

ECLI:NL:GHSHE:2023:1705

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	24-05-2023
Datum publicatie	05-09-2023
Zaaknummer	21/01108
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2021:3567, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	<p>Belanghebbende heeft in het kader van het beëindigen van zijn arbeidsovereenkomst een beëindigingsvergoeding ontvangen. Deze beëindigingsvergoeding is, onder toepassing van de toenmalige stamrechtvrijstelling, in een BV gestort waarvan belanghebbende enig aandeelhouder is. In 2014 heeft belanghebbende, inmiddels woonachtig in België, vanuit de BV onder meer een eenmalige uitkering ontvangen. Het hof is van oordeel dat het heffingsrecht over de eenmalige uitkering op grond van artikel 18, lid 2, belastingverdrag Nederland-België toekomt aan Nederland. Het beroep van belanghebbende op verdragenrecht en op algemene beginselen van behoorlijk bestuur slaagt niet. De inspecteur heeft de eenmalige uitkering dan ook terecht in de Nederlandse belastingheffing betrokken.</p>
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 5-9-2023 V-N Vandaag 2023/2038 FutD 2023-2384 V-N 2023/41.1.4 NLF 2023/2140

Uitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Nummer: 21/01108

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende],

wonend in [woonplaats] (België),

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 15 juli 2021, nummer BRE 18/4905, in het geding tussen belanghebbende en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) 2014 opgelegd.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar gedeeltelijk gegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard, de inspecteur en de Minister van Veiligheid en Justitie veroordeeld tot vergoeding van immateriële schade voor een bedrag van € 100 respectievelijk € 1.900 en nevenbeslissingen gegeven met betrekking tot vergoeding van proceskosten en het griffierecht.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het hof. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. De zitting heeft plaatsgevonden op 8 december 2022 in 's-Hertogenbosch. Daar zijn verschenen belanghebbende, tot bijstand vergezeld van [gemachtigde] , en, namens de inspecteur, [inspecteur 1] , [inspecteur 2] en [inspecteur 3] .
- 1.6. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.7. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak aan partijen wordt verzonden.
- 1.8. Op 9 december 2022 is bij het hof een bericht van belanghebbende via e-mail binnengekomen, waarin hij verzoekt zijn verzoek tot vergoeding te betrekken in de besluitvorming van het hof. Het hof merkt het e-mailbericht aan als een verzoek tot heropening van het onderzoek, als voorzien in artikel 8:68 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Het hof heeft het verzoek op de hierna onder 4.0 vermelde gronden afgewezen.

2 Feiten

- 2.1. Belanghebbende is geboren op 10 februari 1949 en woonde tot 1 juli 2014 in Nederland. Belanghebbende heeft tot 1 februari 2010 gewerkt bij Stichting [stichting] (hierna: [stichting]) in Nederland.
- 2.2. Belanghebbende en [stichting] hebben een vaststellingsovereenkomst gesloten waarin het beëindigen van de arbeidsovereenkomst van belanghebbende per 1 februari 2010 is overeengekomen. Onderdeel van deze vaststellingsovereenkomst is een beëindigingsvergoeding

van € 431.500. Deze beëindigingsvergoeding is fiscaal gefacilieerd, onder toepassing van de toenmalige stamrechtvrijstelling, gestort in [BV] BV (hierna: [BV] BV). Belanghebbende houdt 100% van de aandelen in deze BV.

- 2.3. Op 1 februari 2010 hebben [BV] BV en belanghebbende de overeenkomst getiteld "pensioenovereenkomst" gesloten (hierna: de pensioenovereenkomst). Hierin is onder andere bepaald dat [BV] BV aan belanghebbende maandelijks een bedrag als stamrechtuitkering uitkeert. In de pensioenovereenkomst is vermeld dat de uitkering van 1 februari 2010 tot 1 februari 2014 € 6.500 per maand bedraagt en na 1 februari 2014 levenslang € 1.150 per maand.
- 2.4. Op 1 juli 2014 is belanghebbende verhuisd naar België. De periode van 1 juli 2014 tot en met 31 december 2014 wordt hierna de Belgische periode genoemd.
- 2.5. In 2014 heeft belanghebbende op grond van de pensioenovereenkomst uitkeringen van [BV] BV ontvangen. De periodieke uitkeringen bedroegen in 2014 in totaal € 24.942, waarvan € 5.402,40 in de Belgische periode is uitgekeerd. In december 2014 heeft [BV] BV eenmalig een bedrag van € 154.929 aan belanghebbende uitgekeerd (hierna: de eenmalige uitkering). Dit bedrag is voor € 30.985,80 (20 procent) onbelast en voor € 123.943,20 (80 procent) belast. De eenmalige uitkering en de periodieke uitkeringen in de periode juli tot en met december 2014 worden hierna gezamenlijk aangeduid als: de uitkeringen in de Belgische periode.
- 2.6. De aanslag IB/PVV 2014 is vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 297.296 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 2.736. Bij de bepaling van het belastbaar inkomen uit werk en woning is in totaal een bedrag van € 148.855 in aanmerking genomen in verband met de in 2.5 vermelde uitkeringen van [BV] BV, te weten de periodieke uitkeringen voor het volledige bedrag en de eenmalige uitkering voor een bedrag van € 123.943. Voor de uitkeringen in de Belgische periode is geen vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting verleend.
- 2.7. De inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar de aanslag IB/PVV 2014 verminderd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 303.966 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 2.736, waarbij een vrijstelling van buitenlands inkomen van € 16.015 is toegepast met als gevolg dat de aanslag wordt verminderd. De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 2.8. Aan belanghebbende is in België, overeenkomstig de door hem ingediende aangifte, de aanslag personenbelasting en aanvullende belastingen 2015 voor het inkomstenjaar 2014 vastgesteld. Daarna heeft de Belgische taxatiedienst belanghebbende in de brief van 24 augustus 2017 meegedeeld niet akkoord te zijn met het verlenen van vrijstelling voor de pensioenuitkeringen vanuit Nederland. Vervolgens is aan belanghebbende in België met dagtekening 3 november 2017 een "supplementaire aanslag" opgelegd (hierna: de Belgische aanslag). In de Belgische aanslag is onder meer een kapitaal van € 6.700,97 (code 1444) en (tijdelijke) lijfrenten van € 2.379,90 (code 1158) in aanmerking genomen. Beide bedragen zijn in de belastingheffing betrokken tegen 25 procent. De Belgische belastingautoriteiten hebben het bezwaar van belanghebbende tegen de Belgische aanslag ongegrond verklaard.
- 2.9. Belanghebbende heeft beroep ingesteld bij de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (hierna: rechtbank Oost-Vlaanderen). De rechtbank Oost-Vlaanderen heeft bij vonnis van 24 maart 2020 belanghebbende met betrekking tot de onderhavige pensioenuitkeringen in het ongelijk gesteld.
- 2.10. Belanghebbende heeft op 13 mei 2020 bij de Belgische autoriteiten een verzoek tot instellen van de procedure voor onderling overleg ingediend met betrekking tot dubbele belastingheffing. De Belgische bevoegde autoriteiten hebben het verzoek van belanghebbende niet-ontvankelijk verklaard.

2.11. De Belgische Staat heeft bij het Hof van beroep Gent hoger beroep ingesteld tegen het in 2.9 bedoelde vonnis van de rechtbank Oost-Vlaanderen. Belanghebbende heeft incidenteel hoger beroep ingesteld. Het Hof van beroep Gent heeft op 15 februari 2022 het vonnis van de Rechtbank Oost-Vlaanderen bekrachtigd.

3 Geschil en conclusies van partijen

3.1. In geschil is of de aanslag IB/PVV 2014 te hoog is vastgesteld. Meer in het bijzonder is in geschil het antwoord op de vraag of het heffingsrecht over de eenmalige uitkering in de Belgische periode op grond van verdragsrecht aan Nederland is toegewezen en zo dat het geval is of de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (hierna: abbb) aan heffing in de weg staan.

3.2. Belanghebbende concludeert tot vermindering van de aanslag IB/PVV 2014, primair tot een aanslag waarbij de eenmalige uitkering in zijn geheel is vrijgesteld en subsidiair tot een aanslag waarbij het in België belaste gedeelte van € 6.700,97 respectievelijk € 2.379,90 is vrijgesteld. Verder verzoekt belanghebbende om een schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn en een schadevergoeding van € 80.562,56 respectievelijk € 4.722, te vermeerderen met wettelijke rente.

3.3. De inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

4 Gronden

Vooraf en ambtshalve

4.0. Het hof merkt het onder 1.8 vermelde e-mailbericht aan als een verzoek tot heropening van het onderzoek, als voorzien in artikel 8:68 Awb. Het hof heeft in dat wat belanghebbende aanvoert geen reden gevonden om tot heropening van het onderzoek over te gaan. Bij de beslissing of een partij de gelegenheid moet krijgen stukken na de zitting alsnog over te leggen, moet een afweging plaatsvinden. Enerzijds is er het belang dat die partij heeft bij het overleggen van die stukken en de redenen waarom hij dit niet in een eerdere fase van de procedure heeft gedaan, en anderzijds het algemeen belang van een doelmatige procesgang.¹ Belanghebbende heeft al in de stukken verzocht om vergoeding van de proceskosten. De bij zijn e-mail gevoegde bijlagen bevatten slechts een specificatie van die kosten. Aangezien het e-mailbericht geen nieuwe argumenten bevat, ziet het hof geen reden voor heropening van de zaak. Het e-mailbericht en de bijlagen worden met de uitspraak ter kennisneming naar de inspecteur gestuurd. Het hof rekent het e-mailbericht van belanghebbende en de bijlagen niet tot de gedingstukken en slaat daar geen acht op.

Ten aanzien van het geschil

4.1. Niet in geschil is dat de aanslag IB/PVV 2014 naar nationaal recht bezien niet tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Ook is niet in geschil dat het heffingsrecht over de periodieke uitkeringen is toegewezen aan Nederland op grond van artikel 18 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (hierna: het Verdrag)². Uitsluitend is in geschil of Nederland op grond van verdragenrecht het heffingsrecht heeft over de eenmalige uitkering. De inspecteur is er bij de vaststelling van de aanslag IB/PVV 2014 van uitgegaan dat het heffingsrecht toekomt aan Nederland op grond van artikel 18, lid 2, Verdrag.

- 4.2. Belanghebbende stelt dat het heffingsrecht over de eenmalige uitkering niet aan Nederland maar alleen aan België toekomt, primair op grond van artikel 21 Verdrag en subsidiair op grond van artikel 18, lid 1, Verdrag. Belanghebbende ontleent dat aan bepalingen in het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht tussen Staten en Internationale Organisaties (hierna: VVV), het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VVEU) en het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (hierna: EVRM) en aan de abbb. Belanghebbende klaagt erover dat hij wordt geconfronteerd met dubbele belastingheffing over de eenmalige uitkering.
- 4.3. Een belastingverdrag is een (bilaterale) overeenkomst tussen twee landen. Met een belastingverdrag beogen de twee landen dubbele belasting en het ontgaan van belasting te voorkomen. In een bilateraal belastingverdrag bepalen de twee landen onderling welk land belasting mag heffen over welk inkomen en vermogen. Nederland en België hebben in het Verdrag de heffingsbevoegdheid ten aanzien van inkomen en vermogen verdeeld. Teneinde bij de bepalingen van het Verdrag twijfel te voorkomen, hebben Nederland en België bovendien een gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het Verdrag opgesteld. Deze toelichting is als bijlage bij de memorie van toelichting gevoegd.³ De vraag of Nederland belasting mag heffen over de eenmalige uitkering, dient dus te worden beantwoord op grond van het Verdrag, eventueel - in geval van twijfel - in combinatie met de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het Verdrag.
- 4.4. De rechtbank heeft overwogen dat het heffingsrecht over de eenmalige uitkering op grond van artikel 18, lid 2, Verdrag toekomt aan Nederland:
- “4.9. De rechtbank stelt voorop dat de Hoge Raad heeft bepaald dat met betrekking tot inkomsten ter zake van in het verleden verrichte niet-zelfstandige arbeid in beginsel het verdragsartikel over niet-zelfstandige arbeid van toepassing is.²
- 4.10. De Hoge Raad heeft voorts bepaald dat het pensioenartikel op dergelijke inkomsten van toepassing is indien er sprake is van een ontslagvergoeding die erop is afgestemd en ertoe strekt te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd of als verbetering van onvoldoende pensioenrechten.³ Een afkoopsom van pensioenaanspraken kan worden aangemerkt als een andere beloning soortgelijk aan pensioen.⁴
- 4.11. Ook heeft de Hoge Raad bepaald dat voor de allocatie van het heffingsrecht het karakter van de toegekende ontslagvergoeding doorslaggevend is voor de vraag welk verdragsartikel van toepassing is.⁵
- 4.12. De rechtbank stelt vast dat het vermogen van (...) [BV] BV fiscaal gefacilieerd tot stand is gekomen door ontvangst van de beëindigingsvergoeding voortkomend uit de vaststellingsovereenkomst (...). Partijen zijn het er over eens dat de beëindigingsvergoeding inkomen is ter zake van in het verleden verrichte niet-zelfstandige arbeid. Dan is in beginsel artikel 15 van het Verdrag van toepassing.
- 4.13. Echter, partijen zijn het er ook over eens dat de beëindigingsvergoeding overwegend een pensioenkaracter had. Gelet op het toetsingskader zoals hiervoor uiteen is gezet, is daarom op de uitkeringen in de Belgische periode die (...) [BV] BV aan belanghebbende heeft verricht artikel 18 van het Verdrag van toepassing.
- 4.14. Ook in het geval er sprake zou zijn van een afkoop van lijfrente zoals belanghebbende stelt, doet die omstandigheid niet af aan deze conclusie. De eenmalige uitkering zou dan onder ‘soortgelijke beloning’ moeten worden gekwalificeerd in de zin van artikel 18 van het Verdrag. Dat dergelijke afkoopsommen onder dit artikel van het Verdrag vallen, vindt ook steun in de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het Verdrag. Daarin zijn afkoopsommen expliciet genoemd:⁶

“Ten slotte wordt nog opgemerkt dat in afwijking van de hiervóór geschetste lijn, waarbij vanwege de tekst van artikel 18 van het huidige Belgisch-Nederlandse belastingverdrag van 19 oktober 1970 noodzakelijkerwijs een onderscheid wordt gemaakt tussen ingegane en niet-ingegane pensioenen en lijfrenten, dan wel de afkoop daarvan, de evenwichtige verhouding van artikel 18 van het nieuwe verdrag elke pensioen- en lijfrenteuitkering alsmede elke afkoop van pensioen- en lijfrenteuitkeringen omvat. In detail is vorenbedoelde evenwichtige verhouding in artikel 18 als volgt uitgewerkt.

(...)

In paragraaf 2 is vervolgens neergelegd onder welke voorwaarden de in paragraaf 1 van artikel 18 bedoelde inkomensbestanddelen tevens in de bronstaat mogen worden belast. Daarbij geldt de volgende systematiek. In paragraaf 2 gaat het om ingegane uitkeringen (...). Tevens ziet paragraaf 2 op afkoopsommen van ingegane uitkeringen. (...) Een bronstaatheffing voor deze uitkeringen en afkoopsommen is mogelijk (i) voor zover de aanspraak op de inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf a, in de bronstaat vrijgesteld is geweest van belastingheffing en/of voor zover betaalde premies en bijdragen ter verkrijging van die aanspraak in de bronstaat op het belastbare inkomen in mindering zijn gebracht of anderszins in de bronstaat tot het verlenen van een fiscale faciliteit aanleiding hebben gegeven, (...). [onderstreping rechtbank.]”

- 4.16. Daarnaast stelt de rechtbank vast dat tussen partijen niet in geschil is dat artikel 18, lid 3, van het Verdrag niet van toepassing is ten aanzien van de eenmalige uitkering. In tegenstelling tot de opvatting van belanghebbende, brengt de niet-toepasselijkheid van dat artikellid niet mee dat daarom artikel 21 van het Verdrag van toepassing is op de eenmalige uitkering. Als namelijk sprake is van een inkomstenbestanddeel dat naar de aard wél onder artikel 18, lid 3, van het Verdrag zou kunnen vallen, maar waarvoor niet voldaan is aan het vereiste ‘betalingsmoment’ opgenomen in dit derde lid, dan wordt ten aanzien van dat inkomstenbestanddeel teruggevallen op het eerste en het tweede lid van artikel 18 van het Verdrag.⁸
- 4.17. Ten overvloedige merkt de rechtbank op dat - in tegenstelling tot hetgeen belanghebbende bepleit - de bepalingen van artikel 15 toepassing vinden onder voorbehoud van in dit geval artikel 18. Dit vormt een gesloten systeem waardoor voor deze inkomstenbestanddelen niet toegekomen kan worden aan artikel 21. De gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het Verdrag stelt hierover:⁹

“De artikelen 15 tot en met 20 vormen een gesloten systeem, waarin de lex specialis van de artikelen 16 tot en met 20 voorgaat op de lex generalis van artikel 15 en waarin artikel 15 zonedig als restartikel fungeert. Met betrekking tot beloningen die worden verkregen ter zake van in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden wordt derhalve niet aan de toepassing van de bepalingen van artikel 21 toegekomen.”

- 4.18. Voor het zich hier voordoende geval dat artikel 18 van het Verdrag van toepassing is op de eenmalige uitkering is niet in geschil dat aan de voorwaarden voor een bronstaatheffing zoals zijn neergelegd in artikel 18, lid 2, van het Verdrag voor de uitkeringen in de Belgische periode is voldaan. De rechtbank komt dan ook tot de conclusie dat het Verdrag het heffingsrecht over de uitkeringen in de Belgische periode aan Nederland alloceert. Het gelijk op dit punt is aan de inspecteur.”,

waarbij in de voetnoten het volgende is vermeld:

² Hoge Raad 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7812.

³ Zie Hoge Raad 20 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9089 en Hoge Raad 23 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU8537.

⁴ Zie Hoge Raad 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5676 en Hoge Raad 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8403.

⁵ Zie Hoge Raad 19 mei 2015, ECLI:NL:HR:2017:914 en Hoge Raad 19 mei 2015,

ECLI:NL:HR:2017:913.

6 Bijlage bij Kamerstukken II, 2001/02, 28 259, nr. 3, p. 46-47.

7 (...).

8 Zie ook Gerechtshof 's-Hertogenbosch 28 mei 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:1651.

9 Bijlage bij Kamerstukken II, 2001/02, 28 259, nr. 3, p. 41.”.

Het hof onderschrijft deze overwegingen van de rechtbank en maakt die tot de zijne. In hoger beroep zijn in dit kader geen nieuwe argumenten aangevoerd. Het standpunt van belanghebbende wordt dus verworpen.

- 4.5. Belanghebbende stelt dat in het onderhavige geval desondanks niet artikel 18, lid 2, Verdrag, maar artikel 21 dan wel artikel 18, lid 1, Verdrag van toepassing is. Hij ontleent dat aan het bepaalde in de artikelen 26 en 32 Vwv, artikel 20, leden 1 en 2, VwEU en van de artikelen 6, 8 en 14 EVRM en aan de abbb.
- 4.6. Het hof verworpt de stelling van belanghebbende dat sprake is van strijd met het Vwv, meer in het bijzonder met de goede verdragstrouw. De vraag of in Nederland belasting mag worden geheven over de eenmalige uitkering is immers beoordeeld op grond van het Verdrag, in combinatie met de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het Verdrag (zie 4.3 en 4.4). Verder verwijst het hof naar overweging 4.15 in de uitspraak van de rechtbank, waarin, terecht, het volgende is overwogen:

“4.15. Belanghebbende heeft in dit kader voorts bepleit dat een verdragsinterpretatie waarbij een afkoop van de lijfrente wordt gekwalificeerd als ‘pensioen of soortgelijke beloning’ in strijd is met de goede verdragstrouw. De rechtbank merkt op dat een dergelijke interpretatie niet in strijd is met de goede verdragstrouw gelet op hetgeen hiervoor is overwogen. Opmerking verdient hierbij dat, ook als de Belgische autoriteiten het Verdrag op dit punt anders zouden interpreteren - zoals belanghebbende onderbouwd heeft gesteld - dit nog niet betekent dat Nederland handelt in strijd met de goede verdragstrouw. Van schending van goede verdragstrouw is met name sprake indien een in een belastingverdrag opgenomen toewijzingsregel door eenzijdige regeling in de nationale wetgeving van zijn werking wordt ontdaan; dat kan zich voordoen 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 wetstechniek 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.⁷ Dat is hier niet aan de orde.”,

waarbij in de voetnoot het volgende is vermeld:

“⁷ Vgl. Hoge Raad 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497.”.

- 4.7. Belanghebbende stelt verder dat sprake is van een inbreuk op het vrije verkeer van verplaatsen en verblijven binnen de Europese Unie, dat is neergelegd in artikel 20 VwEU. Het hof overweegt dat de betrokken nationale regeling belanghebbende in geen enkel opzicht belemmert in de uitoefening van zijn in artikel 21, lid 1, VwEU neergelegde recht om als burger van de Unie zich vrij op het grondgebied van de lidstaten te verplaatsen en er vrij te verblijven. In dit geval heeft belanghebbende echter zijn woonplaats naar België overgebracht en heeft overbrenging nadelige fiscale gevolgen. Het VwEU biedt een burger van de Unie echter niet de garantie dat een dergelijke overbrenging fiscaal neutraal is.⁴ Bij het in de belastingheffing betrekken van de eenmalige uitkering maakt Nederland naar nationaal recht geen onderscheid al naar gelang de woonplaats van een belastingplichtige. Het verschil in fiscale behandeling van de eenmalige uitkering tussen Nederland en België wordt veroorzaakt doordat (lid)staten verschillende heffingsmaatstaven hanteren. De omstandigheid dat België een andere heffingsmaatstaf gebruikt, leidt niet ertoe dat Nederland op grond van het Unierecht gehouden zou zijn diezelfde

heffingsmaatstaf te gebruiken. Het verschil in behandeling vormt een dispariteit en is dus geen verboden belemmering van het vrije verkeer.⁵ Gelet op de verschillen tussen de regelingen van Nederland en België, kan een overbrenging van de woonplaats naar gelang van het geval voor de burger op het vlak van de directe belastingen meer of minder voordelig of nadelig uitvallen.⁶

- 4.8. Belanghebbende stelt ook dat het recht op een eerlijk proces, zoals neergelegd in artikel 6 EVRM, is geschonden. Geschillen over een belastingaanslag vallen volgens vaste rechtspraak van het EHRM buiten het bereik van artikel 6 van het EVRM. Alleen daarom al kan dit standpunt van belanghebbende niet leiden tot een gegrond hoger beroep.⁷
- 4.9. Belanghebbende stelt dat hij door de toepassing van artikel 18, lid 2, Verdrag wordt geconfronteerd met dubbele belastingheffing. Volgens belanghebbende is dat in strijd met artikel 8 EVRM. Artikel 8 EVRM waarborgt de eerbieding van het recht op privé-, familie- en gezinsleven, ook wel het recht op privacy genoemd. Het recht op privacy dient ruim te worden uitgelegd. De bescherming van artikel 8 EVRM kan zich uitstrekken tot financiële aangelegenheden, zoals belastingheffing.⁸ Het hof zal er veronderstellenderwijs van uitgaan dat het onderhavige geval binnen de werkingssfeer van artikel 8 EVRM valt. Artikel 8 EVRM staat, voor zover hier van belang, geen inmenging van enig openbaar gezag in de uitoefening van privé-, familie- en gezinsleven toe dan voor zover bij de wet is voorzien en in een democratische samenleving noodzakelijk is in het belang van het economisch welzijn van het land. Voor zover het in de Nederlandse belastingheffing betrekken van de eenmalige uitkering een inmenging in privé-, familie- of gezinsleven vormt, betreft het niet een inmenging die onverenigbaar is met artikel 8 EVRM. Zij is bij wet voorzien. Dat is tussen partijen ook niet in geschil (zie 4.1). De door belanghebbende ontvangen beëindigingsvergoeding is op basis van de toenmalige stamrechtvrijstelling fiscaal gefacilieerd, dat wil zeggen zonder dat die op dat moment in de belastingheffing is betrokken, gestort in een vennootschap. Met het in de heffing betrekken van de eenmalige uitkering geeft Nederland invulling aan de zogenoemde omkeerregel: de belastingheffing vindt plaats op het moment dat de financiële middelen feitelijk beschikbaar komen. Het volgen van de hoofdregel – al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten, wordt als loon in de belastingheffing betrokken – had ertoe geleid dat belanghebbende reeds in 2010 belasting had betaald over de beëindigingsvergoeding. De met de later in de inkomstenbelasting belasting van de eenmalige uitkering nagestreefde doelen, het vrijstellen van de aanspraak en belasting van de uitkeringen, doelen van onder meer budgettaire en sociaaleconomische aard dienen het economisch welzijn van het land als bedoeld in artikel 8, lid 2, EVRM. Bij de afweging van de betrokken belangen komt de wetgever beoordelingsvrijheid toe. De keuze van de wetgever om ter verwezenlijking van die doelen in dit geval de eenmalige uitkering in de heffing van inkomstenbelasting te betrekken, valt binnen die beoordelingsvrijheid.⁹
- 4.10. Subsidiair stelt belanghebbende dat sprake is van strijd met artikel 14 EVRM. Hij stelt dat hij wordt gediscrimineerd, omdat het onder artikel 15 Verdrag geldend besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 juni 2006¹⁰ niet wordt toegepast voor het in België belaste gedeelte van de afkoopsom van het stamrecht en de daaruit voortvloeiende uitkering over de Belgische periode voor een bedrag van € 6.700,97 respectievelijk € 2.379,90. Belanghebbende stelt dat een Europees en Nederlandse staatsburger en ook Nederlands en Belgisch ingezetene wordt gediscrimineerd.
- 4.11. De rechtbank heeft in dit kader het volgende overwogen:
- “Beroep op het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 juni 2006 (CPP2006/1404, Stcrt. 2004, 128)*
- 4.20. Belanghebbende heeft ter zitting een beroep gedaan op dit besluit. Dat beroep slaagt niet reeds omdat voor een beroep op dit besluit vereist is dat belanghebbende in de woonstaat - dus België - een verzoek tot toepassing indient. Dat heeft belanghebbende niet gedaan.”

Het hof onderschrijft deze overweging van de rechtbank en maakt die tot de zijne. In hoger beroep heeft belanghebbende in dit kader geen nieuwe argumenten aangevoerd. Het standpunt van belanghebbende wordt dus verworpen.

4.12. Belanghebbende stelt dat artikel 18, lid 2, Verdrag een facultatieve bepaling is. Volgens belanghebbende handelt de inspecteur in strijd met de abbb door artikel 18, lid 2, Verdrag in dit geval toe te passen.

4.13. De rechtbank heeft in dit kader het volgende overwogen:

“4.23. Het tweede argument betreft de stelling dat artikel 18, lid 2, van het Verdrag een facultatief karakter heeft, dat de inspecteur daarom niet tot heffing had hoeven overgaan en dat door dit toch te doen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur worden geschonden. Dat argument treft geen doel. Op basis van het Verdrag is het heffingsrecht toegewezen aan Nederland. Uit de Nederlandse wetgeving vloeit dwingend voort dat de inspecteur belasting moet heffen over de uitkeringen door (...) [BV] BV. Dat is voor de inspecteur niet facultatief.”

Het hof onderschrijft deze overweging van de rechtbank en maakt die tot de zijne. In hoger beroep heeft belanghebbende in dit kader geen nieuwe argumenten aangevoerd. Het standpunt van belanghebbende wordt dus verworpen.

4.14. Gelet op het vorenstaande kan, anders dan belanghebbende stelt, uit genoemde bepalingen in het VVW, VWEU en EVRM en uit abbb niet worden afgeleid dat artikel 18, lid 2, Verdrag in het onderhavige geval niet van toepassing is.

4.15. Voor dat geval stelt belanghebbende dat hij wordt geconfronteerd met dubbele belastingheffing over de eenmalige uitkering en dat hij geen beroep kan doen op de regeling voor onderling overleg als bedoeld in artikel 28 Verdrag.

4.16. De regeling voor onderling overleg ziet op situaties, waarin een belastingplichtige meent dat hij wordt belast in strijd met het Verdrag. In dat geval kan hij zijn geval voorleggen aan de staat waarvan hij inwoner is. Volgens de tekst van die regeling is er voor de verdragsluitende staten een inspanningsverplichting om heffingen, die (kennelijk) in strijd zijn met het Verdrag, te voorkomen. Het is geen juridisch afdwingbare verplichting. Er wordt immers bepaald dat de verdragsluitende staten *trachten* in onderlinge overeenstemming een regeling te treffen. Mocht dat overleg niet slagen dan staat de belastingplichtige geen rechtsmiddel ter beschikking dat hem toegang tot de belastingrechter verschaft. Er is in dezen dan ook geen rol voor het hof weggelegd.

Tussenconclusie

4.17. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is.

Ten aanzien van het verzoek om (immateriële) schadevergoeding

4.18. Belanghebbende verzoekt om vergoeding van door hem geleden schade, namelijk immateriële schade als gevolg van overschrijding van de redelijke termijn en belastingschade.

4.19. Met betrekking tot de immateriële schade stelt belanghebbende dat de rechtbank de vergoeding tot een te laag bedrag heeft vastgesteld. De rechtbank heeft over de immateriële schadevergoeding het volgende overwogen:

“De door belanghebbende gevraagde vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn wordt toegewezen voor € 2.000. Dit bedrag komt voor 1/20 deel (dus: € 100) voor rekening van de inspecteur, en voor het overige (dus: € 1.900) voor rekening van de

Minister, die daarom in zoverre mede is aangemerkt als partij in dit geding. Een en ander is gebaseerd op de uitgangspunten in de jurisprudentie van de Hoge Raad¹⁰, een redelijke termijn van twee jaar in dit geval, de datum waarop het bezwaarschrift is ontvangen (27 november 2017), de datum van de uitspraak op bezwaar (12 juni 2018) en de datum van deze uitspraak.”,

waarbij in de voetnoot het volgende is vermeld:

¹⁰Zie Hoge Raad van 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252.”.

- 4.20. Naar het oordeel van het hof heeft de rechtbank de overschrijding van de redelijke termijn tot en met het beroep in overeenstemming met de geldende jurisprudentie berekend. Belanghebbendes stellingen (i) dat de redelijke termijn is aangevangen in 2015 en (ii) dat rekening moet worden gehouden met de in artikel 28 Verdrag bepaalde termijn van drie jaar, vinden geen steun in het recht. Het hof merkt op dat zich in hoger beroep geen overschrijding van de redelijke termijn heeft voorgedaan. Belanghebbende heeft dus geen recht op een aanvullende vergoeding wegens immateriële schade.
- 4.21. Verder stelt belanghebbende dat, indien zijn hoger beroep ongegrond wordt verklaard, hij recht heeft op een schadevergoeding die gelijk is aan het bedrag van de fiscale tarifiering (tegen 52 procent) in verband met de vrijstelling van het bedrag van € 154.928 respectievelijk € 9.080,87, omdat de inspecteur internationaalrechtelijke verdragsbepalingen heeft geschonden. Belanghebbende verzoekt tevens om vergoeding van de wettelijke rente daarover.
- 4.22. Vergoeding van schade is echter uitsluitend aan de orde in geval van een gegrond beroep.¹¹ Omdat het hoger beroep van belanghebbende ongegrond is, komt hij niet in aanmerking voor vergoeding van schade.

Ten aanzien van het griffierecht

- 4.23. Het hof ziet geen aanleiding om het griffierecht te laten vergoeden.

Ten aanzien van de proceskosten

- 4.24. Het hof oordeelt dat er geen redenen zijn voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb.

5 Beslissing

Het hof:

- verklaart het hoger beroep ongegrond;
- bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

De uitspraak is gedaan door M.J.C. Pieterse, voorzitter, H.J. Cosijn en C.W.M.M. Verkoijen, in tegenwoordigheid van M.M. Stassen-Kanters, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 24 mei 2023 en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

De griffier, De voorzitter,

M.M. Stassen-Kanters M.J.C. Pieterse

Het aanwenden van een rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. (Alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
3. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

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

¹ Hoge Raad 3 februari 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV0821.

² Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, Luxemburg, 5 juni 2001.

³ Kamerstukken II, 2001/02, 28 259, nr. 3, p. 16 en verder.

⁴ Vergelijk Hoge Raad 22 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AQ7098, rechtsoverweging 4.3.

⁵ Vergelijk Hoge Raad 9 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:518, rechtsoverweging 4.6.2 en het in die rechtsoverweging aangehaalde arrest van het HvJ 12 mei 1998, ECLI:EU:C:1998:221 (Gilly).

⁶ Vergelijk HvJ EU 12 juli 2005, Schempp, ECLI:EU:C:2005:446, paragraaf 45.

⁷ Vergelijk onder meer EHRM 12 juli 2001, Ferrazzini tegen Italië, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998, paragraaf 29 (<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-59589>).

⁸ Vergelijk EHRM 2 februari 2016, Di Trizio tegen Zwitserland, ECLI:CE:ECHR:2016:0202JUD000718609, paragraaf 60, (<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-160692>).

⁹ Vergelijk Hoge Raad 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:429, rechtsoverweging 2.4.2-2.4.4.

¹⁰ Stcrt. 2004, 128.

¹¹ Artikel 8:73 Awb (tekst zoals die vóór 1 juli 2013 gold en op grond van overgangsrecht nog steeds van toepassing is in zaken over de inkomstenbelasting).
