvrijstelling wordt verleend dan wel een uitgave voor inkomensvoorzieningen aftrekbaar is en dat deze in geval van emigratie kan worden teruggenomen. Hierbij is mijns inziens niet relevant of deze vrijstelling of aftrek onvoorwaardelijk verleend is en onder bepaalde omstandigheden kan worden teruggenomen (hetgeen mijns inziens al met al wel duidt op een voorwaardelijke vrijstelling/aftrek) dan wel of van meet af aan formeel een voorwaardelijke vrijstelling/aftrek wordt verleend. Dit is een kwestie van semantiek. Nederland mag dit doen (...).

3.12 In het geval de Hoge Raad het betoog van de Staatssecretaris niet volgt, zou de omstandigheid dat in casu sprake is van een pensioen in eigen beheer respectievelijk een bij de eigen BV bedongen lijfrente, alsnog tot een ontkennende beantwoording van de onderhavige prejudiciële vragen leiden, en dus tot een andere uitkomst dan in het arrest HR *BNB* 2009/263::

In het onderhavige geval is sprake van een situatie van pensioen in eigen beheer en van bij de eigen bv bedongen lijfrenten bij inbreng van de onderneming van belanghebbende in de bv. Hierdoor heeft de belanghebbende meer mogelijkheden dan een "gewone" werknemer. De

onderhavige belanghebbende kan namelijk zelf beschikken over het geld in zijn bv. Dit is een verschil met het arrest van 19 juni 2009, nr. 43 978, ECLI:NL:HR:2009:BC5201, waar het ging om een werknemer die zijn pensioen bij het Nederlandse pensioenfonds PGGM had. Deze "gewone" werknemer had na emigratie alleen de keuze tussen uitkeren of afkopen. Beide gevallen zouden onder de werking van artikel 18 van het Verdrag met Frankrijk vallen. In deze casus zou de directeur-groootaandeelhouder ook zeer wel kunnen kiezen voor het afzien van pensioen en/of lijfrenten. Dit is evenmin een inkomensbestanddeel ("item of income") waarop het Verdrag van toepassing is.

3.13 Via het webportaal van de Hoge Raad konden ook derden schriftelijke opmerkingen indienen naar aanleiding van de prejudiciële vragen.<sup>12</sup> Van die gelegenheid is gebruik gemaakt door de Vereniging Register Belastingadviseurs en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. De partijen zijn in de gelegenheid gesteld om op die opmerkingen te reageren. Belanghebbende heeft schriftelijk gereageerd op de opmerkingen van zowel de Staatssecretaris als de Vereniging Register Belastingadviseurs en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs. De Staatssecretaris heeft eveneens schriftelijk gereageerd op de opmerkingen die zijn gemaakt door de Vereniging Register Belastingadviseurs en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs.

#### **4 Conserverende aanslagen bij emigratie – Nederlandse wetgeving**

##### *A Wet IB 1964*

4.1 Onder de Wet inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) werden lijfrentepremies teruggenomen bij emigratie:<sup>13</sup>

Artikel 45

(...)

6. Onder een lijfrente wordt verstaan de aanspraak ingevolge een overeenkomst van levensverzekering als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993 op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden, welke aanspraak niet kan worden afgekocht, vervreemd of tot voorwerp van zekerheid kan dienen. Onder een lijfrente wordt mede verstaan de aanspraak op winstuitkeringen voor zover die uitkeringen verband houden met een lijfrente.

(...)

Artikel 45c

(...)

3. Als negatieve persoonlijke verplichtingen van een belastingplichtige — zijnde de verzekeringnemer dan wel, indien deze is overleden, de gerechtigde — worden, ingeval hij anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn, mede in aanmerking genomen de premies als bedoeld in artikel 45, eerste lid, onderdeel g, die voor aftrek als persoonlijke verplichtingen in aanmerking zijn gekomen, met uitzondering van de premies voor aanspraken als bedoeld in dat onderdeel, onder 6°, waarvan de uitkeringen zijn ingegaan, en van de premies voor tenietgegane aanspraken. De vorige volzin is niet van toepassing indien de premies — met inachtneming van het vierde lid — in totaal niet meer hebben belopen dan f 100 000.

(...)

7 Met betrekking tot de negatieve persoonlijke verplichtingen is artikel 33, eerste lid, van overeenkomstige toepassing, met dien verstande dat de negatieve persoonlijke verplichtingen bedoeld in het tweede en het derde lid worden genoten op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan dat waarop zich een van de omstandigheden als bedoeld in het tweede of het derde lid voordoet.

(...)

## *B Wet IB 2001*

### 4.2 Artikel 1.7, lid 1, Wet IB 2001 definieert het begrip 'lijfrente' (tekst 2014):

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder lijfrente:

- a. een aanspraak volgens een overeenkomst van levensverzekering op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden, welke aanspraak niet kan worden afgekocht, vervreemd, prijsgegeven, of formeel of feitelijk tot voorwerp van zekerheid kan dienen, anders dan op grond van artikel 3.126, eerste lid, onderdeel d, onder 2°, of ten behoeve van uitstel van betaling op grond van artikel 25, vijfde lid, Invorderingswet 1990, alsmede de met een zodanige aanspraak verband houdende aanspraak op winstuitkeringen;
- b. een aanspraak op het tegoed van een lijfrentespaarrekening of op de waarde van een lijfrentebeleggingsrecht (artikel 3.126a), welke aanspraak niet kan worden afgekocht, vervreemd, prijsgegeven, of formeel of feitelijk tot voorwerp van zekerheid kan dienen, anders dan op grond van artikel 3.126a, tweede lid, onderdeel c, onder 2°, of ten behoeve van uitstel van betaling op grond van artikel 25, vijfde lid, Invorderingswet 1990, alsmede de met een zodanige aanspraak verband houdende aanspraak op winstuitkeringen.

### 4.3 Artikel 2.8, lid 2, Wet IB 2001 merkt als te conserveren inkomen aan:

(...) de positieve inkomensbestanddelen die in aanmerking zijn genomen op grond van de artikelen (...) 3.83, eerste of tweede lid, 3.133, tweede lid, onderdelen h of j, 3.136, eerste, tweede, derde, vierde of vijfde lid,<sup>14</sup> (...).

### 4.4 Artikel 3.83 Wet IB 2001 regelt hoe pensioenaanspraken – in beginsel – moeten worden belast en luidde in het onderhavige jaar:

1 Tot loon wordt gerekend de waarde in het economische verkeer van opgebouwde aanspraken uit een pensioenregeling, indien de belastingplichtige die werknemer of gewezen werknemer is in de zin van de wettelijke bepalingen van de loonbelasting en aan wie het pensioen is toegezegd, ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn anders dan door overlijden, of indien na zijn overlijden de gerechtigde tot de uitkeringen ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn. Onder ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn wordt mede verstaan de situatie waarin de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt geacht geen inwoner van Nederland meer te zijn.

2 Tot loon wordt gerekend, tenzij het eerste lid toepassing vindt, de waarde in het economische verkeer van opgebouwde aanspraken uit een pensioenregeling indien de verplichtingen waarop de aanspraken berusten, geheel of gedeeltelijk zijn ondergebracht bij een ander lichaam dan bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen a, b, d, e en f, van de Wet op de loonbelasting 1964.

3 De waarde van de opgebouwde aanspraken wordt verminderd met de waarde van de aanspraken die niet ten laste is gekomen van belastbaar inkomen uit werk en woning.

(...)

### 4.5 Indien artikel 3.83, lid 1, Wet IB 2001 niet kan worden toegepast, als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting, vinden de artikelen 3.136, lid 3, en 3.146, lid 3, Wet IB 2001 toepassing (zie hierna onderdeel 4.9 en 4.10). De pensioenaanspraken en -bijdragen worden ingevolge artikel 3.136, lid 3, Wet IB 2001 dan als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen gekwalificeerd.

### 4.6 Op grond van artikel 25 lid 5, Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) wordt uitstel van betaling voor de conserverende aanslag verleend voor de duur van tien jaren, tenzij een (fiscaal) niet-toegestane handeling is verricht, zoals afkoop of vervreemding van een pensioenregeling.<sup>15</sup> Indien na verloop van tien jaar niet van een dergelijke omstandigheid sprake is geweest, wordt ingevolge artikel 26 IW 1990 kwijtschelding verleend.

*C Artikel 3.136 Wet IB 2001 (vóór invoering van de reparatiewetgeving)*

4.7 Artikel 3.136 Wet IB 2001 regelde de heffing bij emigratie met betrekking tot lijfrenteanspraken tot de inwerkingtreding van de reparatiewetgeving als volgt:

1 Bij de belastingplichtige die anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn, worden indien hij verzekeringnemer, dan wel indien deze is overleden, gerechtigde is, de premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdelen a, b en c, die als uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aftrek zijn gebracht en de premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, onderdeel b, alsmede het over die premies behaalde rendement als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen. Bij de toepassing van de eerste volzin blijven premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel c, waarvan de uitkeringen zijn ingegaan buiten beschouwing. Onder ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn wordt mede verstaan de situatie waarin de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt geacht geen inwoner van Nederland meer te zijn.

2 Voorzover voor de belasting die betrekking heeft op de premies voor een aanspraak, en het daarover behaalde rendement, die volgens het eerste lid als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking zijn genomen uitstel van betaling is verleend volgens artikel 25, vijfde lid, van de Invorderingswet 1990, wordt het eerste lid voor het overige geacht geen toepassing te hebben gevonden op die premies en het behaalde rendement.

4.8 Voor een overzicht van de parlementaire geschiedenis behorende bij die wetgeving zoals die gold vóór reparatie, verwijs ik naar onderdeel 5 van de conclusie van A-G Wattel van 31 januari 2008, voor HR *BNB* 2009/263.<sup>16</sup>

*D Reparatiewetgeving*

4.9 Ná HR *BNB* 2009/263-266<sup>17</sup> (hierna: de 2009-arresten) werd artikel 3.136 Wet IB 2001 door middel van reparatiewetgeving gewijzigd.<sup>18</sup> Indien de werking van het eerste lid door een regeling ter voorkoming van dubbele belasting wordt verhinderd, maakt het tweede lid mogelijk dat lijfrentepremies alsnog in aanmerking worden genomen. Het derde lid biedt eenzelfde mogelijkheid voor pensioenaanspraken, indien heffing op grond van artikel 3.83, lid 1, Wet IB 2001 door een regeling ter voorkoming van dubbele belasting wordt belemmerd.

1 Bij de belastingplichtige die anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn, worden indien hij verzekeringnemer, dan wel indien deze is overleden, gerechtigde is, de premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdelen a, b en c, die als uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aftrek zijn gebracht en de premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 1.7, tweede lid, onderdeel b, alsmede het over die premies behaalde rendement als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen. Bij de toepassing van de eerste volzin blijven premies voor aanspraken als bedoeld in artikel 3.124, eerste lid, onderdeel c, waarvan de uitkeringen zijn ingegaan buiten beschouwing. Onder ophouden binnenlands belastingplichtig te zijn wordt mede verstaan de situatie waarin de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt geacht geen inwoner van Nederland meer te zijn.

2 Indien het eerste lid als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet kan worden toegepast, worden in afwijking in zoverre van dat lid slechts de aldaar bedoelde premies als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen. De ingevolge de vorige volzin in aanmerking te nemen premies voor aanspraken waarvan de uitkeringen zijn ingegaan, worden in aanmerking genomen tot ten hoogste het bedrag van de waarde in het economische verkeer van de aanspraak op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan de in het eerste lid bedoelde omstandigheid.

3 Bij de belastingplichtige die anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn en, in het kader van een dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking van hemzelf of van een ander, een aanspraak ingevolge een pensioenregeling heeft verkregen, worden, indien artikel 3.83, eerste lid, als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet kan

worden toegepast, voorts als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen de aanspraken en bijdragen ingevolge die pensioenregeling voor zover deze aanspraken en bijdragen ingevolge artikel 3.81 niet tot het loon zijn gerekend. Het eerste lid, derde volzin, en het tweede lid, tweede volzin, zijn van overeenkomstige toepassing.

(...)

4.10 Aan artikel 3.146 Wet IB 2001 zijn de leden zeven en acht toegevoegd, waarmee een fictief genietingsstijdstip is gecreëerd, onmiddellijk voorafgaand aan het moment van emigratie:<sup>19</sup>

(...)

6 De in de artikelen 3.133, 3.135 en 3.136, eerste, tweede en derde lid bedoelde negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan dat waarop zich de omstandigheid voordoet, bedoeld in die artikelen.

7 De in artikel 3.136, vierde lid, bedoelde negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan dat waarop de belastingplichtige is opgehouden binnenlands belastingplichtige te zijn.

8 De in artikel 3.136, vijfde lid, eerste volzin, bedoelde negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de ingevolge artikel 3.136, vijfde lid, eerste volzin, als loon aan te merken aanspraken uit een pensioenregeling worden geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk volgt op dat waarop zich de omstandigheid voordoet, bedoeld in die volzin.

4.11 Deze reparatiewetgeving werd voorzien van de volgende toelichting:<sup>20</sup>

De arresten van de Hoge Raad laten ruimte om de wet zodanig aan te passen dat ook in situaties waarin een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is die dateert uit de periode voor de invoering van het genoemde regime en welke voorziet in een exclusieve woonstaatheffing ter zake van (niet-periodieke) pensioen- en/of lijfrente-inkomsten, toch heffing kan plaatsvinden bij belastingplichtigen die in Nederland een belastingfaciliteit hebben gehad voor de premies voor pensioen of een lijfrente. De heffing zal dan niet naar de waarde in het economische verkeer van de pensioen- of lijfrenteaanspraak plaatsvinden, maar naar de bedragen waarvoor bij de verwerving van de pensioen- of lijfrenteaanspraak een belastingvoordeel is genoten.

Deze mogelijkheid wordt expliciet genoemd in het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2009, nr. 44.050, inzake de afkoop van een lijfrente. (...)

Uit (...) overwegingen – zowel uit het arrest van 19 juni jl. als uit [HR 13 mei 2005, nr. 39610, BNB 2005/233; A-G] – kan worden afgeleid, dat het in de ogen van de Hoge Raad niet in strijd is met, kort weergegeven, de goede verdragstrouw om de destijds in aftrek gebrachte (lijfrente)premies onderscheidenlijk de indertijd vrijgestelde aanspraken, in de conserverende aanslag bij emigratie te betrekken, mits dit berust op een wettelijke bepaling. Het onderhavige wetsvoorstel strekt hiertoe.

(...)

Op grond van een aantal (meer) recente Nederlandse belastingverdragen wordt de bronstaat uitdrukkelijk heffingsrechten toegekend ter zake van pensioen- en lijfrente-inkomsten. Vaak bevatten deze verdragen voor lijfrenten en pensioenen een geclausuleerde bronstaatheffing, hetgeen wil zeggen dat de bronstaat belasting mag heffen bij niet-reguliere afwikkeling (zoals afkoop) en in situaties waarin de woonstaat de uitkeringen niet «adequaat» belast. Als voorbeelden worden genoemd: de verdragen met België 2001, Polen 2002, Portugal 1999 en het Verenigd Koninkrijk 2008.

Enkele (meer) recente verdragen bevatten een algemene (niet-geclausuleerde) bronstaatheffing ter zake van pensioen- en lijfrente-inkomsten. Als voorbeelden worden genoemd de verdragen met Indonesië 2002, Jordanië 2006, Qatar 2008 en Zuid-Afrika 2005.

(...) Met heronderhandelingen van bestaande verdragen ter voorkoming van dubbele belasting is in het algemeen een aanzienlijke tijd gemoeid. Overigens moet men van het resultaat van

dergelijke heronderhandelingen niet al te hooggespannen verwachtingen hebben, omdat veel landen sterk hechten aan de genoemde woonstaatheffing en over het algemeen weinig bereidheid tonen dat uitgangspunt geheel of gedeeltelijk op te geven.

(...)

Ten einde te voorkomen dat in de periode tot de inwerkingtreding van het wetsvoorstel ruimte wordt gelaten voor mogelijkheden van fiscaal gedreven emigraties met bijbehorende afkoop van pensioen- en/of lijfrenteanspraken (of een andere onregelmatige afwikkeling) zonder dat Nederland het verleende belastingvoordeel kan terugnemen, wordt voorgesteld aan de regeling terugwerkende kracht te verlenen tot aan het moment van indiening van het wetsvoorstel bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

#### 4.12 De staatssecretaris van Financiën gaf in een cijfervoorbeeld weer hoe de reparatiewetgeving zou uitwerken:<sup>21</sup>

In reactie op de vraag van de leden van de fractie van de SP volgt hierna een cijfervoorbeeld met betrekking tot de conserverende aanslag voor pensioen/lijfrente van een persoon die emigreert naar:

A. een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een bronstaatheffing ter zake van pensioenen en lijfrenten;

B. iemand die emigreert naar een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een exclusieve woonstaatheffing ter zake van pensioenen en lijfrenten; en

C. iemand die emigreert naar een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft afgesloten.

Er wordt vanuit gegaan dat de desbetreffende persoon, emigrant, ten tijde van zijn emigratie – die naar wordt aangenomen plaatsvindt onder het in onderhavig wetsontwerp voorgestelde regime voor conserverende aanslagen ter zake van pensioen en lijfrente – gerechtigd is tot een pensioenaanspraak met een waarde in het economische verkeer van € 600 000. Het totaal van de werkgevers- en werknemersbijdragen bedraagt € 300 000.

Als dan wordt in verband met de emigratie in de situaties A en C een conserverende aanslag ter zake van het pensioen opgelegd voor een bedrag van € 600 000. In situatie B, daarentegen, wordt de conserverende aanslag ter zake van het pensioen opgelegd naar een bedrag van € 300 000, nu op grond van de arresten van de Hoge Raad van 19 juni 2009 de conserverende aanslag slechts mag worden opgelegd over het bedrag waarvoor bij de opbouw belastingvoordeel is genoten (de destijds niet tot het loon gerekende werkgevers- en werknemersbijdragen).

#### 4.13 De leden van de CDA-fractie hebben de staatssecretaris van Financiën gevraagd of de reparatiewetgeving niet in strijd zou komen met de goede trouw die tussen verdragspartners geldt. Het antwoord daarop luidde dat daarvan geen sprake zou zijn, waarbij van belang was dat het nieuwe regime er volgens de staatssecretaris niet feitelijk op neer zou komen dat nog steeds de afkoopsom wordt belast:<sup>22,23</sup>

Zoals de leden van de CDA-fractie terecht opmerken, bestaat er inderdaad pas sinds 1 januari 2001 ook voor de pensioenpremies een bijzondere regeling voor emigratie. In de loonbelasting zijn echter al veel langer gevolgen verbonden aan een niet-reguliere afwikkeling van pensioenen. Het enige bezwaar van de vormgeving van die regeling – en daarmee ook van de sinds 1 januari 2001 bij emigratie geldende regeling – is dat hetgeen op grond van die regeling in de heffing wordt betrokken op grond van de arresten van de Hoge Raad zozeer lijkt op een heffing over de afkoopsom, dat een dergelijke regeling, afhankelijk van de van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belasting, strijdig kan zijn met de goede trouw die tussen verdragspartners geldt. Dat bezwaar kan worden weggenomen door niet langer de waarde in het economische verkeer van de aanspraak in de heffing te betrekken, maar te volstaan met het vaststellen van de belastbare grondslag voor de conserverende aanslag ter grootte van het bedrag van de vrijgestelde/in aftrek gebrachte pensioenpremies door – zoals de Raad van State ook in zijn advies bij de beschrijving van de brede regeling doet – dit te kwalificeren als negatieve



uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Dat deze wettelijke bepaling pas wordt ingevoerd nadat reeds een deel van het voordeel is genoten, zou bezwaarlijk zijn als dit regime feitelijk nog steeds zou neerkomen op het belasten van de afkoopsom. Dat laatste is bij het slechts vaststellen van de belastbare grondslag ter grootte van het bedrag van de in aftrek gebrachte premies echter niet het geval; de Hoge Raad noemt ten overvloede het – vergelijkbare – tot 1 januari 2001 voor de lijfrenten geldende systeem zelf als houdbaar alternatief. Het kabinet ziet dit als een vingerwijzing voor de wetgever.

Dit brengt mee dat de conserverende aanslag – afhankelijk van het toepasselijke verdrag – wordt opgelegd over zogenoemde negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen op basis van een nieuwe grondslag. Deze grondslag bestaat uit het bedrag van de afgetrokken premies (lijfrente), onderscheidenlijk indertijd vrijgestelde aanspraken of bijdragen (pensioen).

Door het opnemen van zo'n bepaling in de wet wordt alsnog voldaan aan de in het arrest van de Hoge Raad van 19 juni jl., nr. 44 050, NTFR 2009/1437, in rechtsoverweging 3.3.5 opgenomen voorwaarde dat er sprake is van een wettelijke regeling (waarbij de uit die wettelijke regeling voortvloeiende heffing niet alsnog neerkomt op een heffing over de afkoopsom). De genoemde rechtsoverweging bevat geen aanwijzing dat die wettelijke regeling reeds ten tijde van de opbouw moest hebben bestaan; in tegendeel, gelet op de tekst van de genoemde rechtsoverweging kan worden geconcludeerd dat alleen de ten tijde van het opleggen van de heffing geldende wettekst relevant is.

De Hoge Raad heeft dezelfde benadering ten aanzien van (de conserverende aanslag voor) pensioenen. Rechtsoverweging 3.4.1 van het arrest van 19 juni jl. met nr. 07/13267, waarin de Hoge Raad het volgende overweegt: «Nederland stelt deze bate (d.i. een aanspraak op pensioen) echter onvoorwaardelijk vrij van belasting wanneer sprake is van een pensioenregeling in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Inkomsten die naderhand voortvloeien uit de toegekende aanspraak op pensioen, worden uitsluitend bestreken door artikel 19 van het Verdrag (d.i. het pensioenartikel).», dient daarbij te worden gelezen in het licht van de hierop volgende overweging in r.o. 3.4.2. waar wordt gesteld: «De regeling van artikel 3.83, lid 1, in verbinding met artikel 3 146, lid 3, van de Wet voorziet niet in het alsnog in de belasting betrekken van de indertijd vrijgestelde aanspraak, maar belast de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten op basis van een fictie.» Derhalve is (ook hier) de crux dat de regeling op het moment van emigratie niet voorzag in het alsnog belasten van de indertijd vrijgestelde aanspraak en dat de Hoge Raad op grond dáárvan oordeelde dat de regeling – in de situatie van het arrest – in strijd kwam met de goede trouw die verdragspartners in acht dienen te nemen bij de uitleg en toepassing van het door hen gesloten belastingverdrag. Gelet op het bovenstaande is het kabinet van oordeel dat ook de met betrekking tot de pensioenaanspraken voorgestelde regeling niet in strijd is met de goede trouw die tussen verdragspartners geldt.

Met de «conserverende aanslag nieuwe stijl» meent het kabinet dat wordt voldaan aan de verdragsrechtelijke verplichtingen. Het kabinet ziet eventuele toekomstige procedures op dit punt dan ook met vertrouwen tegemoet. Dat geldt zowel voor conserverende aanslagen lijfrenten als voor conserverende aanslagen pensioenen. Wat de conserverende aanslag pensioen betreft, is het kabinet van oordeel dat geen betekenis toekomt aan de omstandigheid dat genoemde aanslag eerst in 2001 is ingevoerd. De «19 juni-arresten» van de Hoge Raad geven daarvoor ook geen enkele aanleiding. Het kabinet schat de winstkansen van de «conserverende aanslag nieuwe stijl» in een mogelijke procedure dan ook ruim voldoende in.

Wat betreft de verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen ontstaat het heffingrecht voor een staat (de «nieuwe woonstaat») overigens pas nadat een belastingplichtige is geëmigreerd. Het terughalen van het genoten fiscale voordeel door het vaststellen van de grondslag vindt plaats op het moment dat een belastingplichtige nog onder het regime van de andere staat valt (de «vertrekstaat», tevens bronstaat) en komt dan niet in strijd met het verdrag. In de situatie dat een belastingplichtige emigreert en in de andere staat zijn pensioen afkoopt, bijvoorbeeld

vanwege het daar geldende aantrekkelijke fiscale regime, en de afkoopsom in die andere staat eveneens belast is, kan dubbele belasting ontstaan. Het kabinet zegt toe dat in dit geval de aanvraag voor een onderlinge overlegprocedure zal worden gehonoreerd, erop gericht om in overleg met die andere staat tot een oplossing te komen. In veel gevallen zal de afkoopsom in de andere staat echter niet belast zijn of zal alleen het in de afkoopsom besloten rente-element belast zijn. Van dubbele belastingheffing is dan geen sprake en een onderlinge overlegprocedure is in derhalve in veel gevallen op voorhand niet aan de orde.

## 5 Verdrag Nederland-Frankrijk<sup>24</sup>

### 5.1 Artikel 3, lid 2, Verdrag stelt regels omtrent de uitleg van het Verdrag:

Voor de toepassing van de Overeenkomst door elk van de Staten heeft, tenzij het zinsverband anders vereist, elke niet anders omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen die het onderwerp van de Overeenkomst uitmaken.

### 5.2 Artikel 15 (niet-zelfstandige arbeid) van het Verdrag luidt:

1 Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 19 en 20 zijn lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in die andere Staat worden belast.

2 Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid is de beloning verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een in de andere Staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde Staat belastbaar, indien:

a) de genietter in de andere Staat verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken, die in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaan; en

b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere Staat is; en

c) de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die, of van een vast middelpunt dat de werkgever in de andere Staat heeft.

3 Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel is de beloning verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig in internationaal verkeer, of aan boord van een schip dat dient voor het vervoer in de binnenwateren, slechts in die Staat belastbaar.

### 5.3 Artikel 18 Verdrag wijst de exclusieve heffingsbevoegdheid ter zake van pensioenen en andere soortgelijke beloningen toe aan de woonstaat:

Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19, eerste lid, [overheidspensioenen; A-G] zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen<sup>25</sup> betaald aan een inwoner van een van de Staten ter zake van een vroegere dienstbetrekking, slechts in die Staat belastbaar.

### 5.4 Het restartikel (artikel 22 van het Verdrag) luidt:

Bestanddelen van het inkomen van een inwoner van een van de Staten, waarop de voorgaande artikelen van deze Overeenkomst geen toepassing vinden, zijn slechts in die Staat belastbaar.

#### *A Franse wetgeving*

### 5.5 Voor de duidelijkheid neem ik citaten uit *IBFD Country Analyses* op waarin de Franse regelgeving op dit terrein wordt beschreven:<sup>26</sup>

#### 1.2.3. Exempt income

Subject to various conditions, significant exemptions include:

- certain redundancy payments and retirement compensation;

- (...);
- life annuities acquired for consideration, depending on the age of the beneficiary (see section 1.3.3.); and
- (...).

(...)

### 1.3.3. Pension income

Retirement pensions, disability pensions, child support, alimony and life annuities (granted without any consideration) are taxed in the same manner as salaries (see section 1.3.1.) (article 82 of the CGI) and are also subject to the general social contribution and social security debt contribution (see section 3.4.). However, the 10% notional deduction is limited to EUR 3,715, subject to a de minimis limit of EUR 379 (article 158(5)(a) of the CGI). There are no special rules specifically applicable to foreign pensions, which are treated in the same way as French pensions.

A life annuity which has been purchased against consideration is treated as taxable income in respect of only part of its amount, which varies with the age of the beneficiary at the time of purchase of the annuity (70% for those less than 50 years of age, 50% for the ages between 50 and 59, 40% the ages between 60 and 69, and 30% if 70 years old or older) (article 158(6) of the CGI).

Disability pensions paid as compensation for professional injuries are tax exempt (article 81(8) of the CGI).

(...)

#### 7.3.1.2. Employment income

Under domestic rules, withholding taxes are levied on salaries, wages, pensions and annuities paid to non-residents (article 182 A of the CGI).

Subject to tax treaty provisions, the withholding tax is not final for wages, salaries, pensions and life annuities: a withholding tax assessed on a progressive scale is applied (article 182 A of the CGI). For 2016 income, the rates are: (...)

The income to be taken into account is the annual salary after deduction of social security contributions and the 10% income tax allowance. (...)

The withholding is regarded as a payment on account of the taxpayer's liability to income tax. However, it is considered in complete satisfaction of the liability to the extent that the taxable income does not exceed EUR 41,951 (tax year 2017). Where the income exceeds this threshold, the excess is taken into account when assessing the taxpayer's liability to income tax the following year and, in the event the withholding tax levied on this fraction of income exceeds the amount of income tax due, the taxpayer may obtain a refund of the excess withholding tax, provided the total withholding tax exceeds the income tax that would be payable on the full amount of the remuneration (article 197 B of the CGI). The withholding is not levied where its amount does not exceed EUR 8 per month.

As regards salaries and wages, tax treaties usually maintain the right of the French authorities to levy these withholding taxes save where the remuneration is in consideration of a temporary assignment meeting three conditions:

- the recipient does not stay in France for one or several periods exceeding 183 days in total during a given fiscal year;
- the remuneration is paid by an employer who is not fiscally resident in France; and
- the remuneration is not borne by a permanent establishment.

If these three conditions are fulfilled, there is no withholding tax.

(...)

As regards private pensions and annuities, these are generally taxable in the state of residence only. No withholding tax is therefore levied in France. There are exceptions to this rule. As regards public pensions and annuities paid to non-residents, these usually give rise to withholding tax in France, except in a few cases (...).

5.6 De Commissie pensioenen internationaal heeft in een landenoverzicht uiteengezet hoe Frankrijk (in 1999) toekomstvoorzieningen fiscaal behandelt/behandelde:<sup>27</sup>

Eerste pijler

Naast een algemene basisuitkering zijn er voor bepaalde beroepsgroepen (bijvoorbeeld voor ambtenaren en zelfstandigen) bijzondere regelingen. De uitkeringen zijn inkomensafhankelijk. Alle werknemers zijn verplicht verzekerd. De premie wordt verdeeld over werkgever en werknemer (ongeveer fiftyfifty). De uitkering bedraagt voor werknemers maximaal 50% van het gemiddeld salaris gemeten over de tien beste jaren. Maximaal wordt een loon van FRF 164 640 (25 094 euro) in aanmerking genomen. Voorwaarde is dat men 37,5 jaar verzekerd is geweest. Bij kortere verzekeringsplicht vindt korting plaats. De pensioenleeftijd voor mannen en vrouwen is 60 jaar. Pensioenvervroeging is niet mogelijk.

Tweede pijler

Er geldt voor werknemers niet een formele pensioenplicht, maar wel voor nagenoeg allen een verplicht gestelde privaatrechtelijke regeling. Ongeveer 90% van de werknemers in de private sector valt onder een dergelijke pensioenplicht. Naast verplicht gestelde regelingen (omslagstelsel) zijn er ook vrijwillige pensioenregelingen (kapitaaldekkingsstelsel). Voor een bepaalde vorm van vrijwillige regelingen (Retraite à prestations définies) mag de werkgever eigen beheer voeren, doch de dotaties zijn niet aftrekbaar van de winst. De uitkeringen vertegenwoordigen 21% van alle pensioenuitkeringen. Frankrijk hanteert de omkeerregel. Daarnaast zijn er vrijwillige pensioenregelingen. De pensioenplicht wordt uitgevoerd door speciale fondsen. Vrijwillige aanvullende regelingen kunnen door ondernemingspensioenfondsen of verzekeraars worden uitgevoerd. De hoogte van uitkeringen uit verplichte regeling hangt af van het aantal verzamelde pensioenpunten. Er vindt geen inbouw van het staatspensioen plaats. De uitkeringen bedragen samen met de uitkeringen uit de eerste pijler doorgaans 80% van het laatste inkomen. De pensioenleeftijd voor mannen en vrouwen bedraagt 65 jaar. Vervroeging tot 60 is onder voorwaarden mogelijk. Korting blijft achterwege indien men ten minste 40 jaar verzekerd is geweest.

Derde pijler

Vanaf 1997 komt alleen nog maar premie voor een levensverzekering tegen periodieke premiebetaling voor aftrek in aanmerking. De aftrek bedraagt maximaal FRF 1000 (152 euro) per gezin, vermeerderd met FRF 250 (38 euro) per kind. Over de bepaalde premies is 3,4% premies sociale verzekering verschuldigd.

Vanaf 1997 is er de mogelijkheid voor aanvullende oudedagsvoorzieningen voor werknemers en zelfstandigen. Op grond van deze regeling krijgt men bij pensionering recht op een lijfrente.

*B OESO-Commentaar*

5.7 Het OESO-Commentaar bij artikel 18 Modelverdrag vermeldt vanaf 2005 (dynamisch interpreteren) het volgende over heffingsvarianten en het terugnemen van in aftrek gebrachte pensioenbijdragen:<sup>28</sup>

8. The globalisation of the economy and the development of international communications and transportation have considerably increased the international mobility of individuals, both for work-related and personal reasons. This has significantly increased the importance of cross-border issues arising from the interaction of the different pension arrangements which exist in various States and which were primarily designed on the basis of purely domestic policy considerations. As

these issues often affect large numbers of individuals, it is desirable to address them in tax conventions so as to remove obstacles to the international movement of persons, and employees in particular.

9. Many such issues relate to mismatches resulting from differences in the general tax policy that States adopt with respect to retirement savings. In many States, tax incentives are provided for pension contributions. Such incentives frequently take the form of a tax deferral so that the part of the income of an individual that is contributed to a pension arrangement as well as the income earned in the scheme or any pension rights that accrue to the individual are exempt from tax. Conversely, the pension benefits from these arrangements are taxable upon receipt. Other States, however, treat pension contributions like other forms of savings and neither exempt these contributions nor the return thereon; logically, therefore, they do not tax pension benefits. Between these two approaches exist a variety of systems where contributions, the return thereon, the accrual of pension rights or pension benefits are partially taxed or exempt.

(...)

12. As explained in paragraph 9 above, many States have adopted the approach under which, subject to various restrictions, tax is totally or partially deferred on contributions to, and earnings in, pension schemes or on the accrual of pension rights, but is recovered when pension benefits are paid.

13. Some of these States consider that because a deduction for pension contributions is a deferral of tax on the part of the employment income that is saved towards retirement, they should be able to recover the tax so deferred where the individual has ceased to be a resident before the payment of all or part of the pension benefits. This view is particularly prevalent where the benefits are paid through a lump-sum amount or over a short period of time as this increases risks of double nontaxation.

## **6 Jurisprudentie en literatuur over conserverende aanslagen en de goede verdragstrouw**

*A Jurisprudentie van de Hoge Raad* <sup>29</sup>

- 6.1 In HR *BNB 2002/42* (het **Hongarije**-arrest) oordeelde de Hoge Raad dat het terugnemen van premieaftrek (vanwege lijfrenteverzekeringen) – die onder (ontbindende) voorwaarden was verleend – niet tot miskening van doel en strekking van het belastingverdrag Nederland – Hongarije leidde:<sup>30</sup>
- 3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan. Belanghebbende heeft op 1 maart 1993 tegen betaling van in totaal f 20.600 aan premies twee lijfrenteverzekeringen gesloten. Bij de heffing van inkomstenbelasting over 1993 is een bedrag ter grootte van de premies als persoonlijke verplichtingen in mindering gebracht op het onzuivere inkomen. Medio 1993 heeft belanghebbende, die tot dan toe in Nederland woonachtig was, zich metterwoon gevestigd in Hongarije. Met ingang van 1 januari 1994 zijn de lijfrenteverzekeringen, die op die datum nog niet tot uitkering waren gekomen, afgekocht voor een bedrag van f 21.633. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag in de inkomstenbelasting voor het onderhavige jaar het over 1993 als persoonlijke verplichtingen afgetrokken bedrag van f 20.600 in aanmerking genomen als negatieve persoonlijke verplichtingen.
- 3.2. Het Hof heeft de vraag of het Belasting-verdrag Nederland - Hongarije van 5 juni 1986 (hierna: de Overeenkomst) voor Nederland een beletsel vormt om belasting te heffen over voormeld bedrag aan negatieve persoonlijke verplichtingen, bevestigend beantwoord. Naar 's Hofs oordeel wijkt heffing ter gelegenheid van de afkoop van een lijfrente over het bedrag van de premies die voor de verwerving van die lijfrente zijn betaald, niet wezenlijk af van de heffing over een (gedeelte van) de afkoopsom zelf. Beide vormen van heffing staan, aldus het Hof, zozeer op één lijn, dat doel en strekking van de Overeenkomst - voorkomen van dubbele belasting - zouden worden miskend, wanneer Nederland ter gelegenheid van de afkoop van een lijfrente, waarvan de volledige afkoopsom op grond van artikel 22, lid 1, van de Overeenkomst uitsluitend in Hongarije belast mag worden, een bedrag gelijk aan de voor die lijfrente betaalde premie(s) geheel of ten dele in de heffing van de inkomstenbelasting zou mogen betrekken, enkel vanwege het feit dat Nederland het object van die heffing in zijn nationale wetgeving niet als bestanddeel van het binnenlandse

onzuivere inkomen heeft gedefinieerd.

### 3.3. Het tegen deze oordelen gerichte middel treft doel.

Naar blijkt uit de toelichting op het Voorontwerp Brede herwaardering, V-N 1987, blz. 1586, en op het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 12 december 1991, Stb. 697 (Brede herwaardering I; Kamerstukken II 1988/89, 21 198, nr. 3, blz. 18 en 19 en 80 tot en met 87), heeft de wetgever tot uitgangspunt genomen dat de aftrek van de premies wordt verleend onder de voorwaarde dat de betrokken overeenkomst daadwerkelijk op de overeengekomen wijze wordt uitgevoerd en niet wordt gewijzigd, afgekocht, vervreemd of beleend, en dat, zo dit wél geschiedt, die aftrek wordt teruggenomen, en wel aldus dat deze aftrek als negatieve persoonlijke verplichtingen in aanmerking wordt genomen.

Dit brengt mee dat, anders dan het Hof heeft geoordeeld, heffing ter gelegenheid van de afkoop van een lijfrente over het bedrag van de premies die voor de verwerving van die lijfrente zijn betaald, wel degelijk wezenlijk afwijkt van de heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom zelf; de afkoopsom wordt niet belast en de ontvangst van die afkoopsom heeft slechts deze betekenis dat de ontbindende voorwaarde waaronder de aftrek destijds is verleend, in vervulling gaat. Van een miskennis van doel en strekking van de Overeenkomst als door het Hof bedoeld kan dan ook niet worden gesproken.

De omstandigheid dat negatieve persoonlijke verplichtingen bestaan in het terugnemen van in het verleden in aftrek gebrachte persoonlijke verplichtingen, brengt voorts mee dat zij niet kunnen worden gerekend tot de "items of income" waarop artikel 22 van de Overeenkomst, het zogenoemde restartikel, betrekking heeft.

6.2 HR *BNB* 2003/380 betrof een belanghebbende die voor zijn werkgever gedurende 5,42 jaren in Nederland werkzaam was en 17,83 jaren buiten Nederland. Voorafgaand aan de beëindiging van de dienstbetrekking heeft hij, destijds woonachtig in **Singapore**, verzocht om uitbetaling van een gedeelte van de pensioenaanspraak, gelijk aan het deel dat correspondeerde met de dienstjaren waarin de dienstbetrekking buiten Nederland werd uitgeoefend. Het deel van de pensioenaanspraak dat zag op het in Nederlands uitgeoefende deel van de dienstbetrekking, had een waarde van fl. 200.000. Ter zake van dat bedrag was fl 82.822 aan loonbelasting ingehouden. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit in strijd is met de goede verdragstrouw:<sup>31</sup>

3.3. Artikel 18, lid 1, van het Verdrag wijst het recht tot belastingheffing over pensioenen en andere soortgelijke beloningen ter zake van een vroegere dienstbetrekking - andere dan overheidspensioenen - bij uitsluiting toe aan de woonstaat. Een vergelijkbare bepaling was opgenomen in artikel 19 van het belastingverdrag Nederland - Finland van 13 maart 1970 en is opgenomen in artikel 17 van het belastingverdrag Nederland - Ierland van 11 februari 1969. Zoals de Hoge Raad in zijn arrest van 13 mei 1987, nr. 24315, *BNB* 1987/207, ten aanzien van artikel 19 van dat belastingverdrag Nederland - Finland en in zijn arrest van 20 mei 1987, nr. 23792, *BNB* 1992/21, ten aanzien van artikel 17 van het belastingverdrag Nederland - Ierland heeft overwogen, strekt een afkoopsom van pensioenaanspraken, ontvangen vóór de ingangsdatum van de pensioenuitkeringen, naar haar aard ertoe de betrokkene in staat te stellen om te voorzien in de verzorgingsbehoefte tot leniging waarvan de afgekochte pensioenaanspraken bestemd zijn geweest en moet deze uitkering daarom worden aangemerkt als een andere beloning soortgelijk aan pensioen in de zin van die verdragsbepalingen. Er is geen reden om aan te nemen dat de verdragsluitende partijen ten aanzien van het nagenoeg gelijklopende artikel 18, lid 1, van het Verdrag van een andere opvatting zijn uitgegaan. De omstandigheid dat in artikel 18, lid 3, van het Verdrag is bepaald dat de uitdrukking 'pensioen' betekent periodieke betalingen gedaan ter zake van bewezen diensten of als vergoeding voor bekomen letsel, geeft daarvoor onvoldoende grond. Een dergelijke afkoopsom van pensioenaanspraken, ontvangen vóór de ingangsdatum van de pensioenuitkeringen, moet daarom worden aangemerkt als een andere beloning soortgelijk aan pensioen in de zin van artikel 18, lid 1, van het Verdrag. Voorzover het in het principale beroep voorgestelde middel uitgaat van een andere opvatting, faalt het derhalve.

3.4. Ingevolge de bepalingen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en de Wet op de

loonbelasting 1964, zoals deze ten tijde van het afsluiten van het Verdrag en ook daarna, tot 1 januari 1995, luiden, diende een uitkering ineens, die door een (voormalige) werknemer werd ontvangen als afkoopsom voor door zijn (voormalige) werkgever toegekende pensioenaanspraken, te worden behandeld als inkomsten uit een vroegere dienstbetrekking. Het bepaalde in artikel 18, lid 1, van het Verdrag bracht tot 1 januari 1995 mee dat Nederland een dergelijke uitkering, indien deze werd genoten door een inwoner van Singapore, niet kon belasten omdat die bepaling, zoals hiervoor is overwogen, meebracht dat het heffingsrecht ter zake van dergelijke inkomsten bij uitsluiting toekwam aan Singapore.

3.5. Aangezien een tussen twee staten gesloten overeenkomst, zoals ook in artikel 31 van het Verdrag van Wenen van 23 mei 1969, Trb. 1977, 169, is neergelegd, te goeder trouw moet worden uitgelegd, kan een in een dergelijke overeenkomst opgenomen bepaling waarbij een staat aan de andere staat bij uitsluiting het recht verleent tot het belasten van een som die wordt toegekend ter afkoop van pensioenaanspraken, niet worden uitgehold of ontgaan door het opnemen in de wetgeving van die eerste staat van een bepaling die de heffing over een uitkering, toegekend voor of in verband met de afkoop van pensioenaanspraken, vervangt door een bepaling krachtens welke tot het te belasten inkomen of te belasten loon wordt gerekend de waarde van de pensioenaanspraken op het moment dat onmiddellijk voorafgaat aan het tijdstip waarop die aanspraken worden afgekocht. Dat geldt in het onderhavige geval ook ten aanzien van de heffing over het gedeelte van de pensioenaanspraken dat niet is afgekocht, omdat zowel pensioentermijnen als afkoopsommen ter heffing zijn toegewezen aan Singapore. De toepassing van artikel 11c van de Wet dient derhalve als strijdig met het bepaalde in artikel 18, lid 1, van het Verdrag achterwege te blijven.

6.3 De fictie van artikel 11c, lid 1, onderdeel a, Wet op de loonbelasting 1964 bewerkstelligde een verschuiving van de heffingsbevoegdheid over pensioenaanspraken. In HR *BNB* 2005/233 werd aan de Hoge Raad de vraag voorgelegd of die fictie in strijd kwam met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het (oude) verdrag met **België**. De Hoge Raad oordeelde als volgt:<sup>32</sup>

3.4.2. Ingevolge artikel 15, lid 1, van het Verdrag, voorzover hier van belang, mogen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van België terzake van een in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking, door Nederland worden belast. Artikel 18 van het Verdrag, voorzover hier van belang, wijst het recht tot belastingheffing over pensioenen en andere soortgelijke beloningen ter zake van een vroegere dienstbetrekking die worden betaald aan een inwoner van België, bij uitsluiting toe aan België.

Bij de toekenning van een pensioenaanspraak aan een werknemer verkrijgt deze een vermogensrecht dat vervolgens kan resulteren in inkomsten van de aard als bedoeld in artikel 18 van het Verdrag. De toekenning zelf van de aanspraak is een beloning als bedoeld in artikel 15 van het Verdrag. In een verdragssituatie mag Nederland (de waarde van) die aanspraak derhalve belasten, indien de dienstbetrekking in Nederland wordt uitgeoefend. Nederland stelt ingeval sprake is van een pensioenregeling in de zin van artikel 11, lid 3, van de Wet LB, bij artikel 11, lid 1, letter a, van de Wet LB deze inkomst echter onvoorwaardelijk vrij van belasting.

De regeling van artikel 11c, lid 1, letter a, van de Wet LB voorziet niet in het alsnog in de belasting betrekken van de indertijd vrijgestelde aanspraak - zoals het middel betoogt - maar belast de waarde van de inmiddels opgebouwde pensioenrechten. Aangezien de pensioenaanspraak alleen bij de verkrijging ervan valt onder artikel 15 van het Verdrag, bewerkstelligt de (...) fictie derhalve een verschuiving van een belastingheffing die zou worden bestreken door artikel 18 van het Verdrag naar een belastingheffing die zou vallen onder artikel 15 van het Verdrag. Ficties met een zodanig gevolg verdragen zich niet met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag (vgl. HR 5 september 2003, nr. 37657, *BNB* 2003/380). De toepassing van artikel 11c, lid 1, letter a, van de Wet LB in het onderhavige geval - een verdragssituatie - dient derhalve als strijdig met het bepaalde in artikel 18 van het Verdrag achterwege te blijven.

- 6.4 HR *BNB* 2009/263 betref de heffing over tot het tijdstip van emigratie opgebouwde pensioenaanspraken die als loon in aanmerking zijn genomen op de voet van artikel 3.83, lid 1, in verbinding met artikel 3.146, lid 3, Wet IB 2001 (wettekst geldend tot 29 juni 2009), bij emigratie naar **Frankrijk**. Het opleggen van een conserverende aanslag in die gevallen werd door de Hoge Raad in strijd met de goede verdragstrouw bevonden:<sup>33</sup>
- 3.2. Voor het Hof was in geschil of de toepassing van de in 3.1.2 vermelde wetsbepalingen strookt met het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk van 16 maart 1973 (hierna: het Verdrag). Aangezien het heffingsrecht over pensioenen bij artikel 18 van het Verdrag exclusief aan de woonstaat, Frankrijk, is toegewezen, mag Nederland naar het oordeel van het Hof het systeem van conserverende aanslagen in dit geval niet gebruiken. Het middel richt zich tegen dit oordeel.
- 3.3.1. Op grond van artikel 3.83, lid 1, van de Wet wordt de waarde in het economische verkeer van opgebouwde aanspraken uit een pensioenregeling tot het loon van de belastingplichtige gerekend indien deze de (gewezen) werknemer is aan wie het pensioen is toegezegd en anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn. Op grond van artikel 3.146, lid 3, van de Wet wordt dit loon in geval van emigratie geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk aan de emigratie voorafgaat.
- 3.3.2. De omstandigheid dat het loon volgens de Nederlandse wetgeving geacht wordt te zijn genoten op een tijdstip waarop de belastingplichtige nog ingezetene van Nederland is, brengt in beginsel mee dat de (gewezen) werknemer ter zake van een heffing over dat loon geen beroep kan doen op rechten die op grond van een belastingverdrag toekomen aan inwoners van het land waarnaar hij zijn woonplaats verlegt. Een heffing die aangrijpt bij emigratie kan evenwel in strijd komen met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het belastingverdrag tussen de betrokken staten, als daarmee een voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien - al dan niet potentieel - ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat.
- 3.4.1. Ten aanzien van (aanspraken op) pensioen bevat het Verdrag twee toewijzingsregels die achtereenvolgens voor toepassing in aanmerking kunnen komen en elkaar wederzijds uitsluiten, namelijk de artikelen 15 en 18. De toekenning van een aanspraak op pensioen is een beloning ter zake van een dienstbetrekking als bedoeld in artikel 15 van het Verdrag. Op grond van deze bepaling mag Nederland in een verdragssituatie (de waarde van) de aanspraak belasten, indien de dienstbetrekking in Nederland wordt uitgeoefend. Nederland stelt deze bate echter onvoorwaardelijk vrij van belasting wanneer sprake is van een pensioenregeling in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964. Inkomsten die naderhand voortvloeien uit de toegekende aanspraak op pensioen, worden uitsluitend bestreken door artikel 18 van het Verdrag.
- 3.4.2. De regeling van artikel 3.83, lid 1, in verbinding met artikel 3.146, lid 3, van de Wet voorziet niet in het alsnog in de belasting betrekken van de indertijd vrijgestelde aanspraak, maar belast de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten op basis van een fictie. Aangezien de pensioenaanspraak alleen bij de verkrijging ervan onder artikel 15 van het Verdrag valt, kan de fictie uit de zojuist vermelde wetsbepalingen niet bewerkstelligen dat de belastingheffing wegens na die toekenning optredende gebeurtenissen aan de werking van artikel 18 van het Verdrag wordt onttrokken (vgl. HR 13 mei 2005, nr. 39610, *BNB* 2005/233).
- 3.4.3. Ten aanzien van de werking van artikel 18 van het Verdrag moet verder worden vastgesteld dat de emigratie van belanghebbende zonder de genoemde fictie tot gevolg heeft dat alle inkomsten die uit pensioenaanspraken voortvloeien, zowel pensioenen als soortgelijke beloningen, op grond van dit artikel uitsluitend belastbaar zullen zijn in zijn woonland, Frankrijk. Een fictie op grond waarvan de waarde van de opgebouwde pensioenrechten als loon in de Nederlandse heffing wordt betrokken op een ondeelbaar moment voorafgaand aan de emigratie, komt onder die omstandigheden in strijd met de goede trouw die bij de uitleg en toepassing van het Verdrag in acht dient te worden genomen (vgl. HR 5 september 2003, nr. 37657, *BNB* 2003/380). Daaraan kan niet afdoen dat belanghebbende op het



moment waarop de Wet het belastbare feit fingeerde nog in Nederland woonde. Nu de toewijzing van de heffingsbevoegdheid op basis van artikel 18 van het Verdrag onmiddellijk daarna van toepassing werd, wordt de werking van die toewijzing door de onderhavige fictie immers evenzeer op een onaanvaardbare wijze doorkruist als bij een soortgelijke fictie die aanknoopt bij gebeurtenissen op een moment waarop de belastingplichtige niet (meer) in Nederland woont.

- 3.5. Uit het hiervoor in 3.4 overwogene volgt dat toepassing van artikel 3.83, lid 1, van de Wet in het onderhavige geval wegens strijd met het bepaalde in artikel 18 van het Verdrag achterwege dient te blijven. Het middel faalt derhalve.

HR *BNB* 2009/265<sup>34</sup> en 266<sup>35</sup> betreffen de belastingverdragen met Korea respectievelijk de Filippijnen. De oordelen in de twee laatstgenoemde arresten zijn nagenoeg gelijklopend aan de oordelen zoals hierboven geciteerd. Die zijn om die reden niet opgenomen.

- 6.5 De belanghebbende in HR *BNB* 2009/264 en haar echtgenoot hadden hun onderneming (VOF) in een BV ingebracht en daarbij van die BV een lijfrente bedongen. In 1996 verhuisde de belanghebbende naar **België** en in 2002 is de lijfrenteverplichting afgekocht. De inspecteur heeft het belastbare inkomen over 2002 gecorrigeerd door daarbij negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, in verband met de afkoop van de lijfrente, op te tellen. De Hoge Raad oordeelde dat de Nederlandse regelgeving op dit punt in strijd met het verdrag was:<sup>36</sup>

3.3.1. De wettelijke regeling, zoals opgenomen in de artikelen 3.133 en 3.137 van de Wet IB 2001, komt erop neer dat het inkomen uit werk en woning van de gerechtigde tot een aanspraak op lijfrente bij afkoop wordt verhoogd met de waarde in het economische verkeer van deze aanspraak op het tijdstip dat onmiddellijk aan de afkoop voorafgaat. Deze waarde wordt dan als negatieve uitgave voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen. Slechts het rendement over een periode waarin de gerechtigde geen binnenlands belastingplichtige was, blijft hierbij buiten beschouwing.

3.3.2. Op grond van artikel 22 van het Verdrag is België bij uitsluiting bevoegd om belasting van haar inwoners te heffen over zowel de termijnen als de afkoopsom van een lijfrente als de onderhavige.

3.3.3. De goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg van deze verdragsbepaling brengt mee dat zij niet kan worden uitgehold of ontgaan door het opnemen in de Nederlandse wetgeving van een regeling op grond waarvan (een gedeelte van) de waarde van de aanspraak op de lijfrente tot het inkomen wordt gerekend op het moment dat onmiddellijk aan de afkoop daarvan voorafgaat. De heffing over deze waarde wijkt immers niet wezenlijk af van heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom zelf. Dat geldt ook in een geval als het onderhavige, waarin slechts een gedeelte van die waarde in de heffing wordt betrokken doordat het rendement over de periode na emigratie van de belastingplichtige daarop in mindering wordt gebracht.

3.3.4. Hieruit volgt dat de toepassing van de onder 3.3.1 beschreven wettelijke regeling in het onderhavige geval wegens strijd met het bepaalde in artikel 22 van het Verdrag achterwege dient te blijven. Daarbij verdient nog opmerking dat deze regeling, doordat zij voorziet in heffing over (een gedeelte van) de waarde van de aanspraak, wezenlijk verschilt van de tot 2001 ter zake geldende voorschriften, op grond waarvan ter gelegenheid van de afkoop van een lijfrente alsnog belasting werd geheven over het bedrag van de premie die voor de verwerving van de lijfrente was betaald (vgl. HR 7 december 2001, nr. 35 231, *BNB* 2002/42).

3.3.5. De in 3.3.4 vastgestelde strijd met het Verdrag wordt bepaald door de werkelijke aard van het onderhavige inkomensbestanddeel, blijkend uit de wettelijke regeling. Dit brengt mee dat het Verdrag in de weg staat aan iedere belastingheffing over dit inkomensbestanddeel door Nederland. De schending van het Verdrag wordt daarom niet weggenomen indien de

inspecteur - zoals in dit geval - bereid is de heffing zonder wettelijke grondslag te beperken tot het bedrag van de voorheen afgetrokken lijfrentepremie. Het andersluidende betoog in de toelichting bij het middel moet daarom worden verworpen.

- 3.4. Uit het hiervoor in 3.3 overwogene volgt dat het middel faalt voor zover het zich richt tegen 's Hofs in 3.2 vermelde oordeel.
- 3.5. Het middel doet voorts een beroep op een regeling in de Belgische nationale wetgeving, die tot stand is gekomen na het sluiten van het Verdrag en vergelijkbaar zou zijn met de hiervoor in 3.3.1 genoemde Nederlandse regelgeving. Dit beroep moet worden verworpen. De enkele omstandigheid dat de andere verdragsluitende staat de mogelijkheden tot heffing in zijn nationale wetgeving eenzijdig op een vergelijkbare wijze heeft uitgebreid, brengt niet mee dat die staat de exclusieve bevoegdheid tot belastingheffing over dergelijke inkomsten van zijn inwoners, zoals die bij het Verdrag is overeengekomen, heeft willen prijsgeven. Evenmin brengt die omstandigheid mee dat de Nederlandse maatregel niet (langer) in strijd zou zijn met het Verdrag. Het middel faalt derhalve ook in zoverre.
- 6.6 De zaak HR *BNB* 2011/160 betrof wederom het verdrag Nederland-**België**. Aan de belanghebbende is in het jaar van emigratie (2003) een conserverende aanslag opgelegd die betrekking had op de waarde in het economisch verkeer van de tot het tijdstip van emigratie opgebouwde pensioenaanspraken. Anders dan in het geldende verdrag in het jaar waarop HR *BNB* 2009/264 (zie 6.5) betrekking heeft, zijn in het belastingverdrag Nederland-België van 5 juni 2001 uitzonderingen opgenomen op het uitgangspunt dat de woonstaat ter zake van pensioen en andere soortgelijke beloningen heffingsbevoegd is. Het opleggen van de conserverende aanslag werd door de Hoge Raad niet in strijd met de goede verdragstrouw bevonden:<sup>37</sup>
- 4.4.1. Ingevolge artikel 3.83, lid 1, van de Wet IB 2001 wordt de waarde in het economische verkeer van opgebouwde aanspraken uit een pensioenregeling tot het loon van de belastingplichtige gerekend indien deze de (gewezen) werknemer is aan wie het pensioen is toegezegd en anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn. Ingevolge artikel 3.146, lid 3, van de Wet IB 2001 wordt dit loon in geval van emigratie geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk aan de emigratie voorafgaat.
- 4.4.2. Een heffing die aangrijpt bij emigratie kan in strijd komen met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het belastingverdrag tussen de betrokken staten, als daarmee een voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien - al dan niet potentieel - ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat (zie HR 19 juni 2009, nr. 43978, LJN BC5201, BNB 2009/263).
- 4.4.3. Artikel 18 van het Verdrag regelt de verdeling van de heffingsbevoegdheden met betrekking tot (onder meer) pensioenen en andere soortgelijke beloningen. Ingevolge artikel 18, § 1, van het Verdrag geldt als uitgangspunt dat de woonstaat heffingsbevoegd is. In de paragrafen 2 en 3 van artikel 18 van het Verdrag zijn echter uitzonderingen op dit uitgangspunt opgenomen, waardoor in bepaalde situaties de bronstaat heffingsbevoegd is. Of Nederland als bronstaat na emigratie van een ingezetene naar België bevoegd zal zijn ter zake van diens pensioen belasting te heffen, is op het moment van emigratie niet, althans niet altijd, te voorzien. Daarin onderscheidt de regeling in artikel 18 van het Verdrag zich van de bepaling die aan de orde was in het in 4.4.2 vermelde arrest van 19 juni 2009. In dat arrest ging het om een verdragsbepaling op grond waarvan de heffingsbevoegdheid ten aanzien van pensioenen en soortgelijke beloningen onder alle omstandigheden was toegewezen aan de woonstaat.
- 4.4.4. Wel hebben de in 4.4.1 bedoelde wettelijke voorschriften ook onder een bepaling als artikel 18 van het Verdrag tot gevolg dat ter gelegenheid van de emigratie van een belastingplichtige door Nederland wordt geheven over een voordeel dat potentieel ter

heffing is toegewezen aan de nieuwe woonstaat.

4.4.5. Het gevolg daarvan is echter niet dat de in 4.4.2 bedoelde goede trouw bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag zich ertegen verzet dat Nederland wegens de emigratie naar België van een belastingplichtige met aanspraken op pensioen een conserverende aanslag als de onderhavige oplegt. Nederland zal namelijk in een (groot) aantal gevallen als bronstaat op grond van het Verdrag bevoegd zijn te heffen ter zake van dat pensioen. Bovendien hoeft de conserverende aanslag in beginsel niet te worden betaald, omdat de ontvanger ambtshalve en zonder het stellen van bezwarende voorwaarden uitstel van betaling moet verlenen, en de conserverende aanslag dient kwijt te schelden indien er binnen een termijn van tien jaren geen zogenoemde besmette handeling ten aanzien van het pensioen heeft plaatsgevonden, zoals omschreven in artikel 25, lid 4, slotzin van de IW 1990 (hierna: een besmette handeling).

4.4.6. Hierbij verdient opmerking dat de meerbedoelde goede trouw zich er wel tegen verzet dat een ontvanger, indien na emigratie een besmette handeling plaatsvindt, naar aanleiding daarvan overgaat tot invordering van de conserverende aanslag in gevallen waarin het Verdrag de bevoegdheid tot heffing ter zake van die handeling toewijst aan het woonland (België). In die gevallen ontstaat immers op grond van de Nederlandse voorschriften - ten onrechte - een verplichting tot het betalen van belasting met betrekking tot een aanspraak op pensioen, ten gevolge van een handeling ten aanzien van dat pensioen ter zake waarvan Nederland niet tot heffing bevoegd is. Die belasting betreft weliswaar de waarde van de aanspraak ten tijde van de emigratie, en dus niet de waarde ten tijde van de besmette handeling, bijvoorbeeld afkoop, maar met het oog op de toepassing van het Verdrag is dat geen wezenlijk verschil (vgl. HR 19 juni 2009, nr. 44050, LJN BC4725, BNB 2009/264).

Aan de hier beschreven invloed van de goede trouw bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag kan niet afdoen dat België ten tijde van de totstandkoming daarvan op de hoogte was van de (destijds: voorgenomen) regeling in artikel 3.83, lid 1, van de Wet IB 2001. Evenmin kan daaraan afdoen dat het Verdrag van kracht is geworden na de inwerkingtreding van deze wettelijke regeling.

4.4.7. Het in 4.4.6 overwogene brengt mee dat een ontvanger het uitstel van betaling voor de conserverende aanslag niet mag intrekken naar aanleiding van een besmette handeling in gevallen waarin het Verdrag de bevoegdheid tot heffing ter zake van die handeling toewijst aan het woonland (België). De rechtsbescherming van belanghebbenden is op deze wijze voldoende gewaarborgd, aangezien de intrekking van het uitstel van betaling door de ontvanger plaatsvindt door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking.

(...)

4.4.10. Uit het hiervoor in 4.4.5 overwogene volgt dat het Hof de conserverende aanslag ten onrechte wegens strijd met het Verdrag heeft vernietigd. Hetzelfde geldt voor de beschikking inzake de revisierente, aangezien die de conserverende aanslag volgt. Het middel van de Minister slaagt daarom.

#### *B Overige jurisprudentie*

6.7 Het gerechtshof 's-Hertogenbosch heeft geoordeeld dat de goede verdragstrouw (verdrag Nederland-Zweden) zich er niet tegen verzet dat Nederland bij emigratie ter zake van pensioenaanspraken een conserverende aanslag heeft opgelegd.<sup>38</sup> Van belang is dat er in dat verdrag, anders dan in het Verdrag Nederland-Frankrijk, uitzonderingen bestaan op de hoofdregel van woonstaatheffing.

4.9. In het Verdrag met Zweden is de verdeling van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot pensioenen en andere soortgelijke beloningen geregeld in artikel 18. Volgens het eerste lid van artikel 18 geldt ten aanzien van pensioenen als uitgangspunt een exclusieve heffingsbevoegdheid

voor de woonstaat. In de volgende drie leden van artikel 18 zijn op dit uitgangspunt uitzonderingen opgenomen, waardoor in bepaalde situaties de bronstaat heffingsbevoegd is. Zo is bijvoorbeeld in het tweede lid van artikel 18 bepaald dat in het geval de pensioenen geen periodiek karakter dragen en worden betaald ter zake van een in de bronstaat uitgeoefende vroegere dienstbetrekking, die pensioenen in de bronstaat mogen worden belast.

- 4.10. Het vorenstaande leidt ertoe dat op het moment van emigratie niet op voorhand vaststaat dat na emigratie van een ingezetene naar Zweden Nederland als bronstaat niet meer bevoegd zal zijn om over het pensioen van die voormalige ingezetene belasting te heffen.

In de situatie van belanghebbende zou dit aan de orde kunnen komen indien, in weerwil van de Nederlandse pensioenwetgeving, zij haar pensioen toch afkoopt. De omstandigheid dat dit wellicht alleen in theorie mogelijk zou zijn, doet hieraan niet af.

Het Hof is van oordeel dat het gevolg daarvan is dat de (...) goede trouw bij de uitleg en toepassing van het Verdrag met Zweden zich er niet tegen verzet dat Nederland naar aanleiding van de emigratie van belanghebbende naar Zweden ter zake van haar pensioenaanspraken de conserverende aanslag heeft opgelegd. Bovendien is in dit verband van belang, gelet op het hiervóór aangehaalde arrest van 15 april 2011, dat aan belanghebbende, bij het opleggen van de conserverende aanslag zonder voorwaarden automatisch uitstel van betaling is verleend.

- 6.8 De rechtbank Den Haag heeft het opleggen van een conserverende aanslag (ter zake van pensioen) op grond van artikel 3.136, lid 3, Wet IB 2001 in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg van het verdrag Nederland-Israël geacht (tegen deze zaak is sprongcassatie ingesteld):<sup>39</sup>

8. Op grond van artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 (wettekst geldend vanaf 29 juni 2009) en artikel 3.146, vierde lid, van de Wet IB 2001 worden in het geval een belastingplichtige anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn, op het onmiddellijk daaraan voorafgaande moment als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen van de belastingplichtige aangemerkt de in het verleden niet tot het loon gerekende pensioenbijdragen en -aanspraken.

9. In artikel 20 van het Verdrag is bepaald dat het heffingsrecht ter zake van pensioenen en andere soortgelijke beloningen is toegewezen aan de staat waar degene woont aan wie deze zijn betaald, in dit geval Israël.

10. Op grond van de artikelen 26 en 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht (Trb. 1977, 169 en Trb. 1985, 79) zijn verdragsluitende staten goede trouw aan elkaar verschuldigd bij de sluiting, uitleg en uitvoering van een verdrag.

11. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 19 juni 2009 (ECLI:NL:HR:2009:BC5201) overwogen dat een heffing die aangrijpt bij emigratie in strijd kan komen met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing van belastingverdragen als daarmee een voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien - al dan niet potentieel - ter heffing is toegewezen aan de woonstaat (in casu Frankrijk). De Hoge Raad heeft voorts overwogen dat een aanspraak op pensioen in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964 onvoorwaardelijk is vrijgesteld van belastingheffing in Nederland en alleen bij de toekenning onder het arbeidsartikel van het verdrag met Frankrijk valt. Naar het oordeel van de Hoge Raad kan een fictie dan ook niet bewerkstelligen dat de belastingheffing alsnog aan de werking van het pensioenartikel (artikel 18) van het verdrag met Frankrijk wordt onttrokken. De fictie van artikel 3.83 van de Wet IB 2001 op grond waarvan de waarde van de opgebouwde pensioenrechten op een ondeelbaar moment voorafgaand aan de emigratie als loon in de Nederlandse belastingheffing wordt betrokken, komt dan ook in strijd met de goede (verdrags)trouw.

12. Vast staat dat artikel 18 van het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk nagenoeg gelijkloidend is aan artikel 20 van het Verdrag.

13. De rechtbank is van oordeel dat met de invoering van artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 in reactie op bovenvermeld arrest, de wetgever weliswaar een andere fictie in de nationale wetgeving heeft geïntroduceerd dan de fictie zoals opgenomen in artikel 3.83 van de Wet IB 2001,

maar dat nog immer sprake is van strijd met de goede (verdrags)trouw aangezien wederom door een eenzijdige nationale wetswijziging het toewijzingsartikel in het Verdrag van zijn werking wordt ontdaan. Immers, Nederland haalt ook met artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 de heffingsrechten naar zich toe over een pensioenaanspraak die onvoorwaardelijk is toegekend, terwijl de aanspraak vanaf het moment van toekenning wordt bestreken door het pensioenartikel en niet is voorzien in een bronstaatheffing. Hierin schuilt ook het verschil met de door verweerder ter onderbouwing van zijn standpunt aangehaalde casus die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 7 december 2001 (ECLI:NL:HR:2001:AD6774). De Hoge Raad oordeelde daarin dat het terugnemen van lijfrentepremieaftrek in de vorm van negatieve persoonlijke verplichtingen niet in strijd kwam met verdragsbepalingen aangezien de aftrek onder de Nederlandse fiscale wetgeving was verleend onder de voorwaarde dat de lijfrenteovereenkomst op de daarin overeengekomen wijze werd uitgevoerd. Anders dan in het onderhavige geval was er dus geen sprake van een onvoorwaardelijke toekenning van de aftrek, maar was van aanvang af reeds sprake van een voorwaardelijke toekenning waarbij in de Nederlandse fiscale wetgeving ook direct was voorzien in een latere terugneming van de aftrek in het geval niet aan de voorwaarden zou worden voldaan.

14. Het oordeel onder 13 zou nog anders kunnen luiden in het geval uit de totstandkomingsgeschiedenis van het Verdrag of uit andere bronnen kenbaar is dat de andere verdragsluitende partij heeft aanvaard dat het wijzigen of invoeren van het nationale voorschrift een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid oplevert dan uit het Verdrag voortvloeit (vgl. Hoge Raad 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497).

15. De rechtbank stelt vast dat ten tijde van de totstandkoming van het Verdrag ten aanzien van pensioenen niet een met artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 vergelijkbare bepaling in de Nederlandse wetgeving was opgenomen en dat door invoering van dit artikel een wezenlijk andere situatie is ontstaan dan die welke ten tijde van het afsluiten van het Verdrag van toepassing was. De invoering van die bepaling kan tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing ontstaat. Gesteld noch gebleken is dat Israël heeft aanvaard dat de invoering van artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid oplevert of tot dubbele belastingheffing kan leiden.

16. De rechtbank is aldus van oordeel dat, gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, de toepassing van artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 in verband met de goede verdragstrouw en het bepaalde in artikel 20 van het Verdrag, achterwege dient te blijven. Het subsidiaire standpunt van eiser behoeft dan geen bespreking meer.

17. Gelet op wat hiervoor is overwogen dient het beroep gegrond te worden verklaard.

#### 6.9 Het Belgische Hof van Cassatie achtte het niet van belang dat Frankrijk geen gebruik maakte van het door het verdrag met België aan haar toegekende heffingsrecht:<sup>40</sup>

Overwegende dat het arrest vaststelt dat de verweerders in 1993 België verlaten hebben en zich definitief in Frankrijk hebben gevestigd en dat verweerder in 1994 een kapitaal van een extrawettelijk pensioen heeft ontvangen ter uitvoering van een verzekeringsovereenkomst "bedrijfsleider" die aangegaan was door de vennootschap waarvan hij de zaakvoerder was;

Overwegende dat, ingevolge artikel 19.A.2, van de overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, andere inkomsten dan die bedoeld in paragraaf 1 van dat artikel van de Belgische belasting zijn vrijgesteld wanneer de belastingheffing ervan uitsluitend aan Frankrijk wordt toegekend;

Overwegende dat het middel aanneemt dat het litigieuze inkomen, ingevolge artikel 18 van die overeenkomst, slechts in Frankrijk belastbaar was;

Overwegende dat, wanneer de Verdragsluitende Staat, aan wie de exclusieve heffingsbevoegdheid is toegekend, die bevoegdheid niet aanwendt voor het geheel of een gedeelte van een in het dubbelbelastingverdrag bedoelde inkomen, de andere Staat daarom niet de bevoegdheid verkrijgt dat inkomen te belasten, tenzij de overeenkomst het hem toestaat;

Dat het middel, dat aanvoert dat België een belasting kon heffen op een in voornoemde overeenkomst bedoeld inkomen zodra het niet daadwerkelijk in Frankrijk was belast en in die Staat niet het voorwerp uitmaakte van een uitdrukkelijke wettelijke vrijstelling, faalt naar recht;

### *C Literatuur*

#### ***i. Literatuur over conserverende aanslagen bij emigratie***

- 6.10 A-G *Wattel* concludeerde voorafgaand aan HR *BNB* 2003/380 dat hij geen grondslag zag voor heffing door Nederland over een fictieve pensioenafkoop in het verdrag Nederland-Singapore:<sup>41</sup>
- 4.10 Volgens uw jurisprudentie (...) [HR *BNB* 1987/207 (verdrag met Finland 1970) en HR *BNB* 1992/21 (verdrag met Ierland 1969); A-G] wordt voor de verdragstoepassing het oudedagsverzorgingskarakter van de aanspraak niet gewijzigd door een (werkelijke) afkoop, ook niet als afgekocht wordt op een moment waarop het pensioen nog niet is ingegaan. Ik meen dat dan het nationaalrechtelijk als "loon uit vroegere dienstbetrekking" "aanmerken" van de waarde van een pensioenaanspraak, op grond van handelingen die ik maar samenvat als fictieve afkoop, voor de verdragstoepassing evenmin wegneemt dat het om een aanspraak blijft gaan die strekt tot oudedagsverzorging. Voor zover de fiscus betoogt dat de handelingen ex art. 11c Wet LB bewerkstelligen dat het oudedagsverzorgingskarakter (geheel) verdwijnt voor verdragstoepassing, is dat betoog onjuist want onverenigbaar met de (...) [hierboven genoemde; A-G] jurisprudentie en onverenigbaar met het gegeven dat de aanspraak die belast wordt, een pensioenaanspraak is, en niet een met heffingsrente opgerente navordering over destijds betaalde en vrijgestelde premies. Dat het fictieve inkomen nationaalrechtelijk als "loon" wordt bestempeld, zegt in dit verband niets, want ook pensioen is loon, nl. uit vroegere dienstbetrekking, en als zodanig is het fictieve inkomen ex art. 11c Wet LB door de wetgever ook aangemerkt (...). Art. 11c Wet LB neemt niet weg dat de aanspraak die belast wordt, een pensioenaanspraak is (tenzij men meent dat fictief inkomen slechts een fictief karakter heeft, zodat het hoe dan ook onder art. 21 (restartikel) van het Verdrag terecht komt). Dat betekent dat een fictieve pensioenafkoop in beginsel onder de "soortgelijke beloningen" van art. 18, lid 1, van het Verdrag gebracht moet worden. Zulks is echter niet mogelijk, gezien (i) het ontbreken van een "betaling" en (ii) de context van de toewijzingsbepalingen van het verdrag (...). Dat een kwalificatie onder art. 18 niet mogelijk is, betoogt in casu overigens ook de fiscus, vermoedelijk om vervolgens met behulp van uw "sluitende" stelsel voor arbeidsinkomsten (zie 4.2 hierboven) onder art. 15 te komen. Ik meen echter dat het sluitende stelsel geen fictief inkomen insluit. Ik merk overigens op dat "strekking tot oudedagsverzorging" of iets van dien aard niet voorkomt in de definitie van "pensioen" in art. 18, lid 3, van het Verdrag, zodat het al dan niet ontbreken van een verzorgingsstrekking wellicht niet eens ter zake doet.
- 6.11 En voorafgaand aan HR *BNB* 2005/233 (zie onderdeel 6.3) over HR *BNB* 2003/379 en 381 (zie hierna in onderdeel 7.2):<sup>42</sup>
- "3.5 Ik leid uit *BNB* 2003/379 en 381 (fictief loon) af dat u het ontbreken van een werkelijke "betaling" of "verkrijging" geen beletsel acht voor kwalificatie van fictieve pensioenafkoop of van het onzuiver worden van een pensioenaanspraak onder een bepaling van een belastingverdrag die "betaling" of "verkrijging" eist. Art. 15 van een OESO-gemodelleerd verdrag eist immers even zeer "betaald" of "verkregen" en u overwoog over de verdragskwalificatie van niet-genoten fictief loon ex art. 12a Wet LB 1964 als volgt: (...)
- 3.6 Uit de laatste zin van overweging 3.4.1 concludeer ik dat u "fictief verkregen" ook "verkregen" acht, mits het desbetreffende inkomensbestanddeel indien het werkelijk verkregen zou zijn, maar aan de Staat toegewezen zou zijn die met de genietingsfictie het heffingsrecht bij voorbaat naar zich toe trekt. Ook uit het Singapore-arrest *BNB* 2003/380 zelf kan wellicht afgeleid worden dat u art. 18 (pensioenen) van een OESO-gestandaardiseerd belastingverdrag ondanks het ontbreken van enige "betaling" ook van toepassing acht op fictieve pensioenafkoop, nu u immers in dat arrest de Nederlandse heffing even zeer uitgesloten achtte voor wat betreft het niet-afgekochte en dus niet "betaalde" maar slechts fictief genoten deel van de aanspraak. Niet in te zien valt waarom dit anders zou zijn bij het materieel gelijklopende art. 18 van het belastingverdrag met

België uit 1970.”

- 6.12 *A-G Wattel* concludeerde voor HR *BNB* 2009/263 (m.b.t. het Verdrag Nederland-Frankrijk) onder meer:<sup>43</sup>
- 6.17 De authentieke teksten van art. 18 van het Verdrag ("betaald aan"; *versées à*) duiden erop dat de Verdragsluitende staten ervan uitgingen dat in beide Staten naar intern recht slechts over reële pensioen(afkoop)betalingen zou worden geheven, dus niet ter zake van een niet-realiserende gebeurtenis zoals emigratie. Ook art. 18 OESO-Modelverdrag gaat kennelijk uit van werkelijke betalingen ("paid to"). Het officiële Commentaar op art. 18 van dat Modelverdrag bevat evenmin aanwijzingen dat die bepaling mede het oog zou hebben op andere gebeurtenissen dan (periodieke of eenmalige) betalingen, ook niet indien men dynamisch acht slaat op de latere commentaren van 1977 en 1992-2005. Art. 18 heeft daarmee een beperkter strekking dan art. 13 (vermogenswinsten, waaronder a.b.-winsten), dat de neutralere term "voordelen" ("gains") gebruikt en in het OESO-commentaar waarop (par. 5 t/m 9) ter zake van "appreciation in value" ("les plus-values") betoogd wordt (par. 9) dat de bepalingen van art. 13, samen met artt. 6, 7 en 21 "seem to be sufficient." A.b.-waardestijgingen, kennelijk ook ongerealiseerde, kunnen dus onder art. 13 vallen. Ook de genoemde artt. 6, 7 en 21 gebruiken termen zoals "income derived" ("les revenus provenant"), "profits of an enterprise" ("les bénéfices d'une entreprise") respectievelijk "items of income (...) arising" ("les éléments du revenu d'un résident de l'un des Etats"), die net als de term "gains" in art. 13 ook ongerealiseerde vermogenswinsten kunnen omvatten. Ik merk op dat het volgens Lang niet zoveel ter zake doet welke woorden een verdrag precies gebruikt om een belastingschuld aan een persoon te koppelen, en dat zijns inziens: "income is whatever the (national; PJW) legislator declares to be income", wat zijns inziens overigens nog niet wil zeggen dat de nationale wetgever eenzijdig en verdragsposterieur de verdragstoewijzing mag frustreren.
- 6.18 Reguliere periodieke betaling van pensioentermijnen alsook een bedrag ineens bij afkoop van de pensioenrechten ná emigratie vallen beide buiten de Nederlandse heffingsbevoegdheid ingeval van toepasselijkheid van een OESO-conforme verdragstekst. Pensioentermijnen en -afkoopsommen zijn "naar hun aard" (in de zin van de boven geciteerde fictieve-inkomstenarresten) toegewezen aan de woonstaat. In casu betekent dit dat elke reële genieting van het pensioenkapitaal (die immers ná emigratie zal geschieden) niet aan Nederland, maar aan Frankrijk ter heffing toekomt. Voor zover wij weten, zal Frankrijk te dier toekomstige gelegenheid ook heffen. Gaat het alsdan om reguliere betalingen, dan zal zich in beginsel geen dubbele belasting voordoen omdat Nederland uitstel van betaling blijft verlenen zolang regulariteit heerst. Bij elke afwijking van regulariteit (binnen tien jaren na emigratie) kan echter dubbele belastingheffing optreden, hetgeen in strijd zou komen met doel en strekking van art. 18 van het verdrag.
- 6.19 Het bij een pensioenlichaam ondergebrachte pensioenkapitaal staat, anders dan een ongerealiseerd aanmerkelijk-belangkapitaal, niet rechtstreeks ter beschikking aan de gerechtigde en is niet consumabel door middel van belening of verpanding; dat is verboden, belast en zelfs strafbaar gesteld. Evenmin geeft Nederland ingeval van irreguliere pensioengebeurtenissen zoals afkoop heffingsvoorrang aan de woonstaat indien ook deze de (werkelijke) afkoopsom belast: anders dan in het geval van verkoop van een aanmerkelijk belang na emigratie, verleent Nederland geen bronstaatverrekening (reverse credit).
- 6.20 Uit de (...) fictieve inkomsten-arresten blijkt dat u het gebruik van (al dan niet verdragsposterieure) nationaalrechtelijke ficties of forfaits op zichzelf niet in strijd acht met de goede verdragstrouw, tenzij het gaat om het eenzijdig verdragsposterieur omkwalificeren van inkomensbestanddelen teneinde naar hun aard (mogelijk) aan de andere Staat toegewezen inkomensbestanddelen bij voorbaat de Nederlandse heffingsbevoegdheid in te trekken. Op zichzelf kan een realisatiefictie of een waardeaanwasbelasting dus toelaatbaar zijn, mits deze de (verwachte toekomstige) verdragstoewijzing van het naar zijn aard onder een bepaalde

verdragsbepaling vallende (ongerealiseerde) inkomensbestanddeel niet frustreert. De vraag is dus: frustreert de eenzijdige Nederlandse regeling de overeengekomen verdragstoewijzing?

6.21 Op zichzelf staat geen door Nederland gesloten belastingverdrag in de weg aan een Nederlandse wet die alsnog alle in Nederland gefacilieerd opgebouwde pensioenaanspraken belast. Het probleem is dat Nederland die belasting echter uitsluitend oplegt bij emigratie. In wezen wordt daarmee als belastbaar feit aangewezen het van toepassing worden van een (nog niet heronderhandelde) verdragstoewijzingsbepaling die het heffingsrecht toewijst aan de immigratiestaat. Weliswaar zien belastingverdragen niet op gevallen van multiple residence taxation, ook niet ter zake van pensioenen, maar een dergelijke wetgevingstechniek kan moeilijk anders gezien worden dan als verijdeling van verdragstoewijzing, die mijns inziens principieel niet verschilt van de eenzijdige beïnvloeding van de verdragstoewijzing zoals in de fictieve-inkomstenarresten. Ik meen dat art. 18 van het Verdrag en de goede verdragstrouw daaraan in de weg staan, tenzij:

- (i) de getroffen waarde-aangroei "naar zijn aard" aan Nederland toegewezen zou zijn, dat wil mijns inziens zeggen, gezien de tekst van art. 18, dat ervan uitgegaan moet kunnen worden dat die waarde-aangroei aan de belanghebbende "betaald" ("versé") wordt tijdens Nederlands ingezetenschap, althans niet tijdens Frans ingezetenschap: wat "betaald" en "versé" ook betekenen, in elk geval niet dat de verdragsluiters ervan uitgingen dat hetzelfde pensioeninkomen door dezelfde belanghebbende twee keer genoten wordt, op verschillende tijdstippen en in verschillende landen; of
- (ii) Frankrijk tot het bedrag van die waarde-aangroei een step up verleent, of
- (iii) Nederland van zijn goede verdragstrouw ter zake van toewijzing doet blijken door een reverse credit te verlenen voor het geval Frankrijk - als woonstaat ten tijde van het niet-geconstrueerde maar werkelijke genietingsmoment - conform art. 18 de werkelijke genieting van het pensioen in de heffing betreft.

6.13 De Redactie van *Vakstudie Nieuws* gaf in haar aantekening bij HR *BNB* 2009/263 (zie 6.4) aan waar zij ruimte zag voor aanpassing van de wet, zonder dat dit in strijd met de goede verdragstrouw zou komen:<sup>44</sup>

In onze aantekening bij de conclusie van A-G Wattel van 31 januari 2008 hebben wij opgemerkt dat zijn oordeel, dat de aan belanghebbende opgelegde conserverende aanslag in strijd is met het Nederlands-Franse belastingverdrag, niet noodzakelijkerwijs het einde van de conserverende aanslag ter zake van pensioenen impliceert. Wel is een andere opzet vereist. In het onderhavige arrest heeft de Hoge Raad de kaders voor die andere opzet naar ons oordeel helder aangegeven. Wij leiden uit het arrest namelijk af dat de conserverende aanslag niet in strijd zou zijn geweest met het Nederlands-Franse belastingverdrag, indien de aanspraken niet onvoorwaardelijk vrijgesteld waren geweest (zie het arrest HR 13 mei 2005, nr. 39610, *BNB* 2005/233, V-N 2005/27.8) en uitsluitend de aanspraken zelf (dat wil zeggen zonder renteaangroei) waren geregulariseerd. In die gevallen zou de conserverende aanslag namelijk niet onder de werking van art. 18 (pensioenartikel), maar onder de werking van art. 15 (niet-zelfstandige arbeid) van het Nederlands-Franse belastingverdrag hebben gevallen. Dit impliceert, zoals wij ook in onze aantekening bij de conclusie van A-G Wattel hebben opgemerkt, in feite een terugkeer naar de conserverende aanslag volgens het model dat vóór 2001 werd gehanteerd bij emigratie van een persoon met lijfrenteanspraken (...).

6.14 *Burgers* voorzag de 2009-arresten onder meer van het navolgende commentaar:<sup>45</sup>

[De artikelen 2.8, 3.83, 3.146, derde lid, Wet IB 2001 en art. 25 en 26 Invorderingswet 1990; A-G] bewerkstelligen dat de waarde in het economisch verkeer van ten tijde van inwonerschap in Nederland opgebouwde pensioenaanspraken door middel van een conserverende aanslag in de heffing wordt betrokken. Het gaat hier om een fictie. De casus verschilt daarom, zoals A-G Wattel in r.o. 6.19 overweegt, van die in de aanmerkelijkbelangarresten. De belastingplichtige beschikt niet over het inkomen en kan daarover ook niet beschikken, omdat het kapitaal is ondergebracht



bij een pensioenlichaam. A-G Wattel analyseert ook het verschil tussen deze casus en die in het Hongarije-lijfrenteafkooparrest. In die casus werd alleen de niet-brongebonden persoonlijke aftrekpost teruggenomen. Voor deze negatieve persoonlijke verplichting bevat het verdrag geen toewijzingsbepaling, omdat het geen 'item of income' is. De Hoge Raad gaat niet in op deze verschillen, maar overweegt dat de regeling weliswaar bedoeld is om de eerder toegestane vrijstelling van de aanspraak terug te nemen, maar in zijn uitwerking de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten belast op basis van een fictie. Het pensioenartikel - dat alleen ziet op pensioenuitkeringen, niet op pensioenpremies - is van toepassing. Krachtens het pensioenartikel is de woonstaat ten tijde van uitkering bevoegd te heffen. De fictie kan niet bewerkstelligen dat het pensioenartikel niet meer van toepassing is omdat het niet-zelfstandigearbeidsartikel alleen van toepassing is bij verkrijging van de pensioenaanspraak. De Hoge Raad voert nog een tweede argument aan waarom de van toepassing zijnde verdragen bewerkstelligen dat Nederland zijn naar nationaal recht gecreëerde heffingsrecht niet kan uitoefenen: zonder fictie zou Nederland geen heffingsrecht hebben. Derhalve is heffing naar het oordeel van de Hoge Raad in strijd met de goede verdragstrouw. In het Singapore-arrest HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380c\* had de Hoge Raad in overeenkomstige zin beslist over de fictie van het in 1995 van toepassing zijnde art. 11c Wet LB 1964, waardoor vooralsnog onbelaste pensioen- en VUT-aanspraken alsnog als loon uit een vroegere dienstbetrekking werden gekwalificeerd (onder meer) indien sprake was van afkoop door een niet-inwoner. De Hoge Raad ging in zijn motivering in de zaken 43 978, 07/13 267 en 08/02 288 ook niet in op de op zich interessante stelling van A-G Wattel dat Nederland met de fictie eigenlijk hetzelfde bewerkstelligt als belastingplichtigen die proberen de belastingheffing te verijdelen.

De zaak 44 050 verschilt van die in de andere zes zaken, omdat het hier gaat om feitelijk gerealiseerd inkomen op een moment dat belastingplichtige geen inwoner van Nederland meer was. De Hoge Raad oordeelde over de door een inwoner van België feitelijk afgekochte lijfrente dat heffing over de waarde van de aanspraak op de lijfrente niet wezenlijk afwijkt van heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom. Ook de regeling neergelegd in de art. 3.133 en 3.137 Wet IB 2001 komt in strijd met de goede verdragstrouw. Niet van belang is dat het uitgangspunt van de regeling is het terugnemen van een eerder verleende faciliteit en dat daarbij om uitvoeringstechnische redenen ervoor is gekozen de waarde in het economisch verkeer te belasten. Het mocht de staatssecretaris eveneens niet baten dat:

- de Inspecteur bereid was de heffing te beperken tot het bedrag dat bij toepassing van art. 22 Wet IB 1964 in de heffing zou zijn betrokken (met als ratio dat de premieaftrek krachtens de regels van die wet had plaatsgevonden). In het jaar van afkoop bestond geen wettelijke grondslag voor het bij afkoop in de heffing betrekken van de premie die voor verwerving van de lijfrente was betaald;
- ook België post-verdragsluiting een vergelijkbare regeling heeft ingevoerd. Daarmee is nog niet gezegd dat die staat de aan hem gealloceerde heffingsbevoegdheid wil prijsgeven;
- er geen verdragsprobleem zou zijn ontstaan als de nationale wetgever de voordelen door het opleggen van een navorderingsaanslag zou hebben teruggedraaid;
- Nederland bij reguliere afwikkeling van de lijfrente na 1 januari 2003 (de datum van inwerkingtreding van het in 2001 met België gesloten herziene verdrag) het heffingsrecht over de uitkeringen zou hebben gehad.

Op de laatste twee aspecten gaat de Hoge Raad niet in.

-2. De boodschap van de Hoge Raad is duidelijk: in belastingverdragen neergelegde allocatiebepalingen kunnen niet worden doorkruist door verdragsposterieure bepalingen waarin een heffingsrecht wordt gecreëerd vlak voor emigratie dan wel afkoop, tenzij het (commentaar bij het) OESO-Modelverdrag daar de ruimte toe biedt. Dat betekent dat de conserverende aanslag ter zake van ongerealiseerde aanmerkelijkbelangwinst wel is toegestaan, maar de conserverende aanslag waarbij door een fictie de waarde van opgebouwde pensioenaanspraken vlak voor

emigratie wordt belast niet, evenmin als de heffing over de afkoopsom van lijfrentes genoten door uit Nederland naar een andere staat geëmigreerde belastingplichtige. Het (commentaar bij het) OESO-Modelverdrag biedt alleen ruimte voor eerstgenoemde conserverende aanslag.

Het gaat om het grammaticaal beoordelen welk verdragsartikel van toepassing is, alsmede of de regeling al dan niet in strijd komt met de goede verdragstrouw. Dat het uitgangspunt het terugnemen van eerder verstrekte voordelen is, is niet van belang. Evenzeer is niet van belang:

- wat de andere staat heeft gedaan;
- dat krachtens een andere formulering van de regeling hetzelfde resultaat zou kunnen worden bereikt; of
- wat op verdragsgebied in latere jaren is geregeld.

De rechtszekerheid verlangt toepassing van de in het desbetreffende belastingjaar vigerende regelgeving.

(...)

Kemmeren [zie 6.22; A-G] is evenwel van mening dat Nederland met deze regeling 'zijn eigen geloofwaardigheid in de internationale arena' verspeelt en dat het Ministerie met de relevante verdragspartners zou moeten gaan onderhandelen over een protocol waarmee het heffingsrecht aan Nederland wordt toegekend. De kans dat de Hoge Raad de nieuwe regelgeving niet in strijd zal achten met de goede verdragstrouw acht hij verwaarloosbaar, omdat de Hoge Raad heeft overwogen dat het niet-zelfstandigearbeidsartikel alleen van toepassing is bij de toekenning van de pensioenaanspraak en dat daarna het pensioenartikel van toepassing is.

Ik ben aanzienlijk minder pessimistisch over de houdbaarheid van de voorgestelde regeling dan Kemmeren. Niet alleen gezien de hierboven aangehaalde overwegingen van de Hoge Raad in de 19-juni-arresten. Maar vooral ook omdat ik het niet ondenkbaar acht dat, mocht de nieuwe regelgeving worden voorgelegd aan de Hoge Raad, deze wederom te rade zal gaan bij het commentaar op het OESO-Modelverdrag. Dat commentaar laat ruimte open voor nationale anti-ontgaansbepalingen. Par. 9.4 Commentaar bij art. 1 OESO luidt: 'Under both approaches, therefore, it is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into'. Voorts wordt sinds 2005 (derhalve nog niet in de belastingjaren waar de arresten betrekking op hebben) in par. 13 van het Commentaar bij art. 18 OESO uitdrukkelijk aangegeven dat sommige staten de door hen toegestane pensioenpremieaftrek beschouwen als belastinguitstel dat zij willen terugnemen op het moment van emigratie. Nergens in het Commentaar geeft de OESO aan dat een dergelijke regeling in strijd komt met verdragsbepalingen. En ook de Europese Commissie, de Raad van Europa en het HvJ EG staan anti-ontgaansmaatregelen toe.

6.15 *Kavelaars* acht het onlogisch dat pensioenaanspraken onder artikel 15 OESO-Modelverdrag vallen en het uitkeringsrecht onder artikel 18 OESO-Modelverdrag, omdat dubbele heffing kan optreden:<sup>46</sup>

In de eerste plaats is het opvallend dat de Hoge Raad hier een bepaald andere weg inslaat dan bij de ab-arresten hiervoor besproken in NTFR-B 2009/28. Daar heeft de Hoge Raad het commentaar bij art. 13, lid 4, OESO doorslaggevend geoordeeld: dit commentaar laat de bronstaat ruimte tot heffing. In de pensioenarresten gaat het om de verhouding tussen twee verdragsartikelen en komt aan het commentaar geen betekenis toe. Dat roept de vraag op of in de pensioenarresten niet ook dezelfde benadering zou kunnen zijn gekozen als in de ab-arresten. Mijns inziens wel: in de eerste plaats is, zoals ik eerder heb aangegeven, art. 18 OESO exclusief (exclusieve toekenning heffingsbevoegdheid aan de woonstaat zonder enige heffingsrecht voor de bronstaat), terwijl in het commentaar geen enkele ruimte wordt geboden dat ook de bronstaat onder omstandigheden zou kunnen heffen. Daarvan uitgaande is de logische conclusie dat een

benadering aan de hand van de bij de ab-arresten toegepaste methodiek eveneens tot het resultaat leidt dat Nederland in strijd met de goede verdragstrouw handelt door bij emigratie een conserverende aanslag met betrekking tot pensioenen op te leggen.

Het is wat mij betreft dan ook opmerkelijk dat de Hoge Raad bij de pensioenarresten voor een andere benadering kiest dan bij de ab-arresten, vooral omdat een overeenkomstige redenering als bij de pensioenarresten mijns inziens zou leiden tot eenzelfde einduitkomst als waartoe de Hoge Raad in de 19 juni-arresten komt. Daarnaast is de redenering van de Hoge Raad mijns inziens ook anderszins opvallend. Hij constateert namelijk dat de aanspraak onder art. 15 OESO valt en het uitkeringsrecht onder art. 18 OESO. Daar vloeit dus verdragtechnisch een dubbele heffing uit voort voor zover het om de aanspraak gaat. Die dubbele heffing wordt alleen voorkomen door op het niveau van het nationale recht de aanspraak vrij te stellen, dan wel (een deel van de) uitkering. Dat acht ik onlogisch en kan de OESO ook nooit hebben bedoeld bij de totstandkoming van het modelverdrag; in het commentaar is voor die benadering ook geen aanwijzing te vinden. De oorzaak ligt er mijns inziens in dat de Hoge Raad het begrip aanspraak uit de Wet LB 1964 rechtstreeks gebruikt als verdragsbegrip. Dat Nederland het typische begrip aanspraak hanteert wil echter nog niet zeggen dat dit een verdragsbegrip is, laat staan een erkend verdragsbegrip. In mijn optiek had de Hoge Raad derhalve bezien vanuit de systematiek van art. 15 OESO in het geheel niet toe kunnen en mogen komen aan deze bepaling. In dit verband is het opvallend dat ook in het commentaar bij art. 18 OESO een dergelijke benadering niet is opgenomen. In dat commentaar wordt de problematiek als zodanig wel onderkend; zie daartoe par. 12-23, die weliswaar een bredere problematiek omvatten maar waarbij ook wordt ingegaan op de problematiek waarbij de opbouw van aanspraken zou kunnen worden belast c.q. de uitkeringen worden vrijgesteld. Het voert te ver om daar in deze Beschouwing verder op in te gaan. Uit dit commentaar kan evenwel worden afgeleid dat indien verdragspartijen een andersoortige oplossing wenselijk achten dan het bepaalde in art. 18 OESO waarbij (ook) aan de bronstaat heffingsbevoegdheid toe dient te komen, de oplossing daarvoor toch steeds uitsluitend in een alternatieve formulering van art. 18 OESO moet worden opgenomen en de heffingsbevoegdheid ook wordt verdeeld op basis van dat artikel en niet (mede) op basis van art. 15 OESO. In met name par. 15 en 23 zijn alternatieve formuleringen opgenomen.

Men zou hieruit wellicht de conclusie kunnen trekken dat deze benadering vergelijkbaar is met de benadering die we bij de ab-arresten hebben gezien, maar dat is mijns inziens niet het geval. In de ab-arresten wordt de mogelijkheid tot heffing door de bronstaat op basis van het commentaar bij het OESO-Modelverdrag uitdrukkelijk overgelaten aan het nationale recht van die staat, terwijl in de pensioensfeer moet worden gekozen voor een alternatieve verdragstekst (waar het nationale recht uit de aard der zaak wel op moet aansluiten; of eigenlijk beter nog: omgekeerd. Zie daarvoor verder hierna). Het is opmerkelijk dat de Hoge Raad bij de ab-arresten uitdrukkelijk aansluiting heeft gezocht bij het OESO-commentaar, maar dat bij de pensioenarresten niet heeft gedaan.

#### 6.16 Vervolgens heeft *Kavelaars* de twee lijfrente-arresten (het Hongarije-arrest en het 2009-arrest over het verdrag met België) naast elkaar gelegd:<sup>47</sup>

De voorgaande benadering is vanzelfsprekend niet toepasbaar in het lijfrentearrest (nr. 44.050) omdat daar alleen art. 21 OESO van betekenis is. Vooropgesteld zij dat gelet op het karakter van deze bepaling hier alle soorten lijfrenteuitkeringen, derhalve ook afkoopsommen, onder vallen. Het commentaar bij het OESO-Modelverdrag biedt in dezen geen enkel aanknopingspunt voor een beoordeling voor de vraag of wellicht de bronstaat (enige) heffingsbevoegdheid heeft. De door de Hoge Raad in de ab- en de pensioenarresten gevolgde benadering is derhalve in zoverre niet toepasbaar. De Hoge Raad komt dan ook in feite met een betrekkelijk eenvoudige motivering, namelijk dat de waarde van de aanspraak<sup>48</sup> op de lijfrente op grond vlak voor emigratie wordt belast en dat deze waarde in feite identiek is aan de afkoop van de lijfrente. Daarmee is de goede verdragstrouw geschonden omdat aldus de werking van art. 22 OESO wordt gefrustreerd. Hiervoor heb ik reeds verwezen naar het Hongarije-arrest (HR 7 december 2001, nr. 35.231, NTFR

2001/1749, BNB 2002/42c\*) dat eveneens de afkoop van een lijfrente betreft en waarbij de Hoge Raad oordeelde dat art. 22 OESO niet inroepbaar was. In r.o. 3.3.4 geeft hij een verklaring voor dit verschil: die verklaring is er in gelegen dat onder het toenmalige systeem de premieaftrek 'met terugwerkende kracht' werd teruggenomen, terwijl onder het huidige systeem de waarde van het recht in de heffing wordt betrokken. Daartussen zit uiteraard wel een verschil: onder het oude systeem bleef de waardeangroei buiten de heffing, terwijl dat onder het huidige systeem niet zo is. Hierin manifesteert zich mijns inziens een erg formalistische benadering; immers, het materiële effect van het voormalige systeem (de negatieve persoonlijke verplichting) en het huidige systeem (belasten van de waarde van het recht) komen wat het uiteindelijke effect betreft – afgezien van de waardeangroei – op hetzelfde neer: ze frustreren beide de toepassing van art. 22 OESO. Ik kan me in zoverre dan ook niet vinden in deze formeel wetstechnische benadering van de Hoge Raad. In mijn noot bij BNB 2002/42c\* heb ik overigens de daarin gevolgde benadering van de Hoge Raad vanuit een verdragssystematische benadering onderschreven. Bezien vanuit de leer van de goede verdragstrouw is dat arrest mijns inziens onjuist. De curieuze conclusie doet zich nu voor dat de Hoge Raad het systeem van de negatieve persoonlijke verplichtingen indertijd heeft vervangen door het huidige systeem teneinde een internationaalrechtelijk en Europeesrechtelijk betere oplossing te effectueren, maar dat wat het uiteindelijke resultaat betreft hij beter had kunnen blijven bij het voormalige systeem.

Tot slot kunnen we constateren dat waar het de toepassing van de goede verdragstrouw het lijfrentearrest in zoverre overeenstemt met de pensioenarresten dat de Hoge Raad voor de beoordeling van de goede verdragstrouw (mede) betekenis toekent aan de nationaalrechtelijke wettelijke vormgeving door Nederland. Die visie acht ik onwenselijk omdat aldus de verdragstrouw materieel kan worden gefrustreerd afhankelijk van de nationaalrechtelijke vormgeving en dus blijkbaar formeelrechtelijk de goede trouw niet mag worden geschonden, maar materieelrechtelijk wel. Dat wreekt zich de facto nu ook doordat de Hoge Raad in feite aangeeft hoe het door hem met deze arresten gecreëerde 'pensioen- en lijfrente' kan worden gerepareerd welk signaal de wetgever op 19 juni 2009 dan ook direct heeft opgepakt (zie hierna). Aldus geeft de Hoge Raad evenals in de pensioenarresten in dit lijfrentearrest de richting aan van de reparatiewetgeving: de heffing moet aanknopen bij het in de heffing betrekken van de eerder vrijgestelde aanspraak, respectievelijk de eerder afgetrokken premies.

6.17 *Pötgens en Kappelle* hebben aan de jurisprudentie en literatuur een aantal uitgangspunten ontleend met betrekking tot goede verdragstrouw:<sup>49</sup>

1. Een belastingverdrag wordt in beginsel niet te goeder trouw ten uitvoer gelegd en geïnterpreteerd indien de verdragsposterieure introductie van een fictie in de nationale wetgeving van één van de verdragsluitende staten potentieel een verschuiving teweeg brengt in de verdeling van heffingsrechten tussen beide staten.<sup>50</sup>
2. Een nationaalrechtelijke fictiebepaling kan wel effect hebben op een belastingverdrag indien dat verdrag is gesloten na introductie van die fictie in de nationale wetgeving.<sup>51</sup>
3. Het beginsel van de wederkerigheid inhoudende dat de betreffende nationaalrechtelijke fictie een equivalent heeft in de nationale wetgeving van de andere verdragsluitende staat (reciprociteit van wetgeving).<sup>52</sup> Dergelijke wederkerigheid kan onder omstandigheden meebrengen dat de goede trouw alsnog in acht is genomen jegens de andere verdragsluitende staat.<sup>53</sup>
4. Er is een specifieke voorziening getroffen door de verdragsluitende staten van een zodanig gehalte dat daarmee kan worden bewerkstelligd dat de verdragsposterieure nationaalrechtelijke fictiebepaling alsnog haar gelding heeft onder het vigerende belastingverdrag.<sup>54</sup>

6.18 *Kavelaars* heeft uit HR BNB 2011/160 (zie onderdeel 6.6) afgeleid dat de Hoge Raad de thans in het geding zijnde reparatiewetgeving destijds al van tafel heeft geveegd:<sup>55</sup>

1. Om maar meteen met de deur in huis te vallen: een fraai arrest. Het komt mij voor dat de Hoge Raad met dit arrest de spoedreparatiewetgeving (art. 3.136 Wet IB 2001) zoals die ingaande 26 juni 2009 tot stand is gebracht na en in verband met de 19 juni-arresten in één keer van tafel

veegt, maar wellicht dat ik daar iets te optimistisch over ben. (...)

6. Een ander aandachtspunt betreft de reparatiewetgeving naar aanleiding van de 19-juni-arresten die is opgenomen in art. 3.136 en art. 3.146, zevende en achtste lid, Wet IB 2001. Op de wijze van totstandkoming ga ik hier verder niet in. In de literatuur (...) is die terecht kritisch besproken. De vraag rijst of het onderhavige arrest van betekenis is voor de houdbaarheid van die reparatiewetgeving. (...) In mijn eerdere bespreking van de 19-juni-arresten [NTFR-B 2009/29, p. 13 e.v., zie 6.15; A-G] heb ik aangegeven dat gelet op de motivering in die arresten voor de vormgeving van die wetgeving wel wat is te zeggen. Niettemin kan daarmee praktisch toch nog steeds een resultaat ontstaan dat afwijkt van hetgeen met het verdrag wordt beoogd met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid ter zake van pensioenen. Kemmeren en Pötgens/Kappelle [zie WFR 2009/881, geciteerd in 6.22 en WFR 2010/74, geciteerd in 6.17; A-G] hebben zich in beduidend sterkere bewoordingen uitgesproken over de vormgeving van de reparatiewetgeving. Zij oordelen dat de Nederlandse systematiek ook na de wetswijziging nog steeds in strijd is met de goede verdragstrouw. Bezien we het 15-april-arrest dan lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat de wetswijziging inderdaad niet het beoogde effect heeft. Nederland blijft in de (door-)emigratiegevallen bedoeld in art. 3.83 en art. 3.136 Wet IB 2001 heffingsbevoegd via een conserverende aanslag. Deze wordt ingevorderd indien zich een 'oneigenlijke handeling' voordoet waardoor het uitstel van betaling wordt beëindigd. Daarmee wordt de hele conserverende aanslag in principe invorderbaar, terwijl uit het onderhavige arrest moet worden afgeleid dat dit alleen is toegestaan indien op dat tijdstip Nederland verdragsrechtelijk heffingsbevoegd is. Het spreekt voor zich dat ingevolge dit arrest (a) een onderscheid tussen oude en nieuwe verdragen niet relevant is en bovendien dat (b) als de heffingsbevoegdheid niet aan Nederland toekomt, dit de hele waarde van het pensioen betreft en niet relevant is of het hier 'slechts' om de fiscaal gefacilieerde premies gaat, dan wel tevens om het rendement. Voor de toepassing van het verdragspensioenartikel wordt immers een dergelijk onderscheid ook niet gemaakt. Het komt mij derhalve voor dat met het 15-april-arrest kan worden aangenomen dat de wetswijziging is achterhaald, in die zin dat daar geen betekenis aan toekomt. De risico's die de wetgever indertijd zag – met name afkoop van pensioen – zijn er, althans met name onder oude verdragen, nog volop. Dat er vervolgens op 15 april 2011 geen persbericht is verschenen met een direct inwerking tredende wetwijziging is begrijpelijk. In de nu door de Hoge Raad geformuleerde benadering is geen aanpassing in de nationale wetgeving mogelijk die het door de wetgever beoogde effect kan realiseren. Maar het kan natuurlijk ook zijn dat de wetgever de reikwijdte van het 15-april-arrest minder vergaand uitlegt dan ik dat hiervoor heb gedaan.

## **ii. Literatuur over de reparatiewetgeving**

- 6.19 Naar aanleiding van een brief van de staatssecretaris van Financiën waarmee hij op de dag waarop de 2009-arresten werden uitgesproken, aankondigde een wetsvoorstel aan de Tweede Kamer aan te bieden,<sup>56</sup> speculeerde *Albert* over de vormgeving van die toen nog toekomstige reparatiewetgeving:<sup>57</sup>

Hoewel het niet mogelijk is een wetsvoorstel te becommentariëren voordat het er ligt, is het verleidelijk op de inhoud van de reparatie te speculeren. Volgens mij worden de marges die de wetgever bij reparatie in acht moet nemen, bepaald door HR 19 juni 2009, nr. 44.050, NTFR 2009/1437. Hierbij gaat het in het bijzonder om r.o. 3.3.4 en de verwijzing in die rechtsoverweging naar [het Hongarije-arrest; A-G]. Uit laatstgenoemd arrest kan worden afgeleid dat een systeem is toegelaten, zoals Nederland dat onder de Wet IB 1964 kende, waarbij lijfrentepremies slechts voorwaardelijk ten laste van het Nederlands inkomen mogen worden gebracht. Bij het in vervulling gaan van een ontbindende voorwaarde, zoals de afkoop van het lijfrenterecht, wordt de premieaftrek teruggenomen. Een dergelijk systeem voorkomt dat de heffing die optreedt bij het in vervulling gaan van de ontbindende voorwaarde, zoals afkoop, als heffing over een afkoopsom wordt gezien (die onder het restartikel zou vallen). Het in de belastingheffing betrekken van lijfrentepremies, die in het verleden (achteraf gezien ten onrechte) ten laste van het inkomen zijn gebracht, onttrekt zich aan verdragstoepassing, zo besliste de Hoge Raad impliciet in [het Hongarije-arrest; A-G]. Ervan uitgaande dat de wetgever het zojuist beschreven systeem voor

ogen staat – enkel terugname van de afgetrokken premies, geen heffing over de waarde-aangroei van het recht sinds premiebetaling – zie ik twee problemen.

De eerste bedenking is dat [het Hongarije-arrest; A-G] volgens sommigen op het uitgangspunt berust dat een belastingverdrag geen betrekking heeft op persoonlijke (niet-inkomensbrongebonden) aftrekken wegens draagkrachtvermindering en daardoor ook niet op de ongedaanmaking daarvan. Wat voor lijfrenten in de zin van art. 3.125 Wet IB 2001 geldt, geldt niet – althans niet noodzakelijkerwijs mede – voor pensioenen. In dit verband kan worden gewezen op r.o. 3.4.1 van HR 19 juni 2009, nr. 43 978, NTFR 2009/1438: ' De toekenning van een aanspraak op pensioen is een beloning ter zake van een dienstbetrekking als bedoeld in artikel 15 van het Verdrag. Op grond van deze bepaling mag Nederland in een verdragsituatie (de waarde van) de aanspraak belasten, indien de dienstbetrekking in Nederland wordt uitgeoefend. Nederland stelt deze bate echter onvoorwaardelijk vrij van belasting wanneer sprake is van een pensioenregeling in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964.'

De laatst geciteerde zin brengt mij op de tweede bedenking. De staatssecretaris wil de reparatie met terugwerkende kracht tot 19 juni 2009 invoeren. Ik heb geen principiële bezwaren tegen terugwerkende kracht, maar ik heb mijn twijfels over de haalbaarheid ervan. Thans is het zo dat de pensioenpremieaftrek (c.q. de vrijstelling van art. 11 Wet LB 1964: de pensioenaanspraak behoort niet tot het loon) onvoorwaardelijk wordt verleend. Het lijkt mij moeilijk om met terugwerkende kracht te bepalen dat de premieaftrek (c.q. de vrijstelling van de pensioenaanspraak) destijds is verleend onder de ontbindende voorwaarde van reguliere afwikkeling.

Het eerste probleem lijkt me nog wel overkomelijk. Als een binnenlandse belastingplichtige een aftrekpost onder een ontbindende voorwaarde geniet en de ontbindende voorwaarde gaat in vervulling op het moment dat de belastingplichtige geen inwoner meer is van Nederland, lijkt het mij verdedigbaar dat de terugname van die aftrekpost zich aan verdragstoepassing onttrekt. Het tweede probleem (ontbindende voorwaarde met terugwerkende kracht) lijkt mij lastiger. Voor lijfrenten is het misschien nog wel oplosbaar (terugkeer naar het systeem van de Wet IB 1964), maar voor pensioenen lijkt me dat veel moeilijker.

Volgens mij doet de staatssecretaris er goed aan het systeem dat hij voor ogen heeft, eerst door de Hoge Raad op verdragsrechtelijke houdbaarheid te laten toetsen (zie art. 74 RO: 'De Hoge Raad geeft advies of inlichtingen wanneer dat vanwege de regering wordt gevraagd.'). Het lijkt me beter wat meer tijd te nemen voor deugdelijke wetgeving dan met spoed een maatregel door het parlement te loodsen waarvan getwijfeld kan worden aan de juridische houdbaarheid.

#### 6.20 *Staats* plaatste enkele kanttekeningen bij de reparatiewetgeving:<sup>58</sup>

De cruciale vraag is uiteraard of de voorgestelde wetswijziging wel binnen de grenzen van het verdragenrecht blijft. Ik betwijfel dat ten zeerste. In BNB 2002/42 overwoog de Hoge Raad dat Nederland toch kon heffen over de negatieve persoonlijke verplichting, aangezien dit een 'no item of income' was in het kader van het verdrag. Voor lijfrenten is in dit verdrag niets geregeld, dus hooguit zou het moeten vallen onder het restartikel. Volgens de Hoge Raad valt het zelfs helemaal niet onder het verdrag.

Het is naar mijn mening allereerst de vraag of dit op dezelfde wijze kan worden toegepast voor pensioenen, aangezien de meeste verdragen een expliciet pensioenartikel kennen. De heffing die Nederland nu oplegt – ook al bestaat dit uit het terugnemen van de pensioenpremieaftrek van werkgever en werknemer – komt naar mijn mening wel weer erg dicht in de buurt van het belasten van pensioenaanspraken, hetgeen in het verdrag nu juist meestal is 'weggegeven' aan de woonstaat. Ook zijn de pensioenaanspraken onvoorwaardelijk verkregen, waardoor deze onder het pensioenartikel in het verdrag vallen. Voor alle duidelijkheid: de Hoge Raad verwijst alleen in het lijfrentearrest van 19 juni naar het Hongarije-arrest; in de pensioenarresten doet hij dat dus

niet. De problematiek is echter naar mijn mening geheel gelijk en daarom zou je hier wellicht ook uit kunnen afleiden dat de Hoge Raad alleen naar lijfrenten en niet naar pensioen wilde verwijzen.

(...)

Pensioenuitkeringen zijn in veel verdragen van vóór 2001 expliciet toegewezen aan de woonstaat. De wetwijziging lijkt daarop in te breken en dat verhoudt zich niet met de verdragstekst. Daarnaast is het effect van de voorgestelde regelgeving dat er dubbele heffing kan optreden. Zou een geëmigreerde belastingplichtige lijfrente- of pensioenaanspraken afkopen, dan kan dit tot gevolg hebben dat Nederland heft over de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen (terugname premieaftrek) én dat de woonstaat heft over de afkoopwaarde van de pensioen- en/of lijfrenteaanspraak. Het is de vraag of dit een gewenste situatie is, omdat er niet is voorzien in een credit of iets dergelijks. Wel heeft de staatssecretaris tijdens de Kamerbehandeling toegezegd dat een onderlinge overlegprocedure wordt gestart als er sprake is van dubbele heffing.

Het blijft overigens ook zo dat Nederland deze wetgeving nu wijzigt en dat dus ook deze wetgeving niet is besproken bij de verdragsonderhandelingen met de diverse verdragspartners. Een betoog dat dit wederom in strijd is met de goede verdragstrouw, is bepaald niet kansloos.

#### 6.21 Ook *Kavelaars* heeft kritische kanttekeningen geplaatst:<sup>59</sup>

Tot slot dan de vormgeving van de reparatie. Het is duidelijk dat verdragsreparatie niet mogelijk is, omdat dat op korte termijn nu eenmaal onhaalbaar is. Dan zouden vermoedelijk ruwweg zo'n 70 verdragen moeten worden aangepast. In de meergenoemde brief van de staatssecretaris wordt aangegeven dat het arrest ruimte biedt voor reparatiewetgeving. Dat lijkt opmerkelijk omdat het een verdragsprobleem lijkt. Ik neem evenwel aan dat de bewindsman doelt op de hiervoor besproken r.o. 3.4.1. waar de Hoge Raad in feite aangeeft dat wanneer de conserverende aanslag zou aansluiten bij het alsnog in de heffing betrekken van de aanspraak, niet art. 18 OESO, maar art. 15 OESO van toepassing is. Mutatis mutandis geldt dan hetzelfde voor lijfrentes waarbij dan de lijfrentepremieaftrek wordt teruggenomen. In beide gevallen zou dan de waardeaan groei buiten beschouwing moeten blijven. Ik heb hiervoor al kritische kanttekeningen geplaatst bij deze visie, maar ik meen ook dat die argumentatie niet opgaat, omdat mijns inziens dan een fictie wordt geïntroduceerd waarop de fictiearresten van toepassing zijn (zie hiervoor). Het lijkt er echter op dat de Hoge Raad de bepaling waarbij een oneigenlijke handeling in de zin van art. 19b Wet LB 1964 als loon uit vroegere dienstbetrekking wordt aangemerkt wel als fictie ziet die strijdig is met de goede verdragstrouw en een bepaling die de aanspraak alsnog belast bij een emigratie niet als fictie die de verdragstrouw beschaamt aanmerkt. Ik meen dat tussen beide gevallen geen onderscheid bestaat en acht het overigens ook niet in overeenstemming met de opzet van het OESO-Modelverdrag gelet op de eerder aangehaalde par. 12 e.v. uit het OESO-commentaar. Inmiddels is uit het gepubliceerde wetsvoorstel gebleken dat bovenstaande lijn daar in essentie wordt gevolgd. Als u deze Beschouwing leest is het wetsvoorstel vermoedelijk inmiddels al wel en in werking getreden.

#### 6.22 *Kemmeren* is van mening dat ook de reparatiewetgeving in strijd is met de goede verdragstrouw:<sup>60</sup>

Bij de litigieuze exitheffing wordt op basis van een fictie de pensioenaanspraak belast en niet alsnog de bij toekenning vrijgestelde pensioenaanspraak. Met deze fictie kan echter niet worden bewerkstelligd dat de belastingheffing wegens na die toekenning optredende gebeurtenissen aan de werking van het pensioenartikel wordt onttrokken. Zonder deze fictie zouden alle inkomsten die uit pensioenaanspraken voortvloeien op grond van dit artikel uitsluitend in het nieuwe woonland belastbaar zijn. Met de introductie van de fictie in 2001 handelt Nederland in strijd met de volkenrechtelijke goede trouw die bij de uitleg en toepassing van een belastingverdrag in aanmerking dient te worden genomen. Daaraan doet niet af dat die wordt opgelegd aan een binnenlandse belastingplichtige, omdat bij het gefingeerde belastbare feit bij emigratie de werking

van het pensioenartikel al zo voelbaar is dat met dit wetstechnische slimmigheidje niet de in het pensioenartikel vastgelegde verdeling van de heffingsbevoegdheid mag worden gefrustreerd (...).

#### 6.23 *Twisk* en *Strating* hebben hun twijfels geuit over de doeltreffendheid van de reparatiewetgeving:<sup>61</sup>

Nog veel twijfelachtiger wordt het indien wordt bedacht dat het onvoorwaardelijk vrijstellen van pensioenaanspraken bij toekenning geen wijziging ondergaat door de gewijzigde wetgeving. Onder de nieuwe wetgeving worden pensioenaanspraken achteraf - nadat ze bij toekenning onvoorwaardelijk zijn vrijgesteld - alsnog nationaal geherkwalificeerd tot negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Daarmee zouden pensioenaanspraken die op grond van het verdragenrecht reeds zijn verschoven van het niet-zelfstandige arbeidsartikel (art. 15) naar het pensioenartikel (art. 18) opeens weer onder het niet-zelfstandige arbeidsartikel gaan vallen, waardoor Nederland alsnog heffingsrechten verkrijgt. Gezien de hiervoor aangehaalde overweging van de Hoge Raad in de pensioenarresten van 19 juni 2009 dat de pensioenaanspraak alleen bij toekenning onder het niet-zelfstandige arbeidsartikel valt en daarna onder het pensioenartikel lijkt deze conclusie niet logisch.

Op basis van het voorgaande zijn wij van mening dat de kans dat de reparatiewetgeving met betrekking tot pensioenen het door Financiën gewenste effect sorteert klein is. Naar wij menen is door het herkwalificeren van onvoorwaardelijk vrijgestelde pensioenaanspraken tot negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen nog steeds sprake van strijd met de goede verdragstrouw bij verdragen gesloten vóór 2001 waarbij de heffing over pensioenen en soortgelijke uitkeringen exclusief is toegewezen aan de woonstaat.

(...)

Voor lijfrenten wordt met de reparatiewetgeving beoogd terug te keren naar het systeem van vóór 2001. Onder dat wetsstelsel heeft de Hoge Raad in het eerdere aangehaalde Hongarije-lijfrenteaafkooparrest beslist dat het terugnemen van eerder verleende voorwaardelijke lijfrentepremieaftrek wel toegestaan is. De Hoge Raad besliste bovendien dat sprake was van een 'no item of income' waardoor aan verdragstoepassing niet werd toegekomen.

Het verschil met dit arrest en de onderhavige reparatiewetgeving is evenwel dat de reparatiewetgeving ziet op de mogelijkheid om bij emigratie te heffen via een conserverende aanslag, terwijl in het geval van het arrest sprake was van een reguliere aanslag. Aan deze reguliere aanslag lag ook een daadwerkelijk verboden handeling ten grondslag, te weten de afkoop van een lijfrente. Dit terwijl aan een conserverende aanslag geen verboden handeling ten grondslag ligt, maar enkel het gegeven dat de betreffende belastingplichtige emigreert. In dit verband zou je kunnen spreken van een gefingeerd belastbaar feit bij emigratie. Er worden bij emigratie inkomsten gefingeerd, waarmee een anders niet aanwezig heffingsrecht wordt gecreëerd waarmee bij het sluiten van het verdrag geen rekening is gehouden omdat de wettelijke bepaling toen niet bestond. Gezien de uitkomst van de zogenoemde fictiearresten zou dit in strijd kunnen komen met de goede verdragstrouw.

A-G Wattel werpt in zijn conclusie zelfs de vraag op - zonder deze te beantwoorden - of het Hongarije-lijfrenteaafkooparrest wellicht is achterhaald door de fictiearresten.

Een ander standpunt dat in de literatuur wordt ingenomen, is dat uit het lijfrentearrest van de Hoge Raad van 19 juni 2009 is af te leiden dat de strijd met de goede verdragstrouw niet kan worden weggenomen door, zoals de reparatiewetgeving doet, de heffing te beperken tot het bedrag waarover door Nederland een belastingfaciliteit is verleend. Wij menen dit niet direct uit dit arrest te kunnen afleiden. In rechtsoverweging 3.3.5 van het betreffende arrest overweegt de Hoge Raad (...): 'De schending van het Verdrag wordt daarom niet weggenomen indien de inspecteur - zoals in dit geval - bereid is de heffing zonder wettelijke grondslag te beperken tot het bedrag van de voorheen afgetrokken lijfrentepremie'. In het lijfrentearrest van 19 juni 2009 was er inderdaad geen wettelijke grondslag om de heffing te beperken tot het bedrag van de afgetrokken lijfrentepremies: De wet ging immers uit van een heffing over de waarde in het economische verkeer van de lijfrenteaanspraken. Dit terwijl de reparatiewetgeving de wettelijke



grondslag om slechts te heffen over de in aftrek gebrachte premies nu juist wel creëert.

Alhoewel de reparatiewetgeving voor wat betreft lijfrenten meer kans van slagen lijkt te hebben dan pensioenen zijn er onzes inziens toch nog genoeg argumenten om een conserverende aanslag voor lijfrenten ook onder de nieuwe wetgeving te bestrijden.

#### 6.24 *Pötgens en Kappelle* betwijfelen of de reparatiewetgeving – in ieder geval voor pensioenen – wel tot het door de wetgever gewenste resultaat leidt:<sup>92</sup>

Het Hongarije-arrest is gebaseerd op twee belangrijke uitgangspunten. Enerzijds werd op basis van de toenmalige wetgeving alleen de genoten lijfrentepremieaftrek teruggenomen en werd dus niet de waarde in het economische verkeer in de heffing betrokken. Anderzijds ging de Hoge Raad ervan uit dat sprake was van een voorwaardelijk verleende aftrek, die kon worden teruggenomen indien niet langer aan de voorwaarden werd voldaan. De reparatiewetgeving knoopt nu voor zowel lijfrenten als pensioenen aan bij het genoten voordeel en niet bij de waarde in het economische verkeer (althans indien het belastingverdrag het heffingsrecht exclusief toewijst aan de woonstaat). Betwijfeld kan worden of dit – in ieder geval voor pensioenen – leidt tot het gewenste resultaat. Anders dan bij lijfrenten is bij pensioenen – nog steeds – sprake van een onvoorwaardelijke vrijstelling van de aanspraken indien wordt voldaan aan de voorwaarden van hfdst. IIB Wet LB 1964. Daarmee vallen de pensioenaanspraken dus niet onder het arbeidsartikel (art. 15) maar onder het pensioenartikel (art. 18). Dit poogt de reparatiewetgeving te veranderen door de wijze van berekening van de grondslag waarover de conserverende aanslag wordt opgelegd, aan te passen. Daarmee is echter de systematiek waarin de aanspraak in eerste instantie onvoorwaardelijk wordt vrijgesteld niet gewijzigd; deze systematiek is en blijft onverkort van toepassing. Ook art. 19b, tweede lid, Wet LB 1964 is niet gewijzigd. Overdracht naar een buitenlandse verzekeraar wordt dus nog steeds beschouwd als een afkoop. De conclusie van de Hoge Raad in HR 23 januari 2004, BNB 2004/132 en BNB 2004/133 dat geen sprake is van het terugdraaien van een in het verleden toegekende vrijstelling, maar van een fictieve afkoop, blijft naar onze mening dan ook volledig overeind. Ook met deze wetswijziging tracht Nederland dus weer eenzijdig een aan de verdragspartner toegewezen heffingsrecht naar zich toe te trekken, hetgeen evenmin in overeenstemming kan worden geacht met de goede trouw die bij de toepassing en uitleg van een belastingverdrag in acht moet worden genomen.

Voor lijfrenten ligt het wellicht genuanceerder. Een bepaling als art. 19b, tweede lid, Wet LB 1964 ontbreekt in de Wet IB 2001 ter zake van lijfrenten. Overdracht van een lijfrente naar een buitenlandse verzekeraar is dus geen fictieve afkoop. De Hoge Raad oordeelde in het Hongarije-arrest dat op basis van de toen vigerende wetgeving sprake was van het terugnemen van een voorwaardelijk verleende aftrek, hetgeen aan het verdrag was onttrokken. De Nederlandse wetgeving is echter daarna aangescherpt, waardoor niet de verleende aftrek werd teruggenomen, maar de waarde in het economische verkeer de grondslag werd voor de conserverende aanslag. Door de Hoge Raad is op 19 juni 2009 geconcludeerd dat daardoor, ook voor lijfrenten, het heffingsrecht berust bij de woonstaat aangezien de heffing over de waarde in het economische verkeer niet wezenlijk afwijkt van de heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom zelf (BNB 2009/264). Art. 3.133 en 3.137 Wet IB 2001 zijn volgens de Hoge Raad in het onderhavige geval in strijd met art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België, op grond waarvan België bij uitsluiting bevoegd was zijn inwoners zowel over de termijnen als de afkoopsom van een lijfrente te belasten. De Nederlandse regering heeft gepoogd een en ander met terugwerkende kracht tot 29 juni 2009 zodanig te wijzigen dat het heffingsrecht (weer) aan Nederland toekomt. Naar onze mening kan ook hier (weer) sprake zijn van een situatie waarin Nederland door middel van een latere wetswijziging eenzijdig het heffingsrecht van de andere verdragsluitende staat uitholt. Dat dit heffingsrecht in eerste instantie en op basis van de toen vigerende wetgeving aan een belastingverdrag was onttrokken, maar door een latere wetswijziging niet meer, doet daaraan niet af. Immers, Nederland wijzigt zijn bestaande wetgeving waardoor het onder bepaalde belastingverdragen heffingsrechten eenzijdig naar zich toetrekt terwijl die heffingsbevoegdheid daarvoor toekwam aan de andere verdragsluitende staat. Die situatie is door de Hoge Raad niet in overeenstemming geacht met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en

de toepassing van een belastingverdrag. Voor de door de Regering gewenste gevolgen is dus een aanzienlijke systeemwijziging nodig (het terugnemen van pensioenpremies vormt, gezien de rangorderegeling, loon en niet een negatieve uitgave voor inkomensvoorziening). Nu deze achterwege blijft, zal de verdragsclassificatie, mede gezien art. 3, lid 2, van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen en de arresten van 19 juni 2009, onverkort onder art. 18 ressorteren.

6.25 *Essers* heeft – vanuit zijn ervaring als Eerste Kamerlid – gereageerd op de kritiek die in de literatuur is geuit over de reparatiewetgeving:<sup>63</sup>

Maar Stevens' kritiek ziet ook op de inhoud van het wetsvoorstel. Hij twijfelt of de gekozen oplossing "treaty override" kan voorkomen. Die twijfel heb ik ook, en met mij vele anderen. Deze heb ik namens mijn fractie uitgebreid verwoord in mijn inbreng tijdens het plenaire debat (zie Handelingen I 7 juli 2009, nr. 40, blz. 1882 e.v.). Die twijfel ziet vooral op de vraag of de Hoge Raad de door hem zelf aangegeven oplossing waar de wetgever ook voor heeft gekozen, ook valide acht voor de in het verleden (dat wil zeggen vóór de ingangsdatum van het onderhavige wetsvoorstel) toegekende pensioen- en lijfrenteaanspraken. Over die vraag bieden de 19 juni-arresten geen zekerheid. Het antwoord daarop zal derhalve moeten komen uit toekomstige jurisprudentie. Het vragen van advies aan de Hoge Raad omtrent deze kwestie tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel, hetgeen op zich mogelijk is op grond van art. 74 Wet RO, was in casu geen begaanbare weg omdat de Hoge Raad dan advies zou moeten geven over wetgeving waarover hij later in zijn hoedanigheid van rechter weer moet beslissen. De Staatssecretaris van Financiën schat zijn kansen op een succesvolle afloop van een procedure bij de Hoge Raad in op meer dan 70%. Wat er zij van dit percentage, de staatssecretaris erkent daarmee dat de in het wetsvoorstel gekozen oplossing voor bestaande pensioen- en lijfrenteaanspraken geen 100% garantie biedt dat het lek daadwerkelijk is gedicht.

6.26 *Koppejan* meent dat de reparatiewetgeving – voor zover deze ziet op pensioen – eveneens in strijd is met de goede verdragstrouw:<sup>64</sup>

Met de introductie van art. 3:136, lid 3 en 6, Wet IB 2001 grijpt de wetgever naar mijn mening ten onrechte terug op [het Hongarije-arrest; A-G]. In casu oordeelde de Hoge Raad dat het terugnemen van een lijfrentepremieaftrek niet als inkomensbestanddeel in de zin van het belastingverdrag kan worden aangemerkt. Dit is een wezenlijk verschil met de heffing over pensioeninkomsten. De Hoge Raad heeft namelijk bepaald dat de verdragsbepalingen inzake de inkomsten uit (vroegere) arbeid een gesloten systeem vormen. De verkrijging van een pensioenaanspraak wordt aangemerkt als inkomensbestanddeel in de zin van art. 15 OESO-Modelverdrag en nadat de verkrijging onvoorwaardelijk is vrijgesteld, vallen inkomsten die uit de pensioenaanspraak voortvloeien onder de reikwijdte van art. 18 OESO-Modelverdrag. Aan het restartikel kan niet worden toegekomen voor wat betreft inkomsten die voortvloeien uit een pensioenaanspraak.

Het terugnemen van een lijfrentepremieaftrek onder de Wet IB 1964 kwalificeerde volgens de Hoge Raad niet als inkomensbestanddeel in de zin van het belastingverdrag. Pensioeninkomsten vallen daarentegen per definitie onder de reikwijdte van het belastingverdrag. Aangezien Nederland de verkrijging van pensioenaanspraken onvoorwaardelijk vrijstelt, is na het verlenen van de vrijstelling slechts art. 18 OESO-Modelverdrag van toepassing op pensioeninkomsten. Het aanmerken en belasten van pensioeninkomsten als negatieve uitgaven voor inkomstenvoorziening, zoals de wetgever wenst, kan mijns inziens in het licht van het bilaterale recht geen stand houden.

Ik ben dan ook van mening dat de conserverende aanslag voor pensioengerechtigden – ook na 29 juni 2009 – in strijd is met het bilaterale recht. Deze conclusie geldt ingeval het van toepassing zijnde belastingverdrag dateert van vóór 1 januari 2001 en voorziet in een exclusieve woonstaatheffing over pensioeninkomsten. De strijdigheid vloeit voort uit het feit dat Nederland eenzijdig heffingsbevoegdheden naar zich toetrekt die ten tijde van de verdragsluiting naar hun aard exclusief zijn toegewezen aan de verdragspartner. De belastingheffing dient in die gevallen achterwege te blijven, aangezien de nationale bepalingen in strijd zijn met de jegens de

verdragspartner verschuldigde goede trouw.

6.27 *Pötgens* leidt uit HR *BNB* 2011/160 (zie 6.6) af dat een conserverende aanslag – opgelegd ná invoering van de reparatiewetgeving – niet mag worden ingevorderd:<sup>65</sup>

[De] reparatiewetgeving beoogt het systeem van conserverende aanslagen bij de emigratie van pensioengerechtigden overeind te houden ook indien zij emigreren naar een staat waarmee Nederland een verdrag heeft gesloten dat het heffingsrecht over pensioenuitkeringen exclusief toewijst aan de woonstaat. Uit het 15 april-arrest volgt evenwel dat alsdan de conserverende aanslag niet mag worden ingevorderd als gevolg van een besmette handeling waarover het heffingsrecht niet aan Nederland is toegewezen. In dit verband is het uiteraard niet relevant of de fiscaal gefaciliteerde premies worden teruggenomen, dan wel de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak op het moment van emigratie in de belastingheffing wordt betrokken.

### **iii. Literatuur n.a.v. prejudiciële vragen**

6.28 *Ravelli* heeft de beslissing van de Rechtbank voorzien van commentaar:<sup>66</sup>

#### *Lijfrentes*

De emigratieheffing voor lijfrentes is in de loop der tijd enkele keren grondig gewijzigd. Tot de Wet IB 2001 kende Nederland een systeem waarbij de emigratieheffing aanknoopte bij de eerder vrijgestelde premies. Ten aanzien van dit systeem oordeelde de Hoge Raad op 7 december 2001 (nr. 35.231, NTFR 2001/1749) dat het niet in strijd komt met de goede verdragstrouw. Met de invoering van Wet IB 2001 is het systeem voor lijfrentes herzien en resulteerde het in een systeem dat door de Hoge Raad in een arrest van 19 juni 2009 (nr. 44.050, NTFR 2009/1437) niet verenigbaar werd geacht met de goede verdragstrouw. Sindsdien geldt voor lijfrentes in gevallen waarin een belastingverdrag in de weg staat aan heffing op grond van art. 3.136, lid 1, Wet IB 2001, op basis van lid 2 van die bepaling een emigratieheffing die qua maatstaf van heffing veel gelijkenissen vertoont met het vóór 2001 geldende systeem. In casu is de faciliteit voor de lijfrentepremie toegekend onder het vóór 2001 geldende systeem. Deze faciliteit gold toen voorwaardelijk, hetgeen op basis van voornoemd arrest van 7 december 2001 van doorslaggevend belang lijkt. Of de latere systeemwijzigingen hebben geresulteerd in een onvoorwaardelijke vrijstelling en in hoeverre deze systeemwijzigingen relevant zijn, lijken (terecht) de voornaamste vragen waarmee de rechtbank worstelt en wat betreft de lijfrentes de voornaamste aanleiding tot het stellen van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad.

#### *Pensioenen*

Wat betreft pensioenen dienen deze uitspraak en de eerdergenoemde uitspraak van Rechtbank Den Haag (nr. 16/5504, NTFR 2017/688) naar mijn mening strikt gescheiden te worden van andere rechtspraak met betrekking tot de emigratieheffing voor pensioenen, zoals HR 15 april 2011 (nr. 10/00990, NTFR 2011/958) onder het verdrag met België en Hof Den Bosch 18 november 2016 (nr. 15/00476) onder het verdrag met Zweden. Dit komt niet alleen doordat laatstgenoemde uitspraken zien op de toepassing van art. 3.83 Wet IB 2001, maar met name doordat de toepasselijke verdragen in bepaalde gevallen toch een bronstaatheffing voor pensioenen toelaten. Dit laatste lijkt in deze uitspraken van doorslaggevende betekenis, waardoor niet zozeer de conserverende aanslag zelf, maar vooral de invordering daarvan in strijd kan komen met de goede verdragstrouw.

In de onderhavige uitspraak en die van Rechtbank Den Haag van 20 december 2016 ( NTFR 2017/688) draait het in wezen om de vraag wat de werkelijke aard is van het inkomensbestanddeel waar deze reparatiewetgeving bij aanknoopt. Rechtbank Den Haag oordeelde dat deze reparatiewetgeving een inkomensbestanddeel belast dat onvoorwaardelijk is vrijgesteld onder Wet IB 2001 en dat Nederland hierdoor unilateraal zijn heffingsrecht uitbreidt (zie r.o. 13). In mijn commentaar bij die uitspraak merkte ik op dat Rechtbank Den Haag in haar oordeel had moeten motiveren waarom na invoering van de emigratieheffing ex art. 3.136, lid 3, Wet IB 2001 de omkeerregel geen voorwaardelijk karakter heeft gekregen. Indien de omkeerregel

door invoering van art. 3.136, lid 3, Wet IB 2001 een voorwaardelijk karakter heeft gekregen, valt goed te betogen dat er op basis van het oordeel van de Hoge Raad van 7 december 2001, nr. 35.231, NTFR 2001/1749 geen sprake is van een schending van de goede verdragstrouw. Dit laatste aspect wordt nu door Rechtbank Zeeland-West-Brabant wel meegewogen (r.o. 4.20 en 4.21) en lijkt een sleutelrol te vervullen in haar overwegingen.

Een zeer interessante overweging is wat mij betreft terug te vinden in r.o. 4.22, waarin de rechtbank zich afvraagt of het feit dat het in casu een pensioen in eigen beheer betreft verschil maakt voor de uitkomst, doordat belastingverdragen volgens sommige auteurs niet in de weg staan aan de invordering van een conserverende aanslag indien belanghebbende afziet van zijn pensioen, hetgeen bij een pensioen in eigen beheer denkbaar is.

Dat Rechtbank Zeeland-West-Brabant het instrument van de prejudiciële vragen aan de Hoge Raad inzet, is begrijpelijk gelet op het grote aantal belastingplichtigen dat ieder jaar emigreert. Naast de verdragen met Frankrijk en Israël heeft Nederland nog diverse oude verdragen met een exclusieve woonstaatheffing voor pensioenen (waaronder bijvoorbeeld die met Spanje, Australië en Oostenrijk). Ook heeft Nederland diverse belastingverdragen waarbij Nederland na emigratie slechts het heffingsrecht toekomt indien de uitkering geen periodiek karakter heeft, zoals bij afkoop (bijvoorbeeld het verdrag met Italië). Mocht de Hoge Raad uiteindelijk van mening zijn dat art. 3.136, lid 3, Wet IB 2001 strijdig is met de goede verdragstrouw, dan kan dit niet alleen gevolgen hebben voor de oplegging van een conserverende aanslag aan personen die nog naar dergelijke landen emigreren, maar ook voor de invordering van een conserverende aanslag uitgereikt aan personen die in het verleden geëmigreerd zijn naar dergelijke landen. Ook in de invorderingssfeer speelt de goede verdragstrouw immers een rol (zie r.o. 4.4.6 van Hof Den Bosch 18 november 2016, nr. 15/00476, ECLI:NL:GHSHE:2016:5157). Dat de potentiële budgettaire impact hiervan enorm is, lijkt geen twijfel. Of het daadwerkelijk zover komt is aan de Hoge Raad.

6.29 *Kemmeren* is van mening dat reparatie door de wetgever niet op wetgevingsniveau, maar op verdragsniveau had moeten plaatsvinden. Hij hoopt dat de Hoge Raad bij de beantwoording van de prejudiciële vragen gebruik maakt van de gelegenheid om het Hongarije-arrest te heroverwegen:<sup>52</sup>

(...)

"In feite heeft de wetgever de hele reparatiewetgeving gestoeld op het Hongarije-arrest uit 2001 over de afkoop van een gefacilieerde lijfrente na emigratie naar Hongarije," legt Kemmeren uit. "Omdat er werd afgekocht (een verboden handeling) mocht Nederland van de Hoge Raad de eerder verleende aftrek van lijfrentepremies terugnemen in de vorm van negatieve persoonlijke verplichtingen. Dergelijke verplichtingen zijn, volgens de Hoge Raad, namelijk geen inkomensbestanddeel in de zin van het OESO-modelverdrag en dus is alleen de nationale wetgeving van toepassing. Dat heeft de wetgever op het idee gebracht om de reparatiewetgeving zo in te steken dat als in belastingverdragen het heffingsrecht op pensioen of lijfrente exclusief is toegewezen aan de woonstaat, de heffing bij emigratie wordt beperkt tot de afgetrokken premies. Het rendement blijft dan buiten beschouwing. Op die manier zou niet in strijd met de verdragstrouw worden gehandeld omdat de afgetrokken premies niet kunnen worden gerekend tot de 'items of income' (artikel 21 OESO-modelverdrag/restartikel)."

"Die redenering van de wetgever is echter onjuist," vervolgt Kemmeren. "Essentieel verschil met het Hongarije-arrest is dat in dat arrest sprake was van een daadwerkelijke afkoop van een lijfrente na emigratie, terwijl bij de exitheffing sprake is van een gefingeerd belastbaar feit. Bovendien oordeelde de Hoge Raad in het Hongarije-arrest dat sprake was van premieaftrek onder de voorwaarde dat de lijfrenteovereenkomst daadwerkelijk op de overeengekomen wijze zou worden uitgevoerd, oftewel een voorwaardelijke aftrek. Pensioenaanspraken waren in ieder geval tot aan de reparatiewetgeving juist onvoorwaardelijk vrijgesteld. Het Hongarije-arrest kan dus helemaal niet van toepassing zijn op deze pensioenaanspraken."

(...)

"De enige manier waarop de wetgever dit probleem kan oplossen, is het aanpassen van belastingverdragen, waarbij de bronstaatheffing voor emigranten wordt vastgelegd in het verdrag zelf, in plaats van in de nationale wetgeving zoals nu het geval. Dat is de koninklijke weg", aldus Kemmeren. "Bij alle verdragen waarin de woonstaat exclusief bevoegd is om te heffen over pensioen- of lijfrente-inkomsten kan er anders bij emigratie geen conserverende aanslag worden opgelegd voor pensioen- en lijfrenteaanspraken."

Tot slot hoopt Kemmeren dat de Hoge Raad de prejudiciële vragen ook aangrijpt om de uitkomst van het Hongarije-arrest te heroverwegen. "Het punt dat het terugnemen van afgetrokken lijfrentepremies niet behoort tot het verdrag-inkomen is systematisch onjuist, want daarmee wordt het gesloten systeem van een belastingverdrag doorbroken, terwijl het restartikel (artikel 21 OESO-modelverdrag) dit gesloten systeem juist waarborgt."

#### 6.30 *Kappelle* heeft stellig geschreven dat het opleggen van een conserverende aanslag bij exclusieve woonstaatheffing per definitie in strijd is met de goede verdragstrouw:<sup>68</sup>

Als bij voorbaat vaststaat dat het woonland op grond van het Verdrag exclusief het recht heeft om te mogen heffen over de uitkeringen uit hoofde van de lijfrente of het pensioen, is het opleggen van een conserverende aanslag in strijd met de goede verdragstrouw. Dit was bijvoorbeeld het geval in de verdragen waarover de Hoge Raad in de 19 juni-arresten een uitspraak deed en in het Verdrag met Israël, waarover Rechtbank Den Haag onlangs oordeelde. De rechtbank herhaalt allereerst de overweging van de Hoge Raad in de 19 juni-arresten dat bij pensioenen sprake is van een onvoorwaardelijk vrijgestelde aanspraak, die alleen bij toekenning onder het arbeidsartikel valt en waarbij de uitkering onder het pensioenartikel valt. Het feit dat niet de volledige afkoopsom belast is, maar alleen de indertijd vrijgestelde aanspraken, maakt dit niet anders. Art. 20 van het Verdrag Nederland-Israël bepaalt dat de woonstaat het heffingsrecht heeft ter zake van pensioenen en andere soortgelijke beloningen. Hierop maakt het Verdrag geen uitzonderingen, zodat Nederland in geen geval, ook niet bij afkoop, kan heffen over de (eenmalige) pensioenuitkering. Daarmee handelt Nederland in strijd met de goede verdragstrouw als het desondanks op grond van art. 3.136 lid 3 Wet IB 2001 zoals dat luidt vanaf 29 juni 2009 een conserverende aanslag oplegt.

De rechtbank is daarbij van oordeel dat met de invoering van de reparatiewetgeving als gevolg van de 19 juni-arresten in art. 3.136 lid 3 Wet IB 2001 de wetgever weliswaar een andere fictie in de nationale wetgeving heeft geïntroduceerd dan de fictie zoals opgenomen in art. 3.83 Wet IB 2001, maar dat nog immer sprake is van strijd met de goede verdragstrouw aangezien wederom door een eenzijdige nationale wetwijziging het toewijzingsartikel in het Verdrag van zijn werking wordt ontdaan.

(...)

De conclusie uit het hiervoor gegeven overzicht is dat het door de wetgever beoogde effect van de reparatiewetgeving naar aanleiding van de 19 juni-arresten niet is bereikt. De zaken waarin Nederland een conserverende aanslag mocht opleggen zonder daarmee in strijd te komen met de goede verdragstrouw, worden geschraagd door de tekst van de desbetreffende verdragen en niet door de Nederlandse nationale wetgeving. Door in die verdragen op te nemen dat Nederland mag blijven heffen in bepaalde gevallen (bijvoorbeeld afkoop) mag Nederland zijn recht zeker stellen door het opleggen van een conserverende aanslag. En dat is de koninklijke weg en zoals het hoort.

In gevallen waar sprake is van een verdrag waarin het woonland exclusief het heffingsrecht heeft, leidt de reparatiewetgeving er niet toe dat Nederland op enig moment na emigratie nog mag heffen. Het invoeren van de reparatiewetgeving leidde er (weer) toe dat Nederland eenzijdig het aan de andere verdragspartner toekomende heffingsrecht naar zich toe trekt. Dat is mijns inziens terecht door de rechter geblokkeerd.

#### 6.31 Vervolgens heeft hij de thans geldende regelgeving betreffende lijfrente en emigratie vergeleken en de regelgeving die gold in het jaar waarop het Hongarije-arrest betrekking had:<sup>69</sup>

Voor lijfrenten ligt de zaak wellicht genuanceerder. De wetgever schoot zich in zijn eigen voet toen

hij de heffingsgrondslag in 2001 uitbreidde van alleen de in aftrek gebrachte premies naar deze premies plus het daarop gemaakte rendement. Via de reparatiewetgeving herstelde de wetgever voor de gevallen waarin dat op grond van een verdrag nodig is, de situatie waarmee hij in het Hongarije-arrest succes behaalde. Maar desalniettemin is de huidige situatie niet volledig vergelijkbaar met die van vóór 2001. Zoals de Rechtbank Zeeland-West Brabant in de uitspraak waarin zij prejudiciële vragen stelt aan de Hoge Raad terecht opmerkt, is het uitgangspunt van het wettelijke systeem nog steeds heffing naar de waarde in het economische verkeer. Het terugnemen van de belastingfaciliteit is een uitzondering in het geval heffing volgens de hoofdregel door toedoen van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet mogelijk is. Bovendien is het directe aanknopingspunt voor de heffing de emigratie en niet, zoals in het Hongarije-arrest, een besmette handeling. Terecht acht de rechtbank het dan ook niet zonder meer vanzelfsprekend dat dit arrest analoog kan worden toegepast. Ik kijk dan ook met spanning uit naar de antwoorden van de Hoge Raad.

#### 6.32 *Kappelle* is tot het volgende overzicht gekomen:<sup>20</sup>

##### Lijfrente

- Op grond van art. 45c lid 3 Wet IB 1964, mocht Nederland heffen als sprake is van een na emigratie verrichte besmette handeling (HR 7 december 2001).
- Op grond van art. 3.133 en 3.137 Wet IB 2001, mocht Nederland niet heffen als de heffing over afkoop sommen aan het woonland toekomt. En mag Nederland dus ook geen conserverende aanslag opleggen (HR 19 juni 2009).
- Of Nederland mag heffen op grond van art. 3.136 lid 2 Wet IB 2001 indien de heffing over de uitkeringen aan het woonland toekomt en een conserverende aanslag mag opleggen, is onzeker. Daarover geeft de Hoge Raad hopelijk binnenkort duidelijkheid.

##### Pensioenen

- Nederland mag niet heffen over pensioenen en soortgelijke beloningen indien het heffingsrecht exclusief aan de woonstaat toekomt. In dergelijke gevallen mag Nederland ook geen conserverende aanslag opleggen (Rechtbank Den Haag 27 december 2016).
- Nederland mag heffen over pensioenen en soortelijke beloningen indien en voor zover het Verdrag het heffingsrecht aan Nederland toewijst. Het opleggen van een conserverende aanslag leidt in dergelijke gevallen niet tot strijd met de goede verdragstrouw (HR 15 april 2011 en Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2016).
- De reparatiewetgeving bracht hierin geen verandering.

## 7 Goede verdragstrouw

### *A Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht*

#### 7.1 De voor het onderhavige geval van belang zijnde bepalingen uit het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht luiden:<sup>21</sup>

Article 26. "Pacta sunt servanda"

Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.

(...)

Article 31. General rule of interpretation

1 A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.

2 The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:

- (a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connexion with the conclusion of the treaty;
- (b) any instrument which was made by one or more parties in connexion with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.

3 There shall be taken into account, together with the context:

- (a) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;
- (b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;
- (c) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.

4 A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.

### *B Jurisprudentie*

7.2 In HR *BNB* 2003/379 lag aan de Hoge Raad de vraag voor of de eenzijdige posterieure wijziging van de nationale wetgeving (invoering gebruikelijk loonfictie van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1969) in strijd kwam met de goede verdragstrouw. De Hoge Raad oordeelde dat de wijziging potentieel een verschuiving van heffingsbevoegdheid teweegbracht en sprake was van strijd met de goede verdragstrouw:<sup>22,23</sup>

3.4.1. De artikelen 15 en 16 van het Verdrag kennen Nederland heffingsrecht toe over inkomsten verkregen door een inwoner van België uit een in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking of bestuurdersfunctie. Artikel 12a van de Wet kan ertoe leiden - en het doet dat in het onderhavige geval - dat ten laste van die inwoner als inkomsten uit dienstbetrekking in Nederland worden belast inkomsten die op het moment van heffen niet daadwerkelijk door hem als werknemer zijn verkregen. Dit wettigt op zichzelf nog niet reeds de gevolgtrekking dat Nederland voor situaties die door het Verdrag worden bestreken, zijn heffingsrecht uitbreidt buiten de grens die het Verdrag daaraan stelt. Indien bepaalde inkomsten naar hun aard, zoals die bepaald wordt door de bron waaruit zij ontstaan, aan Nederland ter heffing zijn toegewezen, laat artikel 3, § 2, van het Verdrag Nederland de ruimte om, onder de voorbehouden welke in die bepaling worden genoemd, in verhoudingen welke door het Verdrag worden bestreken die inkomsten te belasten volgens Nederlandse wettelijke bepalingen met betrekking tot de wijze van heffing, de bepaling van het tijdstip waarop die inkomsten in aanmerking worden genomen, de bepaling van hun omvang en de wijze van hun berekening. Binnen dat kader kan er ook ruimte zijn voor het toepassen van nationale bepalingen waarbij de wetgever zich bedient van forfaits of ficties.

3.4.2. Anders wordt het indien door wetsduiding of door het gebruik van ficties de nationale wetgever inkomsten die naar hun aard volgens het Verdrag onder een bepaald verdragsartikel vallen dat die inkomsten niet aan Nederland ter heffing toewijst, bestempelt tot inkomsten die, zo de nationale duiding ook voor de toepassing van het Verdrag zou gelden, onder de omschrijving van een ander verdragsartikel komen te vallen dat die inkomsten wel aan Nederland ter heffing toewijst. Voor een duiding met een dergelijk effect laat artikel 3, § 2, van het Verdrag geen ruimte, omdat daarmee de werking van het Verdrag eenzijdig zou worden gewijzigd.

3.4.3. In het onderhavige geval gaat het om het heffen van belasting over inkomsten die niet daadwerkelijk zijn verkregen en die, indien zij in de toekomst alsnog worden verkregen, als dividend of vermogenswinst kunnen toevloeien aan de ontvanger. Daarmee brengt de fictie, nu het Verdrag voor inkomsten uit dienstbetrekking andere toewijzingsregels kent dan voor dividend en vermogenswinst, potentieel een verschuiving teweeg in de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen Nederland en België, welke is gebaseerd op het onderscheid naar de aard van de inkomsten. Derhalve laat het Verdrag een op die fictie gebaseerde heffing niet toe.

3.4.4. De aan artikel 12a van de Wet ten grondslag liggende overweging dat het gerechtvaardigd is om als genoten loon aan te merken het loon dat als een normale vergoeding voor de door de werknemer/houder van een aanmerkelijk belang verrichte werkzaamheden moet worden beschouwd, kan voor de toepassing van het Verdrag geen gewicht in de schaal leggen. Artikel 3, § 2, van het Verdrag biedt daarvoor geen aanknopingspunt. Het Verdrag is geschoeid op de leest van het OESO-Modelverdrag. Zoals wordt vermeld in aantekening 13 van het Commentaar op artikel 3 van het model, heeft een bepaling als neergelegd in § 2 van artikel 3 ten doel een bevredigend evenwicht te scheppen tussen enerzijds de behoefte de "permanency of commitments" van de verdragsluitende staten te verzekeren, opdat wordt voorkomen dat een staat het Verdrag gedeeltelijk buiten werking stelt door posterieure aanpassing in de nationale wet van termen die in het Verdrag niet zijn gedefinieerd, en, anderzijds, de behoefte het Verdrag praktisch toepasbaar te houden door afhankelijkheid van achterhaalde begrippen te vermijden. Aan het eerstbedoelde gezichtspunt, dat uitdrukking heeft gevonden in het voorbehoud dat refereert aan het zinsverband ofwel de context, wordt tekort gedaan indien het beginsel van wederkerigheid, waarop het Verdrag is gebaseerd, geen fundament meer heeft in de nationale wetgevingen die mede de context vormen waarin het Verdrag moet functioneren (vgl. aantekening 12 van het voormelde Commentaar op artikel 3, § 2). Een eenzijdige posterieure wijziging van de nationale wetgeving als hier aan de orde, die geen equivalent heeft in de nationale wetgeving van de andere verdragsluitende partij, kan dan ook niet krachtens haar eigen rechtvaardigingsgrond een verschuiving in de bij het sluiten van het Verdrag overeengekomen verdeling van de heffingsbevoegdheid legitimeren.

3.4.5. In het middel wordt met juistheid aangevoerd dat hier geen sprake is van inkomsten waarop artikel 22 (het restartikel) van het Verdrag van toepassing is. De fictie van artikel 12a van de Wet doet immers geen inkomsten te voorschijn komen die vatbaar zijn voor belastingheffing door België als woonstaat. Uit hetgeen hiervoor in 3.4.3 is overwogen volgt evenwel dat het Hof, wat er zij van zijn oordeel omtrent de toepasselijkheid van artikel 22 van het Verdrag, een juiste beslissing heeft gegeven. Het middel kan mitsdien niet tot cassatie leiden.

7.3 In de zogenoemde 'AB-arresten' (onder meer HR *BNB* 2009/260) oordeelde de Hoge Raad dat niet in strijd met de goede trouw was de regeling van heffing over de waardeestijging van een tot aanmerkelijk belang behorend aandelenpakket:<sup>24</sup>

4.3.3. De Nederlandse regeling van de heffing over winst uit aanmerkelijk belang beoogt de waardeestijging van een tot een aanmerkelijk belang behorend aandelenpakket te belasten en met name de waardeestijging die is ontstaan gedurende de periode dat de houder binnenlands belastingplichtige is. Dit is ook in lijn met het bepaalde in artikel 20c, lid 7, van de Wet, inhoudende dat bij de belastingplichtige die zich metterwoon in Nederland vestigt en op dat tijdstip aandelen in, winstbewijzen van of schuldvorderingen op een vennootschap heeft - weliswaar met uitzonderingen - de verkrijgingsprijs van die aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen wordt gesteld op de waarde welke op dat tijdstip in het economische verkeer aan die aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen kan worden toegekend. In dit systeem is een regeling die bij emigratie de op dat moment aanwezige waardeestijging van aandelen belast, een regeling die een vermogenswinst belast en niet een (potentieel) dividend. Dat in de wettelijke regeling voorzien is in de mogelijkheid van uitstel van betaling (artikel 25, lid 6, van de Invorderingswet 1990, tekst 1999) en onder omstandigheden de belasting wordt kwijtgescholden (artikel 26, lid 2, van de Invorderingswet 1990, tekst 1999), doet niet af aan het karakter van de heffing: een heffing over vermogenswinst in de vorm van waardeestijging van het aanmerkelijk belang, die is opgekomen bij een inwoner van Nederland. Een dergelijke heffing komt gezien het hiervoor in 4.3.2 overwogene niet in strijd met de goede trouw die bij de uitlegging en de toepassing van artikel 13, § 4, van het Verdrag in acht genomen moet worden.



7.4 HR *BNB* 2017/34 betref wederom de vraag of de gebruikelijk-loonfictie van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1969 in strijd kwam met de goede verdragstrouw, ditmaal in relatie tot het verdrag met **Portugal**. De Hoge Raad beantwoordde die vraag bevestigend:<sup>25</sup>

2.3.2. Met het beginsel van wederkerigheid, waarop een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is gebaseerd, is niet verenigbaar dat een in het Verdrag opgenomen toewijzingsregel door eenzijdige regeling in de nationale wetgeving van zijn werking wordt ontdaan. Dat doet zich voor indien de nationale wetgever inkomsten die naar hun aard – al dan niet potentieel – onder een verdragsbepaling vallen die de inkomsten niet aan Nederland ter heffing toewijst, door het gebruik van een fictie bestempelt tot inkomsten die, zo de nationale duiding ook voor de toepassing van het verdrag zou gelden, onder een andere verdragsbepaling worden gebracht die de heffing ter zake van de inkomsten wel aan Nederland toewijst.

2.3.3. Een fictie in de nationale wetgeving die het zojuist genoemde effect sorteert en zonder equivalent is in de wetgeving van de andere verdragspartij, kan deze verschuiving in de verdeling van de heffingsbevoegdheid slechts bewerkstelligen indien uit de totstandkomingsgeschiedenis van het verdrag of uit andere bronnen kenbaar is dat de andere verdragsluitende partij heeft aanvaard dat het wijzigen of invoeren van het nationale voorschrift een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid oplevert dan uit dat verdrag voortvloeit. Een dergelijke kenbare aanvaarding deed zich voor in het geval dat leidde tot het arrest van de Hoge Raad van 9 november 2012, nr. 11/02127, ECLI:NL:HR:2012:BW4756, *BNB* 2013/72. Opmerking verdient dat de enkele omstandigheid dat de andere verdragsluitende staat op de hoogte is van het bestaan van de Nederlandse fictiebepaling, onvoldoende is om te kunnen aannemen dat die staat doorwerking van deze fictie bij de toepassing van het verdrag heeft aanvaard (vgl. HR 15 april 2011, nr. 10/00990, ECLI:NL:HR:2011:BN8728, *BNB* 2011/160, r.o. 4.4.6; hierna: het arrest *BNB* 2011/160).

Zoals overwogen in onderdeel 3.4.4 van het arrest *BNB* 2003/379, kan de omstandigheid dat het desbetreffende verdrag – zoals in de nu te beoordelen zaak – een met artikel 3, paragraaf 2, van het OESO-Modelverdrag overeenkomende uitlegregel bevat, niet tot een andere afweging leiden.

Uit het hiervoor overwogene vloeit tevens voort dat het arrest *BNB* 2003/379 niet meebrengt dat in dit verband zelfstandig belang toekomt aan de omstandigheid dat het nationale wettelijke voorschrift reeds in werking was getreden ten tijde van de totstandkoming van het verdrag (vgl. r.o. 4.4.6 van het arrest *BNB* 2011/160).

2.3.4. De thans bestreden uitspraak geeft uiting aan een andere, en dus onjuiste rechtsopvatting. Het middel treft doel.

## 8 EU-recht

8.1 In HR *BNB* 2011/160 (zie onderdeel 6.6) oordeelde de Hoge Raad dat Nederland niet in strijd met de goede verdragstrouw handelde door een conserverende aanslag op te leggen. De Hoge Raad kwam derhalve toe aan de vraag of sprake was van strijd met het Unierecht:

4.6.1. Belanghebbende heeft voor het Hof ook aangevoerd dat de onderhavige conserverende aanslag en de beschikking inzake de revisierente in strijd zijn met (thans) het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Dienaangaande heeft het volgende te gelden.

4.6.2. Een belastingplichtige die zijn woonplaats vanuit Nederland naar een andere lidstaat van de Europese Unie (hierna: EU) wenst te verleggen in het kader van de uitoefening van de hem bij het VWEU gewaarborgde rechten, wordt als gevolg van de in 4.4.1 bedoelde wettelijke regeling minder gunstig behandeld dan een persoon die zijn woonplaats in Nederland behoudt. Dit vormt een beperking van het vrije verkeer binnen de EU.

4.6.3. Deze beperking kan in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie in beginsel worden aanvaard, omdat zij een doel van algemeen belang nastreeft en de verwezenlijking van dat doel daarmee kan worden gewaarborgd.

In de internationale praktijk wordt namelijk aanvaard dat staten die op grond van hun nationale wetgeving nog geen belasting heffen ter gelegenheid van de verkrijging door een werknemer van een aanspraak op pensioen, in verdragen ter voorkoming van dubbele belasting afspraken maken op grond waarvan zij bevoegd zijn alsnog belasting te heffen indien een pensioen dat uit hun land afkomstig is tot uitkering komt, ook al heeft de belastingplichtige op dat moment zijn woonplaats in de andere verdragsluitende staat. Dergelijke afspraken worden met name gemaakt voor het geval sprake is van afkoop van het pensioen. Opmerking verdient dat in de toelichting bij artikel 18 van het OESO-modelverdrag sinds 2005 wordt ingegaan op deze problematiek, en daarbij wordt vermeld dat staten de vrijheid hebben om dergelijke bilaterale afspraken te maken.

In het licht daarvan kan worden aangenomen dat het in overeenstemming is met het fiscale territorialiteitsbeginsel dat de hier toepasselijke Nederlandse wettelijke regeling de inning voorschrijft van belasting ter zake van pensioenaanspraken die uit Nederland afkomstig zijn, waarvan het bedrag is vastgesteld bij het vertrek van de betrokken belastingplichtige naar een andere lidstaat van de EU, en waarvoor uitstel van betaling is verleend totdat zich ten aanzien van die aanspraken een besmette handeling voordoet (vgl. HvJ EG 7 september 2006, zaak N, nr. C-470/04, BNB 2007/22, punt 46 en 47).

4.6.4. Aan een beperking van het vrije verkeer moet tevens de eis worden gesteld dat zij niet verder mag gaan dan noodzakelijk is om het daarmee nagestreefde doel van algemeen belang te bereiken.

4.6.5. Dit is van belang in het geval zich na emigratie een besmette handeling ten aanzien van het pensioen voordoet, en als gevolg daarvan de belasting betaald moet worden die ter gelegenheid van emigratie is geheven over de waarde van de aanspraken op dat pensioen. Het bedrag dat alsdan moet worden betaald kan onder omstandigheden hoger zijn dan de belasting die de belastingplichtige naar aanleiding van eenzelfde besmette handeling had moeten betalen in het geval hij zijn woonplaats vanuit Nederland niet naar het buitenland had verlegd. In dat laatste geval zou door Nederland belasting zijn geheven ter zake van de besmette handeling zelf. De grondslag waarnaar de belasting dan geheven wordt kan lager zijn dan de waarde van de pensioenaanspraken op het - eerdere - tijdstip waarop de belastingplichtige uit Nederland emigreerde; ook het toepasselijke tarief kan op dat moment lager zijn dan ten tijde van de emigratie. Aan dit verschil in behandeling tussen emigranten en belastingplichtigen die in Nederland blijven wonen, wordt slechts gedeeltelijk tegemoetgekomen door het bepaalde in artikel 26, lid 3, van de IW 1990, op grond waarvan de ontvanger kwijtschelding van de conserverende aanslag verleent voor zover de aanspraak op pensioen sinds de emigratie in waarde is gedaald. Daarvoor is bovendien op grond van artikel 1f, lid 1, van de UR IW 1990 een administratieve formaliteit, een schriftelijk verzoek van de belastingschuldige, vereist.

4.6.6. Voor zover een ingezetene van een andere lidstaat van de EU die uit Nederland is geëmigreerd aldus naar aanleiding van een besmette handeling meer Nederlandse belasting zou moeten betalen dan een belastingplichtige die, onder overigens gelijke omstandigheden, zijn woonplaats vanuit Nederland niet naar een andere lidstaat heeft verlegd, voldoet de onderhavige regeling niet aan het in 4.6.4 bedoelde evenredigheidsvereiste. Dat is slechts anders voor zover een door waardevermindering van de pensioenaanspraken optredend verschil in belastingdruk wordt gecompenseerd doordat reeds met die waardevermindering rekening is gehouden in de lidstaat waar de belastingplichtige is gaan wonen (vgl. punt 54 van het eerder vermelde arrest van het Hof van Justitie in de N-zaak).

4.6.7. Voor zover het bedrag van de conserverende aanslag dat als gevolg van een besmette handeling op grond van de Nederlandse nationale wetgeving invorderbaar wordt hoger is dan op grond van het in 4.6.6 overwogene evenredig is, zal een ontvanger ter voldoening aan de eisen die uit het VWEU voortvloeien het meerdere niet mogen invorderen. Dit brengt

mee dat een ontvanger het uitstel van betaling voor dat deel van de conserverende aanslag niet mag beëindigen op de voet van artikel 25, lid 5, slotzin, van de IW 1990.

Aldus wordt voorkomen dat uit een conserverende aanslag als de onderhavige een inbreuk op het vrije verkeer zou voortvloeien. Vernietiging van de conserverende aanslag, met (gedeeltelijke) instandlating van de rechtsgevolgen daarvan, is daarom niet noodzakelijk en zou verder gaan dan nodig is om een inbreuk op het VWEU te voorkomen. Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat in het onderhavige geval op grond van artikel 1e, lid 2, van de UR IW 1990, recht bestaat op uitstel van betaling voor die aanslag zolang zich geen besmette handeling voordoet, zonder dat daarom verzocht hoeft te worden en zonder dat zekerheid gesteld hoeft te worden. Aldus bood deze conserverende aanslag geen grondslag voor onmiddellijke invordering van de belasting, dit in tegenstelling tot de aanslag die aan de orde was in het arrest van de Hoge Raad van 20 februari 2009, nr. 42701, LJN AZ2231, BNB 2009/260.

4.6.8. Belanghebbendes beroep op het VWEU kan gelet op het voorgaande niet leiden tot de door hem beoogde vernietiging van de conserverende aanslag.

4.6.9. Het hiervoor in 4.6 overwogene is van overeenkomstige toepassing op de berekening van revisierente, zodat belanghebbendes beroep op het VWEU ook in zoverre faalt.

## 9 Beschouwing

### *A De prejudiciële procedure*

9.1 In artikel 392, lid 1, Rv wordt de eis gesteld dat een prejudiciële vraag die aan de Civiele Kamer wordt gesteld voor een veelheid van zaken van belang is. Die eis wordt niet gesteld in de AWR. De vraag moet zich lenen voor beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing, vereist artikel 27gc, lid 8, AWR. De Hoge Raad kan ook beslissen af te zien van beantwoording van de vraag als de vraag van onvoldoende gewicht is om beantwoording te rechtvaardigen.

9.2 Uit de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel blijkt dat de voorziening is bedoeld voor "rechtsvragen die (potentieel) in een groot aantal vergelijkbare gevallen spelen".<sup>26</sup>

9.3 In het proces-verbaal van de zitting bij de Rechtbank is te lezen dat de Inspecteur aan de Rechtbank mededeelt dat er mogelijk nog procedures lopen bij andere rechtbanken.<sup>27</sup> Onduidelijk is óf er meer zaken lopen, en indien dat zo is, hoeveel. De Rechtbank heeft aangenomen dat de kwestie een groot aantal mensen aangaat, maar dat daarover – kennelijk – nauwelijks wordt geprocedeerd.<sup>28</sup> In een andere zaak oordeelde dezelfde Rechtbank dat een aantal van 150 aanhangige zaken niet duidt op een (potentieel) groot aantal vergelijkbare geschillen als bedoeld in de in onderdeel 9.2 aangehaalde wetsgeschiedenis.<sup>29</sup>

9.4 Veel rechtsvragen betreffende de inkomstenbelasting kunnen voor een groot aantal gevallen relevant zijn, aangezien zij in principe bij miljoenen personen kunnen opkomen. Voor een kwestie als de onderhavige is dat echter minder duidelijk. Het aantal ingezetenen dat emigreert en aan wie bij die gelegenheid een conserverende aanslag ter zake van pensioen- en/of lijfrenterechten wordt opgelegd, is immers verhoudingsgewijs klein. Bovendien is denkbaar dat er onder hen zijn die de conserverende aanslag niet als een last zullen ervaren. Meer in het algemeen geeft het geringe aantal zaken dat op dit punt in de voorbije jaren aanhangig is gemaakt, niet de indruk dat het gaat om een kwestie die veel mensen betreft.

9.5 De mogelijkheid om prejudiciële vragen te stellen aan de Belastingkamer van de Hoge Raad bestaat pas sinds 2016: daarom ligt het voor de hand met enige soepelheid de vraag te bezien of de voorgelegde vragen zich lenen voor beantwoording.

9.6 Met het oog hierop heb ik ervan afgezien onderzoek in te stellen naar het aantal gevallen

waarvoor de gestelde vragen relevant zijn. Ik bepleit om in dit geval reeds op grond van de omstandigheid dat hier sprake is van onbeantwoorde rechtsvragen, de gestelde vragen in behandeling te nemen.

- 9.7 Naar ik meen zal naarmate met de onderhavige rechtsgang meer ervaring is opgedaan, een strengere ontvankelijkheidstoetsing geboden zijn, aangezien de voorrangbehandeling die deze zaken genieten bij de Hoge Raad, anders niet goed is te verantwoorden.

#### *B Algemeen*

- 9.8 De vragen die voorliggen, betreffen de houdbaarheid van conserverende aanslagen ter zake van (i) een lijfrente aanspraak, en (ii) een pensioenaanspraak, op grond van artikel 3.136, lid 2 respectievelijk lid 3, Wet IB 2001 bij emigratie naar Frankrijk.
- 9.9 Hoewel met het opleggen van een conserverende aanslag nog geen betalingsverplichting ontstaat, kan er toch sprake zijn van strijd met de goede verdragstrouw, aldus HR *BNB* 2011/160.<sup>80</sup> Onder het nieuwe verdrag Nederland-België mocht wél een conserverende aanslag worden opgelegd, omdat in dat verdrag uitzonderingen zijn opgenomen op de hoofdregel dat de woonstaat over het pensioen mag heffen. Strijdigheid met de goede trouw kon wel optreden bij de invordering van de aanslag. In het Verdrag Nederland-Frankrijk wijst zowel artikel 18 als artikel 22 de heffingsbevoegdheid exclusief toe aan de woonstaat. De conserverende aanslag zal dus moeten worden getoetst aan de goede verdragstrouw.<sup>81</sup>

#### *i. Reparatiwetgeving*

- 9.10 Na de 2009-arresten<sup>82</sup> werd reparatiwetgeving afgekondigd. In die arresten zag de staatssecretaris van Financiën ruimte voor reparatiwetgeving, teneinde te heffen bij emigratie naar een land waarmee Nederland bij verdrag een woonstaatheffing ter zake van pensioen- en/of lijfrente-inkomsten is overeengekomen.<sup>83</sup> In HR *BNB* 2009/264<sup>84</sup> las de medewetgever de aanwijzing dat heffing naar de bedragen waarover bij de verwerving van de pensioen- of lijfrente aanspraak een belastingvoordeel is genoten, wél houdbaar zou zijn.<sup>85</sup> Hij noemt dit zelfs een "vingerwijzing voor de wetgever".<sup>86</sup>
- 9.11 Dat Nederland in het geval het niet mag heffen over de gehele pensioen- dan wel lijfrente aanspraak, belastingmiddelen misloopt, wordt duidelijk uit het door de staatssecretaris van Financiën in de NnavV gegeven cijfervoorbeeld.<sup>87</sup>
- 9.12 De vragen die de Rechtbank in de onderhavige zaak aan de Hoge Raad heeft voorgelegd, zien op de toelaatbaarheid van de reparatiwetgeving in het licht van de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk.

#### *ii. Goede verdragstrouw – eenzijdige posterieure wijziging van de nationale wetgeving*

- 9.13 Ficties (en in voorkomende gevallen forfaits) mogen niet tot gevolg hebben dat de inkomsten, volgens de nationale duiding, onder een ander verdragsartikel komen te vallen dan waaronder de inkomsten naar hun aard vallen.<sup>88</sup> In die situatie zou Nederland heffingsbevoegdheden naar zich toetrekken en de verdragswerking eenzijdig wijzigen. Die ruimte laat artikel 3, § 2 Verdrag niet.<sup>89</sup>
- 9.14 Blijkens HR *BNB* 2011/160 – waarin de Hoge Raad heeft geoordeeld dat Nederland ter gelegenheid van emigratie van een belastingplichtige heft over een voordeel dat potentieel ter heffing is toegewezen aan België – kon aan de invloed van de goede verdragstrouw niet afdoen dat België ten tijde van de totstandkoming daarvan op de hoogte was van de (destijds: voorgenomen) regeling, noch dat het verdrag van kracht is geworden nadat de regeling in werking is getreden.<sup>90</sup>
- 9.15 Of de woonstaat al dan niet gebruikmaakt van zijn exclusieve heffingsbevoegdheid, is irrelevant bij de beantwoording van de vraag of de goede verdragstrouw wordt geschonden ingeval de

bronstaat heft.<sup>91</sup>

### **iii. Equivalent in de woonstaat?**

9.16 In HR *BNB* 2009/264 heeft de Hoge Raad overwogen dat – terwijl hij een regeling in strijd met het restartikel van het verdrag Nederland-België achtte – de “enkele omstandigheid dat de andere verdragsluitende staat de mogelijkheden tot heffing in zijn nationale wetgeving eenzijdig op een vergelijkbare wijze heeft uitgebreid, (...) niet mee [brengt; A-G] dat die staat de exclusieve bevoegdheid tot belastingheffing over dergelijke inkomsten van zijn inwoners, zoals die bij het Verdrag is overeengekomen, heeft willen prijsgeven”.<sup>92</sup> Evenmin nam die omstandigheid de strijdigheid van de regeling met het verdrag weg.

9.17 Van een situatie als in HR *BNB* 2009/264 – waarbij ook de andere verdragsstaat posterieur zijn heffingsbevoegdheid op gelijke wijze heeft uitgebreid – is niet sprake. Mij is ook niet gebleken dat Frankrijk die bevoegdheid al in zijn nationale wetgeving had opgenomen voorafgaand aan het sluiten van het Verdrag.<sup>93</sup>

### *C Lijfrente*

#### **i. Nationale regeling (ná reparatiewetgeving)**

9.18 In het geval een belastingplichtige anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn, worden lijfrentepremies én het daarover behaalde rendement als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen.<sup>94</sup> Indien een belastingverdrag toepassing van die regel belemmert, worden ingevolge artikel 3.136, lid 2, Wet IB 2001 slechts de lijfrentepremies teruggenomen. Lijfrente-uitkeringen vallen onder het restartikel van het Verdrag, dat heffing exclusief toewijst aan de woonstaat.<sup>95</sup> Heffing door Nederland over zowel de ingelegde lijfrentepremies als het daarover behaalde rendement is derhalve niet toegestaan.<sup>96</sup>

9.19 Artikel 3.146, lid 6, Wet IB 2001 bepaalt dat de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden geacht te zijn genoten op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan emigratie.<sup>97</sup> Er wordt een conserverende aanslag opgelegd naar het in artikel 2.8, lid 2, Wet IB 2001 bepaalde bedrag.<sup>98</sup> In beginsel wordt gedurende tien jaar uitstel van betaling verleend.<sup>99</sup> Indien geen niet-toegestane handeling plaatsvindt binnen die tienjaarstermijn,<sup>100</sup> volgt kwijtschelding van belasting.<sup>101</sup>

#### **ii. Hongarije-arrest (regeling Wet IB 1964)**

9.20 De wetgever heeft met de reparatiewetgeving aansluiting geprobeerd te zoeken bij het Hongarije-arrest.<sup>102</sup> De Hoge Raad kwam in dat arrest tot het oordeel dat het terugnemen van onder ontbindende voorwaarden verleende aftrek van lijfrentepremies niet tot miskennis van doel en strekking van het verdrag Nederland-Hongarije leidde. De premieaftrek werd verleend onder de voorwaarde dat de overeenkomst niet zou worden gewijzigd, afgekocht, vervreemd of beleend.<sup>103</sup>

#### **iii. Wet IB 2001 (vóór reparatiewetgeving)**

9.21 De wetgeving omtrent heffing over lijfrenteaanspraken/-premies is met de invoering van de Wet IB 2001 gewijzigd. De regeling (2001 - 29 juni 2009) kwam er op neer dat bij afkoop het inkomen van de gerechtigde tot de lijfrenteaanspraak werd verhoogd met de waarde in het economisch verkeer van de aanspraak op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de afkoop.<sup>104</sup>

9.22 Blijkens HR *BNB* 2009/264 kan een verdragsbepaling niet worden uitgehouden of ontgaan door het opnemen van een regeling in de nationale wetgeving op grond waarvan (een gedeelte van) de waarde van de lijfrenteaanspraak tot het inkomen wordt gerekend op het moment dat onmiddellijk aan de afkoop voorafgaat.<sup>105</sup> De Hoge Raad achtte de regeling in strijd met het restartikel van het verdrag Nederland-België, op grond waarvan de woonstaat de exclusieve heffingsbevoegdheid had.

#### **iv. Items of income (artikel 22 Verdrag)?**

- 9.23 De Hoge Raad oordeelde in HR *BNB* 2003/379 (fictief loon-arrest) dat geen sprake was van inkomsten waarop het restartikel van toepassing was, omdat de fictie van artikel 12a Wet LB 1964 geen inkomsten tevoorschijn doet komen die vatbaar zijn voor belastingheffing door de woonstaat.<sup>106</sup>
- 9.24 De omstandigheid dat negatieve persoonlijke verplichtingen bestaan uit het terugnemen van in het verleden in aftrek gebrachte persoonlijke verplichtingen, bracht blijkens het Hongarije-arrest mee dat zij niet kunnen worden gerekend tot de "items of income"<sup>107</sup> waarop het restartikel betrekking heeft.<sup>108</sup>
- 9.25 Belanghebbende kon direct voorafgaand aan, dan wel direct na, emigratie niet over het vermogen – gelijk aan de waarde van de teruggenomen premieaftrek – beschikken omdat dit fictief werd genoten. De teruggenomen premieaftrek kwalificeert bij belanghebbende dus niet als 'bestanddeel van het inkomen', zoals artikel 22 Verdrag vereist.

#### **v. Lijfrente: conclusie**

- 9.26 Anders dan onder de Wet IB 1964 (waarop het Hongarije-arrest zag), wordt de premieaftrek onder het huidige systeem ook teruggenomen wanneer de lijfrenteaanspraak bij emigratie niet wordt afgekocht.
- 9.27 Het fictieve genietingsstijdstip heeft niet tot gevolg dat inkomsten onder een ander verdragsartikel komen te vallen, dan waaronder zij naar hun aard vallen.<sup>109</sup> Blijkens HR *BNB* 2003/379 laat artikel 3, § 2 van het (oude) verdrag Nederland-België, dat gelijk is aan de bepaling in het Verdrag Nederland-Frankrijk, ruimte om inkomsten te belasten volgens de Nederlandse wettelijke bepalingen met betrekking tot het tijdstip waarop inkomsten in aanmerking worden genomen.
- 9.28 Ik zie die ruimte ook voor het onderhavige geval, waarin Nederland een faciliteit terugneemt. Nederland is noch op internationaal niveau noch op verdragsniveau gehouden een dergelijke faciliteit te verlenen.
- 9.29 Het terugnemen van de premieaftrek doet geen inkomsten tevoorschijn komen die vatbaar zijn voor belastingheffing door de woonstaat.<sup>110</sup> De negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen kunnen niet tot de "items of income" worden gerekend waarop het restartikel betrekking heeft.
- 9.30 Ik acht de in artikel 3.136, lid 2, Wet IB 2001 weergegeven regeling, die mogelijk maakt in het verleden in aftrek gebrachte lijfrentepremies terug te nemen, niet in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk.
- 9.31 Ook na de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 (en dus ook vóór de inwerkingtreding van de reparatiewetgeving) werd de faciliteit (de premieaftrek) onder voorwaarden verleend.<sup>111</sup> De sanctie die aan het ontvallen van een van de voorwaarden of besmette handelingen werd gekoppeld, veranderde,<sup>112</sup> maar niet de voorwaardelijkheid van de faciliteit. Ik zie derhalve geen reden waarom niet het totaal van in het verleden in aftrek gebrachte lijfrentepremies terug kan worden genomen. De vraag of het terugnemen van in het verleden in aftrek gebrachte lijfrentepremies in strijd is met de goede verdragstrouw, moet mijns inziens worden beantwoord door de sanctie die gold ten tijde van het ontvallen van een van de voorwaarden dan wel toen de besmette handelingen plaatsvond, te toetsen aan de goede verdragstrouw. Het ook terugnemen van aftrek van premies die is verleend in de periode 2001 – 29 juni 2009, brengt mijns inziens niet met zich dat sprake is van terugwerkende kracht.
- 9.32 Indien de Hoge Raad met mij van oordeel is dat het bij conserverende aanslag in de heffing

betrekken van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van een lijfrente aanspraak niet in strijd is met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk, rijst de vraag of het Unierecht het opleggen van de conserverende aanslag nog belet.

- 9.33 Die vraag is door de Rechtbank niet gesteld. Beantwoording van deze vraag is noodzakelijk om het door de Rechtbank aan de orde gestelde probleem, dat in de bij haar aanhangige rechtszaak is opgekomen, op te lossen. Daarom meen ik dat de Hoge Raad die vraag binnen het raam van de onderhavige prejudiciële vragen kan beantwoorden, eventueel na herformulering van de vragen.<sup>113</sup> Partijen moeten, indien hij dit alsnog besluit, in de gelegenheid worden gesteld daarop te reageren, indien de Hoge Raad mocht oordelen dat een dergelijke herformulering niet van ondergeschikte betekenis is.<sup>114</sup>
- 9.34 Gelet op het voorafgaande ga ik hierna in op eventuele strijd met het Unierecht.
- 9.35 De Hoge Raad besliste in HR *BNB* 2011/160 dat de in artikel 3.83, lid 1, en 3.146, lid 3, Wet IB 2001 opgenomen regeling een beperking vormt van het vrije verkeer binnen de EU.<sup>115</sup> Die beperking dient een doel van algemeen belang en de verwezenlijking van dat doel kan met die bepaling worden gewaarborgd.
- 9.36 In de internationale praktijk wordt, aldus de Hoge Raad, aanvaard dat staten bilateraal afspraken maken op grond waarvan zij bevoegd zijn alsnog belasting te heffen indien een pensioen dat uit hun land afkomstig is tot uitkering komt, ook al heeft de belastingplichtige op dat moment zijn woonplaats in de andere verdragsluitende staat.<sup>116</sup>
- 9.37 De beperking van het vrije verkeer mag niet verder gaan dan noodzakelijk is om het daarmee nagestreefde doel van algemeen belang te bereiken. Op grond van artikel 26, lid 3, IW 1990, verleent de ontvanger kwijtschelding van de conserverende aanslag voor zover de aanspraak op pensioen sinds de emigratie in waarde is gedaald. De Hoge Raad oordeelde dat door dat artikel aan het verschil in behandeling tussen emigranten (indien een besmette handeling heeft plaatsgevonden) en belastingplichtigen die in Nederland blijven wonen, vanwege waardeveranderingen van de aanspraak, slechts gedeeltelijk wordt tegemoetgekomen.<sup>117</sup>
- 9.38 Indien een emigrant meer belasting moet betalen dan een belastingplichtige die zijn woonplaats niet heeft verlegd, voldoet de regeling niet aan het evenredigheidsvereiste. Blijkens het arrest is dit slechts anders indien het verschil in belastingdruk wordt gecompenseerd doordat reeds met die waardeverandering rekening is gehouden in de lidstaat waar de belastingplichtige is gaan wonen.<sup>118</sup>
- 9.39 Indien het bedrag van de conserverende aanslag dat als gevolg van een besmette handeling op grond van de Nederlandse wetgeving invorderbaar wordt, hoger is dan naar de hierboven beschreven maatstaf evenredig is, zal een ontvanger het meerdere niet mogen invorderen. Het uitstel van betaling mag voor dat deel van de conserverende aanslag niet worden beëindigd op de voet van artikel 25, lid 5, slotzin, IW 1990.<sup>119</sup> Vernietiging van de conserverende aanslag is dus niet nodig om een inbreuk op het VWEU te voorkomen. Met het opleggen van de conserverende aanslag wordt, zonder dat daarom verzocht hoeft te worden en zonder dat zekerheid hoeft te worden gesteld, uitstel van betaling verleend.
- 9.40 Hetgeen de Hoge Raad in HR *BNB* 2011/160 heeft overwogen, acht ik van overeenkomstige toepassing op het onderhavige geval. Ik zie geen aanleiding om het opleggen van een conserverende aanslag in strijd met het Unierecht te achten.

#### *D Pensioenen*

##### ***i. Nationale regeling en verdragsbepalingen***

- 9.41 Ingevolge artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel j, ten eerste, Wet LB 1964 worden pensioenbijdragen (de werknemersbijdragen) gerekend tot het vrijgesteld loon.<sup>120</sup> De aanhef van artikel 11, lid 1, Wet LB 1964 impliceert dat ook het werkgeversdeel (onderdeel c) van de bijdragen aan de pensioenaanspraak vrijgesteld loon is.
- 9.42 In geval een belastingplichtige ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn anders dan door overlijden, worden tot het loon gerekend de waarde in het economisch verkeer van diens opgebouwde aanspraken uit een pensioenregeling.<sup>121</sup> Indien een belastingverdrag toepassing van die regel belemmert, worden de aanspraken naar Nederlands recht niet tot het loon gerekend, maar worden de aanspraken en bijdragen – die in het verleden tot het vrijgesteld loon zijn gerekend – geherkwalificeerd en als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen.<sup>122</sup> Met die regeling wordt beoogd de in 9.41 genoemde vrijstelling terug te nemen.
- 9.43 Artikel 3.146, lid 6, Wet IB 2001 bepaalt dat de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden geacht te zijn genoten op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan emigratie.<sup>123</sup> Er wordt een conserverende aanslag opgelegd naar het in artikel 2.8, lid 2, Wet IB 2001 bepaalde bedrag.<sup>124</sup> In beginsel wordt gedurende tien jaar uitstel van betaling verleend.<sup>125</sup> Indien geen (fiscaal) niet-toegestane handeling plaatsvindt binnen die tienjaarstermijn,<sup>126</sup> volgt kwijtschelding.<sup>127</sup>
- 9.44 Op grond van artikel 15 van het Verdrag is heffing ter zake van de verkrijging van pensioenaanspraken in beginsel toegewezen aan de bronstaat.<sup>128</sup> In HR *BNB* 2003/380 kwam de Hoge Raad tot het oordeel dat afkoopsommen aangemerkt moeten worden als een andere beloning soortgelijk aan pensioen in de zin van artikel 18 verdrag Nederland-Singapore (pensioenartikel). Heffing over uitkeringen en afkoopsommen is de exclusieve bevoegdheid van de woonstaat.<sup>129</sup> Bezien moet worden of het belasten van aanspraken en bijdragen die in het verleden tot het vrijgesteld loon zijn gerekend, naar hun aard onder artikel 18 Verdrag vallen en derhalve aan de woonstaat zijn toegewezen.
- 9.45 In het OESO-Commentaar bij artikel 18 wordt sinds 2005 vermeld dat sommige staten de door hen toegestane pensioenpremieaftrek beschouwen als belastinguitstel dat zij willen terugnemen op het moment van emigratie.<sup>130</sup> Zulks lijkt mij – ook bij posterieure wijziging van de wet – niet in strijd met de goede verdragstrouw, mits niet sprake is van het opnieuw in de heffing betrekken van een eerder onvoorwaardelijk van belastingheffing vrijgestelde aanspraak.

## ***ii. Jurisprudentie***

- 9.46 In HR *BNB* 2009/263 overwoog de Hoge Raad dat het Verdrag Nederland-Frankrijk “[t]en aanzien van (aanspraken op) pensioen (...) twee toewijzingsregels [bevat] die achtereenvolgens voor toepassing in aanmerking kunnen komen en elkaar wederzijds uitsluiten, namelijk de artikelen 15 en 18.”<sup>131</sup> Ik leid hieruit af dat pensioen in grensoverschrijdende situaties zowel in de opbouw- als de uitkeringsfase binnen de werkingssfeer van het Verdrag valt.
- 9.47 Nederland is als bronstaat bevoegd te heffen bij de verkrijging van een pensioenaanspraak en Frankrijk bij het tot uitkering komen. In geval Nederland de verkrijging onvoorwaardelijk vrijstelt van belasting, bewerkstelligt het nadien alsnog heffen over de waarde van de opgebouwde pensioenrechten (als de gerechtigde na dat moment is geëmigreerd) een verschuiving van heffingsbevoegdheid (van artikel 18 naar artikel 15 verdrag). De Hoge Raad achtte dat in HR *BNB* 2005/233 in strijd met artikel 18 van het (oude) verdrag Nederland-België.<sup>132</sup>
- 9.48 Blijkens het Singapore-arrest kan een verdragsbepaling die de heffing over de afkoop van een pensioen exclusief toewijst aan de woonstaat, niet worden uitgehold of ontgaan door bij heffing aan te sluiten bij het moment onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop pensioenaanspraken worden afgekocht.<sup>133</sup> Dat gold ook voor heffing over het niet-afgekochte deel



van de pensioenaanspraken, omdat zowel pensioentermijnen als afkoopsommen aan Singapore waren toegewezen, blijkt uit het arrest. Ook in de '2009-arresten' heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een heffing die aangrijpt bij emigratie, in strijd kan komen met de goede verdragstrouw, als daarmee een voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien – al dan niet potentieel – ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat.<sup>134</sup>

- 9.49 In de parlementaire stukken<sup>135</sup> behorende bij de reparatiewetgeving is betoogd dat de overweging van de Hoge Raad dat de "regeling van artikel 3.83, lid 1, in verbinding met artikel 3.146, lid 3, van de Wet [niet; A-G] voorziet (...) in het alsnog in de belasting betrekken van de indertijd vrijgestelde aanspraak, maar (...) de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten op basis van een fictie [belast; A-G]",<sup>136</sup> een aanwijzing voor de wetgever lijkt te bevatten. Het belasten van de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten op basis van een fictie werd in strijd met de goede verdragstrouw geacht, omdat de pensioenaanspraak alleen bij de verkrijging ervan onder artikel 15 Verdrag valt.
- 9.50 In de zaak HR *BNB* 2011/160 is wederom een exitheffing ter zake van pensioen voorgelegd aan de Hoge Raad. In het nieuwe verdrag Nederland-België zijn uitzonderingen opgenomen op de hoofdregel dat de woonstaat heffingsbevoegd is ter zake van pensioenen en andere soortgelijke beloningen. Daardoor is op het moment van emigratie niet (altijd) te voorzien welk land bevoegd is om te heffen. De Hoge Raad oordeelde toen: "Wel hebben de in 4.4.1 bedoelde wettelijke voorschriften [artikel 3.83, lid 1 en 3.146, lid 3, Wet IB 2001; A-G] ook onder een bepaling als artikel 18 van het Verdrag tot gevolg dat ter gelegenheid van de emigratie van een belastingplichtige door Nederland wordt geheven over een voordeel dat potentieel ter heffing is toegewezen aan de nieuwe woonstaat."<sup>137</sup> De goede verdragstrouw belette echter niet dat Nederland – wegens emigratie van de belanghebbende naar België – een conserverende aanslag oplegde. De regeling zou wél in strijd met de goede trouw komen op het moment dat Nederland tot invordering zou overgaan in een geval waarin de heffingsbevoegdheid aan België toekomt.<sup>138</sup>
- 9.51 Te onzent zijn reeds twee uitspraken gedaan over de verenigbaarheid van de reparatiewetgeving (met betrekking tot pensioen) met de goede verdragstrouw.<sup>139</sup> In de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch waarin het verdrag Nederland-Zweden onderwerp van geding was, werd het opleggen van een conserverende aanslag niet in strijd met de goede verdragstrouw bevonden, omdat artikel 18 van dat verdrag onder omstandigheden de heffingsbevoegdheid toewijst aan de bronstaat.<sup>140</sup> Artikel 20 verdrag Nederland-Israël is van gelijke strekking als artikel 18 Verdrag Nederland-Frankrijk. De rechtbank Den Haag achtte artikel 3.136, lid 3, Wet IB 2001 in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het verdrag Nederland-Israël.<sup>141</sup>

### **iii. Pensioen: conclusie**

- 9.52 Het gesloten stelsel bij heffing over pensioen brengt met zich dat, in een geval als het onderhavige, heffing ofwel onder artikel 15, ofwel onder artikel 18 Verdrag valt. Heffing valt slechts onder artikel 15 Verdrag bij de verkrijging van de aanspraak. Wanneer een voorwaardelijke aftrek wordt teruggenomen, zoals bij lijfrente, zou kunnen worden betoogd dat dit plaatsvindt in de sfeer van artikel 15.<sup>142</sup> De systematiek bij pensioenen is echter anders. De aanspraken en bijdragen worden in beginsel tot het loon gerekend, waarna ze worden vrijgesteld van heffing.<sup>143</sup> Bij emigratie kunnen de aanspraken en bijdragen in een geval als het onderhavige vanwege een belastingverdrag niet wederom tot het loon worden gerekend en worden geherkwalificeerd.<sup>144</sup> De aanspraken en bijdragen worden als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen, zonder dat zij bij de verkrijging werden aangemerkt als uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Derhalve is, anders dan bij lijfrente, niet sprake van een symmetrische situatie.
- 9.53 Niet beslissend is voor eventuele strijd met de goede trouw of op nationaal niveau een fictie nodig is om heffingsbevoegdheden te behouden of te verkrijgen, doch wel of dit op

verdragsniveau wordt beschouwd als het naar zich toetrekken van heffingsbevoegdheden waarmee de verdragswerking eenzijdig wordt gewijzigd.<sup>145</sup> Zonder herkwalficatie en fictief genietingstijdstip (artikel 3.146, lid 6, Wet IB 2001) zou Nederland op verdragsniveau in ieder geval niet kunnen heffen.<sup>146</sup>

9.54 Blijkens HR *BNB* 2005/233 mag een fictie niet bewerkstelligen dat de belastingheffing wegens na die toekenning optredende gebeurtenissen aan de werking van artikel 18 van het Verdrag wordt onttrokken.<sup>147</sup> Door een beperkte uitleg te geven aan “verkregen door” (artikel 15 Verdrag) en “betaald aan” (artikel 18 Verdrag) zou een fictieve heffing onder geen van beide artikelen vallen. Met A-G Wattel ben ik van mening dat uit HR *BNB* 2003/379 en 381<sup>148</sup> moet worden afgeleid dat moet worden beoordeeld aan welke Staat heffing zou zijn toegewezen indien het inkomensbestanddeel daadwerkelijk zou zijn verkregen/betaald.<sup>149</sup> De aard van de inkomsten is beslissend.

9.55 Nu in casu niet sprake is van verkrijging van een pensioenaanspraak, valt heffing dus onder artikel 18 Verdrag. Nederland rekent eerder vrijgestelde aanspraken en bijdragen wederom tot het loon. In wezen heft Nederland dus over loon uit vroegere dienstbetrekking, hetgeen onder artikel 18 Verdrag valt.

9.56 Indien de lijn wordt gevolgd dat wél een vrijstelling wordt teruggenomen, meen ik dat eveneens dubbele heffing ontstaat. Heffing over de aanspraken en bijdragen wijkt onder omstandigheden niet wezenlijk af van de afkoop van (een deel van) de aanspraak.<sup>150</sup> Hoewel, dubbele heffing zou ook optreden indien Nederland de verkrijging van de aanspraak belast, hetgeen op grond van het Verdrag wel is toegestaan.<sup>151</sup>

9.57 Gezien het bovenstaande kom ik tot de conclusie dat ook de reparatiewetgeving, voor zover die betrekking heeft op pensioenen, in strijd is met de goede verdragstrouw.<sup>152</sup>

## 10 De beantwoording van de prejudiciële vragen

10.1 Het antwoord op de prejudiciële vragen moet mijns inziens als volgt luiden:

(a) Het in de heffing betrekken bij conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van een lijfrente-aanspraak voor het op grond van artikel 3.136, lid 2, Wet IB 2001 bepaalde bedrag komt in een situatie als die van belanghebbende niet in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk.

(b) Het in de heffing betrekken bij conserverende aanslag van negatieve uitgaven bij emigratie ter zake van een pensioenaanspraak voor het op grond van artikel 3.136, lid 3, Wet IB 2001 bepaalde bedrag komt in een situatie als die van belanghebbende in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag Nederland-Frankrijk.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

---

<sup>1</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 maart 2017, nr. BRE 16/3350, ECLI:NL:RBZWB:2017:1464, *NFR* 2017/803 met commentaar Ravelli, *V-N* 2017/18.7 met aantekening van de Redactie en *FutD* 2017/0596 met noot van de Redactie.

<sup>2</sup> Zie r.o. 3.2 van de uitspraak van de Rechtbank.

<sup>3</sup> *Trb.* 1973, 83.

- <sup>4</sup> Zie onderdeel 6.6.
- <sup>5</sup> Zie onderdeel 6.4.
- <sup>6</sup> Voetnoot A-G: HR *BNB* 2002/42, geciteerd in onderdeel 6.1.
- <sup>7</sup> Voetnoot A-G: HR *BNB* 2002/42, geciteerd in onderdeel 6.1.
- <sup>8</sup> Voetnoot A-G: HR *BNB* 2011/160, geciteerd in onderdeel 6.6.
- <sup>9</sup> Voetnoot A-G: geciteerd in onderdeel 4.3.
- <sup>10</sup> Voetnoot A-G: HR *BNB* 2002/42, geciteerd in onderdeel 6.1.
- <sup>11</sup> Voetnoot weggelaten.
- <sup>12</sup> <https://www.hogeraad.nl/prejudiciële-vragen>.
- <sup>13</sup> Tekst van beide artikelen zoals deze luidde in 2000. In het belastingjaar waarop het Hongarije-arrest betrekking had, was de tekst gelijkloidend (in artikel 45c Wet IB 1964 is het zesde lid later vernummerd naar het zevende lid).
- <sup>14</sup> Voetnoot A-G: voor reparatiewetgeving (zie onderdeel 4.9 e.v.): alleen eerste lid.
- <sup>15</sup> "Het uitstel wordt beëindigd indien zich een omstandigheid voordoet als genoemd in artikel 19b, eerste lid, of tweede lid, eerste volzin, van de Wet op de loonbelasting 1964, artikel 3.133, tweede lid, onderdelen a tot en met g, i en k, of artikel 3.135, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001."
- <sup>16</sup> Conclusie A-G Wattel 31 januari 2008, nr. 43 978, ECLI:NL:PHR:2009:BC5201, *V-N* 2008/20.8 met aantekening van de Redactie.
- <sup>17</sup> Zie onderdelen 6.4 en 6.5.
- <sup>18</sup> Wet van 8 juli 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteclaims), *Stb.* 2009/304. De wet is met terugwerkende kracht in werking getreden op 29 juni 2009 om 12.00 uur.
- <sup>19</sup> Voetnoot A-G: na 3.136 werd toegevoegd ", eerste, tweede en derde lid". Bij Wet van 20 december 2012 tot wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001 en enige andere wetten in verband met de herziening van de fiscale behandeling van de eigen woning (Wet herziening fiscale behandeling eigen woning; *Stb.* 2012, 670) werden de leden zes tot en met acht vernummerd tot het vierde tot en met zesde lid.
- <sup>20</sup> *Kamerstukken II* 2009/09, 31 990 (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteclaims), nr. 3 (MvT), p. 2-5.
- <sup>21</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990 (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteclaims), nr. 7 (NnavV), p. 7-8.
- <sup>22</sup> *Kamerstukken II* 2008/09, 31 990 (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteclaims), nr. 9 (NnavNV), p. 1-2.
- <sup>23</sup> Vgl. *Kamerstukken I* 2008/09, 31 990 (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteclaims), nr. B (MvA), p. 2-3.
- <sup>24</sup> Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gesloten te Parijs op 16 maart 1973, *Trb.* 1973, 83. Citaten opgenomen uit de authentieke Nederlandse tekst.
- <sup>25</sup> Voetnoot A-G: van andere soortgelijke beloningen is blijkens HR 3 mei 2000, nr. 34 361, *BNB* 2000/296 en HR 23 december 2005, nr. 41 338, *BNB* 2006/116 "slechts sprake indien de uitkering in overwegende mate erop is afgestemd en ertoe strekt, al dan niet in aanvulling op wettelijke of op andere wijze getroffen voorzieningen, te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd".
- <sup>26</sup> M. Henderson, France - Individual Taxation, Country Analyses IBFD (laatst bewerkt op 1 februari 2017).
- <sup>27</sup> Rapport van de Commissie pensioenen internationaal, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 209, p. 60. Voetnoten niet opgenomen.

- <sup>28</sup> Paragrafen 8, 9, 12 en 13 van het commentaar op artikel 18 OESO-Modelverdrag (toegevoegd sinds 2005).
- <sup>29</sup> De jurisprudentie van de Hoge Raad die in deze paragraaf wordt behandeld ziet zowel op pensioen, als lijfrente en wordt door elkaar – op chronologische volgorde – behandeld.
- <sup>30</sup> HR 7 december 2001, nr. 35 231, na conclusie A-G Van den Berge, ECLI:NL:HR:2001:AD6774, *BNB* 2002/42 met noot Kavelars, *NTFR* 2001/1749 met commentaar Rietdijk, *V-N* 2001/64.12 met aantekening van de Redactie, *WFR* 2001/1867, *FED* 2001/686 en *PW* 2002/21450.
- <sup>31</sup> HR 5 september 2003, nr. 37 657, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2003:AE8403, *BNB* 2003/380 met noot Kavelaars, *NTFR* 2003/1510 met commentaar Kawka, *V-N* 2003/44.6 met aantekening van de Redactie, *FED* 2003/461, *FutD* 2003/1586 met noot van de Redactie, *WFR* 2003/1437.2, *Belastingadvies* 2003/18.11 en *PJ* 2003/148.
- <sup>32</sup> HR 13 mei 2005, nr. 39 610, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2005:AR1683, *BNB* 2005/233 met noot Kavelaars, *NTFR* 2005/724 met commentaar Luijckx, *V-N* 2005/27.8 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2005/0951 met noot van de Redactie en *PJ* 2005/86 met noot Cheung.
- <sup>33</sup> HR 19 juni 2009, nr. 43 978, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2009:BC5201, *BNB* 2009/263 met noot Burgers, *NTFR* 2009/1438 met commentaar Albert, *V-N* 2009/29.9 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2009/1283 met noot van de Redactie en *NJB* 2009/1289.
- <sup>34</sup> HR 19 juni 2009, nr. 07/13267, ECLI:NL:HR:2009:BI8563, *BNB* 2009/265 met noot Burgers, *NTFR* 2009/1439 met commentaar Albert, *FutD* 2009/1283 met noot van de Redactie en *PJ* 2009/177 met noot Kuypers.
- <sup>35</sup> HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, ECLI:NL:HR:2009:BI8566, *BNB* 2009/266 met noot Burgers, *NTFR* 2009/1440 met commentaar Albert en *FutD* 2009/1283 met noot van de Redactie.
- <sup>36</sup> HR 19 juni 2009, nr. 44 050, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2009:BC4725, *BNB* 2009/264 met noot Burgers, *NTFR* 2009/1437 met commentaar Albert, *V-N* 2009/29.10 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2009/1284 met noot van de Redactie en *NJB* 2009/1291.
- <sup>37</sup> HR 15 april 2011, nr. 10/00990, na conclusie A-G Van Ballegooijen, ECLI:NL:HR:2011:BN8728, *BNB* 2011/160 met noot Kavelaars, *NTFR* 2011/958 met commentaar Schaap, *V-N* 2011/20.7 met aantekening van de Redactie, *FutD* 2011/0897 met noot van de Redactie, *FED* 2011/59 met noot Albert, *NJB* 2011/940 en *PJ* 2012/6.
- <sup>38</sup> Gerechtshof 's-Hertogenbosch 18 november 2016, nr. 15/00476, ECLI:NL:GHSHE:2016:5157, *V-N* 2017/18.8 met aantekening van de Redactie, *NTFR* 2017/1057 met commentaar Faber en *FutD* 2016/0501.
- <sup>39</sup> Rechtbank Den Haag 20 december 2016, nr. AWB 16/5504, ECLI:NL:RBDHA:2016:16251, *NTFR* 2017/688 met commentaar Ravelli en *V-N* 2017/13.8 met aantekening van de Redactie.
- <sup>40</sup> Hof van Cassatie 5 december 2003, A.R. F.02.0042.F. Het citaat betreft een vertaling van het Franstalige arrest. Federale Overheidsdienst, 'Arresten van het Hof van Cassatie', jaargang 2003, nr. 12 (december 2003, nrs. 608 t/m 671), nr. 584 (te raadplegen via: [https://justitie.belgium.be/nl/rechterlijke\\_orde/hoven\\_en\\_rechtbanken/hof\\_van\\_cassatie/documenten/](https://justitie.belgium.be/nl/rechterlijke_orde/hoven_en_rechtbanken/hof_van_cassatie/documenten/) Vgl. Hof van Cassatie 26 april 2001, A.R. F.99.0151.N, nr. 234 (verdrag België-Nederland).
- <sup>41</sup> Conclusie A-G Wattel 28 augustus 2002, nr. 37 657, ECLI:NL:PHR:2003:AE8403.
- <sup>42</sup> Conclusie A-G Wattel 14 juli 2004, nr. 39 610, ECLI:NL:PHR:2005:AR1683, *NTFR* 2004/1342.
- <sup>43</sup> Conclusie A-G Wattel 31 januari 2008, nr. 43 978, ECLI:NL:PHR:2009:BC5201, *V-N* 2008/20.8 met aantekening van de Redactie. Voetnoten zijn weggelaten.
- <sup>44</sup> *V-N* 2009/29.9.
- <sup>45</sup> *BNB* 2009/265. Voetnoten zijn niet opgenomen.
- <sup>46</sup> P. Kavelaars, 'Conserverende aanslag en verdragen (2)', *NTFR-B* 2009/29.
- <sup>47</sup> Met weglating van enkele van de voetnoten.
- <sup>48</sup> Voetnoot in origineel: "Dit is overigens onjuist: een lijfrente is geen aanspraak. Een aanspraak is in fiscale termen alleen te vinden in art. 10 Wet LB 1964 waar het gaat om een recht dat de werkgever

- aan de werknemer toekent. Hier gaat het om een recht dat iemand voor zichzelf creëert, namelijk door een lijfrente aan te kopen en op grond daarvan een recht op uitkeringen effectueert.”
- <sup>49</sup> F.P.G. Pötgens & H.M. Kappelle, 'Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!', *WFR* 2010/74, onderdeel 4.3.
- <sup>50</sup> Voetnoot in origineel: “Zie onder meer HR 18 juni 2004, BNB 2004/134 (fictieve rente); HR 13 mei 2005, BNB 2005/232-235 (zetelverplaatsing pensioen-BV's); HR 23 januari 2004, BNB 2004/132 (BNB 2004/133; pensioenoverdrachten).”
- <sup>51</sup> Voetnoot in origineel: “Zie, bijvoorbeeld HR 5 september 2003, BNB 2003/379 (r.o. 3.4.4) en BNB 2003/381 (fictief loon). Vergelijk tevens Engelen (diss.), a.w., blz. 494 en S. van Weeghel en R. de Boer, *Anti-Abuse Measures and the Application of Tax Treaties in the Netherlands*, Bulletin 2006, nr. 8/9, blz. 362.”
- <sup>52</sup> Voetnoot in origineel: “HR 5 september 2003, BNB 2003/379 (r.o. 3.4.4) en BNB 2003/381 (fictief loon).”
- <sup>53</sup> Voetnoot in origineel: “HR 5 september 2003, BNB 2003/379 (r.o. 3.4.4) en BNB 2003/381 (fictief loon).”
- <sup>54</sup> Voetnoot in origineel: “A-G Wattel in de bijlage bij concl. bij HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en BNB 2003/381 (fictief loon), punt 2.16.”
- <sup>55</sup> *BNB* 2011/160. Voetnoten zijn weggelaten.
- <sup>56</sup> Brief van de staatssecretaris van Financiën van 19 juni 2009, nr. DB2009/329 (*Kamerstukken II* 2008/09, 31 990, nr. 5).
- <sup>57</sup> *NTRF* 2009/1416.
- <sup>58</sup> G.M.C.M. Staats, 'Reparatie treaty override Nederlandse pensioen- en lijfrentewetgeving mogelijk?', *Pensioen Magazine* 2009, 142.
- <sup>59</sup> P. Kavelaars, 'Conserverende aanslag en verdragen (2)', *NTRF-B* 2009/29.
- <sup>60</sup> E.C.C.M. Kemmeren, 'Exitheffing bij pensioen: Financiën is hardleers', *WFR* 2009/881.
- <sup>61</sup> M.M.J. Twisk & J.M. Strating, 'Reparatiewetgeving ter voorkoming verdragstoepassing: gedoemd te mislukken?', *Vp-bulletin* 2009, 60. Voetnoten niet opgenomen.
- <sup>62</sup> F.P.G. Pötgens & H.M. Kappelle, 'Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!', *WFR* 2010/74, onderdeel 7. Voetnoten zijn weggelaten.
- <sup>63</sup> P.H.J. Essers, 'Enkele reflecties uit de Chambre de Réflexion', *WFR* 2009/1363.
- <sup>64</sup> I. Koppejan, 'De conserverende aanslag voor pensioenaanspraken in internationaal perspectief', *Forfaitair* 2010/204. Voetnoten weggelaten.
- <sup>65</sup> F.P.G. Pötgens, 'Conserverende aanslag pensioen (niet) akkoord', *NTRF-B* 2011/32, onderdeel 3. Voetnoten weggelaten.
- <sup>66</sup> *NTRF* 2017/803.
- <sup>67</sup> M. Muller, 'Einde exitheffing bij pensioen en lijfrente nabij?', *TAX Live* 23 maart 2017.
- <sup>68</sup> H.M. Kappelle, 'Reparatiewetgeving conserverende aanslag pensioen minder effectief dan wetgever beoogde', *WFR* 2017/96, onderdelen 6.1 en 7. Voetnoten zijn weggelaten.
- <sup>69</sup> H.M. Kappelle, 'Reparatiewetgeving conserverende aanslag pensioen minder effectief dan wetgever beoogde', *WFR* 2017/96, onderdeel 7. Voetnoten zijn weggelaten.
- <sup>70</sup> H.M. Kappelle, 'Reparatiewetgeving conserverende aanslag pensioen minder effectief dan wetgever beoogde', *WFR* 2017/96, onderdeel 7. Voetnoten zijn weggelaten.
- <sup>71</sup> The Vienna Convention on the Law of Treaties of 1969, *Trb.* 1972, 51, laatste wijziging bekendgemaakt in *Trb.* 1985, 79.
- <sup>72</sup> HR 5 september 2003, nr. 37 651, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2003:AE8398, *BNB* 2003/379 met noot Kavelaars, *NTRF* 2003/1511 met commentaar Albert, *V-N* 2003/46.7 met aantekening van de Redactie, *FED* 2003/460, *FutD* 2003/1586 met noot van de Redactie en *WFR* 2003/1437.1.

<sup>73</sup> Vrijwel identiek was de zaak HR 5 september 2003, nr. 37 670, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2003:AE8404, *BNB* 2003/381 met noot Kavelaars, *NTFR* 2003/1512 met commentaar Albert, *V-N* 2003/44.5 met aantekening van de Redactie, *FED* 2003/462, *FutD* 2003/1586 met noot van de Redactie, *WFR* 2003/1440 en *Belastingadvies* 2003/20.10.

<sup>74</sup> HR 20 februari 2009, nrs. 42 699, 42 701, 42 702 en 07/12314, na conclusies A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2009:AZ2230, ECLI:NL:HR:2009:AZ2232, ECLI:NL:HR:2009:AZ2238 en ECLI:NL:HR:2009:BD5468. Zie onder meer *NTFR* 2009/467 met commentaar Douma, *BNB* 2009/260 en 262 met noot Burgers, *V-N* 2009/12.8 en 11.9, *FutD* 2009/0415 met noot van de Redactie, *NJB* 2009/518, *FED* 2009/65, *Belastingadvies* 2009/8.5.

<sup>75</sup> HR 18 november 2016, nr. 15/04977, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2016:2497, *BNB* 2017/34 met noot Kavelaars, *NTFR* 2016/2864 met commentaar Van Dun, *V-N* 2016/62.13 met aantekening van de Redactie, *FED* 2017/20 met noot Maas, *FutD* 2016/2801 met noot van de Redactie en *NLF* 2016/0720 met noot Pötgens.

<sup>76</sup> *Kamerstukken II* 2015/16, 34 305 (Overige fiscale maatregelen 2016), nr. 3, p. 53.

<sup>77</sup> Proces-verbaal van de zitting bij de Rechtbank Zeeland-West-Brabant d.d. 20 december 2016, p. 3.

<sup>78</sup> R.o. 4.24 van de uitspraak (zie onderdeel 3.4).

<sup>79</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant 12 juli 2016, nr. AWB 15/6416, ECLI:NL:RBZWB:2016:4242, r.o. 4.2.

<sup>80</sup> Zie onderdeel 6.6.

<sup>81</sup> Zie artikel 26 Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht (onderdeel 7.1).

<sup>82</sup> Zie de onderdelen 6.4 en 6.5.

<sup>83</sup> Zie onderdeel 4.11.

<sup>84</sup> Zie onderdeel 6.5.

<sup>85</sup> Zie onderdeel 4.11.

<sup>86</sup> Zie onderdeel 4.13.

<sup>87</sup> Zie onderdeel 4.12.

<sup>88</sup> Zie onderdeel 7.2 (r.o. 3.4.2).

<sup>89</sup> Zie HR *BNB* 2003/379 (zie onderdeel 7.2).

<sup>90</sup> Zie onderdeel 6.6 (r.o. 4.4.6).

<sup>91</sup> Vgl. de uitspraak van het Belgische Hof van Cassatie (onderdeel 6.9).

<sup>92</sup> Zie onderdeel 6.5.

<sup>93</sup> Vgl. IBFD Country Analyses (zie onderdeel 5.5).

<sup>94</sup> Artikel 3.136, lid 1, Wet IB 2001 (zie onderdeel 4.9).

<sup>95</sup> Zie onderdeel 5.4.

<sup>96</sup> Artikel 22 Verdrag (zie onderdeel 5.4).

<sup>97</sup> Zie onderdeel 4.10.

<sup>98</sup> Zie onderdeel 4.3.

<sup>99</sup> Artikel 25, lid 4, IW 1990 (zie onderdeel 4.6).

<sup>100</sup> Artikel 25, lid 5, IW 1990: "Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor belastingaanslagen betreffende de inkomstenbelasting die is verschuldigd door de toepassing van de artikelen 3.83, eerste lid of tweede lid, 3.133, tweede lid, onderdelen h of j, 3.136, eerste, tweede, derde, vierde of vijfde lid, of 7.2, achtste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het in de eerste volzin bedoelde uitstel wordt verleend tot uiterlijk het begin van het tiende jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. De in de eerste volzin bedoelde regels kunnen mede betrekking hebben op het stellen van voldoende zekerheid. Het uitstel wordt beëindigd indien zich een omstandigheid voordoet als genoemd in artikel 19b, eerste lid, of tweede lid, eerste volzin, van de Wet op de loonbelasting 1964,

artikel 3.133, tweede lid, onderdelen a tot en met g, i en k, of artikel 3.135, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.”

<sup>101</sup> Artikel 26, lid 2, IW 1990 (zie onderdeel 4.6).

<sup>102</sup> Zie onderdeel 6.1.

<sup>103</sup> Artikel 45c Wet IB 1964 (zie onderdeel 4.1).

<sup>104</sup> HR *BNB* 2009/264, r.o. 3.3.1 (zie onderdeel 6.5).

<sup>105</sup> Zie onderdeel 6.5.

<sup>106</sup> Zie onderdeel 7.2 (r.o. 3.4.5).

<sup>107</sup> Zie onderdeel 5.4.

<sup>108</sup> Zie onderdeel 6.1.

<sup>109</sup> Zie HR *BNB* 2003/379 (zie onderdeel 7.2).

<sup>110</sup> Zie HR *BNB* 2003/379 (zie onderdeel 7.2).

<sup>111</sup> Zie artikel 45, lid 6, Wet IB 1964 (zie onderdeel 4.1).

<sup>112</sup> Vgl. r.o. 4.15.3 van de beslissing van de Rechtbank (onderdeel 3.2).

<sup>113</sup> Artikel 27gc, lid 7, AWR.

<sup>114</sup> Artikel 27gc, lid 7, AWR.

<sup>115</sup> Zie onderdeel 8.1. Vgl. HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04 (N/Belastingdienst), ECLI:EU:C:2006:525, Jur. EG 2006, p. I-7409, conclusie Kokott, BNB 2007/22 met noot Burgers, V-N 2006/46.4, NTFR 2006/1288 met commentaar Albert en HvJ EG 11 maart 2004, zaak C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant), ECLI:EU:C:2004:138, Jur. EG 2004, p. I-2409, conclusie Mischo, BNB 2004/258 met noot Meussen, NTFR 2004/397 met noot Albert, V-N 2004/15.9, punt 49.

<sup>116</sup> HR *BNB* 2011/160, r.o. 4.6.3 (onderdeel 8.1).

<sup>117</sup> R.o. 4.6.5 (onderdeel 8.1).

<sup>118</sup> R.o. 4.6.6 (onderdeel 8.1).

<sup>119</sup> R.o. 4.6.7 (onderdeel 8.1).

<sup>120</sup> Ingevolge artikel 10, lid 1 en lid 2, Wet LB 1964 worden de aanspraken en bijdragen eerst tot het loon gerekend.

<sup>121</sup> Artikel 3.83, lid 1, Wet IB 2001 (zie onderdeel 4.4).

<sup>122</sup> Artikel 3.136, lid 3, Wet IB 2001 (zie onderdeel 4.9).

<sup>123</sup> Zie onderdeel 4.10.

<sup>124</sup> Zie onderdeel 4.3.

<sup>125</sup> Artikel 25, lid 4, IW 1990 (zie onderdeel 4.6).

<sup>126</sup> Artikel 25, lid 5, IW 1990: “Bij ministeriële regeling worden regels gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor belastingaanslagen betreffende de inkomstenbelasting die is verschuldigd door de toepassing van de artikelen 3.83, eerste lid of tweede lid, 3.133, tweede lid, onderdelen h of j, 3.136, eerste, tweede, derde, vierde of vijfde lid, of 7.2, achtste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Het in de eerste volzin bedoelde uitstel wordt verleend tot uiterlijk het begin van het tiende jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de belastingaanslag betrekking heeft. De in de eerste volzin bedoelde regels kunnen mede betrekking hebben op het stellen van voldoende zekerheid. Het uitstel wordt beëindigd indien zich een omstandigheid voordoet als genoemd in artikel 19b, eerste lid, of tweede lid, eerste volzin, van de Wet op de loonbelasting 1964, artikel 3.133, tweede lid, onderdelen a tot en met g, i en k, of artikel 3.135, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001.”

<sup>127</sup> Artikel 26, lid 2, IW 1990 (zie onderdeel 4.6).

<sup>128</sup> Zie onderdeel 5.2.

<sup>129</sup> Zie onderdeel 5.3.

- <sup>130</sup> Zie onderdeel 5.7. Vgl. Burgers (zie onderdeel 6.14).
- <sup>131</sup> Zie onderdeel 6.4.
- <sup>132</sup> Zie onderdeel 6.3.
- <sup>133</sup> Zie onderdeel 6.2.
- <sup>134</sup> Zie onderdeel 6.4.
- <sup>135</sup> Zie de onderdelen 4.11 en 4.13.
- <sup>136</sup> Zie onderdeel 6.4.
- <sup>137</sup> Zie onderdeel 6.6 (r.o. 4.4.4).
- <sup>138</sup> Zie onderdeel 6.6 (r.o. 4.4.6).
- <sup>139</sup> Zie de onderdelen 6.7 en 6.8.
- <sup>140</sup> Zie onderdeel 6.7.
- <sup>141</sup> Zie onderdeel 6.8.
- <sup>142</sup> Zie de aantekening van de Redactie van Vakstudie Nieuws (onderdeel 6.13).
- <sup>143</sup> Zie onderdeel 9.41.
- <sup>144</sup> Zie ook Twisk en Strating (onderdeel 6.23).
- <sup>145</sup> Zie onderdeel 9.13.
- <sup>146</sup> Zie ook Kemmeren (onderdeel 6.22).
- <sup>147</sup> Conclusie uit HR *BNB* 2005/233 (zie onderdeel 6.3) getrokken in HR *BNB* 2009/263 (onderdeel 6.4).
- <sup>148</sup> Zie onderdelen 7.2.
- <sup>149</sup> Zie onderdelen 6.11 en 6.12.
- <sup>150</sup> Zie het Hongarije-arrest (onderdeel 6.1).
- <sup>151</sup> Zie ook Kavelaars (onderdeel 6.15) en Staats (onderdeel 6.20).
- <sup>152</sup> Vgl. Kavelaars (onderdeel 6.21), Kemmeren (onderdeel 6.22), Twisk en Strating (onderdeel 6.23), Pötgens en Kappelle (onderdeel 6.24), Koppejan (onderdeel 6.26), Pötgens (onderdeel 6.27).
-