

# ECLI:NL:RBZWB:2018:2796

Instantie Rechtbank Zeeland-West-Brabant

Datum uitspraak 08-05-2018

Datum publicatie 27-07-2018

Zaaknummer BRE - 17 \_ 1477

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken Eerste aanleg - enkelvoudig

Inhoudsindicatie

Aan belanghebbende is ter zake van zijn emigratie naar de Filippijnen een conserverende aanslag opgelegd m.b.t. lijfrente- en pensioenaanspraken.

Het bij conserverende aanslag in de heffing betrekken van lijfrenteaanspraken naar de waarde daarvan in het economische verkeer is niet in strijd met de goede verdragstrouw, nu in het Verdrag Nederland-Filippijnen geen (rest)bepalingen zijn opgenomen met betrekking tot de afkoop van lijfrente.

Gelet op de arresten van de Hoge Raad (BNB 2009/266 en BNB 2017/186) en het bepaalde in artikel 18 van het Verdrag mag de conserverende aanslag in verband met pensioenaanspraken enkel worden opgelegd met betrekking tot de pensioenpremies die zijn ingelegd na 15 juli 2009 tot het tijdstip van emigratie en die niet tot het loon zijn gerekend.

De rechtbank wijst de zaak terug naar de inspecteur om het conserverende inkomen met betrekking tot de pensioenaanspraken opnieuw vast te stellen.

Wetsverwijzingen

Wet inkomstenbelasting 2001 2.3  
Wet inkomstenbelasting 2001 2.8  
Wet inkomstenbelasting 2001 3.81  
Wet inkomstenbelasting 2001 3.83  
Wet inkomstenbelasting 2001 3.136  
Wet inkomstenbelasting 2001 3.137  
Wet inkomstenbelasting 2001 3.146  
Algemene wet inzake rijksbelastingen 2  
Algemene wet inzake rijksbelastingen 11

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl  
Viditax (FutD), 30-07-2018  
V-N Vandaag 2018/1647  
FutD 2018-2107

## Uitspraak

**RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT**

Belastingrecht, enkelvoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummer BRE 17/1477

uitspraak van 8 mei 2018

**Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen**

**[belanghebbende]** , domicilie kiezende te Amersfoort,  
belanghebbende,

en

**de inspecteur van de Belastingdienst,**  
de inspecteur.

**De bestreden uitspraak op bezwaar**

De uitspraak van de inspecteur van 25 januari 2017 op het bezwaar van belanghebbende tegen de aan hem voor het jaar 2013 opgelegde conserverende aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen van € 31.418 (hierna: de conserverende aanslag) berekend naar een te conserveren inkomen van € 89.851 en de gelijktijdig bij beschikking in rekening gebrachte revisierente van € 17.970 (hierna: de beschikking revisierente).

**Zitting**

Het onderzoek ter zitting is ingevolge artikel 8:57, eerste lid, van de Awb achterwege gebleven. Weliswaar zijn door beide partijen nog stukken ingediend nadat partijen hebben medegedeeld geen gebruik te willen maken van hun recht ter zitting te worden gehoord, maar geen van de partijen is teruggekomen op de mededeling.

**1 Beslissing**

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- draagt de inspecteur op om met inachtneming van deze uitspraak opnieuw uitspraak op bezwaar te doen;

- gelast dat de inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 46 aan hem vergoedt.

## 2 Gronden

### *Vooraf*

2.0. Belanghebbende heeft op 25 februari 2018 een e-mail aan de rechtbank verzonden. Bij brief van 27 maart 2018 heeft de rechtbank het onderzoek gesloten en een uitspraak aangekondigd. De rechtbank heeft na de sluiting van het onderzoek geconstateerd dat voornoemde e-mail van belanghebbende abusievelijk niet aan de inspecteur is doorgezonden. In de inhoud van die e-mail heeft de rechtbank geen aanleiding gezien om het onderzoek te heropenen en de inspecteur nog in de gelegenheid te stellen om op de e-mail te reageren. Wel zal de rechtbank met deze uitspraak alsnog een afdruk van de e-mail aan de inspecteur toezenden.

### *Feiten*

- 2.1. Belanghebbende woonde tot 18 februari 2013 in Nederland en is per die datum geëmigreerd naar de Filipijnen.
- 2.2. Tot 18 februari 2013 heeft belanghebbende lijfrenteaanspraken opgebouwd bij [A NV] tot een bedrag van € 16.493. Daarnaast heeft hij pensioenaanspraken opgebouwd bij het [Pensioenfonds] met een waarde van € 3.231 en bij het [Pensioenfonds] . Bij dit laatste fonds heeft belanghebbende in totaal een bedrag van € 70.127 aan pensioenpremies betaald, volgens een opgave bij benadering door dat fonds.
- 2.3. Belanghebbende heeft voor het indienen van de aangifte inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over 2013 (hierna: de aangifte) gebruik gemaakt van het zogenoemde M-biljet. Op dit M-biljet staat vermeld dat de aangifte moet zijn ingediend vóór 1 juli 2014. Belanghebbende heeft op 24 februari 2014 verzocht om uitstel voor het indienen van de aangifte. De inspecteur heeft daarop uitstel verleend tot 1 september 2014. Op 28 augustus 2014 heeft belanghebbende de aangifte ingediend.
- 2.4. Met dagtekening 16 januari 2017 heeft de inspecteur de conserverende aanslag en de beschikking revisierente opgelegd naar een te conserveren inkomen ter hoogte van € 16.493 onderscheidenlijk € 73.358 in verband met de in 2.2 genoemde lijfrente- en pensioenaanspraken.

### *Geschil*

- 2.5. In geschil is of de conserverende aanslag tijdig is opgelegd en of deze niet tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

### *Tijdigheid conserverende aanslag*

- 2.6. In artikel 11, derde lid, van de AWR is bepaald dat de bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Indien voor het doen van aangifte uitstel is verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd. Volgens het vierde lid van voornoemd artikel wordt voor de toepassing van het derde lid de belastingschuld, waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop dat tijdvak eindigt.

Op grond van artikel 2, vijfde lid, van de AWR, voor zover hier van belang, is hetgeen bij of krachtens de AWR wordt bepaald inzake de aanslag van overeenkomstige toepassing met betrekking tot de conserverende aanslag.

In artikel 2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001, voor zover hier van belang, is bepaald dat de inkomstenbelasting wordt geheven over het door de belastingplichtige in het kalenderjaar genoten belastbare inkomen.

- 2.7. Belanghebbende had volgens het M-biljet aangifte moeten doen vóór 1 juli 2014, maar heeft op zijn verzoek twee maanden uitstel hiervoor gekregen van de inspecteur (zie 2.3). Op grond van de in 2.6 genoemde artikelen mag de conserverende aanslag met betrekking tot de inkomstenbelasting dan worden opgelegd tot drie jaren en twee maanden na afloop van het kalenderjaar 2013, dus tot 1 maart 2017 (vgl. HR 20 mei 1981, BNB 1981/228). Nu de conserverende aanslag is opgelegd op 16 januari 2017 is deze tijdig opgelegd.

*Met betrekking tot de lijfrente aanspraken*

- 2.8. 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 aanspraak. 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.
- 2.9. In de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek der Filippijnen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, Trb. 1989, 57 (hierna: het Verdrag) is in artikel 18 het volgende bepaald:
- “1. Onder voorbehoud van de bepalingen van het tweede lid van dit artikel en van artikel 19, eerste lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald ter zake van een vroegere dienstbetrekking aan een inwoner van een van de Staten en elke lijfrente betaald aan zulk een inwoner, slechts in die Staat belastbaar.
2. Deze inkomsten mogen echter ook in de andere Staat worden belast voor zover zij als zodanig ten laste komen van winst die in die andere Staat is behaald door een onderneming van die andere Staat of door een onderneming die aldaar een vaste inrichting heeft.”
- 2.10. De in 2.8, eerste volzin, vermelde hoofdregel is dat een conserverende aanslag wordt opgelegd naar de waarde in het economische verkeer van de lijfrente aanspraak. Dat is anders indien die regel niet kan worden toegepast op grond van het toepasselijke belastingverdrag. Dat is hier niet het geval. Artikel 18 van het Verdrag heeft namelijk enkel betrekking op de uitkering van periodieke lijfrente-uitkeringen en niet op de afkoop daarvan. Afkoop van een lijfrente zou wel onder het artikel vallen indien ook bij lijfrente zou worden gesproken over ‘en soortgelijke inkomsten’ of zo iets dergelijks (vgl. HR 13 mei 1987, BNB 1987/207), maar dat is niet het geval. Er is ook geen ander (rest)artikel in dit Verdrag opgenomen waar de heffing over de afkoopsom van lijfrente onder zou kunnen vallen. Nu het Verdrag zich niet ertegen verzet dat Nederland na emigratie over de afkoopsom van een lijfrente zou heffen, komt het niet in strijd met de goede verdragstrouw om bij emigratie een conserverende aanslag op te leggen naar de waarde in het economische verkeer van de lijfrente aanspraak.

2.11. Nu de hoogte van het te conserveren inkomen met betrekking tot de lijfrente-aanspraken overeenkomt met de door (de verzekeraar van) belanghebbende opgegeven waarde van de lijfrente-aanspraken, is de rechtbank van oordeel dat de conserverende aanslag voor zover deze betrekking heeft op de lijfrente-aanspraken niet te hoog is vastgesteld.

*Met betrekking tot de pensioenaanspraken*

2.12. 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.

2.13. Op 19 juni 2009 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het opleggen van een conserverende aanslag over de waarde van opgebouwde pensioenrechten bij emigratie van een belanghebbende vanuit Nederland naar de Filippijnen (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 het Verdrag Nederland-Filippijnen (zie 2.9).

Naar aanleiding van (onder meer) dit arrest is het in 2.12 genoemde derde lid van artikel 3.136 van de Wet IB 2001 ingevoerd bij de Wet van 8 juli 2009, Stb. 304, die in werking is getreden op 16 juli 2009 en waarbij is voorzien in terugwerkende kracht.

2.14. In zijn arrest van 14 juli 2017 (ECLI:NL:HR:2017:1324, BNB 2017/186) heeft de Hoge Raad in een zaak die op dit punt met de onderhavige zaak vergelijkbaar is, geoordeeld 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, derde lid, 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.

2.15. Gelet op wat in 2.12 tot en met 2.14 is overwogen mag in dit geval alleen een conserverende aanslag in verband met pensioenaanspraken worden opgelegd met betrekking tot de pensioenpremies die zijn ingelegd na 15 juli 2009 tot 18 februari 2013 (het tijdstip van emigratie) en die op grond van artikel 3.81 van de Wet IB 2001 niet tot het loon zijn gerekend. De inspecteur heeft dat in antwoord op vragen van de rechtbank inmiddels ook erkend. Overigens was het al vóór het in 2.14 vermelde arrest onjuist (zie 2.13) om ter zake van de pensioenaanspraak opgebouwd bij het [Pensioenfonds] een conserverende aanslag op te leggen naar de waarde in het economisch verkeer (in plaats van naar de pensioenpremies).

2.16. De inspecteur is bij het opleggen van de aanslag dus uitgegaan van onjuiste juridische uitgangspunten. De rechtbank zal daarom – hoewel dat in fiscale zaken ongebruikelijk is – de zaak terugwijzen, ook in aanmerking genomen dat het houden van een onderzoek ter zitting om de mogelijkheid van een compromis te bespreken niet mogelijk is in verband met de woonplaats van belanghebbende. De reden is daarvoor (ook) dat de rechtbank niet over de benodigde feiten beschikt om zelf in de zaak te voorzien.

De inspecteur heeft – desgevraagd – gemeld niet over de juiste gegevens te beschikken, omdat

alleen belanghebbende zelf bij de pensioenfondsen gegevens kan opvragen met betrekking tot de tussen 15 juli 2009 en 18 februari 2013 ingelegde pensioenpremies. Bij brief van 23 februari 2018 heeft de rechtbank belanghebbende in de gelegenheid gesteld om gegevens aan te leveren van zijn pensioenfondsen waaruit blijkt welk deel van de pensioenpremies is ingelegd in de periode van 15 juli 2009 tot 18 februari 2013. Belanghebbende heeft daarop per e-mail van 25 februari 2018 gereageerd en aangekondigd gegevens toe te sturen van de pensioenfondsen zodra deze binnen zijn. Daarna heeft de rechtbank geen informatie meer ontvangen.

### *Conclusie*

2.17. De conserverende aanslag is niet te hoog voor zover deze betrekking heeft op de lijfrenteanspraken. Gelet op wat de rechtbank in 2.15 heeft overwogen is het te conserveren inkomen (en daarmee de conserverende aanslag) te hoog vastgesteld door de inspecteur met betrekking tot de pensioenaanspraken. Dat geldt dan ook voor de daarmee samenhangende revisierente. Het beroep is daarom gegrond verklaard.

Het is onduidelijk hoeveel de aanslag verminderd dient te worden bij gebrek aan gegevens over het bedrag aan pensioenpremies die na 15 juli 2009 zijn ingelegd bij het [Pensioenfonds] en bij het [Pensioenfonds] (zie 2.16). Daarom is de zaak teruggewezen naar de inspecteur zodat feitenonderzoek kan plaatsvinden.

De rechtbank merkt nog het volgende op. In de in 2.16 vermelde e-mail van 25 februari 2018 heeft belanghebbende opgemerkt dat hij na 1 januari 2010 geen pensioenpremie meer heeft betaald en heeft hij kort gezegd opgemerkt niet zeker te zijn of de pensioenfondsen over de gevraagde gegevens beschikken. De rechtbank geeft partijen in overweging dat mocht blijken dat noch belanghebbende noch de inspecteur aan nadere gegevens kan komen, zij een schatting maken van het bedrag aan na 15 juli 2009 tot emigratiedatum ingelegde pensioenpremies. Het is in elk geval duidelijk dat de conserverende aanslag fors verminderd dient te worden voor zover de aanslag ziet op de pensioenaanspraken.

2.18. De rechtbank heeft geen aanleiding gezien voor een proceskostenveroordeling, omdat niet is gebleken dat sprake is geweest van juridische bijstand en overigens geen kosten zijn gesteld die op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor vergoeding in aanmerking komen. Wel krijgt belanghebbende het griffierecht vergoed.

Deze uitspraak is gedaan op 8 mei 2018 door mr. M.R.T. Pauwels, rechter, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van mr. J.A. Riemens, griffier.

De griffier, De rechter,

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Aan deze uitspraak hoeft eerst uitvoering te worden gegeven als de uitspraak onherroepelijk is geworden. De uitspraak is onherroepelijk als niet binnen zes weken na verzending van de uitspraak een rechtsmiddel is aangewend of onherroepelijk op het aangewende rechtsmiddel is beslist (artikel 27h, derde lid en artikel 28, zevende lid AWR).

### **Rechtsmiddel**

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583,

5201 CZ 's-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. een dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
  - d. de gronden van het hoger beroep.

Voor burgers is het mogelijk hoger beroep digitaal in te stellen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de formulieren op [Rechtspraak.nl](https://www.rechtspraak.nl) / Digitaal loket bestuursrecht.