

# ECLI:NL:HR:2017:1324

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	14-07-2017
Datum publicatie	14-07-2017
Zaaknummer	17/01256
Formele relaties	Conclusie: <a href="#">ECLI:NL:PHR:2017:417</a> Prejudiciële beslissing op vraag van: <a href="#">ECLI:NL:RBZWB:2017:1464</a>
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Prejudiciële beslissing
Inhoudsindicatie	Prejudiciële vragen. Conserverende aanslag ter zake van pensioen- en lijfrenteaanspraken, artikel 3.136 lid 2 en lid 3 Wet IB 2001. Strijd met goede verdragstrouw? Antwoord hangt af van wanneer vrijstelling en/of aftrek heeft plaatsgevonden in opbouwfase. Compartimentering.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 14-07-2017 FutD 2017-1760 met annotatie van Fiscaal up to Date NLF 2017/1772 met annotatie van Frank Pötgens

## Uitspraak

14 juli 2017  
nr. 17/01256

Prejudiciële beslissing

in het geding tussen [\[X\]](#) te [\[Z\]](#), Frankrijk (hierna: belanghebbende), en de inspecteur van de Belastingdienst (hierna: de Inspecteur), waarin de [Rechtbank Zeeland-West-Brabant](#) (hierna: de Rechtbank) bij uitspraak van 9 maart 2017, nr. BRE 16/3350, op de voet van artikel 27ga van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vragen aan de Hoge Raad heeft voorgelegd ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing. De uitspraak van de Rechtbank is aan deze beslissing gehecht.

### 1 Het procesverloop bij de Hoge Raad

- 1.1. De Rechtbank heeft prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voorgelegd. De Rechtbank acht een antwoord op deze vragen nodig om te kunnen beslissen op het bij haar aanhangige beroep van belanghebbende tegen een aan belanghebbende voor het jaar 2014 opgelegde conserverende aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) en de daarbij gegeven beschikking inzake revisierente.
- 1.2. De Staatssecretaris heeft schriftelijke opmerkingen ingediend.
- 1.3. Nadat de Hoge Raad daartoe de gelegenheid had geboden, zijn ook schriftelijke opmerkingen ingediend door anderen dan partijen, te weten de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en

het Register Belastingadviseurs.

1.4. Na daartoe in de gelegenheid te zijn gesteld heeft belanghebbende schriftelijk gereageerd op de hiervoor in 1.2 bedoelde schriftelijke opmerkingen van de Staatssecretaris en op de hiervoor in 1.3 bedoelde schriftelijke opmerkingen van anderen dan partijen. De Staatssecretaris heeft schriftelijk gereageerd op de hiervoor in 1.3 bedoelde schriftelijke opmerkingen van anderen dan partijen.

1.5. De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 8 juni 2017 als volgt geconcludeerd (ECLI:NL:PHR:2017:417):

1. 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.

2. 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 conclusie is aan deze beslissing gehecht en maakt daarvan deel uit.

1.6. De Staatssecretaris heeft op de conclusie gereageerd.

## **2 De procedure voor de Rechtbank**

2.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2014 een conserverende aanslag IB/PVV opgelegd van € 276.893 (hierna: de conserverende aanslag), berekend naar een te conserveren inkomen van € 379.570 aan pensioenaanspraken en € 162.722 aan lijfrente aanspraken. Tegelijkertijd heeft de Inspecteur een beschikking gegeven waarbij aan belanghebbende een bedrag van € 32.544 aan revisierente in rekening is gebracht (hierna: de beschikking revisierente).

2.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur de conserverende aanslag en de beschikking revisierente gehandhaafd.

2.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraken op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank.

2.4. Voor de Rechtbank is in geschil het antwoord op de vraag of de conserverende aanslag en de beschikking revisierente terecht en tot het juiste bedrag zijn opgelegd respectievelijk vastgesteld.

## **3 De feitelijke uitgangspunten**

3.1. Belanghebbende heeft een direct belang van 100 percent in [A] B.V. en door middel van deze vennootschap een indirect belang van 100 percent in [B] B.V.

3.2. In 1997 heeft belanghebbende zijn onderneming ingebracht in de hiervoor in 3.1 genoemde BV-structuur. Daarbij heeft belanghebbende een zogenoemde gerichte lijfrente (artikel 45a, lid 5, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964) bedongen.

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

3.4. Belanghebbende is op 31 december 2014 geëmigreerd naar Frankrijk. In verband met deze emigratie heeft de Inspecteur de conserverende aanslag opgelegd en de beschikking revisierente vastgesteld.

## **4 De prejudiciële vragen van de Rechtbank**

De Rechtbank heeft de volgende prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voorgelegd:

"1. Komt 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, 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 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?"

## **5 Beoordeling van de prejudiciële vragen van de Rechtbank**

### *Vraag 1 van de Rechtbank*

- 5.1. De wettelijke regeling in artikel 3.136, lid 1, in verbinding met artikel 3.137, lid 1, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (tekst 2014; hierna: de Wet IB 2001), komt erop neer dat bij de emigratie van een verzekeringnemer van, dan wel de aldaar bedoelde gerechtigde tot een aanspraak op lijfrente, negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen ter grootte van de waarde in het economische verkeer van die aanspraak. Indien artikel 3.136, lid 1, van de Wet IB 2001 als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet kan worden toegepast, worden ingevolge artikel 3.136, lid 2, van de Wet IB 2001 slechts de eerder in aftrek gebrachte premies voor die aanspraak als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen. Ingevolge artikel 3.146, lid 4, van de Wet IB 2001 worden deze negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk aan de emigratie voorafgaat.
- 5.2. De omstandigheid dat de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen volgens de Nederlandse wetgeving geacht worden 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 die negatieve uitgaven 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 (zie HR 19 juni 2009, nr. 43978, ECLI:NL:HR:2009:BC5201, BNB 2009/263).
- 5.3. Op grond van artikel 22 van het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk van 16 maart 1973 (hierna: het Verdrag) is Frankrijk bij uitsluiting bevoegd om belasting van haar inwoners te heffen over zowel de termijnen als de afkoopsom van een lijfrente.
- 5.4. 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 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 emigratie voorafgaat (vgl. HR 19 juni 2009, nr. 44050, ECLI:NL:HR:2009:BC4725, BNB 2009/264; hierna het arrest BNB 2009/264).
- 5.5. Toepassing van artikel 3.136, lid 2, van de Wet IB 2001 leidt echter niet tot een dergelijke heffing over (een gedeelte van) de waarde van de aanspraak op een lijfrente. Deze bepaling voorziet immers erin dat de als uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aftrek gebrachte premies van lijfrente in verband met emigratie van de verzekeringnemer of de gerechtigde tot die lijfrente in aanmerking worden genomen als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Aldus wordt niet (een gedeelte van) de waarde van de aanspraak belast, maar wordt een voorwaardelijk verleende aftrek teruggenomen (vgl. HR 7 december 2001, nr. 35231, ECLI:NL:HR:2001:AD6774, BNB 2002/42).
- 5.6. Opmerking verdient dat het hiervoor in 5.5 overwogene niet geldt voor zover premies voor een aanspraak op lijfrente zijn betaald in de periode van 1 januari 2001 (de datum van

inwerkingtreding van de Wet IB 2001) tot 16 juli 2009 (de datum van inwerkingtreding van artikel 3.136, lid 2, van de Wet IB 2001). Het toenmalige wettelijke regime leidde ertoe dat bij emigratie van de belastingplichtige, naar welk land dan ook, in wezen belasting werd geheven over (een gedeelte van) de waarde van de aanspraak op lijfrente. Die heffing had dus geen betrekking op het bedrag van de premie die voor de verwerving van de lijfrente was betaald (zie het arrest BNB 2009/264). Van lijfrentepremies die onder de werking van de toen geldende wettelijke regelingen zijn betaald, kan daarom niet worden gezegd dat de aftrek daarvan een voorwaardelijk karakter had. Hetzelfde geldt voor lijfrentepremies die zijn betaald vóór de inwerkingtreding van de Wet Brede herwaardering I per 1 januari 1992, omdat de wet toen nog geen mogelijkheid kende om in aftrek gebrachte persoonlijke verplichtingen bij niet-naleving van bepaalde voorwaarden terug te nemen, en de aftrek van lijfrentepremies toen dus evenmin een voorwaardelijk karakter had. In zoverre zal bij de vaststelling van een conserverende aanslag dus compartimentering moeten plaatsvinden.

- 5.7. De omstandigheid dat eerder als uitgaven voor inkomensvoorzieningen voorwaardelijk in aftrek gebrachte premies als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen, brengt voorts mee dat zij niet kunnen worden gerekend tot de "bestanddelen van het inkomen" waarop artikel 22 van het Verdrag, het zogenoemde restartikel, betrekking heeft (vgl. HR 7 december 2001, nr. 35231, ECLI:NL:HR:2001:AD6774, BNB 2002/42).
- 5.8. Het hiervoor in 5.4 tot en met 5.7 overwogene brengt mee dat de eerste prejudiciële vraag aldus moet worden beantwoord dat 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, lid 2, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag niet in strijd komt met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing van het Verdrag, voor zover de desbetreffende uitgaven zijn gedaan in de periode van 1 januari 1992 tot 1 januari 2001 of in de periode na 15 juli 2009.

#### *Vraag 2 van de Rechtbank*

- 5.9. Op grond van 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. Indien artikel 3.83, lid 1, van de Wet IB 2001 als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet kan worden toegepast, worden ingevolge artikel 3.136, lid 3, van de Wet IB 2001 als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen de aanspraken en bijdragen ingevolge de pensioenregeling voor zover deze aanspraken en bijdragen ingevolge artikel 3.81 van de Wet IB 2001 niet tot het loon zijn gerekend. Ingevolge artikel 3.146, lid 4, van de Wet IB 2001 worden deze negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk aan de emigratie voorafgaat.
- 5.10. Zoals in onderdeel 5.2 van deze beslissing is overwogen, kan een heffing die aangrijpt bij emigratie in strijd komen met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg 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.
- 5.11. 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 (zie HR 19 juni 2009, nr. 43978, ECLI:NL:HR:2009:BC5201, BNB 2009/263). Indien in het geval van een emigrerende belastingplichtige de hoofdregel van artikel 3.83, lid 1, van de Wet IB 2001 geen toepassing kan vinden, neemt Nederland op grond van het bepaalde in artikel 3.136, lid 3, van de Wet IB 2001 de niet tot het loon gerekende aanspraken en bijdragen ingevolge de pensioenregeling in

aanmerking als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Het bepaalde in artikel 18 van het Verdrag, dat de heffing ter zake van pensioenen en soortgelijke beloningen toewijst aan de woonstaat, staat hieraan niet in de weg. Die bepaling heeft betrekking op inkomsten die naderhand voortvloeien uit de aanspraak op of bijdragen voor pensioen (in de regel de pensioenuitkeringen), en niet op het alsnog belasten van een voorwaardelijk vrijgestelde aanspraak op of bijdragen voor pensioen in gevallen waarin aan de voorwaarden voor vrijstelling niet langer wordt voldaan. Dat heeft ook te gelden indien het terugnemen van de eertijds verleende vrijstelling in de nationale wetgeving is vormgegeven als het in aanmerking nemen van negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, zoals het geval is in artikel 3.136, lid 3, van de Wet IB 2001. Die vormgeving in de nationale wetgeving heeft voorts niet tot gevolg dat de betreffende bijtelling geen beloning in de zin van artikel 15 of 18 van het Verdrag zou zijn, en daardoor aan de werking van de toewijzingsregels in het Verdrag en de daarbij in acht te nemen goede trouw zou zijn onttrokken.

- 5.12. Daarbij verdient opmerking dat artikel 3.136, lid 3, van de Wet IB 2001 wezenlijk verschilt van de voorschriften die golden tot de inwerkingtreding in 2009 van deze regeling. Deze regeling voorziet immers in het alsnog in de heffing betrekken van aanspraken en bijdragen ingevolge een pensioenregeling voor zover deze aanspraken en bijdragen ingevolge artikel 3.81 van de Wet IB 2001 niet tot het loon zijn gerekend. Op grond van de voordien geldende voorschriften werd daarentegen in voorkomende gevallen de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenrechten belast op basis van een fictie. Anders dan thans het geval is, voorzagen deze voordien geldende voorschriften dus niet in het terugnemen van een voorwaardelijk verleende vrijstelling, maar in een heffing over de opgebouwde pensioenrechten. Een tot de inwerkingtreding van de regeling van artikel 3.136, lid 3, van de Wet IB 2001 onvoorwaardelijk verleende vrijstelling kan daarom niet op de voet van die bepaling worden teruggenomen zonder schending van de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing van het Verdrag. Dit betekent dat een compartimentering zal moeten plaatsvinden, in die zin dat de conserverende aanslag slechts betrekking kan hebben op aanspraken en bijdragen die op grond van artikel 3:81 van de Wet IB 2001 niet tot het loon zijn gerekend in de periode na de inwerkingtreding van artikel 3.136, lid 3, van deze wet op 16 juli 2009.
- 5.13. In dit verband is niet van belang of het pensioen in eigen beheer wordt uitgevoerd door een lichaam waarvan de belastingplichtige (indirect) grootaandeelhouder is.
- 5.14. Het hiervoor in 5.11 tot en met 5.13 overwogene brengt mee dat de tweede prejudiciële vraag aldus moet worden beantwoord dat 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, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag niet in strijd komt met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing van het Verdrag, voor zover het gaat om aanspraken en bijdragen ingevolge een pensioenregeling die na 15 juli 2009 op grond van artikel 3:81 van de Wet IB 2001 niet tot het loon zijn gerekend.

## **6 Beslissing**

De Hoge Raad beantwoordt de prejudiciële vragen als volgt.

Vraag 1: 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, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag komt niet in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing van het Verdrag, voor zover de desbetreffende uitgaven zijn gedaan in de periode van 1 januari 1992 tot 1 januari 2001 of in de periode na 15 juli 2009.

Vraag 2: 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, van de Wet IB 2001 bepaalde bedrag komt niet in strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitleg en toepassing van het Verdrag, voor zover het gaat om aanspraken en bijdragen ingevolge een

pensioenregeling die na 15 juli 2009 op grond van artikel 3:81 van de Wet IB 2001 niet tot het loon zijn gerekend.

Deze beslissing is gegeven door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren M.A. Fierstra, Th. Groeneveld, J. Wortel en A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 14 juli 2017.