

ECLI:NL:RBZWB:2017:1464

Instantie Rechtbank Zeeland-West-Brabant

Datum uitspraak 09-03-2017

Datum publicatie 10-03-2017

Zaaknummer BRE - 16 _ 3350PJ

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken Eerste aanleg - meervoudig

Inhoudsindicatie

Belanghebbende heeft in 1997 een lijfrenteovereenkomst gesloten waarvan de premies in aftrek zijn gebracht. De uitkeringen zijn reeds ingegaan. Hij heeft verder tot en met 2009 pensioenrechten opgebouwd (zogenoemd pensioen in eigen beheer). Belanghebbende is in 2014 geëmigreerd naar Frankrijk. In verband met deze emigratie heeft de inspecteur met betrekking tot de pensioen- en lijfrenteanspraken een conserverende aanslag en een beschikking revisierente opgelegd. In geschil is of de conserverende aanslag en de beschikking revisierente terecht zijn opgelegd resp. vastgesteld. Belanghebbende stelt dat het opleggen van de conserverende aanslag in strijd is met de goede verdragstrouw. De rechtbank heeft besloten prejudiciële vragen voor te leggen aan de Hoge Raad. Naar aanleiding van de arresten BNB 2009/263 tot en met 266 heeft de wetgever reparatiewetgeving doorgevoerd. Deze reparatiewetgeving is in beginsel op het geval van belanghebbende van toepassing. De vraag is of deze reparatiewetgeving aan haar doel beantwoordt.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, meervoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummer BRE 16/3350

beslissing van 9 maart 2017

Beslissing als bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 2a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen

[belanghebbende] , wonende te [woonplaats] (Frankrijk),

belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,

de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is met dagtekening 22 januari 2016 voor het jaar 2014 een conserverende aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: de conserverende aanslag) ten bedrage van € 276.893 opgelegd, berekend naar een te conserveren inkomen van € 379.570 aan pensioenaanspraken en € 162.722 aan lijfrenteaanspraken. Gelijktijdig met de conserverende aanslag is bij beschikking revisierente in rekening gebracht tot een bedrag van € 32.544 (hierna: de beschikking revisierente).
- 1.2. De inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar van 13 april 2016 de conserverende aanslag en de beschikking revisierente gehandhaafd.
- 1.3. Belanghebbende heeft daartegen bij brief van 19 mei 2016, ontvangen bij de rechtbank op 23 mei 2016, beroep ingesteld. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van € 46.
- 1.4. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 20 december 2016 te Breda. Voor een overzicht van de aldaar verschenen en gehoorde personen en het ter zitting verhandelde verwijst de rechtbank naar het proces-verbaal van de zitting. Een afschrift van het proces-verbaal van de zitting is op 20 februari 2017 aan partijen verzonden.
- 1.6. De rechtbank heeft partijen bij brief van 20 februari 2017 in de gelegenheid gesteld om zich uit te laten over haar voornemen om op grond van artikel 27ga van de AWR prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voor te leggen en over de inhoud van de voor te leggen vragen.
- 1.7. Belanghebbende heeft de rechtbank bij brief van 28 februari 2017 meegedeeld dat hij instemt met het voornemen van de rechtbank tot het voorleggen van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad, alsmede de door de rechtbank vastgestelde feiten en de voor te leggen vragen.
- 1.8. De inspecteur heeft bij brief van 3 maart 2017 gemeld dat hij het voornemen van de rechtbank om de Hoge Raad prejudiciële vragen voor te leggen onderschrijft en dat hij akkoord gaat met de inhoud van de vragen. Tevens wijst hij erop dat Hof 's-Hertogenbosch op 18 november 2016 een uitspraak heeft gedaan met betrekking tot het opleggen van een conserverende aanslag bij emigratie (nr. 15/00476, ECLI:NL:GHSHE:2016:5157).
- 1.9. De rechtbank heeft vervolgens besloten tot het voorleggen van de navolgende vragen, met inachtneming van hetgeen partijen hebben aangedragen.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat het volgende vast:

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

3 Geschil

- 3.1. In geschil is het antwoord op de vraag of de conserverende aanslag en de beschikking revisierente terecht zijn opgelegd respectievelijk vastgesteld. Belanghebbende is van mening dat deze vraag ontkennend moet worden beantwoord. De inspecteur is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.
- 3.2. Indien de conserverende aanslag terecht is opgelegd, is tussen partijen niet (langer) de hoogte van de conserverende aanslag en de beschikking revisierente in geschil. Partijen zijn het erover eens dat deze aanslag dan dient te worden verminderd tot een berekend naar een te conserveren inkomen van € 173.086 in verband met de pensioenaanspraken en een te conserveren inkomen van € 48.610 in verband met de lijfrenteaanspraken, met handhaving van de beschikking revisierente.
- 3.3. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken en ter zitting.
- 3.4. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, de conserverende aanslag en de beschikking revisierente. De inspecteur concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vermindering van de conserverende aanslag conform het in 3.2 vermelde, en handhaving van de beschikking revisierente.

4 Beoordeling van het geschil

Nationaal recht (wettekst 2014)

- 4.1. Op grond van artikel 3.83, eerste lid, 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. Artikel 3.136, derde lid, van de Wet IB 2001 bepaalt dat, indien artikel 3.83, eerste lid, als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet kan worden toegepast, als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen de aanspraken en bijdragen ingevolge de pensioenregeling voor zover deze aanspraken en bijdragen ingevolge artikel 3.81 niet tot het loon zijn gerekend. Op grond van

artikel 3.146, vierde lid, van de Wet IB 2001 worden deze negatieve uitgaven in geval van emigratie geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk aan de emigratie voorafgaat. Op grond van artikel 2.8, tweede lid, van de Wet IB 2001 worden deze negatieve uitgaven als te conserveren inkomen aangemerkt.

4.2. Op grond van artikel 3.136, eerste lid, in verbinding met artikel 3.137, eerste lid, van de Wet IB 2001 worden bij de emigratie van een gerechtigde tot een aanspraak op lijfrente negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking genomen ter grootte van de waarde in het economische verkeer van de lijfrente-afsprake. Artikel 3.136, tweede lid, van de Wet IB 2001 bepaalt dat, indien het eerste lid van dit artikel als gevolg van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet kan worden toegepast, slechts de eerder in aftrek gebrachte premies in verband met de lijfrente als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking worden genomen. Op grond van artikel 3.146, vierde lid, van de Wet IB 2001 worden deze negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk aan de emigratie voorafgaat. Op grond van artikel 2.8, tweede lid, van de Wet IB 2001 worden deze negatieve uitgaven als te conserveren inkomen aangemerkt.

4.3. Toepassing van het tweede lid onderscheidenlijk het derde lid van artikel 3.136 van de Wet IB 2001 komt er in de kern op neer dat de eerder genoten belastingfaciliteit (bij lijfrente: de aftrek van de lijfrentepremie(s); bij pensioen: het in verband met de omkeerregel niet tot het loon rekenen van pensioenaanspraken) wordt teruggenomen door het bestanddeel waarop de belastingfaciliteit zag tot het te conserveren inkomen te rekenen. Voor de belasting over dit inkomen wordt uitstel van betaling verleend. De belasting moet worden betaald indien binnen tien jaar sprake is van een van de 'besmette handelingen' als omschreven in artikel 25, vijfde lid, van de Invorderingswet 1990.

4.4. Tussen partijen is niet in geschil dat beoordeeld naar alleen de Wet IB 2001 de onderhavige conserverende aanslag terecht is opgelegd. Evenmin is in geschil dat de in 3.2 vermelde bedragen aan te conserveren inkomen (negatieve uitgaven) in overeenstemming zijn met de maatstaven van het tweede lid en het derde lid van artikel 3.136 van de Wet IB 2001.

Partijen strijden erover 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, Trb. 1973, 83, (hierna: het Verdrag Nederland-Frankrijk).

Hongarije-arrest

4.5. Op 7 december 2001 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen met betrekking tot de heffing bij afkoop van een lijfrente na emigratie van een belanghebbende naar Hongarije (nr. 35231, BNB 2002/42, ECLI:NL:HR:2001:AD6774). In deze zaak had de inspecteur het eerder als persoonlijke verplichtingen afgetrokken bedrag in verband met de lijfrente in aanmerking genomen als negatieve persoonlijke verplichtingen op grond van het toen geldende artikel 45c, tweede lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet IB 1964. In voornoemd arrest oordeelt de Hoge Raad als volgt:

"3.3. (...)

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 miskening 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."

2009-arresten

4.6. Op 19 juni 2009 heeft de Hoge Raad in een drietal arresten geoordeeld dat het opleggen van een conserverende aanslag in verband met pensioenaanspraken bij emigratie van een pensioengerechtigde vanuit Nederland naar Frankrijk (nr. 43 978, BNB 2009/263, ECLI:NL:HR:2009:BC5201), Korea (nr. 07/13267, BNB 2009/265, ECLI:NL:HR:2009:BI8563) en de Filippijnen (nr. 08/02288, ECLI:NL:HR:2009:BI8566, BNB 2009/266) in strijd is met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de toepassing van artikel 18 van de belastingverdragen die Nederland met die landen heeft gesloten. De Hoge Raad overwoog daartoe met betrekking tot het Verdrag Nederland-Frankrijk in het arrest BNB 2009/263 als volgt (de overwegingen met betrekking tot de belastingverdragen met Korea en de Filippijnen in de arresten BNB 2009/265 respectievelijk BNB 2009/266 zijn gelijkkluidend):

"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.”

4.7. Eveneens op 19 juni 2009 heeft de Hoge Raad ten aanzien van belastingheffing door Nederland ter gelegenheid van een afkoop van een lijfrenteverplichting van een belanghebbende die eerder naar België was geëmigreerd als volgt geoordeeld (nr. 44050, BNB 2009/264, ECLI:NL:HR:2009:BC4725; hierna het arrest BNB 2009/264):

“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. 35231, 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.”

4.8. Naar aanleiding van de 2009-arresten heeft de wetgever bij Wet van 8 juli 2009, Stb. 2009, 304, onder meer artikel 3.136 van de Wet IB per 29 juni 2009 aangepast (in deze uitspraak: de reparatiewetgeving). De aanpassing komt er in de kern op neer dat indien bij emigratie het heffen over de waarde in het economische verkeer vanwege een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet mogelijk is, Nederland heft over de bedragen waarvoor eerder een belastingfaciliteit is genoten. De regering zag daarvoor vooral in rov. 3.3.4 van het arrest BNB 2009/264 betreffende lijfrente en rov. 3.4.2 van het arrest BNB 2009/263 betreffende pensioen, ruimte, in de zin dat er volgens de regering dan geen sprake is van strijd met de goede verdragstrouw (Kamerstukken II, 2008/09, 31 990, nr. 3, p. 2-3, nr. 7, p. 5-6 en nr. 9, p. 2).

2011-arrest: pensioenaanspraken

4.9. Op 15 april 2011 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een conserverende aanslag aan een pensioengerechtigde die in 2003 naar België was geëmigreerd, wel mocht worden opgelegd (nr. 10/00990, BNB 2011/160, ECLI:NL:HR:2011:BN8728). De Hoge Raad overweegt hiertoe, voor zover hier van belang, als volgt:

"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 [rechtbank: het arrest BNB 2009/263]. 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."

Literatuur

4.10. In de literatuur is de vraag opgeworpen of, kort gezegd, de invoering van de reparatiewetgeving de strijdigheid met de goede verdragstrouw, zoals geconstateerd in de 2009-arresten, heeft opgeheven. De rechtbank wijst in dit verband op bijvoorbeeld de aantekening in Vakstudie Nieuws 2009/34.3, het commentaar van prof. mr. dr. P.G.A. Albert in NTFR 2009/1416, het artikel van mr. G.M.C.M. Staats in Pensioen Magazine 2009/142, het artikel van prof. dr. P. Kavelaars in NTRF Beschouwingen 2009/29, het artikel van drs. M.M.J. Twisk en mr. J.M. Strating in VP-Bulletin 2009/60, het artikel van prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren in WFR 2009/881, het artikel van mr. P.A. ter Beest MPLA in Pensioen Actief 2009/05, het artikel van prof. mr. F.P.G. Pötgens en prof. mr. H.M. Kappelle in WFR 2010/74, de annotatie van prof. dr. P. Kavelaars in BNB 2011/160 en paragraaf 4.5.1 van de in 2015 verschenen monografie Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties van mr. dr. B. Starink. In deze literatuur is de zojuist opgeworpen vraag veelal negatief

beantwoord, zij het dat de ene auteur wat stilliger is dan de andere auteur en merken sommige auteurs op dat het antwoord voor lijfrente-aanspraken wellicht anders is dan voor pensioenaanspraken.

Standpunten van partijen

- 4.11. Belanghebbende meent dat de onderhavige conserverende aanslag in strijd is met het Verdrag Nederland-Frankrijk wegens strijd met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van dat belastingverdrag. Belanghebbende stelt voorts dat het 2011-arrest niet van toepassing is op onderhavige zaak nu het heffingsbevoegdheid in het Verdrag Nederland-Frankrijk anders is verdeeld dan in het in dat arrest aan de orde zijnde Verdrag Nederland-België.
- 4.12. De inspecteur bestrijdt het standpunt van belanghebbende. Aangezien belanghebbende op het moment waarop de conserverende aanslag wordt opgelegd, nog binnenlands belastingplichtig is, is het Verdrag Nederland-Frankrijk niet van toepassing, waardoor er geen sprake is van schending van de goede verdragstrouw. De conserverende aanslag is conform de Nederlandse (reparatie)wetgeving en de hiervoor aangehaalde jurisprudentie opgelegd, nu de conserverende aanslag wordt opgelegd ter hoogte van de eerder in aftrek genomen premies, belanghebbende geen zekerheid hoefde te stellen, uitstel van betaling heeft gekregen en er kwijtschelding zal plaatsvinden indien na tien jaren geen besmette handeling heeft plaatsgevonden.

Vooraf

- 4.13. De rechtbank stelt voorop dat, gelet op hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen in overweging 3.3.2 en 3.4.3 van het arrest BNB 2009/263, anders dan de inspecteur heeft betoogd, het feit dat de conserverende aanslag wordt opgelegd op het moment dat belanghebbende nog binnenlands belastingplichtig was, er niet aan afdoet dat toch sprake kan zijn van schending van de goede verdragstrouw.

Met betrekking tot de lijfrente-aanspraken

- 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. 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 – ongewijzigd. 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.

Met betrekking tot de pensioenaanspraken

- 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 wetwijziging 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.

Motivering voorleggen van prejudiciële vragen

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 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.

Naar aanleiding van de reacties van partijen

4.25. De inspecteur heeft nog gewezen op een uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 18 november 2016 (nr. 15/00476, ECLI:NL:GHSHE:2016:5157). Die procedure heeft echter betrekking op het belastingjaar 2008. De wettekst van artikel 3.136 van de Wet IB luidde toen anders dan de in onderhavige procedure geldende wettekst.

Conclusie

4.26. De rechtbank zal aan de Hoge Raad vragen voorleggen ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing en zal iedere verdere beslissing aanhouden.

5 Beslissing

De rechtbank:

- legt de Hoge Raad ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing de volgende vragen voor:

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 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?

- houdt verder iedere beslissing aan.

Deze beslissing is genomen op 9 maart 2017 door mr. W.A.P. van Roij, voorzitter, mr. M.R.T. Pauwels en prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken, rechters, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van mr. J.A. Riemens, griffier.

De griffier, De voorzitter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Tegen deze beslissing staat geen rechtsmiddel open.