

HOOFDSTUK 1 Inleiding

Al in 1845 werd in Nederland het eerste pensioenfonds opgericht.¹ In de tweede helft van de twintigste eeuw is de ontwikkeling van de pensioenregelingen voor werknemers
5 toegenomen. Met de globalisering van de economie en toename van internationaal verkeer van werknemers, nemen ook vraagstukken omtrent de internationale aspecten van pensioenen een prominentere plaats in. Bescherming van de vrijheden en rechten van de werknemer enerzijds en de belastingclaim over pensioenuitkeringen door de nationale overheden anderzijds kunnen met elkaar op gespannen voet staan. Dit spanningsveld wordt
10 veroorzaakt door het fiscaal faciliteren van pensioenopbouw door de Nederlandse overheid. De verkrijging van een pensioenaanspraak is onder voorwaarden onbelast en pensioenaanspraken worden bij uitkering bij uitkering.²

De Nederlandse wetgever wil oneigenlijke afwikkeling van een pensioenaanspraak
15 voorkomen en acht het niet gewenst dat pensioenaanspraken in het buitenland onder een gunstig belastingregime worden afgewikkeld. De directeur-grotoaandeelhouder (hierna: DGA) met een pensioenaanspraak eigen beheer heeft meer mogelijkheden om zijn pensioenaanspraak oneigenlijk af te wikkelen dan de werknemer die zijn pensioenaanspraak bij een erkende verzekeringsmaatschappij heeft ondergebracht. Ter
20 voorkoming van oneigenlijke afwikkeling van de in Nederland opgebouwde pensioenaanspraak is wetgeving geïntroduceerd die de belastingclaim moet beschermen bij of na emigratie van de pensioengerechtigde dan wel de pensioenvennootschap.

De vraag rijst hoe de wetgeving zich verhoudt tot afspraken die Nederland in bilateraal
25 verband heeft gemaakt. Tevens is de vraag in hoeverre de wetgeving houdbaar is in het licht van het Europees recht. De onderzoeksvraag die in deze scriptie centraal staat, luidt als volgt:

*In hoeverre is de Nederlandse belastingheffing over de in Nederland in eigen beheer
30 opgebouwde pensioenaanspraak van de DGA bij emigratie houdbaar in het licht van het EG-recht c.q. het internationaal verdragenrecht en welke wijzigingen zijn in dit kader gewenst?*

¹ P. van Dijk, "Pensioen en AOW: van toen tot nu", Plus Pensioengids, 10 juli 2007

² Voor een uitvoerige behandeling van de omkeerregel en de achtergronden van deze fiscale faciliteit verwijs ik naar hoofdstuk 2.1

Als uitgangspunt voor het onderzoek geldt de DGA die enig aandeelhouder is van de pensioenvennootschap, waarbij de DGA in Nederland woonachtig is en/of de pensioenvennootschap feitelijk in Nederland gevestigd.

- 5 In het tweede hoofdstuk komt de Nederlandse regelgeving aan de orde met betrekking tot de emigrerende pensioengerechtigde DGA of de pensioenvennootschap. Het derde hoofdstuk behandelt de vraag of en in hoeverre deze regelgeving in strijd is het met EG-recht. In hoofdstuk vier wordt de regelgeving getoetst aan het bilaterale belastingrecht. In hoofdstuk vijf komen de conclusies en aanbevelingen aan bod. In hoofdstuk zes volgt de
- 10 samenvatting.

HOOFDSTUK 2 De Nederlandse regelgeving

Nederland kent een fiscale faciliteit voor van pensioenaanspraken.³ Ten aanzien van betaalde pensioenpremies geldt onder voorwaarden dat deze fiscaal aftrekbaar zijn ingeval van betaling door de werknemer. De pensioenaanspraken worden bij uitkering belast. De voorwaarden voor deze fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw zijn nader geregeld in een apart hoofdstuk⁴ van de Wet LB 1964. In dit hoofdstuk wil ik in de eerste paragraaf kort ingaan op grondgedachte voor het fiscaal faciliteren van pensioenopbouw. De ontwikkeling van de regelgeving ter bescherming van de Nederlandse fiscale claim over alhier opgebouwde pensioenrechten wordt in paragraaf twee behandeld. In de derde paragraaf wordt de huidige Nederlandse wetgeving ten aanzien van de emigrerende pensioengerechtigde DGA toegelicht. De vierde paragraaf behandelt de positie van de DGA in de Pensioenwet en ten slotte volgt in de vijfde paragraaf de conclusie.

2.1 Grondgedachte van het fiscaal faciliteren van pensioenopbouw

De Nederlandse regering kent een substantiële waarde toe aan het hanteren van de omkeerregel ten aanzien van pensioenen. Dit blijkt onder meer uit de parlementaire behandeling, waarop later in deze paragraaf nader zal worden ingegaan. De omkeerregel houdt in dat het toekennen van pensioenaanspraken niet wordt belast, terwijl de uiteindelijke pensioenuitkeringen wel in de belastingheffing betrokken worden.

Bij het hanteren van de omkeerregel kan de fiscale coherentie van het belastingsysteem onder druk komen te staan. Onbedoeld gebruik van de regelgeving kan er namelijk toe leiden dat de fiscale claim die rust op de door middel van de omkeerregel opgebouwde pensioenaanspraken wegvloeit naar het buitenland. Om dit ongewenste gebruik tegen te gaan en de fiscale coherentie van het belastingsysteem te waarborgen, heeft de Nederlandse overheid een aantal fiscale wetten geïmplementeerd. In binnenlandse verhoudingen wordt de fiscale coherentie van het belastingsysteem gewaarborgd door de uitkeringen als inkomen in aanmerking te nemen. Daarnaast geldt een aantal maatregelen dat in werking treedt bij emigratie van de pensioengerechtigde c.q. het lichaam waar de pensioenvoorziening is ondergebracht. Deze maatregelen hebben als doel de Nederlandse belastingclaim op de opgebouwde (en door Nederland gefaciliteerde) pensioenaanspraak te waarborgen.

³ Art. 11 lid 1 onderdeel c Wet LB 1964

⁴ Hoofdstuk II B Wet LB 1964

De vraag dient zich aan in hoeverre deze Nederlandse maatregelen ter bescherming van de coherentie van het Nederlandse belastingstelsel houdbaar zijn in het licht van het EG-recht alsmede in het licht van bilateraal belastingrecht. Aan dit vraagstuk zal in de volgende hoofdstukken uitgebreid aandacht worden besteed. Alvorens dieper op deze problematiek in te gaan, is het interessant om vast te stellen waarom Nederland waarde toekent aan het hanteren van de omkeerregel voor de pensioenaanspraken. Met het afschaffen van de omkeerregel en het direct in de belastingheffing betrekken van een pensioenaanspraak zou een groot deel van de problematiek van het waarborgen van de Nederlandse fiscale claim op fiscaal gefaciliteerde pensioenaanspraken zijn opgelost. Ingeval van het afschaffen van de omkeerregel wordt het toekennen van pensioenaanspraken belast en zijn de uitkeringen te zijner tijd onbelast. De waardeaan groei van de pensioenaanspraak wordt alsdan belast tegen het geldende tarief voor de waardeaan groei op reguliere vermogensbestanddelen.⁵ In een dergelijk systeem hoeft de Nederlandse overheid zich geen zorgen te maken over het waarborgen van de belastingclaim die rust op pensioenaanspraken, aangezien deze reeds is voldaan bij het toekennen van de pensioenaanspraak. Emigratie van een pensioengerechtigde in de periode tussen het toekennen van de pensioenaanspraak en het daadwerkelijk ontvangen van een pensioenuitkering zal in een dergelijk systeem niet leiden tot een aantasting van de fiscale coherentie van het Nederlandse belastingstelsel. In de literatuur zijn dan ook pleidooien te vinden voor het implementeren van een dergelijk systeem.⁶ Een punt van aandacht is het vermijden van dubbele belastingheffing over de pensioenaanspraak. Het risico bestaat dat Nederland belasting zou heffen over de pensioenaanspraak, terwijl het buitenland na emigratie ook de pensioenuitkering in de belastingheffing betreft. Voorts kan men zich afvragen hoe de implementatie van een dergelijk systeem zich verhoudt tot de goede trouw welke geboden is jegens de verdragspartner.⁷ De goede trouw houdt kort gezegd in dat heffingsbevoegdheden zoals verdragspartijen die bij de totstandkoming van een verdrag zijn overeengekomen, niet eenzijdig mogen wijzigen door de invoering van nationale wetgeving door één van de partijen.⁸ Zonder thans op een uitvoerige behandeling van een dergelijk systeem over te willen gaan, is het interessant om te beschouwen waarom de Nederlandse overheid toch voor handhaving van de omkeerregel ten aanzien van pensioenen kiest. Inherent aan deze keuze is immers de problematiek van het handhaven van de fiscale coherentie van het belastingstelsel, met name in internationale situaties.

⁵ Thans de heffing van inkomstenbelasting in box III als bedoeld in hoofdstuk 5 van de Wet IB 2001

⁶ Zie o.a. R.E.C.M. Niessen in het verslag van drs. R.P. van den Dool, "Promotie G.J.B. Dietvorst", WFR 1994/412

⁷ Art. 31 Verdrag van Wenen, 23 mei 1969, Trb 1977, 169

⁸ Art. 27 Verdrag van Wenen, 23 mei 1969, Trb 1977, 169

Uit de parlementaire behandeling blijken de beweegredenen die ertoe leiden dat de Nederlandse regering waarde toekent aan het hanteren van de omkeerregel ten aanzien van pensioenen. In de eerste plaats heeft de Nederlandse regering geoordeeld dat pensioenvoorzieningen slechts ertoe dienen om toekomstig inkomen te verschaffen.⁹ Naar het oordeel van de wetgever hebben pensioenvoorzieningen niet het karakter van besparing van huidig inkomen. Om die reden heeft de regering de huidige fiscale behandeling van pensioenen (namelijk de pensioenaanspraken onbelast en –uitkeringen belast) passend geacht in de primaire structuur van belastingheffing.

10

Voorts heeft de wetgever het algemeen maatschappelijk kader van pensioenvoorzieningen benadrukt, namelijk *“het belang dat werknemers in staat worden gesteld een adequate, veilige voorziening voor de oude dag op te bouwen, een belang dat uiteraard in de eerste plaats de werknemers zelf geldt maar daarnaast toch ook de gemeenschap die erbij is gebaat dat werknemers op hun oude dag zo weinig mogelijk op gemeenschapsvoorzieningen behoeven terug te vallen”*.¹⁰ Dit maatschappelijke belang is volgens de wetgever voldoende grond voor het vrijstellen van pensioenpremies en -aanspraken van loon- en inkomstenbelasting en het vrijstellen van pensioenfondsen van vennootschapsbelasting.

20

Zoals opgemerkt kan zich met name in internationale situaties een probleem aandienen ingeval Nederland het toekennen van de pensioenaanspraak in de belastingheffing zou betrekken. Indien in het buitenland de pensioenuitkering in de belastingheffing betrokken kan worden, kan dubbele belastingheffing optreden, aangezien in dat geval zowel de pensioenaanspraak en de pensioenuitkering in de belastingheffing worden betrokken. Deze internationale aspecten kunnen handhaving van het huidige systeem in de hand werken. Het belastingsysteem waarbij de pensioenaanspraken in de belastingheffing worden betrokken, wordt besproken in hoofdstuk vijf.

25

30 Voorts blijkt uit het commentaar op artikel 11 Wet LB 1964¹¹ dat het maatschappelijk niet aanvaardbaar lijkt om (pensioen)aanspraken te belasten die feitelijk nog niet ontvangen zijn en mogelijk ook nooit ontvangen zullen worden.

⁹ Kamerstukken II 1987/1988, 20 200 IXB, nr. 16 en 18, vraag en antwoord 25

¹⁰ Kamerstukken II 1993/1994, 23 046, nr. 9, blz. 2 en 3

¹¹ BNB 2009/20 en VN 2009/7.42

Tegelijkertijd wordt door de wetgever de noodzaak van fiscale coherentie van het belastingsysteem erkend. Hierdoor kan de overheid in een spanningsveld terechtkomen van enerzijds de wens om een fiscale faciliteit toe te kennen voor pensioenaanspraken en anderzijds de noodzaak om de budgettaire risico's te beperken en toekomstige belastingheffing veilig te stellen.

2.2 Ontstaan van de huidige regelgeving

In 1993 verscheen een artikel in het Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht over de mogelijkheden omtrent het fiscaal gunstig realiseren van opgebouwde fiscale claims in internationaal verband.¹² In dit artikel wordt een aantal mogelijkheden besproken waarbij fiscaal beclaimde reserves in internationale situaties fiscaal tegen een laag tarief of zelfs belastingvrij konden worden gerealiseerd. Tot deze fiscaal beclaimde reserves behoorde ook de pensioenvoorziening van de DGA welke met toepassing van de Nederlandse omkeerregel in eigen beheer was opgebouwd. In hoofdstuk vier van genoemd artikel wordt een zestal varianten besproken ingeval het zowel voor de aandeelhouder (c.q. pensioengerechtigde) als voor de vennootschap (c.q. pensioenverzekeraar) mogelijk was om te emigreren. Ter illustratie benoem ik de vijfde variant welke in het genoemde hoofdstuk besproken werd. In deze variant emigreerden de aandeelhouder en de vennootschap naar de Nederlandse Antillen. Indien de aandeelhouder na emigratie afzag van zijn opgebouwde pensioen bij de eveneens geëmigreerde vennootschap, kreeg de vennootschap slechts te maken met een belastingheffing over de vrijval van het opgebouwde pensioenkapitaal tegen een tarief van 2 à 3%. Daarmee werd de door Nederlandse gefaciliteerde pensioenvoorziening zonder heffing van Nederlandse belastingen afgewikkeld tegen in het buitenland geldend (naar Nederlandse maatstaven) zeer laag belastingtarief.

Het moge duidelijk zijn dat dergelijke gebruik van de fiscale voorzieningen ongewenst is in het kader van de fiscale coherentie van het Nederlandse belastingsysteem. In een brief aan de Tweede Kamer heeft de Staatssecretaris van Financiën opgemerkt dat maatregelen getroffen dienen te worden indien blijkt dat de pensioenvoorziening in economisch opzicht niet meer is dan een belastingvrije spaarpot.¹³ De hiervoor beschreven variant uit het artikel van Kavelaars voldoet mijn inziens aan deze kwalificatie.

¹² Dr. P. Kavelaars, "Internationaal fiscaal vriendelijk realiseren van beclaimde reserves", TFO 1993/76

¹³ Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 11 april 1994, Kamerstukken 1994/95, 23 046, nr. 9

In voornoemde brief aan het parlement geeft de Staatssecretaris tevens aan dat maatregelen getroffen dienen te worden, indien zich ontwikkelingen voordoen in de richting van onbedoeld gebruik van afkoopmogelijkheden in het buitenland.

5 Door een wijzigingsbesluit van de Staatssecretaris van Sociale Zaken is met ingang van 5 februari 1994 de afkoop en overdracht van een pensioen vrijwel volledig verboden.¹⁴ Het besluit van de staatssecretaris werd op 3 februari 1994 genomen, op 4 februari 1994 in de Staatscourant gepubliceerd en trad op 5 februari 1994 met onmiddellijke ingang in werking. Het verbod op afkoop en overdracht is dus binnen een zeer kort tijdsbestek ingevoerd en in
10 werking getreden. Kavelaars merkt op dat deze voortvarendheid opzienbarend is, aangezien de Verzekeringskamer zijn oordeel dient te vellen over de wijziging, hetgeen binnen dat korte tijdsbestek ook daadwerkelijk is gebeurd.¹⁵ Hoe het ook zij, met ingang van 5 februari 1994 is de afkoop en overdracht van een pensioenaanspraak vrijwel volledig verboden.

15

Dit verbod was met name bedoeld om de afkoop van pensioenen in eigen beheer uit te sluiten.¹⁶ Kavelaars acht echter de fiscale consequenties van dit civielrechtelijke afkoopverbod minimaal ingeval een in het buitenland¹⁷ wonende pensioengerechtigde toch zijn opgebouwde pensioenrechten bij zijn in Nederland gevestigde vennootschap afkoopt.¹⁸

20 Hij betoogt dat het niet aannemelijk is dat in dergelijke situaties de civielrechtelijke nietigheid fiscaal gevolgd wordt voor de verdragstoepassing, aangezien in het licht van jurisprudentie van de Hoge Raad valt te concluderen dat voor de toepassing van het onderhavige belastingverdrag tot het vermijden van dubbele belasting de civielrechtelijke nietigheid buiten beschouwing zal worden gelaten.¹⁹ Bovendien –zo betoogt hij– zal het woonland
25 geen betekenis toekennen aan de civielrechtelijke nietigheid, zodat de nietige afkoop voor de fiscale behandeling als reguliere afkoop wordt aangemerkt, hetgeen eveneens kan worden doorgetrokken naar overdracht van pensioenvoorzieningen.

¹⁴ Wijzigingsbesluit van 3 februari 1994, nr. 94/0522, Stcrt. 25. In een aantal specifieke gevallen was afkoop c.q. overdracht nog wel toegestaan. Gezien het geringe belang voor het behandelde worden deze specifieke gevallen niet nader uitgewerkt.

¹⁵ Dr. P. Kavelaars, "Pensioenafkoop en pensioenoverdracht in verdrinking tussen PSW en fiscaliteit", TFO 1994/131

¹⁶ Mr. C.J. Kraaiveld, "De PSW, de Brede Herwaardering II en de directeur-grotaandeelhouder", TFO 1994/253

¹⁷ Bedoeld wordt een land waarmee Nederland een Verdrag tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten.

¹⁸ Prof. dr. P. Kavelaars, "Pensioenafkoop en pensioenoverdracht in verdrinking tussen PSW en fiscaliteit", TFO 1994/131

¹⁹ HR 3 juli 1991, nr. 25 308, BNB 1991/248 en HR 15 december 1993, nr. 29 296, VN 1994/37 pt. 9

Per 8 juli 1994 is een algeheel afkoopverbod opgenomen in de Pensioen en Spaarfondsenwet (hierna: PSW).²⁰ Ook pensioenen ten behoeve van de DGA die in eigen beheer werden opgebouwd, vielen naar de bedoeling van de wetgever onder de werking van dit afkoopverbod. In de literatuur is door sommigen overigens betoogd dat het afkoopverbod ingevolge het voornoemde wijzigingsbesluit alsmede de aanpassing van de PSW niet van toepassing zou zijn op de afkoop van de in eigen beheer opgebouwde pensioenrechten door de DGA²¹, of dat het innemen van een dergelijk standpunt ten minste interessant en verdedigbaar is²².

10 Hoe dat ook zij, vanaf 1 januari 1995 zijn de artikelen 11b en 11c Wet LB 1964²³ geïntroduceerd. Op grond van deze artikelen wordt in een aantal situaties de waarde van de pensioenaanspraak tot de grondslag voor de loonheffing gerekend. De afzonderlijke situaties worden in paragraaf drie van dit hoofdstuk nader uiteengezet. Sinds 1 juni 1999 is hoofdstuk IIB van de Wet LB 1964 geïntroduceerd.²⁴ Tot die datum was artikel 11 van
15 diezelfde wet de wettelijke norm met daarbij enige uitvoeringsbesluiten.²⁵

Aanvankelijk was de Staatssecretaris van mening dat de sanctiemaatregelen van deze artikelen voor de toepassing van de bilaterale belastingverdragen kwalificeerden als het terugnemen van een vrijstelling die de overheid had verleend voor een aanspraak welke in de belastingverdragen viel onder het arbeids- respectievelijk bestuurdersartikel.²⁶ De
20 mening van de Staatssecretaris in deze was geformuleerd in een inmiddels ingetrokken besluit.²⁷ Op grond van deze redenering kwam de Staatssecretaris tot de conclusie dat het terugnemen van de verleende vrijstelling op grond van artikel 11c Wet LB 1964 voor de verdragstoepassing kwalificeerde als nagekomen bate uit de arbeids- en
25 bestuurdersinkomensbron en derhalve op dezelfde wijze belast dient te worden als de desbetreffende inkomsten uit arbeid.

²⁰ Het gewijzigde art. 32, vierde lid, PSW is ingevoerd bij genoemde wetswijziging van 30 juni 1994, Stb. 496. De PSW is met ingang van 1 januari 2007 vervangen door de Pensioenwet, zie paragraaf 2.4

²¹ E. Lutjens, "Belastingvluchteling vindt PSW op zijn weg", Pensioen & Praktijk, 1994/3, blz. 4-8

²² Mr. C.J. Kraaiveld, "De PSW, de Brede Herwaardering II en de directeur-groootaandeelhouder", TFO 1994/253

²³ Thans art. 19a en 19b Wet LB 1964

²⁴ Art. 18 t/m 19f Wet LB 1964

²⁵ Prof. Dr. G.J.B. Dietvorst, "Twee jaar Wet Fiscale behandeling van pensioenen", TFO 2001/221

²⁶ Vgl. artikelen 15 en 16 van het OESO-modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van inkomen en vermogen

²⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 21 december 2000, nr. CPP2000/2971M

Dit standpunt leidde ertoe dat in verreweg de meeste gevallen het heffingsrecht over de pensioenaanspraak volgens de wetgever toebehoorde aan Nederland. Jurisprudentie van de Hoge Raad heeft dit standpunt in bepaalde gevallen achterhaald.²⁸ In de noot bij het arrest BNB 2003/380²⁹ wordt opgemerkt dat de Hoge Raad korte metten maakt met de visie van de staatssecretaris en dat de in acht te nemen goede trouw ten aanzien van de verdragspartner³⁰ de toepassing van het huidige artikel 19b Wet LB 1964 in de weg staat. De verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen verdragspartners voor gevallen als beschreven in artikel 19b Wet LB 1964 zal in hoofdstuk 4 nog uitgebreid worden behandeld. De ontwikkeling in de jurisprudentie heeft ertoe geleid dat het voornoemde besluit is ingetrokken.³¹

In dit kader is het voorts van belang dat vanaf 1 januari 2001 de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken is geïntroduceerd, waardoor het heffingsmoment over de pensioenaanspraak voor de heffing van inkomstenbelasting bij fictie is gelegen in de binnenlandse periode van de emigrant.³² De conserverende aanslag behoort tot de huidige regelgeving en wordt nader besproken in paragraaf 2.3.

Per 1 januari 1995 is voorts een sanctiebepaling in de Wet VPB 1969 opgenomen. Deze bepaling treedt in werking ingeval een vennootschap waarin een pensioenvoorziening is ondergebracht niet langer in Nederland is gevestigd én de pensioengerechtigde niet wordt aangemerkt als binnenlands belastingplichtige. Aangezien deze strafheffing behoort tot de huidige fiscale regelgeving, wordt deze sanctiemaatregel nader besproken in paragraaf 2.3.8.

2.3 De huidige fiscale regelgeving bij emigratie van de pensioengerechtigde DGA

Vanaf 1 januari 2001 is artikel 3.83 Wet IB 2001 geïntroduceerd. Op grond van dit artikel worden in bepaalde gevallen de opgebouwde pensioenaanspraken tot het inkomen gerekend. In de eerste twee onderdelen van deze paragraaf komen deze gevallen nader aan de orde.

²⁸ HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380

²⁹ Noot van prof. dr. P. Kavelaars bij de arresten met nrs. 37 651, 37 657 en 37 670

³⁰ Art. 31 Verdrag van Wenen, 23 mei 1969, Trb 1977, 169

³¹ Besluit 'Internationale aspecten van pensioenen', Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 31 januari 2008, nr. CPP2007/98M, Stcrt. nr. 27

³² Art. 2.8 lid 2 Wet IB 2001 jo. art. 3.83 Wet IB 2001

Vervolgens komen ten aanzien van de conserverende aanslag in het derde onderdeel het uitstel van betaling en de zekerheidstelling aan de orde. De daadwerkelijke verschuldigdheid van de aanslag wordt in de vierde subparagraaf besproken en kwijtschelding van de conserverende aanslag komt in het vijfde onderdeel aan de orde. De zesde subparagraaf behandelt de conserverende aanslag voor buitenlands belastingplichtigen en in onderdeel zeven worden verschuldigde renten besproken. Ten slotte komen in de achtste subparagraaf de sanctiebepalingen in de vennootschapsbelasting aan de orde.

10 **2.3.1 Emigratie van de werknemer**

Op grond van het eerste lid van artikel 3:83 Wet IB 2001 wordt de waarde in het economisch verkeer van de opgebouwde pensioenaanspraken tot het inkomen gerekend bij emigratie van belastingplichtige die werknemer of gewezen werknemer is.³³ Voor de definitie van het begrip werknemer of gewezen werknemer zijn de bepalingen in de Wet LB 15 1964 van belang.³⁴ Ook de directeur-groootaandeelhouder wordt voor de toepassing van deze wet aangemerkt als werknemer.³⁵ Dientengevolge wordt ook de in eigen beheer opgebouwde pensioenaanspraak tot het inkomen gerekend ingeval van emigratie van de pensioengerechtigde directeur-groootaandeelhouder. Voornoemde bepaling treedt eveneens in werking indien na overlijden van belastingplichtige de gerechtigde tot het opgebouwde pensioen ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn.

2.3.2 De pensioenaanspraak ondergebracht bij een ‘niet-kwalificerend pensioenlichaam’

25

Voorts wordt op grond van het tweede lid van datzelfde artikel de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenaanspraken tot het loon gerekend ingeval de pensioenaanspraken geheel of gedeeltelijk zijn ondergebracht in een zogenaamd ‘niet-kwalificerend pensioenlichaam’. Hiervan is sprake indien het lichaam niet kan worden aangemerkt als één van de volgende lichamen:³⁶

30

³³ In situaties waarbij belastingplichtige geen inwoner meer is voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting wordt dit tevens als emigratie aangemerkt op grond van art. 3.83, lid 1 Wet IB 2001 laatste volzin.

³⁴ Art. 2 e.v. Wet LB 1964 jo. Art. 2 t/m 2h Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965

³⁵ Art. 4 onderdeel d Wet LB 1964 jo. Art. 2h Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965

³⁶ Art. 19a, lid 1, onderdelen a, b, c, d, e en f, Wet LB 1964.

- Een lichaam dat als pensioenlichaam is vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting.³⁷ Het lichaam dat in eigen beheer als pensioenverzekeraar optreedt ten behoeve van haar directeur-grootaandeelhouder valt niet onder de reikwijdte van de bepaling.³⁸
- 5 - Een verzekeraar als bedoeld in de Wet op het financieel toezicht³⁹, onder de voorwaarde dat de pensioenverplichting wordt gerekend tot het binnenlandse ondernemingsvermogen. Het lichaam dat in eigen beheer als pensioenverzekeraar optreedt ten behoeve van haar directeur-grootaandeelhouder valt niet onder de reikwijdte van de bepaling.⁴⁰
- 10 - Een niet in Nederland gevestigd pensioenfonds of lichaam dat het verzekeringsbedrijf uitoefent, mits het pensioen de voortzetting is van een pensioen dat reeds was verzekerd bij die verzekeraar in de periode waarin de (gewezen) werknemer niet in Nederland woonde of niet in Nederland een dienstbetrekking vervulde.
- 15 - Een (ander dan voornoemd) in Nederland gevestigd lichaam dat de pensioenverplichting voor de heffing van de vennootschapsbelasting rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen. Het lichaam dat in eigen beheer als pensioenverzekeraar optreedt ten behoeve van haar directeur-grootaandeelhouder valt onder de hierna omschreven voorwaarden onder de reikwijdte van deze
- 20 bepaling.⁴¹ Als voorwaarde geldt dat een lichaam slechts als pensioenverzekeraar kan optreden indien uitvoering wordt gegeven aan een pensioenovereenkomst welke is gesloten met een directeur-grootaandeelhouder. Tevens kan een lichaam als pensioenverzekeraar optreden indien de uitvoering van een pensioenovereenkomst tussen de directeur-grootaandeelhouder (zijnde werknemer) en diens werkgever is
- 25 ondergebracht in dat lichaam. Het begrip directeur-grootaandeelhouder wordt opgevat overeenkomstig de bepalingen in de Pensioenwet. Als directeur-grootaandeelhouder wordt aangemerkt⁴²:

³⁷ Art. 5, lid 1, onderdeel b, lid 2 en lid 3 Wet VPB 1969

³⁸ Art. 5, lid 2 Wet VPB 1969

³⁹ De definitie van een verzekeraar op grond artikel 1:1 Wet op het financieel toezicht is een 'herverzekeraar, levensverzekeraar, natura-uitvaartverzekeraar of schadeverzekeraar'.

⁴⁰ Art. 1:8 lid 2 Wet op het financieel toezicht

⁴¹ Art. 19a lid 2 Wet LB 1964

⁴² Art. 1 Pensioenwet (PW)

- 5
- 10
- 15
- 20
- 25
- 30
- 35
- a. Een persoonlijk houder van aandelen welke ten minste een tiende deel van het geplaatste kapitaal van de vennootschap van de werkgever vertegenwoordigen; of
 - b. Een indirect persoonlijk houder van aandelen welke ten minste een tiende deel van het geplaatste kapitaal van de vennootschap van de werkgever vertegenwoordigen; of
 - c. Een houder van certificaten van aandelen, uitgegeven door tussenkomst van een administratiekantoor waarvan hij voor ten minste een tiende deel in het bestuur vertegenwoordigd is, welke ten minste een tiende deel van het geplaatste kapitaal van de vennootschap vertegenwoordigen.
- Een ander lichaam dan hiervoor genoemd dat aan de volgende voorwaarden voldoet:
- o Het lichaam is in een andere lidstaat van de Europese Unie gevestigd of in een bij ministeriële regeling aangewezen andere staat die partij is bij de EER.
 - o De pensioenverplichting wordt gerekend tot het binnenlandse ondernemingsvermogen van de lidstaat waarin het lichaam gevestigd is.
 - o Het lichaam dient aannemelijk te maken dat het is onderworpen aan een belasting naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse begrippen reële heffing.
 - o Als pensioenverzekeraar kan slechts worden opgetreden indien uitvoering wordt gegeven aan een pensioenovereenkomst welke is gesloten met een directeur-groootaandeelhouder of indien de uitvoering van een pensioenovereenkomst tussen de directeur-groootaandeelhouder (zijnde werknemer) en diens werkgever is ondergebracht in dat lichaam. Het begrip DGA wordt opgevat overeenkomstig de bepalingen in de Pensioenwet.
 - o Het lichaam is aangewezen door de inspecteur onder door de Minister van Financiën te stellen voorwaarden. Tevens is het lichaam tegenover de inspecteur verplicht om te voldoen aan voorwaarden met betrekking tot het verschaffen van inlichtingen over de uitvoering van de pensioenregeling en de winstbepaling van het lichaam.
 - o Er dient een overeenkomst met de ontvanger te worden gesloten waarin het lichaam aansprakelijkheid aanvaardt voor de belasting die is verschuldigd door toepassing van artikel 19b Wet LB 1964, ofwel artikel 3.83 lid 1 of 2, of artikel 3.136, lid 3, 4 of 5, of artikel 7.2 lid 8 Wet IB 2001.

- Een door de minister aangewezen pensioenfonds of lichaam dat (anders dan voornoemd) een bevoegd verzekeringsbedrijf uitoefent en voldoet aan de gestelde voorwaarden, waaronder begrepen een verplichting tot het verschaffen van inlichtingen en het stellen van zekerheid voor de invordering van de belasting die is verschuldigd door toepassing van verschuldigde belasting⁴³.

5

Als het pensioen is ondergebracht bij een lichaam dat niet kan worden aangemerkt als één van voornoemde pensioenverzekeraars, wordt de aanspraak op grond van het tweede lid van artikel 3:83 Wet IB 2001 tot het inkomen gerekend. Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien een lichaam dat als pensioenverzekeraar optreedt en uitvoering geeft een pensioenovereenkomst ten behoeve van haar directeur-groootaandeelhouder niet (langer) in Nederland is gevestigd.⁴⁴ Deze bepaling (van het tweede lid) treedt overigens niet in werking indien en voor zover op basis van het eerste lid als gevolg van emigratie van de werknemer de pensioenaanspraken reeds tot het inkomen zijn gerekend.

15

2.3.3 Uitstel van betaling voor de conserverende aanslag

Indien als gevolg van de hiervoor beschreven bepalingen⁴⁵ de pensioenaanspraken tot het inkomen worden gerekend, worden deze positieve inkomensbestanddelen aangemerkt als te conserveren inkomen.⁴⁶ Ingeval van een emigratie naar een andere lidstaat van de Europese Unie⁴⁷ of de Europese Economische Ruimte⁴⁸ heeft de Staatssecretaris in 2004 een versoepeling aangekondigd in het kader van de vereiste zekerheidsstelling.⁴⁹ In zijn brief aan de Tweede Kamer geeft de Staatssecretaris aan dat vanaf 11 april 2004 automatisch en zonder zekerheidsstelling uitstel van betaling dient te worden verleend. Conserverende aanslagen van voor die datum worden volgens datzelfde standpunt op verzoek aangepast aan de nieuwe regelgeving. De voorheen vereiste zekerheidsstelling komt daarmee op verzoek te vervallen.

20

25

⁴³ Bedoeld wordt belasting welke is verschuldigd door de toepassing van art. 19b Wet LB 1964 ofwel art. 3.83 lid 1 en 2 Wet IB 2001 dan wel art. 7.2 lid 8, Wet IB 2001

⁴⁴ Tenzij wordt voldaan aan de voorwaarden als bedoeld in artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964

⁴⁵ De bepalingen als bedoeld in art. 3:83 lid 1 en 2 Wet IB 2001

⁴⁶ Art. 2.8 lid 2 Wet IB 2001

⁴⁷ Lidstaten van de Europese Unie zijn België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Litouwen, Luxemburg, Malta, Nederland, Oostenrijk, Polen, Portugal, Roemenië, Slovenië, Slowakije, Spanje, Tsjechië, Verenigd Koninkrijk en Zweden.

⁴⁸ De Europese Economische Ruimte bestaat uit de lidstaten van de Europese Unie met IJsland, Noorwegen en Liechtenstein

⁴⁹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004, nr. WDB 2004/188U, VN 2004/21.8.

De voorwaarden waaronder en de gevallen waarin zonder verzoek en zekerheidsstelling uitstel van betaling wordt verleend, zijn nader uitgewerkt in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990⁵⁰ en in de Leidraad Invordering⁵¹. Opmerkelijk is dat daarin het voornoemde standpunt van de Staatssecretaris niet volledig is overgenomen. Het

5 automatisch en zonder verzoek verlenen van uitstel van betaling voor de (binnen de EU of EEG) emigrerende DGA met pensioen in eigen beheer is namelijk niet nader opgenomen in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 of in de Leidraad Invordering. Hierdoor is het voor de emigrerende DGA met pensioen in eigen beheer noodzakelijk om voor het verkrijgen van uitstel van betaling een schriftelijk verzoek te doen en zekerheden te bieden.

10 Voor de conserverende aanslag welke verschuldigd is over de meerwaarde van het aanmerkelijk belang⁵² bij emigratie van de DGA binnen de Europese Unie wordt wél automatisch verleend.⁵³ Opvallend is dat een dergelijke bepaling niet is opgenomen bij artikel 1e van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Immers heeft de Staatssecretaris naar aanleiding van het arrest van het Europese Hof van Justitie in de zaak

15 Hughes de Lasteyrie du Saillant⁵⁴ onderschreven dat deze uitspraak van het Hof ertoe leidt dat het vereiste van zekerheidsstelling dient te verdwijnen voor zover sprake is van een emigratie binnen de EU of EER. De Staatssecretaris antwoordde dit op de vraag welke specifieke gevolgen voornoemd arrest heeft voor het opleggen van de conserverende aanslag en de vereiste zekerheidsstelling van onder meer de conserverende aanslag voor

20 pensioenaanspraken.⁵⁵ Het standpunt van de Staatssecretaris is daarom naar mijn mening ten onrechte niet omgezet in formele regelgeving, alhoewel de emigrerende DGA mijn inziens wel een beroep kan doen op het standpunt van de Staatssecretaris in deze. Ingeval van emigratie naar een staat buiten de EU of EER bestaan aanvullende regels voor het verkrijgen van uitstel van betaling.⁵⁶ Voor het verkrijgen van uitstel van betaling dient in

25 die gevallen te worden ingestemd met de door de ontvanger nader te stellen voorwaarden.⁵⁷

⁵⁰ Art. 1e Uitv. Reg. 1990

⁵¹ Art. 71 Leidraad Invordering 2008, bijlage bij het besluit van 12 juni 2008, nr. CPP 2008/1137M welke per 1 juli 2008 in plaats is getreden van de Leidraad Invordering 1990 (resolutie van 25 juni 1990, nr. AFZ90/1990), zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 20 december 2007, *Stcrt.* 2007, 249, nr. CPP2007/3155M. In de Leidraad Invordering 1990 was de uitstelfaciliteit geregeld in artikel 25, paragraaf 4.

⁵² Art. 2.8 lid 2 Wet IB 2001 jo. Art. 4.16 onderdeel h Wet IB 2001

⁵³ Art. 2 lid 1 onderdeel a Uitv. Reg. IW 1990

⁵⁴ HvJ EG 11 maart 2004, zaaknr. C-9/2, BNB 2004/258

⁵⁵ Vraag en antwoord 2a uit de brief van Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004, nr. WDB 2004/188U, VN 2004/21.8.

⁵⁶ Art. 25 lid 5 IW 1990 jo. Art. 1e Uitv. reg. IW 1990

⁵⁷ Art. 1^e lid 1 Uitv. Reg. IW 1990

Voorts is voldoende zekerheidstelling een vereiste. Bedoeld verzoek en zekerheidstelling zijn overigens niet vereist ingeval dat de pensioenaanspraak is ondergebracht bij:

- een in Nederlandse gevestigde en bevoegde verzekeraar⁵⁸ welke de pensioenaanspraak rekent tot het binnenlands ondernemingsvermogen⁵⁹;
 - 5 - een verzekeraar welke als pensioenlichaam is vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting⁶⁰;
 - een verzekeraar die is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie, welke in die lidstaat is bevoegd om het directe verzekeringsbedrijf uit te oefenen.⁶¹
- 10 Het lichaam dat als pensioenverzekeraar optreedt en uitvoering geeft aan pensioenovereenkomst ten behoeve van haar directeur-groootaandeelhouder voldoet niet aan één van deze kwalificaties, waardoor bij emigratie van de directeur-groootaandeelhouder naar een land buiten de EU of EEG een verzoek tot uitstel van betaling en verplichte zekerheidstelling noodzakelijk zijn ten aanzien van de verschuldigde belasting over de in
- 15 eigen beheer opgebouwde pensioenaanspraak. Het indienen van een M-biljet wordt in die gevallen aangemerkt als een verzoek om uitstel van betaling.⁶²

2.3.4 Daadwerkelijke verschuldigheid van de conserverende aanslag

- 20 De conserverende aanslag over de opgebouwde pensioenaanspraken is in bepaalde gevallen daadwerkelijk verschuldigd.⁶³ Bedoelde gevallen zijn nader omschreven in de Wet LB 1964⁶⁴ en worden hierna puntsgewijs toegelicht:
- Ingeval een pensioenaanspraak niet lang als zodanig kan worden aangemerkt;
 - 25 - Ingeval een pensioenaanspraak wordt afgekocht of vervreemd dan wel formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid wordt⁶⁵;

⁵⁸ Bedoeld wordt een in Nederland gevestigde verzekeraar die bevoegd is om het directe verzekeringsbedrijf als bedoeld in de Wet op het financieel toezicht uit te oefenen (tot 1 januari 2007 als bedoeld in de Wet toezicht verzekeringsbedrijf 1993).

⁵⁹ Art. 1 e, lid 2, onderdeel a Uitv. Reg. IW 1990

⁶⁰ Art. 1 e, lid 2, onderdeel a Uitv. Reg. IW 1990 jo. Art. 5, lid 1, onderdeel b, lid 2 en lid 3 Wet VPB 1969

⁶¹ Art. 1 e, lid 2, onderdeel b Uitv. Reg. IW 1990

⁶² Art. 74, lid 1 onderdeel 2, Leidraad Invordering 2008, bijlage bij het besluit van 12 juni 2008, nr. CPP 2008/1137M

⁶³ Art. 25 lid 5 IW 1990

⁶⁴ Art. 19b lid 1 en lid 2, eerste volzin Wet LB 1964

- Ingeval van het prijsgeven van de pensioenaanspraak ten behoeve van bepaalde lichamen.⁶⁶ Deze bepaling is bedoeld voor het lichaam dat als pensioenverzekeraar optreedt en uitvoering geeft een pensioenovereenkomst ten behoeve van haar directeur-grootaandeelhouder. Een uitzondering op deze bepaling is het prijsgeven van de pensioenaanspraak indien en voor zover deze aanspraak niet voor verwezenlijking vatbaar is⁶⁷;
 - Ingeval een (gewezen) werknemer zich verplicht heeft gesteld om zekerheden te verschaffen en deze zekerheidstelling wordt beëindigd door de (gewezen) werknemer. Deze bepaling kan zich alleen voordoen indien de werknemer zich verplicht heeft voor de invordering van de belasting welke is verschuldigd over een pensioenaanspraak welke is ondergebracht bij een door de minister aangewezen pensioenfonds of lichaam dat een bevoegd verzekeringsbedrijf uitoefent en voldoet aan de verplichting tot het verschaffen van inlichtingen.⁶⁸
- 15 Indien één van voornoemde gevallen zich voordoet vóór de vervaldatum van de conserverende aanslag over de pensioenaanspraken, vervalt het uitstel van betaling voor het openstaande bedrag en is de aanslag opeisbaar geworden.⁶⁹ Belastingplichtige is van rechtswege verplicht om de ontvanger van de belastingdienst onverwijld schriftelijk in kennis te stellen indien één van voornoemde gevallen zich voordoet.⁷⁰ Voor zover in één van deze
- 20 gevallen blijkt dat de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraak is gedaald in vergelijking met de waarde die ten tijde van het belastbare feit is vastgesteld, verleent de ontvanger kwijtschelding voor het deel van de aanslag overeenkomstig die waardedaling.⁷¹
- 25 Kavelaars merkt in dit verband op dat een waardedaling na emigratie kan zich ten aanzien van pensioenen in essentie niet voordoen.⁷² De vraag is of deze veronderstelling in de huidige economische omstandigheden nog steeds geldt.

⁶⁵ De pensioenaanspraak mag op grond van art. 19b, lid 1, onderdeel b, Wet LB 1964 wel als voorwerp van zekerheid dienen ten behoeve van uitstel van betaling als bedoeld in art. 25 lid 5 IW 1990

⁶⁶ Lichamen als bedoeld in art. 19a, lid 1, onderdeel d en art. 36b Wet LB 1964

⁶⁷ Art. 19b, lid 1, onderdeel c Wet LB 1964

⁶⁸ Art. 19a, lid 1, onderdeel f Wet LB 1964

⁶⁹ Art. 1e, lid 5, Uitv. reg. IW 1990

⁷⁰ Art. 1e, lid 4, Uitv. reg. IW 1990

⁷¹ Art. 26, lid 3, IW 1990 jo. art. 1f Uitv. reg. IW 1990

⁷² Prof. dr. P. Kavelaars, "EU en directe belastingen", TFO 2007/1

Door de financiële omstandigheden zaten pensioenfondsen per ultimo december 2008 met hun dekkinggraad tussen de 85% en de 105%.⁷³ Woordvoeder G. Kloosterboer van de Vereniging van Bedrijfspensioenfondsen merkte op dat de twee grootste Nederlandse pensioenfondsen - ABP voor ambtenaren en leraren en PFZW voor gezondheidszorg en
5 welzijnswerkers - aan het eind van 2008 dekkinggraden bereikten van respectievelijk 90% en 92%. Gelet op deze ontwikkelingen kunnen mijn inziens waardedalingen ten aanzien van pensioenaanspraken zeker een rol van betekenis (gaan) spelen.

Ook bij een pensioenvoorziening in eigen beheer kan een waardedaling zich voordoen. Te
10 denken valt bijvoorbeeld aan een lichaam dat zich met name bezig houdt met het uitvoeren van de pensioentoezegging ten behoeve van de directeur-grotaandeelhouder⁷⁴, waarbij de pensioengerechtigde begin 2008 is geëmigreerd. Als in het lichaam (relatief) weinig eigen vermogen aanwezig is en de activa welke als dekking dienen voor de pensioenverplichting voor een groot deel bestaan uit effecten, dan is de kans op een waardedaling van de
15 pensioenverplichting ten opzichte van het moment van emigratie reëel aanwezig. De omvang de pensioenverplichting neemt in een dergelijk geval niet af, doch de waarde van de effecten van de pensioenvennootschap welke ter dekking dienen van de pensioenverplichting zijn in waarde gedaald.

20 Concreet betekent dit dat de vennootschap op basis van het alsdan aanwezige vermogen de pensioenverplichting jegens de pensioengerechtigde niet geheel kan nakomen. In dat geval is kan worden gesproken van een waardedaling van de pensioenaanspraak, aangezien een deel van de pensioenaanspraak niet voor verwezenlijking vatbaar is. In dit verband wijs ik op het ontbreken van een solide beleggingseis voor
25 pensioenvennootschappen. Van den Dool en Heithuis merken in dit verband op dat het stellen van eisen aan het beleggingen vanuit de verzorgingsgedachte wenselijk zou zijn.⁷⁵ Om uitvoerbaarheidsredenen zijn zij hier echter geen voorstander van.

⁷³ B. Koster en S. de Wilde, "Nederlandse pensioenfondsen tevreden met extra tijd", FD.nl/DJ, 6 maart 2009

⁷⁴ De zogenaamde pensioen-BV

⁷⁵ dr. R.P. van den Dool & prof. dr. E.J.W. Heithuis, *De fiscale positie van de DGA*, Deventer: Kluwer 2009, blz. 115

2.3.5 Kwijtschelding van de conserverende aanslag

Doen de hiervoor besproken situaties⁷⁶ gedurende een periode van tien jaren zich niet voor, dan wordt voor het bedrag van de aanslag kwijtschelding verleend.⁷⁷ Voor het bepalen van de vervaldatum van de Nederlandse conserverende aanslag is het aanvangsmoment van de tienjaarsperiode vastgesteld op 1 januari in het jaar volgend op het jaar van emigratie.⁷⁸ Het moment van kwijtschelding is derhalve bepaald op 1 januari van het jaar dat volgt op een periode van tien volledige kalenderjaren van buitenlandse belastingplicht van de voormalige inwoner.⁷⁹

5
10

2.3.6 De conserverende aanslag voor buitenlands belastingplichtigen

Naast de besproken conserverende aanslag voor pensioenaanspraken bij emigratie, kent de Nederlandse wetgeving een soortgelijke bepaling in de Wet IB 2001 voor buitenlands belastingplichtigen.⁸⁰ Het doel en de strekking van deze bepaling voor de buitenlands belastingplichtige is vergelijkbaar met het doel en de strekking van artikel 3:83 Wet IB 2001 voor de binnenlands belastingplichtige.⁸¹ Het artikel strekt zich ertoe om de vrijstelling van pensioenaanspraken terug te nemen ingeval deze op niet reguliere wijze worden afgewikkeld zoals eerder in onderdeel 2.3.4 uiteen is gezet. Bij overdracht van het pensioenkapitaal naar een buitenlandse professionele verzekeraar of een buitenlands fonds wordt het opgebouwde pensioenkapitaal tot het loon gerekend door middel van een conserverende aanslag.⁸² De regeling kent een anticumulatiebepaling ingeval deze conserverende aanslag samenloopt met de conserverende aanslag uit hoofde van artikel 3:83 Wet IB 2001.⁸³

15
20
25

⁷⁶ Als bedoeld in art. 19b lid 1 Wet LB 1964

⁷⁷ Art. 26, lid 2, IW 1990 jo. art. 1f Uitv. reg. IW 1990

⁷⁸ Art. 1f lid 2 Uitv. Reg. IW 1990

⁷⁹ Indien belastingplichtige gedurende het kalenderjaar 2009 emigreert, vervalt de conserverende aanslag ten aanzien van de pensioenaanspraken op 1 januari 2020. Voor de jaren 2001, 2002 en 2003 gold aanvankelijk een afwijkende termijn. De Staatssecretaris vond dit onwenselijk en heeft door middel van zijn besluit van 14 februari 2005, CPP 2005/213M, VN 2005/14.25, goedgekeurd dat termijn van de conserverende aanslagen over de jaren 2001, 2002 en 2003 aanvangt op respectievelijk 1 januari 2002, 2003 en 2004.

⁸⁰ Art. 7.2 lid 8 Wet IB 2001

⁸¹ MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 273-274

⁸² Art. 2.8, lid 2 Wet IB 2001 jo. Art 7.2, lid 8, onderdeel a Wet IB 2001

⁸³ Art 7.2, lid 8, onderdeel b, ten tweede, Wet IB 2001

2.3.7 Revisierente, heffingsrente en invorderingsrente

Over het bedrag van de conserverende aanslag is revisierente verschuldigd.⁸⁴ De revisierente bedraagt 20%.⁸⁵ Naar het oordeel van de wetgever heeft de revisierente niet het karakter van een boete, maar dient deze te worden gezien als een compensatie van de belastingdienst voor het (bij benadering) geleden rentenadeel ingevolge het ten onrechte verleende belastinguitstel.⁸⁶ Zoals reeds besproken in paragraaf 2.2 beschouwt de overheid het daadwerkelijk invorderen van de conserverende aanslag als het terugnemen van een verleende belastingvrijstelling.⁸⁷ Hiervan heeft belastingplichtige een rentevoordeel genoten, hetgeen de overheid door het in rekening brengen van de revisierente alsnog terugvordert van de belastingplichtige die het rentevoordeel heeft genoten. De revisierente wordt vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare beschikking.⁸⁸

In de wet is een tegenbewijsregeling opgenomen op basis waarvan belastingplichtige de revisierente lager kan laten vaststellen dat de gebruikelijke 20%.⁸⁹ De regeling komt er op neer dat de revisierente wordt verminderd indien navordering over het jaar van het verlenen van de vrijstelling mogelijk zou zijn. Ingeval de verschuldigde heffingsrente over deze (fictieve) navordering minder bedraagt dan de verschuldigde heffingsrente, wordt de verschuldigde revisierente dienovereenkomstig verminderd.⁹⁰ Om pragmatische redenen is besloten dat de mogelijkheid van tegenbewijs alleen geldt voor aanspraken welke zijn bedongen minder dan 10 jaren vóór het jaar waarin de aanspraak tot het loon wordt gerekend.⁹¹

Voor het verkrijgen van uitstel van betaling voor de revisierente welke is verschuldigd wordt aangesloten bij de regelgeving met betrekking tot de aanslag waarop de revisierente betrekking heeft.⁹² Voor het verkrijgen van uitstel van betaling van revisierente welke is verschuldigd over een conserverende aanslag voor pensioenaanspraken, geldt daarom de regelgeving als bedoeld in paragraaf 2.3.3.

⁸⁴ Art. 30i, lid 1, onderdeel a AWR

⁸⁵ Art. 30i, lid 2 AWR

⁸⁶ MvA, Kamerstukken I 1991/92, 21 198, nr. 3A, blz. 17.

⁸⁷ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 december 2000, nr. CPP2000/2971M

⁸⁸ Art. 30j, lid 3 AWR

⁸⁹ Art. 30i, lid 3 IW 1990

⁹⁰ Art. 30i, lid 3, onderdeel a IW 1990

⁹¹ MvT, Kamerstukken II, 1988/89, 21 198, nr. 3, blz. 113-114

⁹² Art. 9, lid 3 IW 1990 jo. Art. 25 lid 20 IW 1990

Met betrekking tot de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken⁹³ is geen heffingsrente verschuldigd.⁹⁴

5 Invorderingsrente is verschuldigd over het openstaande bedrag van de conserverende aanslag vanaf het moment dat de aanslag daadwerkelijk is verschuldigd.⁹⁵ Het moment van daadwerkelijke verschuldigdheid is reeds besproken in onderdeel 2.3.4.

2.3.8 De sanctiebepaling in de vennootschapsbelasting

10 Met ingang van 1 januari 1995 is een sanctiebepaling opgenomen in de Wet VPB 1969.⁹⁶ Op grond van deze bepaling is de uitvoerder van een pensioentoezegging in een aantal gevallen een additionele belastingheffing verschuldigd. De bedoelde gevallen zijn nader omschreven in paragraaf 2.3.3 van dit hoofdstuk.⁹⁷ Deze additionele heffing komt bovenop de regulier verschuldigde vennootschapsbelasting.⁹⁸

15 De bepaling is van toepassing op pensioenuitvoerders als bedoeld in artikel 19a, lid 1, onderdeel d en e Wet LB 1964.⁹⁹ Onder deze bepaling valt het lichaam dat in eigen beheer als pensioenverzekeraar optreedt ten behoeve van haar directeur-grotoaandeelhouder.¹⁰⁰ Het lichaam is een additionele heffing verschuldigd ingeval artikel 19b lid 1 LB 1964
20 toepassing vindt ten aanzien van de opgebouwde pensioenaanspraak.

De additionele belastingheffing bedraagt 52%.¹⁰¹ De additionele heffing is alleen verschuldigd in geval de gerechtigde tot de pensioenaanspraak niet als binnenlands belastingplichtige aan de heffing van inkomstenbelasting is onderworpen.¹⁰²

25

⁹³ Art. 3.83 Wet IB 2001

⁹⁴ Art. 30f, lid 1 AWR, tweede volzin

⁹⁵ Art. 28 lid 2 IW 1990

⁹⁶ Art 23a Wet VPB 1969

⁹⁷ Zie de uiteenzetting van de gevallen als bedoeld in art. 19b Wet LB 1964

⁹⁸ Art. 22 Wet VPB 1969

⁹⁹ Art 23a lid 1 Wet VPB 1969

¹⁰⁰ Art. 19a lid 2 Wet LB 1964

¹⁰¹ Tot 1 januari 2001 bedroeg de heffing 60%.

¹⁰² Art 23a, lid 1, Wet VPB 1969, laatste volzin

De Hoge Raad heeft bepaald dat artikel 23a Wet VPB 1969 niet kan worden toegepast ingeval er sprake is van een belastingverdrag dat is gesloten vóór 1 januari 1995.¹⁰³ Onder belastingverdragen gesloten in of na 1995 kan de genoemde strafsanctie in de vennootschapsbelasting ten aanzien van pensioenaanspraken wel worden toegepast.

5

In datzelfde arrest is de Hoge Raad niet toegekomen aan de vraag of artikel 23a Wet VPB 1969¹⁰⁴ in Europees rechtelijke zin niet in strijd is met het recht op de vrijheid van vestiging¹⁰⁵. Hof 's Gravenhage had eerder in dezelfde procedure geoordeeld dat artikel 23a Wet VPB 1969 in strijd is met het EG-recht, en meer in het bijzonder met de vrijheid van vestiging.¹⁰⁶ Bij de implementatie van de wetgeving is door de wetgever verondersteld dat artikel 23a Wet VPB 1969 niet in strijd is met het Europees recht.¹⁰⁷ In hoofdstuk 3 zal nader worden ingegaan op een mogelijke strijdigheid van artikel 23a Wet VPB 1969 met het Europees recht.

15 De heffing geldt ook voor pensioenaanspraken die reeds bestonden op 1 januari 1995. De heffing treedt in werking bij oneigenlijke handelingen¹⁰⁸ waarbij geen onderscheid wordt gemaakt tussen aanspraken die zijn opgebouwd vóór 1995 en aanspraken die vanaf 1995 zijn opgebouwd.

20 Het doel van de maatregel in de vennootschapsbelasting is het voorkomen van oneigenlijke handelingen bij of na emigratie van de werknemer en zal naar de verwachting van de wetgever vooral een preventieve werking hebben.¹⁰⁹

2.4 De positie van de DGA onder de Pensioenwet

25

Naast de fiscale wetgeving als hiervoor besproken geldt civielrechtelijke wetgeving ten aanzien van pensioenen. Deze civiele wetgeving is vastgelegd in de Pensioenwet.

¹⁰³ HR 13 mei 2005, nr. 39.613, BNB 2005/234, VN 2005/27.10 en HR 13 mei 2005, nr. 40 192, BNB 2005/235, VN 2005/27.11

¹⁰⁴ Het huidige artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 was destijds niet in de wet opgenomen.

¹⁰⁵ Art 48 EG

¹⁰⁶ Hof 's-Gravenhage, MK I, 18 maart 2003, 01/1905 en 01/1904

¹⁰⁷ Kamerstukken I, 1994/1995, 23 046, nr. 79d, blz. 4

¹⁰⁸ Als omschreven in art. 19b lid 1 Wet LB 1964

¹⁰⁹ Kamerstukken II 1994/1995, 23 046, nr. 11, blz. 14

De opbouw van een pensioen is een onderdeel van arbeidsvoorwaarden voor werknemers en in die zin onderworpen aan allerlei voorschriften die onder meer gelijke behandeling van werknemers waarborgen.¹¹⁰ De civiele pensioenwetgeving zorgt er tevens voor dat werknemers tijdig, juist en volledig geïnformeerd worden over hun pensioenrechten.¹¹¹

- 5 Daarnaast waarborgt deze wetgeving dat de door werkgevers gedane pensioen-toezeggingen ook daadwerkelijk nagekomen kunnen worden.

De Pensioenwet is met ingang van 1 januari 2007 in werking getreden. De Pensioenwet is in de plaats gekomen van de Pensioen- en Spaarfondsenwet. Deze laatstgenoemde wet dateerde uit 1954. Het pensioen van de directeur-grootaandeelhouder viel wél onder de werking van deze laatstgenoemde wet. Sommige artikelen of artikelonderdelen van de Pensioenwet zijn met ingang van 1 januari 2008 of 1 januari 2009 in werking getreden.

15 De Pensioenwet heeft belangrijke consequenties voor de pensioenaanspraak van de directeur-grootaandeelhouder. De pensioenaanspraak van de directeur-grootaandeelhouder valt niet onder de werking van de Pensioenwet.¹¹² Alleen het bij een externe verzekeraar ondergebrachte deel van de pensioenaanspraak van de DGA valt onder de werking van de Pensioenwet, indien hier expliciet voor gekozen wordt.¹¹³

20 Toen het civielrechtelijke afkoopverbod voor pensioenaanspraken werd geïntroduceerd¹¹⁴, gold dit verbod ook voor de pensioenaanspraken van de directeur-grootaandeelhouder. De PSW was immers ook van toepassing op het in eigen beheer opgebouwde pensioenkapitaal van de DGA. Sinds de inwerkingtreding van de Pensioenwet vallen de pensioenaanspraken van de directeur-grootaandeelhouder niet meer onder deze wetgeving, waardoor het
25 pensioen in civielrechtelijke zin afkoopbaar is. Wel gelden ten aanzien van een dergelijke afkoop uiteraard de fiscale maatregelen als beschreven in paragraaf 2.3.

¹¹⁰ o.a. Prof. dr. G.J.B. Dietvorst, "De pensioenspagaat van de ondernemer: een visie op het ondernemerspensioen", WFR 2002/923

¹¹¹ o.a. Prof. mr. H.M. Kappelle, "Pensioen; het terrein bij uitstek waar fiscaal en civiel recht elkaar ontmoeten en soms in de weg zitten. Of, het wordt tijd voor een gecoördineerde aanpak van de wet- en regelgeving op pensioengebied", WFR 2008/401

¹¹² Kamerstukken II 2005/2006, 30 413, nr. 3, blz. 20

¹¹³ Art. 8, lid 3, Invoerings- en aanpassingswet Pensioenwet

¹¹⁴ Zie paragraaf 2.2

2.5 Conclusie

In de behandeling van dit hoofdstuk is de Nederlandse wetgeving besproken welke dient ter bescherming van de fiscale claim die rust op de door middel van de omkeerregel opgebouwde pensioenaanspraken. Allereerst is in de eerste paragraaf de grondgedachte voor het fiscaal faciliteren van pensioenopbouw besproken. Daarbij is vastgesteld dat de wetgever het van groot belang acht om werknemers in staat te stellen een adequate en veilige pensioenvoorziening op te bouwen voor de oude dag. De overheid acht dit van groot belang voor de werknemer zelf als ook voor de gemeenschap welke erbij is gebaat dat zo weinig mogelijk werknemers op hun oude dag een beroep hoeven te doen om gemeenschapsvoorzieningen. Naast voornoemd argument acht de regering het niet aanvaardbaar om toekomstige pensioenaanspraken te belasten welke feitelijk niet zijn ontvangen en mogelijkerwijs nooit genoten zullen worden. De Nederlandse wetgever heeft ten aanzien van opgebouwde pensioenrechten een aantal maatregelen geïmplementeerd welke misbruik van voorzieningen tegen moet gaan en de coherentie van het belastingsysteem in grensoverschrijdende gevallen moet waarborgen. Het ontstaan van deze regelgeving is besproken in paragraaf 2 en de huidige regelgeving is aan de orde gekomen in de derde paragraaf. Daarnaast is de vierde paragraaf ingegaan op de positie van de directeur-grotaandeelhouder in de Pensioenwet. Zoals uiteengezet in de derde paragraaf van dit hoofdstuk kent de huidige fiscale wetgeving een aantal maatregelen welke de Nederlandse fiscale belastingclaim over opgebouwde pensioenaanspraken dient te beschermen. Interessant is de vraag in hoeverre deze maatregelen houdbaar zijn in het licht van EG-recht alsmede in het licht van het bilaterale belastingrecht. In het volgende hoofdstuk komt dan ook de vraag aan de orde in hoeverre de Nederlandse wetgeving ter bescherming van de Nederlandse belastingclaim over de opgebouwde pensioenaanspraak bij emigratie houdbaar is in het licht van EG-recht.

HOOFDSTUK 3 De Nederlandse regelgeving in relatie tot het EG-recht

In het tweede hoofdstuk is de Nederlandse regelgeving besproken ter bescherming van de Nederlandse belastingclaim op pensioenaanspraken bij emigratie van de directeur-
5 grootaandeelhouder of de vennootschap waar de pensioenvoorziening is ondergebracht. De vraag is hoe deze regelgeving zich verhoudt tot het Europees recht. In dit hoofdstuk wordt getoetst in hoeverre de Nederlandse wetgeving houdbaar is in het licht van het EG-recht. Alvorens tot behandeling van deze vraag over te gaan, worden het ontstaan, de doelstellingen en de instellingen van de Europese Unie nader besproken in de eerste
10 paragraaf. Vervolgens komt in de tweede paragraaf de rol die het EG-recht speelt ten aanzien van de Nederlandse wetgeving aan de orde. Tevens worden de belangrijkste beginselen van het EG-recht toegelicht, evenals de vier fundamentele vrijheden, de rechtvaardigingsgronden voor een belemmering van deze vrijheden en de proportionaliteits- en doelmatigheidseis. In de derde paragraaf wordt artikel 3.83 Wet IB 2001 getoetst aan het
15 EG-recht. Ten slotte behandelt paragraaf vier de houdbaarheid van artikel 23a Wet VPB 1969 in het licht van EG-recht.

3.1 Het ontstaan, de doelstellingen en instellingen van de Europese Unie

20 In 1951 werd tussen een aantal landen het Verdrag voor de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal ondertekend.¹¹⁵ Per 1 januari 1958 werden het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap¹¹⁶ en het Verdrag tot instelling van een Europese Gemeenschap voor Atoomenergie¹¹⁷ van kracht. Deze drie verdragen vormden samen de grondslag voor de Europese Gemeenschap¹¹⁸, ontstaan door het Fusieverdrag¹¹⁹. De
25 Europese Unie is ontstaan met het ondertekenen van het Verdrag van Maastricht.¹²⁰ Dit verdrag is met ingang van 1 november 1993 in werking getreden. Enkele jaren daarvoor was reeds de Europese Akte van kracht geworden.¹²¹ De Europese Unie omvat de drie voornoemde verdragen alsmede een samenwerkingsverband op het gebied van justitie, binnenlandse zaken en buitenlands- en veiligheidsbeleid.

¹¹⁵ Verdrag van 18 april 1951, *Trb.* 1951, 82; 1953, 50, afgekort het EKGS-Verdrag.

¹¹⁶ Verdrag van 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 75 en 92, ook wel het EEG-Verdrag of het Verdrag van Rome genoemd.

¹¹⁷ Verdrag van 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 74 en 91, ook wel het Eurotom-Verdrag genoemd.

¹¹⁸ Voorheen de Europese Economische Gemeenschap

¹¹⁹ Verdrag van 8 april 1965, *Trb.* 1965, 130; 1967, 97.

¹²⁰ Verdrag van 7 februari 1992, *Trb.* 1992, 74, ook wel Het Verdrag tot oprichting van de Europese Unie, ofwel het Unie-Verdrag genoemd.

¹²¹ Europese Akte, *Trb.* 1986, 63; 1987, 118.

Sinds de totstandkoming van de Europese Unie is nog een aantal verdragen ondertekend en van kracht geworden. Het betreft onder meer het Verdrag van Amsterdam (1997)¹²² en het Verdrag van Nice (2000)¹²³. Ten slotte is het Verdrag van Lissabon¹²⁴ door alle lidstaten geratificeerd. Een tweede referendum in Ierland en handtekening van de Tsjechische president Klaus waren de laatste belangrijkste stappen in het ratificatieproces in het najaar van 2009.¹²⁵

De doelstellingen van de Europese Unie zijn vastgelegd in het Verdrag tot oprichting van de Europese Unie.¹²⁶ De doelstellingen zijn samengevat:

- 10 - Het bevorderen van economische en sociale vooruitgang;
- Het voeren van een gemeenschappelijk buitenland- en veiligheidbeleid, ten einde de identiteit van de Europese Unie op internationaal vlak te bevestigen;
- Het versterken van de bescherming van de rechten en belangen van de onderdanen van de lidstaten van de Europese Unie door het instellen van een burgerschap van
15 de Unie;
- Het handhaven en ontwikkelen van vrijheid, veiligheid en rechtvaardigheid in de ruimte van de Europese Unie, waarin vrij verkeer van personen is gewaarborgd en passende maatregelen zijn ten aanzien van controles aan buitengrenzen, asiel, immigratie en voorkoming en bestrijding van criminaliteit;
- 20 - Het verzekeren van doeltreffendheid van de mechanismen en instellingen van de Gemeenschap door het beleid en de samenwerkingsvormen te evalueren en waar nodig te herzien.

De belangrijkste instrumenten om de doelstellingen van de Europese Unie te realiseren zijn de instellingen van de Europese Unie¹²⁷:

a. Het Europees Parlement¹²⁸

Het Parlement draagt bij aan het waarborgen van het democratisch proces bij de totstandkoming van Europese wetgeving en controleert de Europese Commissie.

¹²² Verdrag van 2 oktober 1997, *Trb.* 1998, 11.

¹²³ Verdrag van 26 februari 2001, *Trb.* 2001, 47 en 74.

¹²⁴ Verdrag van 13 december 2007, *Trb.* 2008, 11, ook wel het Hervormingsverdrag genoemd. De officiële titel luidt: “Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap”.

¹²⁵ Site van Europees Parlement, Bureau Nederland & Parlementair en het Documentatie Centrum UL, “Handtekening Klaus rondt ratificatie Lissabon verdrag af”, europa-nu.nl, 3 november 2009.

¹²⁶ Art 2 EG

¹²⁷ Art 7, lid 1 EG

¹²⁸ Art 189 t/m 201 EG

b. *De Raad van de Europese Unie*¹²⁹

Deze Raad bestaat uit ministers, staatshoofden en regeringsleiders en heeft als doel het geven van de nodige impulsen voor de ontwikkeling van de Unie en het vaststellen van politieke beleidslijnen.¹³⁰

5 c. *De Europese Commissie*¹³¹

De commissie is feitelijk het dagelijks bestuur van de Europese Commissie. Taken van de commissie zijn:

- Het doen van wetsvoorstellen en uitvoeren daarvan;
- Het toezien op een juiste toepassing en naleving van de Europese Wetgeving;
- 10 - Het controleren van subsidies van nationale overheden aan industrieën en tegengaan van het vervalsen van mededinging op de interne markt.

d. *Hof van Justitie*¹³²

Het Hof dient de eerbiediging van het recht bij het uitleggen en toepassen van de Gemeenschapsverdragen te verzekeren en dient tevens zorg te dragen voor de juiste interpretatie en toepassing van de Europese wetgeving.

15

e. *Rekenkamer*¹³³

Deze instelling heeft een controlerende en adviserende taak ten aanzien van financiële aspecten van de lidstaten van de Europese Unie.

20 **3.2 Het Europese recht en de relatie tot de Nederlandse fiscale wetgeving**

Lidstaten van de Europese Unie worden op het gebied van directe belastingen door het EG-verdrag niet gedwongen tot harmonisatie.¹³⁴ In die zin zijn de lidstaten fiscaal soeverein op het gebied van de directe belastingen. Het EG-recht prevaleert echter boven nationale wetgeving van de lidstaten. De nationale fiscale wetgeving dient daarom de toets van het EG-recht te kunnen doorstaan.¹³⁵ Indien nationale wetgeving strijdig is met EG-recht, dient de nationale rechter de nationale wetgeving buiten toepassing te laten. Alhoewel het Europees recht geen fiscale wetgeving is, heeft het recht om die reden wel invloed op de nationale fiscale wetgeving.

30

¹²⁹ Art 202 t/m 210 EG

¹³⁰ Art 4 EG

¹³¹ Art 211 t/m 219 EG

¹³² Art 220 t/m 245 EG

¹³³ Art 246 t/m 248 EG

¹³⁴ Art 95 lid 2 EG

¹³⁵ Zie o.a. HvJ EG 16 juli 1998, ICI, nr. C-264-96, VN 1998/40.24, r.o. 19

Het EG-recht bestaat uit verdragen¹³⁶, verordeningen, richtlijnen, beschikkingen, besluiten, overeenkomsten met derde landen, het ongeschreven recht en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De bepalingen uit het EG-Verdrag die het meest van belang zijn voor de nationale fiscale wetgeving zijn het verbod op discriminatie¹³⁷, het bewerkstelligen van een
5 vrij verkeer van goederen¹³⁸, het waarborgen van de vrijheid van personen¹³⁹, vestiging¹⁴⁰, diensten¹⁴¹ en kapitaal¹⁴² alsmede het verbod op staatssteun¹⁴³. Deze bepalingen hebben rechtstreekse werking. Dit betekent dat burgers bij de nationale rechter een beroep kunnen doen op deze bepalingen indien de nationale wetgeving in hun ogen strijdig is met de
10 voornoemde bepalingen. Een vereiste is wel dat sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit.¹⁴⁴ Voor een zuivere interne aangelegenheid binnen een lidstaat, mist het Europees recht haar toepassing.¹⁴⁵

Indien een DGA met een in eigen beheer opgebouwd pensioen naar een andere lidstaat van de Europese Unie emigreert, kan derhalve een rechtstreeks beroep worden gedaan op
15 het Europese recht. Allereerst dient getoetst te worden of bij emigratie van de DGA sprake is van een belemmering in de zin van het EG-recht, meer in het bijzonder een belemmering van de vrijheid van vestiging.¹⁴⁶

Indien sprake is van een belemmering, dient te worden getoetst of sprake is van
20 rechtvaardigingsgronden. Tevens dienen belemmerende maatregelen proportioneel en doelmatig te zijn. Van den Hurk definieert dit vereiste als de proportionaliteits- en noodzakelijkheidstoets en beschrijft deze toets als een onderzoek naar de evenredigheid van de maatregel en een toetsing of de maatregel noodzakelijk is in het licht van het te bereiken doel.¹⁴⁷

25

¹³⁶ Zie paragraaf 3.1

¹³⁷ Art 12 EG

¹³⁸ Art 23 en 24 EG

¹³⁹ Art 39 t/m 42 EG

¹⁴⁰ Art 43 t/m 48 EG

¹⁴¹ Art 49 t/m 55 EG

¹⁴² Art 56 t/m 60 EG

¹⁴³ Art 87 t/m 89 EG

¹⁴⁴ HvJ EG 27 juni 1996, Asscher, nr. C-107/94, VN 1996, blz. 2597, pt. 10, r.o. 32 en 33

¹⁴⁵ HvJ, 26 januari 1993, Werner, nr. C-112/91, VN 1993, blz. 1269, pt. 24.

¹⁴⁶ Art 43 EG

¹⁴⁷ Dr. H.T.P.M. van den Hurk, *Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen*, Fiscale monografieën nr. 97, Deventer: Kluwer 2001, blz. 89

Indien voor een belemmering van de vrijheden uit het EG-verdrag rechtvaardigingsgronden bestaan en de maatregel is proportioneel en doelmatig, dan kan weliswaar sprake zijn van een belemmering van de vrijheden uit het EG-verdrag, doch dan is geen sprake van een verboden belemmering. Indien een rechtvaardigingsgrond voor een belemmering ontbreekt, dan wel indien niet wordt voldaan aan het proportionaliteits- en noodzakelijkheidsvereiste, is sprake van een verboden belemmering en dient de belemmerende nationale wetgeving buiten toepassing te blijven.

10 In het arrest Bachman¹⁴⁸ is de fiscale coherentie van het belastingstelsel door het Hof als rechtvaardigingsgrond voor een belemmering¹⁴⁹ erkend.¹⁵⁰ In casu ging het om een Duitser die in België werkte en daar premies voor een ziekte- en invaliditeitsverzekering in aftrek wilde brengen die waren betaald aan een Duitse verzekeraar. Deze aftrek werd geweigerd omdat België als voorwaarde voor aftrek had gesteld dat de premies betaald dienden te worden aan een in België gevestigde verzekeraar. De premieaftrek leidde ertoe dat de toekomstige uitkeringen in de belastingheffing betrokken werden. Om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, hanteerde België het vestigingsvereiste voor verzekeraars. Het Hof heeft de noodzaak van het vestigingsvereiste aanvaard om de coherentie van het Belgische belastingstelsel te waarborgen.¹⁵¹

20 Overigens heeft het Hof in hetzelfde arrest ook een aantal andere rechtvaardigingsgronden voor de belemmering verworpen. Het argument dat het vestigingsvereiste ook geldt voor Belgen die aan een buitenlandse verzekeraar premies betaalden, werd door het Hof niet erkend aangezien met name onderdanen van andere lidstaten getroffen werden door de Belgische maatregel.¹⁵² Ook de mogelijkheid voor belastingplichtige om zijn buitenlandse verzekering op te zeggen en een nieuwe aan te vragen bij een in België gevestigde verzekeraar werd door het Hof niet als aanvaardbare rechtvaardigingsgrond erkend.¹⁵³ Tevens werd consumentenbescherming aangedragen als rechtvaardigingsgrond, maar ook dat argument maakte het vestigingsvereiste geen noodzakelijke en proportionele maatregel.¹⁵⁴

¹⁴⁸ HvJ EG 28 januari 1992, Bachman, nr. C-204/90, VN 1992, blz. 994, pt. 30.

¹⁴⁹ Belemmering van vrijheid van diensten en niet van kapitaalverkeer, zie r.o. 34.

¹⁵⁰ R.o. 35.

¹⁵¹ R.o. 21-28

¹⁵² R.o. 11

¹⁵³ R.o. 12

¹⁵⁴ R.o. 13-16

Het argument dat het verkrijgen van inlichtingen problemen op zou leveren, is tevens geen afdoende argument.¹⁵⁵ Op grond van de inlichtingenrichtlijn¹⁵⁶ kunnen landen onderling de noodzakelijke gegevens verkrijgen.¹⁵⁷

- 5 Overigens kan de doeltreffendheid van fiscale controles wel een dwingende reden van algemeen belang vormen, die regelingen kunnen rechtvaardigen welke een beperking van de vrijheden van het EG-verdrag betekenen.¹⁵⁸ Ook de bestrijding van belastingontwijking kan een dergelijke rechtvaardigingsgrond opleveren.¹⁵⁹ Na het arrest Bachman werd de fiscale coherentie een veelvuldig aangevoerde rechtvaardigingsgrond voor belemmeringen van het EG-verdrag, veelal echter zonder succes. Een van de arresten waarin de fiscale coherentie werd aangevoerd als rechtvaardigingsgrond voor een belemmering was de zaak Wielockx.¹⁶⁰
- 10

In dit arrest kwam de Nederlandse fiscale oudedagsreserve (FOR)¹⁶¹ aan de orde. Op grond van de destijds geldende wetgeving was het voor een niet-ingezetene (in casu een inwoner van België) met een in Nederland gevestigde onderneming niet mogelijk om een FOR op te bouwen. De uitsluiting van niet-ingezetenen werd getoetst aan de vrijheid van vestiging. In het arrest onderschrijft het Hof het algemene uitgangspunt dat voor de fiscale toepassing is toegestaan onderscheid te maken tussen ingezetenen en niet-ingezetenen.¹⁶² Het beroep van de Nederlandse overheid op de coherentie van het belastingsysteem als rechtvaardigingsgrond wordt door het Hof niet gevolgd. De redenering daarvoor is opmerkelijk. Volgens het Hof heeft Nederland de heffing over pensioenuitkeringen in het destijds geldende verdrag met België uit handen gegeven en toegewezen aan het woonland.¹⁶³

15

20

¹⁵⁵ R.o. 17-20

¹⁵⁶ Richtlijn 77/799/EEG.

¹⁵⁷ België beargumenteerde in dit verband nog dat het voor sommige landen op grond van nationale wetgeving niet mogelijk was om inlichtingen bij de verzekeraars te verkrijgen. De redenering werd door het Hof in beginsel onderschreven, doch niet als rechtvaardigingsgrond voor het vestigingsvereiste erkend, aangezien de desbetreffende lidstaat de noodzakelijke inlichtingen ook kan opvragen bij de belastingplichtige in kwestie.

¹⁵⁸ Zie o.a. HvJ EG 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, nr. C-250/95, VN 1997, blz. 4242, pt. 27, r.o. 24.

¹⁵⁹ Zie o.a. HvJ EG 16 juli 1998, ICI, nr. C-264-96, VN 1998/40.24, r.o. 26.

¹⁶⁰ HvJ EG 11 augustus 1995, Wielockx, nr. C-80/94, VN 1995, blz. 2908, pt. 23.

¹⁶¹ Thans art. 3.67 Wet IB 2001 e.v.

¹⁶² R.o. 18 en 19.

¹⁶³ R.o. 23 t/m 25.

De redenering van het Hof heeft in de literatuur terecht veel kritiek opgeleverd.¹⁶⁴ Het Hof veronderstelt namelijk ten onrechte dat de afname van de FOR valt onder pensioenartikel.¹⁶⁵ Kavelaars acht de beslissing in deze zaak onjuist, althans ten minste de gronden die hebben geleid tot de beslissing van het Hof.¹⁶⁶ Naast het reeds genoemde argument dat de afname van een FOR niet valt aan te merken als pensioen, vindt hij het Nederlandse systeem van de FOR wel coherent aangezien geen belastingheffing over uitkeringen plaatsvindt ingeval er geen FOR kan worden opgebouwd. Met hem ben ik het eens dat de beslissing van het Hof anders had moeten luiden als in acht wordt genomen dat onderscheid in fiscale behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen aanvaardbaar is. Vermeend, Kogels en Mees¹⁶⁷ merken nog op dat door het toewijzen van heffingsrechten onder bilaterale belastingverdragen niet automatisch heffing over de inkomsten wordt verzekerd. In casu leidde de hofuitspraak tot belastingafstel, aangezien België geen heffing over de afname van een FOR kent. De Hoge Raad volgt na cassatie van de Staatssecretaris van Financiën de uitspraak van het Europese Hof en merkt op dat het onaannemelijk is dat het onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen de enige oplossing is om de coherentie van het belastingstelsel te waarborgen.¹⁶⁸

3.3 Toetsing van artikel 3.83 Wet IB 2001 aan het EG-recht

Nederland dient dus in haar systeem van directe belastingen onder meer rekening te houden met hetgeen is bepaald in de artikelen 39, 43, 46 en 59 van het EG-verdrag. Dit leidt tot de vraag of het bij emigratie aanmerken van de waarde van de opgebouwde pensioenaanspraken als te conserveren inkomen, een verboden belemmering is in de zin van het EG-recht.

3.3.1 De zaak X en Y

In de zaak X en Y¹⁶⁹ komt de aanvaardbaarheid van een belastingstelsel van waarborgsommen of garanties aan de orde, dat dient tot het zekerstellen van een fiscale claim bij een definitieve verhuizing naar het buitenland.

¹⁶⁴ Zie o.a. Prof. dr. P. Kavelaars, "EU en directe belastingen", TFO 2007/1

¹⁶⁵ Art. 18 Belastingverdrag tussen Nederland en België van 19 oktober 1970, *Trb.* 1970, 192

¹⁶⁶ Prof. dr. P. Kavelaars, "Grensoverschrijdende aspecten van pensioenen", TFO 2005/149

¹⁶⁷ Prof. dr. W.A. Vermeend, prof. dr. H.A. Kogels en mr. drs. H. Mees, *Compendium van het Europees belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2002, blz. 88

¹⁶⁸ HR 8 april 1998, nr. 32414, BNB 1998/174c, VN 1998/19.8

¹⁶⁹ HvJ EG 21 november 2002, zaaknr. C-436/00, BNB 2003/221, VN 2002/12.5

Een dergelijk systeem kan volgens het Europese Hof van Justitie worden gerechtvaardigd, indien het erom gaat concrete gevallen van misbruik tegen te gaan.¹⁷⁰ Een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking is in dit kader onvoldoende.¹⁷¹ Hier dient zich meteen een probleem aan. Op het moment van emigratie is het namelijk (vrijwel) onmogelijk om vast te stellen of er sprake is van een concreet geval van misbruik.

3.3.2 De zaak De Lasteyrie du Saillant

Naar aanleiding van hetgeen het Hof in de zaak X en Y had beslist, leek de conserverende aanslag bij emigratie (zoals Nederland die hanteert) geen verboden belemmering in de zin van het EG-recht. Hierin kwam echter verandering met de zaak De Lasteyrie du Saillant.¹⁷² In deze zaak werd een meerderheidsaandeelhouder bij zijn emigratie van Frankrijk naar België geconfronteerd met een conserverende aanslag over de waardevermeerdering van zijn aandelenpakket. Het Hof besliste dat de vrijheid van vestiging¹⁷³ in het geding was.¹⁷⁴

In de eerste plaats wordt de emigrant geconfronteerd met een aanslag over niet gerealiseerde inkomsten, waarbij de aanslag het directe gevolg is van de emigratie.¹⁷⁵ Bij een verhuizing binnen de lidstaat was een dergelijke heffing over de niet-gerealiseerde waardevermeerdering achterwege gebleven.

In de tweede plaats acht het Hof de stringente voorwaarden waaronder uitstel van betaling wordt verleend belemmerend.¹⁷⁶ Deze voorwaarden zijn onder meer het verlenen van een zekerheidsstelling, het aanstellen van een Franse vertegenwoordiger en het jaarlijks tijdig indienen van een aangifte.¹⁷⁷ Daarbij vermeldt het Hof uitdrukkelijk dat de vereiste zekerheidsstelling een belemmering is, aangezien de emigrant niet langer het genot heeft over het vermogen dat als zekerheidsstelling is gegeven.¹⁷⁸

Alle aangedragen rechtvaardigingsgronden werden door het Hof niet erkend of –voor zover deze in beginsel werden erkend– niet proportioneel en doelmatig bevonden. Het Hof

¹⁷⁰ R.o. 59

¹⁷¹ R.o. 62

¹⁷² HvJ EG 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, nr. C-9/2, VN 2004/15.9

¹⁷³ Ex. art. 43 EG

¹⁷⁴ R.o. 48

¹⁷⁵ R.o. 46

¹⁷⁶ R.o. 57

¹⁷⁷ R.o. 56

¹⁷⁸ R.o. 47

concludeerde daarom dat de Franse regeling in strijd was met het EG-recht. De rechtvaardigingsgronden die werden aangedragen, waren onder meer het voorkomen van belastingontwijking, het voorkomen van uitholling van de binnenlandse belastinggrondslag, het waarborgen van de coherentie van het belastingsysteem en het rekening houden met de
5 verdeling van heffingsbevoegdheid tussen de staten.¹⁷⁹ De Franse systematiek in onderhavige kwestie toont gelijkenissen met het Nederlandse systeem van de conserverende aanslag voor aanmerkelijkbelanghouders.

De Nederlandse regering heeft na het arrest *De Lasteyrie du Saillant* wijzigingen
10 aangekondigd en deels omgezet in wetgeving, waarbij de belangrijkste wijzigingen inhouden dat automatisch en onvoorwaardelijk uitstel wordt verleend bij emigraties binnen de EU en dat rekening wordt gehouden met waardedalingen na emigratie.¹⁸⁰

Naar mijn mening is het automatisch en zonder zekerheidsstelling verlenen van uitstel van
15 betaling voor de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken bij emigraties naar een andere lidstaat ten onrechte niet omgezet in formele wetgeving. Terwijl de uitstelfaciliteit voor conserverende aanslagen voor de aanmerkelijk belang claim in de wet is opgenomen¹⁸¹, ontbreekt een soortgelijke faciliteit in de wet voor de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken. Op dat punt heeft de wetgever zich mijn inziens niet
20 geconformeerd aan het EG-recht, alhoewel mij tot op heden vanuit de praktijk geen problemen bekend zijn met het verkrijgen van uitstel van betaling. Voor zover mij bekend verleent de ontvanger ook voor conserverende aanslagen voor pensioenaanspraken bij emigraties binnen EU-verband automatisch en zonder zekerheidsstelling uitstel van betaling. Daarmee lijkt de praktische uitvoering door de ontvanger aan te sluiten bij
25 uitgangspunten van de brief van de Staatssecretaris naar aanleiding van het arrest *De Laysterie du Saillant*¹⁸² en niet bij een strikte toepassing van de formele wetgeving.

¹⁷⁹ R.o. 49, 50, 51, 59, 60, 61, 64, 65, 66, 67 en 68

¹⁸⁰ Zie voor een uiteenzetting van de uitstelfaciliteit paragraaf 2.3.3 en voor de vermindering van de aanslag als gevolg van waardedaling na emigratie paragraaf 2.3.4.

¹⁸¹ Art. 2, lid 1, onderdeel a, Uitv. Reg. IW 1990.

¹⁸² Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004, nr. WDB 2004/188U, VN 2004/21.8.

De kritiek in de aantekening bij de zaak N¹⁸³ dat de regeling anno 2006 niet voorziet in een vermindering van conserverende aanslagen voor pensioenaanspraken bij waardedalingen na emigratie, deel ik niet. Naar mijn mening volgt uit art. 26 lid 3 IW 1990 dat aan belastingplichtige kwijtschelding kan worden verleend ingeval van een waardedaling van de pensioenaanspraak tussen het moment van emigratie en het moment van de daadwerkelijke verschuldigdheid van de belasting over de aanspraak. Ook in 2006 was deze regeling reeds van kracht.

Het arrest De Lasteyrie du Saillant leverde genoeg reden voor discussie op omtrent de houdbaarheid van de conserverende aanslag in het licht van het EG-recht. Zo werd in de literatuur door sommigen bepleit dat de conserverende aanslag an sich een ongeoorloofde beperking is van de fundamentele vrijheden van het EG-verdrag.¹⁸⁴

3.3.3 De zaak N

In de zaak N¹⁸⁵ kwam de algemene vraag aan de orde of een lidstaat een emigrerende aandeelhouder mag laten afrekenen over nog niet gerealiseerde waardeinstijgingen. Het Hof heeft deze vraag bevestigend beantwoord, aangezien de lidstaten hun heffingsbevoegdheden onderling mogen verdelen.¹⁸⁶ De heffing bij emigratie dient een legitiem doel van algemeen belang, namelijk het verdelen van de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten.¹⁸⁷ Nu deze heffing aansluit bij de beginselen uit het OESO modelverdrag, is in algemene zin een heffing bij emigratie niet strijdig met het EG-recht.¹⁸⁸ Het Hof laat zich niet uit over de nadere uitwerking van een dergelijke regeling die de toets van het EG-recht kan doorstaan. De regeling dient passend te zijn voor het beoogde doel en mag tevens geen onnodige belemmeringen bevatten.¹⁸⁹

¹⁸³ Aantekening bij het arrest HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, laatste alinea.

¹⁸⁴ Zie bijvoorbeeld prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, "Nederlandse exitheffingen anno 2005 zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar", WFR 2005/1613

¹⁸⁵ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4

¹⁸⁶ R.o. 40

¹⁸⁷ R.o. 42, 43 en 44

¹⁸⁸ R.o. 45, 46 en 47

¹⁸⁹ R.o. 48

Toch is in de zaak N door het Hof geoordeeld dat de Nederlandse emigratieheffing over de meerwaarde van aandelen behorend tot het aanmerkelijk belang van belanghebbende in strijd is met het EG-recht. De uitspraak heeft echter betrekking op de regeling zoals deze luidde voor de aanpassingen van de wet naar aanleiding van het arrest De Lasteyrie du Saillant.

Het Hof constateert een aantal belemmeringen. Allereerst wordt de emigrerende aandeelhouder geconfronteerd met een belastingschuld over een niet-gerealiseerde waardeinstijging, terwijl de aandeelhouder die niet emigreert hiermee niet wordt geconfronteerd.¹⁹⁰ Voorts dient zekerheid te worden gesteld voor het verkrijgen van uitstel van betaling¹⁹¹ en in de derde plaats werd geen rekening gehouden met een waardedaling na emigratie, terwijl met deze waardedaling wel rekening was gehouden indien belanghebbende binnenlands belastingplichtige was gebleven.¹⁹² Ten slotte moet de emigrerende aandeelhouder een aangifte doen, terwijl deze aangifte niet moet worden ingediend ingeval hij binnenlands belastingplichtige was gebleven.¹⁹³ De tweede en derde genoemde belemmering zijn inmiddels verdwenen door de reeds besproken wetswijziging. Ten aanzien van de laatste belemmering (de verplichting tot het indienen van een aangifte) merkt het Hof op dat dit een bijkomende formaliteit is die weliswaar een extra belemmering vormt¹⁹⁴, doch welke noodzakelijk is en niet onevenredig is gelet op het legitieme doel van verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten en de voorkoming van dubbele belasting.¹⁹⁵ Het Hof concludeert dat artikel 43 EG zich ertegen verzet dat een lidstaat een systeem invoert van belastingen over waardeaanwinst bij emigratie waarbij zekerheidsstelling vereist is om uitstel van belastingheffing te verkrijgen en waarbij geen rekening wordt gehouden met waardedaling na emigratie.¹⁹⁶ Dit leidt tot de conclusie dat de tweede en derde voornoemde belemmering de Nederlandse regeling tot een verboden belemmering in de zin van het EG recht maken.

¹⁹⁰ R.o. 35

¹⁹¹ R.o. 36 en 51

¹⁹² R.o. 37 en 54

¹⁹³ R.o. 38 en 49

¹⁹⁴ R.o. 38

¹⁹⁵ R.o. 49

¹⁹⁶ R.o. 55 en onderdeel 2 van de verklaring voor recht van het Hof van Justitie (onder r.o. 73)

Met het Hof Arnhem¹⁹⁷ beslist ook de Hoge Raad¹⁹⁸ in deze zaak dat de aan N opgelegde aanslag onrechtmatig is. De conclusie die de Hoge Raad aan deze constatering verbindt, is echter anders dan het Hof Arnhem. Daar het Hof Arnhem de aanslag inkomstenbelasting 1997 tot het bedrag van de belasting over het conserverende inkomen vernietigde, laat de Hoge Raad de aanslag in materiële zin in stand. De Hoge Raad beroept zich hierbij op artikel 8:72 lid 3 AWB en wijst dat ten tijde van de Hof uitspraak de belemmering in de zin van artikel 43 EG reeds was weggenomen.¹⁹⁹ De rechtsgevolgen van de conserverende aanslag blijven door dit oordeel met overeenkomstige toepassing in stand.

10 Interessant is om vast te stellen waarom het Europese Hof van Justitie in de zaak De Laysterie du Saillant tot een ander oordeel is gekomen dan in de zaak N. In haar conclusie geeft A-G Kokott aan dat de Franse regeling een fluerieke maatregel betrof die ook toegepast werd als er geen fiscale fraude was, maar dat de Nederlandse regeling veeleer een praktische invulling is van de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten.²⁰⁰ Voorts benadrukt zij dat de Franse regering alleen het voorkomen van belastingontwijking ten doel had en niet beoogde om waardevermeerderingen in het algemeen te belasten bij verplaatsing van de woonplaats van een belastingplichtige van Frankrijk naar het buitenland, voor zover deze waardevermeerderingen toerekenbaar waren aan de Franse periode.²⁰¹ Het Hof merkt op dat de A-G terecht benadrukt dat de Nederlandse regeling in overeenstemming is met het territorialiteitsbeginsel, verbonden met een temporele component, te weten het verblijf in het binnenland gedurende de periode waarin de belastbare winst is ontstaan.²⁰² In tegenstelling tot de A-G gaat het Hof in haar rechtsoverwegingen niet in op het verschil tussen de zaak N en de zaak De Laysterie du Saillant.

25

In de literatuur wordt door sommigen een kanttekening geplaatst bij de erkenning door het Europese Hof van Justitie van de conserverende aanslag als instrument om de belastingheffing te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel.²⁰³ De kritiek is dat de regeling op een aantal punten met dit beginsel strijdig is.

¹⁹⁷ Hof Arnhem, MK II, 31 augustus 2007, nr. 00/00191, VN 2008/11.1.4

¹⁹⁸ HR, 20 februari 2009, nr. 07/12314, VN 2009/11.9

¹⁹⁹ R.o. 3.5

²⁰⁰ Conclusie van A-G Kokott HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-470/04, VN 2006/20.6 r.o. 121

²⁰¹ Conclusie van A-G Kokott HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-470/04, VN 2006/20.6, r.o. 100

²⁰² HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 46

²⁰³ Zie o.a. de aantekening bij het arrest HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4 en Prof. mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk, "Inkomstenbelasting en Europa: nationale folklore met een Europees sausje", MBB 2008/121

Heithuis benoemt een tweetal aspecten.²⁰⁴ In de eerste plaats voorziet de huidige regeling erin dat rekening wordt gehouden met een waardedaling na emigratie.²⁰⁵ In de tweede plaats wordt de aanslag na een termijn van tien jaren kwijtgescholden. Heithuis acht dat beide aspecten op gespannen voet staan met het territorialiteitsbeginsel en vindt met name de laatstgenoemde omstandigheid een sterke aanwijzing dat de conserverende aanslag een antimisbruikkarakter heeft. Heithuis verbindt daaraan de conclusie dat het Hof ten onrechte de argumentatie van de Nederlandse overheid heeft aanvaard, aangezien in zijn ogen sprake is van een anti-misbruikregeling en niet van een op het territorialiteitsbeginsel gebaseerde regeling.

10

In dit verband is de voornoemde conclusie van de A-G des te interessanter, aangezien juist de basering op het territorialiteitsbeginsel van doorslaggevend belang is geweest in de redenering van de A-G alsmede het Hof. Voor de uitkomst van de zaak N is het daarom cruciaal of de conserverende aanslag louter ten doel heeft het bestrijden van misbruik, dan wel of de regeling ook de heffingsbevoegdheden tussen lidstaten wil verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel.

15

Evenals Heithuis acht ik de kwijtschelding na tien jaren in strijd met de territorialiteitsgedachte. Ook Peters acht de kwijtscheldingsfaciliteit niet passend.²⁰⁶ Zij merkt daarbij op dat de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever was om de in Nederland ontstane waardevermeerdering van aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang ook alhier te belasten.²⁰⁷ Met Peters ben ik het eens dat de uitvoerbaarheidsredenen, welke volgens de Staatssecretaris pleiten voor kwijtschelding na verloop van tien jaren²⁰⁸, niet opwegen tegen de principiële bezwaren welke er zijn tegen een dergelijke kwijtschelding in het licht van de territorialiteitsgedachte.

25

²⁰⁴ Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, "(R)emigratie en immigratie van aanmerkelijkbelanghouders onder de Wet IB 2001", TFO 2007/147

²⁰⁵ Overigens merkt Heithuis op dat Nederland door het EG-recht gedwongen wordt om rekening te houden met een waardedaling na emigratie, waardoor het niet aan de Nederlandse regering te wijten is dat de regeling op dit punt strijdig is met het territorialiteitsbeginsel.

²⁰⁶ Mr. dr. F.G.F. Peters, *De aanmerkelijkbelangregeling in internationaal perspectief*, Deventer: Kluwer 2007, blz. 37

²⁰⁷ Kamerstukken II, 1995/1996, 24761, nr. 3, blz. 23

²⁰⁸ Kamerstukken II 2004/2005, 29758, nr. 7, blz. 21-22.

3.3.4 Parallel tussen emigrerende AB-houder en emigrerende pensioengerechtigde

Beide voornoemde zaken²⁰⁹ gaan over de emigratie van een meerderheidsaandeelhouder. Een parallel met de emigratie van de pensioengerechtigde lijkt goed mogelijk. Immers
5 krijgen beide emigranten naar de Nederlandse wetsystematiek een conserverende aanslag opgelegd over een latente belastingclaim, waarbij voor beiden de vraag zich voordoet of deze conserverende aanslag al dan niet in strijd is met het EG-recht. Kavelaars benoemt een drietal verschillen die in acht genomen moeten worden²¹⁰:

- 10 a) De omstandigheid dat de opbouw van pensioenen fiscaal wordt gefacilieerd, is mede gebaseerd op de omstandigheid dat te gelegener tijd over de uitkeringen belasting kan worden geheven;
- b) Een waardedaling na emigratie kan zich ten aanzien van pensioenen in essentie niet voordoen;
- 15 c) Op grond van het OESO modelverdrag²¹¹ komt het heffingsrecht over pensioenen toe aan het woonland. In dat opzicht verschilt de verdeling van de heffingsbevoegdheid niet ten opzicht van de voornoemde zaak N, waar het Hof refereert aan artikel 13 van het OESO modelverdrag.²¹² Wel van belang is dat Nederland in concrete verdragsituaties vaak afwijkt van de standaardbepaling uit het
20 OESO modelverdrag ten aanzien van pensioenen. Nederland prefereert als bronstaat alsnog het heffingsrecht over pensioenen te kunnen uitoefenen indien deze anders dan als periodieke uitkering wordt afgewikkeld (bijvoorbeeld afkoop)²¹³ dan wel indien de pensioenuitkeringen in het woonland tegen een laag belastingtarief worden belast.²¹⁴

25

De door Kavelaars benoemde verschillen staan een vergelijking tussen beide conserverende aanslagen (ten aanzien van de aanmerkelijkbelanghouder en de pensioengerechtigde) niet in de weg.

²⁰⁹ De zaak *De Lasteyrie du Saillant* en de zaak N

²¹⁰ Prof. dr. P. Kavelaars, "EU en directe belastingen", TFO 2007/1

²¹¹ Art. 18 OESO

²¹² HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 46

²¹³ Zie bijvoorbeeld artikel 18 lid 2 Nederlands Standaardverdrag 1987 en artikel 18 paragraaf 3 Belastingverdrag tussen Nederland en België van 5 juni 2001, *Trb.* 2001, 136

²¹⁴ Zie bijvoorbeeld artikel 18 paragraaf 2 Belastingverdrag tussen Nederland en België van 5 juni 2001, *Trb.* 2001, 136

Toch zijn er bij een vergelijking tussen de conserverende aanslag voor de aanmerkelijkbelanghouder enerzijds en de pensioengerechtigde anderzijds enkele kanttekeningen te plaatsen. De conserverende aanslag voor pensioengerechtigden dient de Nederlandse belastingheffing veilig te stellen bij oneigenlijke afwikkeling van de pensioenaanspraak na emigratie. In dit verband spelen civielrechtelijke beperkingen een belangrijke rol. Zo is de afkoop van een pensioenaanspraak civielrechtelijk verboden door bepalingen in de Pensioenwet. Door middel van de conserverende aanslag voor aanmerkelijkbelanghouders wenst de wetgever de in Nederland ontstane meerwaarde op aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang te belasten. In dit verband spelen civielrechtelijke beperkingen geen rol van betekenis. Om een goede vergelijking tussen beide conserverende aanslagen te maken is het tevens van belang om te beoordelen of en in hoeverre het doel en de strekking van beide regelingen overeen komen.

Vanwege het civielrechtelijke verbod op afkoop van een pensioenaanspraak, zal een erkende pensioenmaatschappij geen medewerking verlenen aan een verzoek hiertoe van verzekerde. Naar het oordeel van de Raad van State is er dan ook geen reden om een conserverende aanslag op te leggen aan een emigrant, die een pensioenaanspraak heeft waarop de PSW²¹⁵ van toepassing is.²¹⁶ Toch heeft de wetgever de conserverende aanslag van toepassing verklaard op pensioenaanspraken die onder de werking van de PSW vallen, om reden dat de wetgever twijfelt aan de effectiviteit van de verbodsbepalingen en sancties van deze wet buiten Nederland.²¹⁷ De wetgever merkt hierover het volgende op:²¹⁸ *“In dit verband achten wij het instrument van de conserverende aanslag noodzakelijk om een coherente fiscale behandeling van pensioen te waarborgen. Het is namelijk de vraag of de verbodsbepaling en de sancties van de PSW ook buiten Nederland, bijvoorbeeld in landen waar een wettelijk recht op afkoop bestaat, kunnen worden afgedwongen.”* De wetgever onderschrijft hier het doel van de conserverende aanslag, namelijk dat het een instrument is om te komen tot een coherent belastingsysteem, omdat twijfelachtig is of civielrechtelijke sancties afdwingbaar zijn bij afkoop in grensoverschrijdende situaties.

²¹⁵ De PSW is per 1 januari 2007 vervangen door de Pensioenwet, ik verwijs naar paragraaf 2.4

²¹⁶ Advies Raad van State, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, punt 62

²¹⁷ Nader rapport, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, punt 61

²¹⁸ NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 352-353

De Raad van State is voorts van mening dat de toepassing van artikel 3:83 Wet IB 2001 over de waarde van de pensioenaanspraak van de DGA disproportioneel is, aangezien door artikel 23a Wet VPB 1969 de verschuldigde belasting bij oneigenlijke afwikkeling van het pensioen reeds wordt veiliggesteld.²¹⁹ De wetgever geeft aan dat artikel 23a Wet VPB 1969
5 haar werking mist ingeval de pensioenvoorziening wordt overgedragen naar een buitenlandse pensioenverzekeraar en vervolgens tot afkoop wordt overgegaan. De wetgever geeft daarbij het volgende aan:²²⁰ *“De vraag die dan overblijft is, in hoeverre de nationale wetgeving in combinatie met een voor het geval toepasselijk belastingverdrag aan Nederland de mogelijkheid biedt bij afkoop, verpanding en dergelijke, het in Nederland
10 genoten belastingvoordeel bij pensioenopbouw terug te nemen. Wij achten het gewenst om de Nederlandse positie in dezen te versterken door een heffingsmoment te creëren in geval van emigratie.”*

Deze uitleg vind ik nogal opmerkelijk. De wetgever twijfelt aan zijn rechtspositie onder het
15 belastingverdrag en wenst daarom extra zekerheid te creëren door het heffingsmoment te verleggen naar het moment voorafgaand aan het moment van emigratie. Ik kom hier in het vierde hoofdstuk uitvoerig op terug.

Vanwege de hiervoor besproken civielrechtelijke beperkingen zal de materiële uitwerking
20 van artikel 3:83 Wet IB 2001 beperkt zijn tot een aantal concrete gevallen. Alhoewel de regeling breed is geformuleerd en geldt voor elke emigrerende pensioengerechtigde, zal slechts in een aantal concrete gevallen de aanslag daadwerkelijk verschuldigd (kunnen) zijn. Immers zal een professionele verzekeringsmaatschappij niet meewerken aan door de Pensioenwet verboden handelingen. Hierdoor is de effectieve werking van de
25 conserverende aanslag voor pensioenaanspraken beperkt tot een select aantal gevallen waarin oneigenlijke afwikkeling überhaupt mogelijk is. Voorbeelden hiervan zijn de afkoop van een pensioenaanspraak bij een buitenlandse verzekeraar in een land waar dit civielrechtelijk mogelijk is en de afkoop van de pensioenaanspraak van de DGA die in eigen beheer is opgebouwd. Sinds de inwerkingtreding van de Pensioenwet is op de
30 pensioenaanspraak van de DGA het civielrechtelijke afkoopverbod niet meer van toepassing.

²¹⁹ Advies Raad van State, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, punt 62

²²⁰ Nader rapport, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, punten 61 en 62 (gedeeltelijk).

Ik concludeer hieruit dat de wetgever met de introductie van de conserverende aanslag de belastingheffing in een aantal concrete gevallen heeft willen veiligstellen. Ik refereer hierbij aan de opmerking van de wetgever dat zij de Nederlandse positie heeft willen versterken, aangezien het de vraag is in hoeverre Nederland belasting kan heffen over de afkoop van een pensioenaanspraak onder het van toepassing zijnde belastingverdrag. Door het heffingsmoment te verplaatsen naar de binnenlandse periode heeft de overheid haar rechtspositie willen versterken. Het belangrijkste doel van de regeling is mijn inziens het bestrijden van misbruik en daarmee het waarborgen van de fiscale coherentie en niet het verdelen van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten. Het anti-misbruik karakter van artikel 3:83 Wet IB 2001 wordt bevestigd door de parlementaire behandeling ten tijde van de introductie van de regeling nader te beschouwen.

Uit de parlementaire behandeling blijkt de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever met artikel 3:83 Wet IB 2001:²²¹ *“Met dit artikel wordt beoogd het genoten belastingvoordeel bij pensioenopbouw terug te nemen als het pensioen wordt afgekocht, verpand e.d. in een periode waarin de belastingplichtige niet langer in Nederland woont.”*

De oorspronkelijke bedoeling van de wetgever voor de introductie van de conserverende aanslag voor aanmerkelijk belanghouders is om de in Nederland ontstane waardevermeerdering van aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang ook alhier te belasten.²²² De regeling is dan ook ingegeven voor het in algemene zin belasten van de op het Nederlandse territorium ontstane belastingclaim.²²³

Gelet op de primaire doelstellingen lijkt de conserverende aanslag voor de aanmerkelijk-belanghouder meer aan te sluiten bij het territorialiteitsbeginsel dan de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken. De conserverende aanslag voor pensioenaanspraken beoogt immers het terugnemen van het genoten belastingvoordeel bij pensioenopbouw ingeval de pensioenaanspraak niet regulier wordt afgewikkeld (bijvoorbeeld door afkoop). De aanname dat de regeling het karakter van een anti-misbruikregeling heeft, wordt onderschreven door het feit dat de regeling weliswaar breed geformuleerd is, maar slechts in een aantal concrete gevallen ook daadwerkelijk tot heffing leidt c.q. kan leiden.

²²¹ MVT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 125

²²² Kamerstukken II, 1995/1996, 24761, nr. 3, blz. 23

²²³ Kamerstukken II, 1995/1996, 24761, nr. 3, blz. 23.

Bovendien geldt voor beide regelingen dat kwijtschelding wordt verleend na verloop van tien jaren. De kwijtschelding na verloop van tien jaren past niet in de territorialiteitsgedachte en onderschrijft de veronderstelling dat de regeling in hoofdzaak gebaseerd is op het bestrijden van misbruik. Heithuis kwalificeert om die reden ook de conserverende aanslag voor
5 aanmerkelijk belanghouders als een anti-misbruikregeling.²²⁴

Hoe dat ook zij, los van het anti-misbruikaspect heeft het territorialiteitsbeginsel en de daarmee samenhangende verdeling van heffingsbevoegdheid naar het oordeel van het Hof in de zaak N voldoende substance om als rechtvaardigingsgrond voor de belemmerende
10 werking van de conserverende aanslag voor de aanmerkelijk belanghouder te dienen. Dat overwegende heeft het Hof onderschreven dat de conserverende aanslag in algemene zin een geschikt instrument is voor het legitieme doel, namelijk de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen lidstaten,²²⁵ mits de voorwaarden van de regelgeving niet onnodig belemmerd zijn.²²⁶

15 De vraag is of het Hof eenzelfde redering zal volgen ingeval de conserverende aanslag ex. artikel 3:83 Wet IB 2001 wordt getoetst aan het EG-recht. Alhoewel de regeling mijn inziens minder gestoeld is op de territorialiteitsgedachte, betwijfel ik of het Hof tot een andere conclusie zou komen dan in de zaak N. De Nederlandse wetgever zal in een dergelijk
20 proces ongetwijfeld verwijzen naar de zaak N waarin is erkend dat de conserverende aanslag een legitiem instrument is om de belastingheffing tussen lidstaten te verdelen. In eerste instantie vertonen beide regelingen veel overeenkomsten. Ik vraag mij dan ook ten
25 zeerste af of het Hof de verschillen tussen de conserverende aanslag voor aanmerkelijk belanghouders en pensioengerechtigden zal opmerken, en zo ja, of die van voldoende zwaarwegend belang worden geacht om tot een andere conclusie te komen dan in de zaak
30 N. Aangezien de regelingen duidelijke overeenkomsten vertonen, veronderstel ik dat het Hof ook de conserverende aanslag ex. artikel 3:83 Wet IB 2001 in beginsel zal aanvaarden als legitiem instrument om de belastingheffing tussen lidstaten te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel. Het moge duidelijk zijn dat ik een dergelijke conclusie niet
30 onderschrijf, aangezien naar mijn mening de regeling ten doel heeft om misbruik in concrete gevallen te bestrijden, namelijk het belasten van oneigenlijke afwikkeling van pensioenaanspraken in grensoverschrijdende situaties.

²²⁴ Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, "(R)emigratie en immigratie van aanmerkelijkbelanghouders onder de Wet IB 2001", TFO 2007/147

²²⁵ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 47

²²⁶ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 48

Indien het Hof de regeling kwalificeert als een anti-misbruik regeling, zal de conclusie luiden dat deze in strijd is met het EG-recht aangezien een dergelijk systeem alleen kan worden gerechtvaardigd indien het erom gaat concrete gevallen van misbruik tegen te gaan.²²⁷ De regeling voldoet daaraan niet vanwege een te generiek karakter.

5

3.3.5 Conclusie

Uit de zaak N²²⁸ kan een aantal zaken worden afgeleid, die van belang zijn voor beantwoording van de vraag of artikel 3:83 Wet IB 2001 in strijd is met het EG-recht.

10

In de eerste plaats geldt als uitgangspunt de soevereiniteit van de lidstaten op het gebied van directe belastingen. Uit de huidige stand van de Europese jurisprudentie volgt dat lidstaten de op hun territorium ontstane belastingclaim ook na emigratie moeten kunnen handhaven. Het Hof onderschrijft dit door de conserverende aanslag voor aanmerkelijk-belanghouders als legitiem instrument te erkennen om de belastingheffing tussen lidstaten te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel²²⁹, mits de voorwaarden niet onnodig belemmerend zijn.²³⁰

15

In de tweede plaats zijn de onnodige belemmeringen die het Hof constateert²³¹ komen te vervallen. De belangrijkste wijzigingen zijn dat thans automatisch en onvoorwaardelijk uitstel wordt verleend bij emigraties binnen de EU en dat rekening wordt gehouden met waardedalingen na emigratie. Hierbij dient te worden aangetekend dat het automatisch en zonder voorwaarden verlenen van uitstel van betaling voor de aanslagen als bedoeld in artikel 3:83 Wet IB 2001 mijn inziens ten onrechte niet is omgezet in formele wetgeving.²³²

20

25

De aangehaalde kritiek²³³ dat de regeling niet zou voorzien in een vermindering bij waardedaling van de aanspraak na emigratie is mijn inziens niet terecht.

²²⁷ HvJ EG 21 november 2002, X en Y, nr. C-436/00, BNB 2003/221, VN 2002/12.5, r.o. 59

²²⁸ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4

²²⁹ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 47

²³⁰ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 48

²³¹ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 36, 37, 51 en 54

²³² Bij de praktische uitvoering lijkt de ontvanger aan te sluiten bij het eerdere standpunt van de Staatssecretaris dat ook voor conserverende aanslagen over pensioenaanspraken automatisch en zonder voorwaarden uitstel van betaling dient te worden verleend. Ik ga er dan ook vanuit dat het een omissie van de wetgever is geweest om dit standpunt niet om te zetten in formele wetgeving.

²³³ Zie paragraaf 3.3.2 voorlaatste alinea

In de literatuur is kritiek op de erkenning van de conserverende aanslag voor aanmerkelijk belanghouders als instrument om de belastingheffing te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel.²³⁴ Ik onderschrijf deze kritiek, zeker als het gaat om de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken. De conserverende aanslag voor de pensioengerechtigde is mijn inziens nog minder gestoeld op het territorialiteitsbeginsel dan de conserverende aanslag voor de aanmerkelijkbelanghouder. Uit de parlementaire behandeling blijkt namelijk dat met de conserverende aanslag voor aanmerkelijk belanghouders wordt beoogd om de in Nederland ontstane waardevermeerdering van aandelen die behoren tot een aanmerkelijk belang ook alhier te belasten.²³⁵ Door middel van artikel 3:83 Wet IB 2001 wil de wetgever echter het genoten belastingvoordeel bij pensioenopbouw terugnemen als het pensioen wordt afgekocht in een periode waarin de belastingplichtige niet langer in Nederland woont.²³⁶ Ook het feit dat de regeling weliswaar breed geformuleerd is, maar slechts in een aantal concrete gevallen ook daadwerkelijk tot heffing leidt c.q. kan leiden, onderschrijft het anti-misbruik karakter van artikel 3:83 Wet IB 2001. Bovendien geldt voor beide regelingen dat kwijtschelding wordt verleend na verloop van tien jaren.

Alhoewel ik van mening ben dat de conserverende aanslag ex. artikel 3:83 Wet IB 2001 een anti-misbruik karakter heeft, veronderstel ik dat het Hof ook deze regeling in beginsel zal aanvaarden als legitiem instrument om de belastingheffing tussen lidstaten te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel. Het lijkt mij onwaarschijnlijk dat het Hof de verschillen tussen de conserverende aanslag voor aanmerkelijk belanghouders en pensioengerechtigden zal erkennen en van zodanig zwaarwegend belang zal achten om tot een andere conclusie te komen dan in de zaak N.

Gelet op het anti-misbruik karakter van de regeling, is mijn inziens artikel 3:83 Wet IB 2001 in strijd met het EG-recht, aangezien een dergelijk systeem alleen kan worden gerechtvaardigd indien het erom gaat concrete gevallen van misbruik tegen te gaan.²³⁷ De regeling voldoet daaraan niet vanwege een te generiek karakter. Mijn verwachting is echter dat het Hof de regeling toch zal erkennen als een legitiem instrument om heffingsbevoegdheden te verdelen tussen lidstaten, mits de regeling geen onnodige belemmeringen bevat.

²³⁴ Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis, "(R)emigratie en immigratie van aanmerkelijkbelanghouders onder de Wet IB 2001", TFO 2007/147

²³⁵ Kamerstukken II, 1995/1996, 24761, nr. 3, blz. 23

²³⁶ MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 125

²³⁷ HvJ EG 21 november 2002, X en Y, nr. C-436/00, BNB 2003/221, VN 2002/12.5, r.o. 59

3.4 Toetsing van artikel 23a Wet VPB 1969 aan het EG-recht

5 In paragraaf 2.3.8 is de werking van artikel 23a Wet VPB 1969 besproken. In deze paragraaf wordt deze sanctiebepaling aan het EG-recht getoetst.

3.4.1 Arrest Hoge Raad van 13 mei 2005

10 In de procedure die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 13 mei 2005²³⁸ is de vraagstelling aan de orde geweest of artikel 23a Wet VPB 1969²³⁹ in strijd is met het EG-recht. Alhoewel het Hof 's-Gravenhage²⁴⁰ en de A-G Wattel²⁴¹ zich beiden hierover hebben uitgelaten, heeft de Hoge Raad in zijn oordeel de toetsing van artikel 23a Wet VPB 1969 aan het EG-recht achterwege gelaten. De Hoge Raad heeft volstaan met een toetsing aan het bilaterale verdragenrecht en daarmee het arrest gewezen.

15 In casu was sprake van een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap welke haar zetel verplaatste vanuit Nederland naar België. In deze vennootschap was een pensioenvoorziening ondergebracht. De zetelverplaatsing leidde ertoe dat de vennootschap niet langer werd aangemerkt als kwalificerend pensioenlichaam, aangezien een wettelijk vereiste is dat een dergelijk lichaam in Nederland is gevestigd.²⁴² Dientengevolge kan de pensioenaanspraak volgens de Nederlandse wetgeving niet langer als zodanig worden aangemerkt²⁴³, waardoor een heffing op grond van artikel 23a Wet VPB 1969 plaatsvindt. Belanghebbende kwam hiertegen in verzet.

25 Hof 's-Gravenhage stelde belanghebbende in het gelijk door de conclusie dat artikel 23a Wet VPB 1969 in strijd is met artikel 43 EG²⁴⁴. Volgens het Hof houden de bepalingen van artikel 48 EG²⁴⁵ mede een verbod in voor de lidstaat van oorsprong (in casu Nederland) de vestiging van één van zijn onderdanen of van een naar zijn recht opgerichte en onder de definitie van artikel 48 EG vallende vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken.

30

²³⁸ HR 13 mei 2005, nr. 39 613, VN 2005/27.10

²³⁹ Destijds was artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 niet in de wet opgenomen

²⁴⁰ Hof 's-Gravenhage, MK I, 18 maart 2003, 01/1905 en 01/1904, VN 2003/22.2.4

²⁴¹ Conclusie van A-G Wattel 14 juli 2004, nr. 39 613, VN 2004/57.7

²⁴² Thans art. 19a, lid 1, onderdeel d Wet LB 1964

²⁴³ Thans art. 19b, lid 1, onderdeel a Wet LB 1964

²⁴⁴ Voorheen art. 52 EEG

²⁴⁵ Voorheen art. 58 EEG

De vraag is echter of een naar Nederlands recht opgerichte en alhier gevestigde vennootschap bij emigratie een beroep kan doen op artikel 43 EG. Voor de toetsing van artikel 23a Wet VPB 1969 aan het EG-recht is deze vraag mijn inziens van cruciaal belang. Indien het antwoord op deze vraag ontkennend is, is de redenering van Hof 's-Gravenhage 5 onjuist. De vraagstelling vindt zijn oorsprong in het arrest Daily Mail.²⁴⁶

3.4.2 De zaak Daily Mail

Het Hof constateerde in de zaak Daily Mail dat het EG-verdrag geen keuze maakt tussen 10 het siège-réelstelsel²⁴⁷ en de incorporatieleer, doch dat bestaande verschillen worden gerespecteerd.²⁴⁸ De incorporatieleer wordt door Heithuis en Van den Dool omschreven als een stelsel waarin een vennootschap is onderworpen aan het vennootschapsrecht van het oprichtingsland, waarbij de plaats van werkelijke leiding of van de bedrijfsactiviteiten niet 15 terzake doet voor de bepaling van het vennootschapsstatuut.²⁴⁹ Daarbij geven zij aan dat het werkelijke-zetelstelsel ertoe leidt dat de vennootschap is onderworpen aan het vennootschapsrecht van het land waar het hoofdbestuur of de werkelijke leiding zich bevindt. Onder meer Duitsland, Frankrijk en België hanteren dit laatstgenoemde stelsel. Nederland gaat uit van het incorporatiestelsel, hetgeen in de vennootschapsbelasting blijkt 20 uit artikel 2 lid 4 Wet VPB 1969.²⁵⁰

Voorts stelt het Hof in de zaak Daily Mail vast dat er geen bepalingen zijn ten aanzien van 25 de continuering van de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap bij zetelverplaatsing. Positieve harmonisatie dient deze bepalingen vorm te geven, hetgeen betekent dat regels van de EU of afspraken op multilateraal niveau dergelijke harmonisatie vorm dienen te geven.²⁵¹ Harmonisatie door middel van een beroep op de vrijheden van het EG verdrag is in dat verband niet mogelijk.

²⁴⁶ HvJ EG, Daily Mail, 27 september 1988, nr. 81/87.

²⁴⁷ Ook wel het werkelijke-zetelstelsel genoemd.

²⁴⁸ R.o. 20 t/m 23.

²⁴⁹ Prof. dr. E.J.W. Heithuis en dr. R.P. van den Dool m.m.v. mr. dr. Q.J.C.W.H. Kok en drs. IJ. de Nies, *Compendium van de vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2008, zevende druk, blz. 12.

²⁵⁰ Deze bepaling wordt door Heithuis en Van den Dool (zie vorige noot) aangemerkt als een uitwerking van het incorporatiestelsel, waarbij wordt opgemerkt dat de vestigingsplaatsfictie niet geldt voor onder meer de deelnemingsvrijstelling, de juridische splitsing, de juridische fusie alsmede de fiscale eenheid.

²⁵¹ R.o. 23 alsmede art 293 EG

Door een gebrek aan regels of afspraken die harmonisatie vormgeven heeft het Hof geconcludeerd dat de artikelen 52 en 58 EEG²⁵² niet het recht geven aan een vennootschap, opgericht naar het recht van een lidstaat, haar centrale zetel en hoofdbestuur te verplaatsen naar een andere lidstaat, met behoud van haar hoedanigheid als vennootschap naar het recht van de eerste lidstaat.²⁵³ Door dit oordeel kon de vennootschap geen beroep doen op de vrijheid van vestiging.

In de literatuur wordt door menigeen betoogd dat het arrest Daily Mail achterhaald zou zijn.²⁵⁴ Anderen menen juist dat het arrest Daily Mail is bevestigd door latere jurisprudentie. Tot de laatste categorie behoort Weber.²⁵⁵ Hij is van mening dat het arrest Daily Mail is bevestigd door het arrest Überseering.²⁵⁶ Hij beredeneert dat het begrip vennootschap als bedoeld in art. 48 EG dient te worden uitgelegd naar nationaal recht. De vennootschappen bestaan slechts op grond van nationale wetgeving. Dit leidt ertoe dat de nationale wetgeving de oprichtings- en werkingsvoorwaarden bepaalt.²⁵⁷ Het Europese recht heeft geen invloed op deze nationale wetgeving met betrekking tot deze oprichtings- en werkingsvoorwaarden. Dit leidt ertoe dat het Hof accepteert dat onder het werkelijke-zetelstelsel een vennootschap ophoudt te bestaan bij zetelverplaatsing naar een andere lidstaat, hetgeen betekent dat de lidstaat mag eisen dat een fiscale afrekening plaatsvindt.

Weber acht het overigens opvallend dat het Hof in de zaak Daily Mail ook eenzelfde redenering volgde. Hij betwijfelt of het Hof thans nog steeds veronderstelt dat onder een incorporatiestelsel het behoud van een rechtspersoonlijkheid en de fiscale eindafrekening aan elkaar verbonden zijn. Een vennootschap, opgericht naar Nederlands recht, kan bij verplaatsing van haar zetel naar het buitenland immers worden geconfronteerd met sanctiebepalingen, terwijl de rechtspersoonlijkheid behouden blijft in die zin dat de vennootschap onderworpen blijft aan het vennootschapsrecht van het oprichtingsland Nederland. Deze nuance betekent dat ook Weber ruimte openlaat voor de mogelijkheid dat een in Nederland opgerichte vennootschap bij zetelverplaatsing van naar een andere lidstaat een succesvol beroep kan doen op de vrijheid van vestiging.

²⁵² Thans 43 en 48 EG

²⁵³ R.o. 24 en 25

²⁵⁴ Zie o.a. Prof. mr. J.W. Bellingwout en mr. drs. J.L. van de Streek, "Fiscale aspecten van de Societas Europaea - (II)", MBB 2004/61 en prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, "Nederlandse exitheffingen anno 2005 zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar", WFR 2005/1613

²⁵⁵ Dr. D.M. Weber, "VPB 2007. Opruimen van EG-rechtelijke knelpunten", WFR 2004/1251

²⁵⁶ HvJ EG 5 november 2002, Überseering BV, zaak C-208/00, FED 2003/446

²⁵⁷ HvJ EG, Daily Mail, 27 september 1988, nr. 81/87, r.o. 19 en HvJ EG 5 november 2002, Überseering BV, zaak C-208/00, FED 2003/446, r.o. 67

Kemmeren²⁵⁸ is van mening dat het arrest Daily Mail voor de toepassing van het vennootschapsrecht inmiddels achterhaald dan wel verduidelijkt is. Hij baseert zich hierbij op latere jurisprudentie.²⁵⁹ Hij leidt uit deze jurisprudentie af dat ingeval de werkelijke leiding van een vennootschap kan worden verplaatst zonder dat de vennootschap ophoudt te bestaan een beroep op artikel 43 EG wel mogelijk is. Hij betoogt voorts dat op grond van de fusierichtlijn²⁶⁰ niet alleen bij verplaatsing van de werkelijke leiding, maar ook bij verplaatsing van de statutaire zetel een beroep kan worden gedaan op artikel 43 EG.

3.4.3 Conclusie

10

Aangezien in Nederland het incorporatiestelsel van toepassing is, lijkt een beroep op artikel 43 EG wel mogelijk. Dit veronderstellend kom ik tot de conclusie dat artikel 23a Wet VPB 1969 in strijd is met het EG-recht. Indien niet aan de voorwaarden van artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 wordt voldaan, wordt de vennootschap bij emigratie geconfronteerd met een acute belastingheffing (welke achterwege was gebleven bij zetelverplaatsing binnen dezelfde lidstaat). Derhalve is sprake een belemmering in de zin van het EG-recht.²⁶¹ Een beroep op het bestrijden van misbruik zal falen, aangezien de regeling een algemeen karakter heeft.²⁶² Ook een beroep op het territorialiteitsbeginsel zal naar ik verwacht tevergeefs zijn, aangezien een acute heffing de proportionaliteits- en doelmatigheidstoets niet zal kunnen doorstaan. Uit de zaak N blijkt immers dat een dergelijke regeling passend dient te zijn voor het beoogde doel en geen onnodige belemmeringen mag bevatten.²⁶³

20

De voorwaarden voor verplaatsing van de pensioenvennootschap op grond artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 acht ik onnodig belemmerend. Indien het pensioenlichaam is gevestigd in een andere lidstaat van de EU dient het onder meer aannemelijk te maken dat zij is onderworpen aan een heffing naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Voorts dient de pensioenvennootschap zich tegenover de inspecteur verplicht te stellen inlichtingen te verschaffen over de uitvoering van de regeling

25

²⁵⁸ prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, "Nederlandse exitheffingen anno 2005 zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar", WFR 2005/1613

²⁵⁹ HvJ 9 maart 1999, Centros, zaak C-212/97, Jurispr. blz. I-1459; HvJ EG 5 november 2002, Überseering BV, zaak C-208/00, FED 2003/446 en HvJ 30 september 2003, Inspire Art Ltd., zaak C-167/01, VN 2004/4.2.

²⁶⁰ Par. 6 Richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17 februari 2005

²⁶¹ HvJ EG 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, nr. C-9/2, VN 2004/15.9, r.o. 46

²⁶² HvJ EG 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, nr. C-9/2, VN 2004/15.9, r.o. 51

²⁶³ HvJ EG 7 september 2006, zaak N, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 48

en de winstbepaling van het lichaam. Ook is een overeenkomst met de ontvanger vereist waarin het lichaam zich aansprakelijk stelt voor de belasting die is verschuldigd op grond van artikel 19b Wet LB 1964 of door de pensioengerechtigde.²⁶⁴

5 In de zaak Du Lasterie du Saillant en de zaak N zijn een aantal voorwaarden als belemmering aangemerkt, waardoor de nationale wetgeving in strijd werd bevonden met het EG-recht.²⁶⁵ Daarom verwacht ik dat ook artikel 23a Wet VPB 1969 door het Hof in strijd zal worden geacht met het EG-recht. De eis dat de pensioenvennootschap onderworpen dient te zijn aan een heffing naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing acht ik onnodig belemmerend. De inlichtingenverplichting is mijns inziens
10 onnodig belemmerend aangezien inlichtingen omtrent de afwikkeling van de pensioenaanspraak kunnen worden verkregen op grond van de inlichtingenrichtlijn²⁶⁶. Voorts is de vereiste aansprakelijkheidstelling naar mijn mening onnodig belemmerend, aangezien de verschuldigde belastingen kunnen worden ingevorderd op grond van de
15 invorderingenrichtlijn²⁶⁷. Om die redenen acht ik de voorwaarden die gesteld worden in artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 onnodig belemmerend. Aangezien artikel 23a Wet VPB 1969 bewerkstelligt dat een acute heffing is verschuldigd ingeval niet wordt voldaan aan de onnodig belemmerende voorwaarden van artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964, verwacht ik dat ook artikel 23a Wet VPB 1969 in strijd zal worden geacht het EG-recht. Een
20 acute belastingheffing welke het directe gevolg is van de emigratie van de vennootschap acht ik –voor zover er rechtvaardigingsgronden bestaan– disproportioneel.

In dit hoofdstuk zijn artikel 3.83 Wet IB 2001 en artikel 23a Wet VPB 1969 getoetst aan het EG-recht. Naar aanleiding van deze toetsing is een aantal verbeteringen of alternatieven
25 denkbaar welke ik passend dan wel noodzakelijk acht. Alvorens in het vijfde hoofdstuk hier verder op in te gaan, worden in het volgende hoofdstuk de artikelen 3.83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 getoetst aan het bilaterale belastingrecht.

²⁶⁴ Op grond van artikel 3:83 lid 1 en 2, artikel 3:136 lid 3, 4 en 5, of artikel 7.2 lid 8 Wet IB 2001

²⁶⁵ Onder meer de verplichting om zekerheden te stellen alvorens uitstel van betaling werd verkregen werd als onnodig belemmerend aangemerkt.

²⁶⁶ (EG) Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (76/308/EEG) laatstelijk gewijzigd door Richtlijn 2001/44/EG van 15 juni 2001

²⁶⁷ (EG) Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies (77/799/EEG) zoals gewijzigd door de richtlijnen van 6 december 1979 (79/1070/EEG), 25 februari 1992 (92/12/EEG), 7 oktober 2003 (2003/93/EG) en 21 april 2004 (2004/56/EG)

HOOFDSTUK 4 De Nederlandse regelgeving in relatie tot het bilaterale belastingrecht

5 Nederland wenst de belastingclaim op pensioenaanspraken bij emigratie van de DGA of de
vennootschap waar de pensioenvoorziening is ondergebracht zoveel mogelijk te
handhaven. De regelgeving die de belastingheffing na emigratie dient te waarborgen, is
besproken in het tweede hoofdstuk. In hoofdstuk drie is getoetst in hoeverre de
Nederlandse wetgeving houdbaar is in het licht van het EG-recht. Naast toetsing aan het
EG-recht, is toetsing van de regelgeving aan het bilaterale belastingrecht noodzakelijk. In dit
10 hoofdstuk zullen in de eerste paragraaf de beginselen van het bilaterale belastingrecht en
de verhouding ten aanzien van de Nederlandse wetgeving worden besproken. In de tweede
paragraaf zal artikel 3.83 Wet IB 2001 worden getoetst aan het bilaterale belastingrecht.
Ten slotte wordt in paragraaf drie beoordeeld in hoeverre artikel 23a Wet VPB 1969
houdbaar is in het licht van het bilaterale belastingrecht.

15

4.1 De beginselen van het bilaterale belastingrecht en de relatie tot het Nederlandse belastingrecht

Het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht²⁶⁸ (hierna: Verdrag van Wenen) is een
20 belangrijk verdrag als het gaat om de naleving, toepassing en uitleg van bilaterale verdragen.
Het verdrag is van toepassing op het gehele Koninkrijk der Nederlanden²⁶⁹ en dus ook op
alle bilaterale belastingverdragen waarin Nederland verdragsluitende staat is. Het verdrag is
in werking getreden op 9 mei 1985. In het Verdrag van Wenen zijn internationale afspraken
vastgelegd over de toepassing en uitleg van verdragen. Artikel 26 van het Verdrag van
25 Wenen verbindt de verdragspartijen ertoe dat verdragen te goeder trouw dienen te worden
uitgelegd. De goede trouw in de verdragsuitleg waartoe partijen gehouden zijn, is nader
uitgewerkt in afdeling 3 van het Verdrag van Wenen.²⁷⁰ Het eerste lid van artikel 31 Verdrag
van Wenen bepaalt dat verdragen te goeder trouw moeten worden uitgelegd
overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in
30 het licht van het voorwerp en het doel van het verdrag. Door deze bepaling wordt voor de
uitleg van verdragsterminologie het nationale recht ter zijde geschoven en het verdrag
beslissend. In de uitleg van verdragen is daarom het doel en de strekking van het verdrag
van belang en niet de uitleg naar nationaal recht.

²⁶⁸ Verdrag van Wenen van 23 mei 1969, Trb. 1977, 169 en herzien in Trb 1985, 79.

²⁶⁹ Rijkswet van 9 januari 1985, Stb. 1985, 73

²⁷⁰ Artikel 31 t/m 33 Verdrag van Wenen

Artikel 27 Verdrag van Wenen bepaalt dat een verdragspartij zich niet mag beroepen op haar nationale recht om het niet ten uitvoer leggen van verdragen te rechtvaardigen. Deze bepaling leidt ertoe dat bepalingen uit bilaterale verdragen prevaleren boven bepalingen uit de nationale wetgeving. Indien een bepaling uit de Nederlandse wet in strijd is met een
5 bepaling uit het van toepassing zijnde verdrag, dient de bepaling uit de Nederlandse wetgeving buiten toepassing te blijven.

Concreet betekent dit dat artikel 3.83 Wet IB 2001 en artikel 23a Wet VPB 1969 geen rechtvaardiging kunnen vormen om bepalingen uit bilaterale belastingverdragen ter zijde te
10 schuiven. De goeder trouw, die verdragspartners jegens elkaar verschuldigd zijn²⁷¹, leidt ertoe dat genoemde artikelen nooit de heffingsbevoegdheid aan Nederland kunnen doen toekomen indien, onder het van toepassing zijnde belastingverdrag, de heffingsbevoegdheid exclusief is toegewezen aan de verdragspartner. Dit geldt in eerste instantie voor
15 belastingverdragen welke in werking zijn getreden vóór de inwerkingtreding van genoemde bepalingen. Voor belastingverdragen welke in werking zijn getreden ná de introductie van de artikelen 3.83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 mag worden aangenomen dat is nagedacht over de toepasbaarheid van het bilaterale verdrag in het Nederlands recht.²⁷²
Verdragsonderhandelaars zijn verplicht elkaar te informeren over het eigen recht, wijzigingen daarin en over essentiële bepalingen.²⁷³ Ook na het afsluiten van een bilateraal
20 belastingverdrag heeft Nederland jegens de verdragspartner een notificatieverplichting ingeval er na afsluiten van het bilaterale belastingverdrag nationale wetgeving wordt geïntroduceerd welke een wezenlijke wijziging tot gevolg heeft. In de literatuur wordt overigens betwijfeld of en in hoeverre Nederland de zogenaamde notificatieverplichting naleeft. Onder meer mr. J.A. Booij betoogt dat Nederland niet of slechts ten dele voldoet
25 aan de notificatieverplichting jegens de verdragspartner.²⁷⁴ De artikelen 3.83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 kunnen mijn inziens gerekend worden tot de categorie wetswijzigingen die een wezenlijke verandering tot gevolg hebben.

²⁷¹ Artikel 26 en 31 Verdrag van Wenen

²⁷² In recentere belastingverdragen wijkt Nederland af van artikel 13 uit het OESO modelverdrag en blijft de bronstaat heffingsbevoegd over pensioenuitkeringen indien de pensioenaanspraak op niet-reguliere wijze wordt afgewikkeld, zie bijvoorbeeld artikel 18 paragraaf 3 Belastingverdrag tussen Nederland en België van 5 juni 2001, *Trb.* 2001, 136

²⁷³ Artikel 2, lid 4 OESO

²⁷⁴ mr. J.A. Booij, "De notificatieverplichting in bilaterale belastingverdragen: Nederland in verzuim!", *WFR* 2005/1379

De belangrijkste conclusie van Booij ten aanzien van de gevolgen van het verzuim van de notificatieverplichting is dat met name belastingplichtige wordt benadeeld in situaties waarbij Nederland door gewijzigde wetgeving heffingsbevoegdheid naar zich toetrekt welke eerst aan het andere verdragsland was toegewezen. De belastingplichtige kan dan zonder verdere maatregel geconfronteerd worden met dubbele heffing.

Nu Nederland zich heeft geconformeerd aan het Verdrag van Wenen heeft dit tot gevolg dat de artikelen 3.83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 buiten toepassing dienen te blijven, indien zij strijdig blijken met het van toepassing zijnde belastingverdrag. Daarom zullen in de volgende paragrafen deze artikelen afzonderlijk worden getoetst aan het bilaterale belastingrecht.

4.2 Toetsing van artikel 3.83 Wet IB 2001 aan het bilaterale belastingrecht

In paragraaf 2.3 is de werking van artikel 3.83 Wet IB 2001 besproken. In paragraaf 3.3 is de vraag aan de orde gekomen in hoeverre de regeling houdbaar is in het licht van het EG-recht. In deze paragraaf wordt deze regeling én de wetswijziging welke per 29 juni 2009 van kracht is geworden aan het bilaterale belastingrecht getoetst.

4.2.1 Arresten van de Hoge Raad van 19 juni 2009

De Hoge Raad heeft zich op 19 juni 2009 uitgelaten over de vraag of de conserverende aanslag ex. artikel 3:83 Wet IB 2001 in strijd is met het van toepassing zijnde belastingverdrag. In een drietal arresten is de regeling getoetst aan het belastingverdrag van Nederland met respectievelijk Frankrijk²⁷⁵, Korea²⁷⁶ en de Filippijnen²⁷⁷. Aangezien de overwegingen en conclusies van de Hoge Raad in overwegende mate hetzelfde zijn, behandel ik hierna het arrest waarin de conserverende aanslag is getoetst aan het belastingverdrag Nederland - Frankrijk²⁷⁸. Op grond van artikel 18 van dit verdrag is het heffingsrecht over pensioenuitkeringen exclusief toegewezen aan het woonland.

In casu was belanghebbende in 2001 geëmigreerd van Nederland naar Frankrijk. Aan hem werd op grond van artikel 3.83 Wet IB 2001 een conserverende aanslag opgelegd waarbij

²⁷⁵ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9

²⁷⁶ HR 19 juni 2009, nr. 07/13267

²⁷⁷ HR 19 juni 2009, nr. 08/02288

²⁷⁸ Belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk van 16 maart 1973, *Trb.* 1973, 83, hierna: het belastingverdrag Nederland - Frankrijk

een te conserveren inkomen is vastgesteld ter grootte van de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraken ten tijde van de emigratie.²⁷⁹ Belanghebbende tekende bezwaar aan tegen de aanslag en in het bijzonder tegen de vermeende verplichting deze op 31 december 2011 te moeten betalen.

5

Rechtbank Breda²⁸⁰ constateerde dat de conserverende aanslag slechts tot belastingheffing leidt bij een pensioenuitkering na emigratie van belanghebbende naar Frankrijk. Aangezien niet is gesteld of gebleken dat met Frankrijk overleg is gepleegd over de invoering van de belastingheffing over de pensioenaanspraken, leidt de regeling er volgens de rechtbank toe dat Nederland eenzijdig het heffingsrecht over pensioenuitkeringen van Frankrijk naar zich toetrekt.²⁸¹ Door het opleggen van de conserverende aanslag handelt Nederland – naar het oordeel van de rechtbank – in strijd met de bepalingen uit het belastingverdrag Nederland - Frankrijk en met de goede trouw die Nederland jegens Frankrijk is verschuldigd²⁸². De rechtbank hecht geen waarde aan het feit dat de belastingheffing van artikel 3:83 Wet IB 2001 bij fictie plaatsvindt in de binnenlandse periode. De belastingheffing vindt namelijk plaats op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan de emigratie.²⁸³ Voor de beantwoording van de vraag of de conserverende aanslag in strijd is met het belastingverdrag dient naar het oordeel van de rechtbank te worden uitgegaan van de feitelijke situatie. Dat overwegende heeft de Rechtbank geoordeeld dat de conserverende aanslag dient te worden vernietigd, evenals de beschikkingen revisierente en heffingsrente.²⁸⁴

Hof 's-Hertogenbosch²⁸⁵ heeft geoordeeld dat Rechtbank Breda op goede gronden een juiste beslissing heeft genomen. Als motivering voor haar oordeel verwijst het Hof naar het reeds besproken arrest De Laysterie du Saillant²⁸⁶ en verbindt daaraan de conclusie dat Nederland het systeem van conserverende aanslagen mag gebruiken indien en voor zover Nederland op grond van het belastingverdrag Nederland - Frankrijk heffingsrechten heeft. Het Hof onderschrijft de conclusie van de rechtbank Breda. De uitspraak van de rechtbank blijft in stand en luidt dat Nederland de conserverende aanslag niet mag gebruiken omdat de heffingsrechten over de onderhavige pensioenaanspraak exclusief zijn toegewezen aan

²⁷⁹ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 2.3

²⁸⁰ Rechtbank Breda 15 maart 2006, nr. AWB 051048, VN 2006/59.3.5

²⁸¹ Rechtbank Breda 15 maart 2006, nr. AWB 051048, VN 2006/59.3.5, r.o. 5.2.3

²⁸² Artikel 26 en 31 Verdrag van Wenen

²⁸³ Artikel 3.146 lid 3 Wet IB 2001

²⁸⁴ Rechtbank Breda 15 maart 2006, nr. AWB 051048, VN 2006/59.3.5, r.o. 5.2.4, 5.2.5 en 5.3

²⁸⁵ Hof 's-Hertogenbosch, MK IV, 13 maart 2007, nr.06/00090

²⁸⁶ HvJ EG 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, nr. C-9/2, VN 2004/15.9. Zie voor een uitvoerige behandeling van deze zaak paragraaf 3.3.2

Frankrijk op grond van artikel 18 van het belastingverdrag Nederland – Frankrijk. Het beroep van de inspecteur tegen de vernietiging van de aanslag wordt daarom door het gerechtshof afgewezen.

- 5 In lijn met de rechtbank en het gerechtshof kent ook de Hoge Raad geen doorslaggevende werking toe aan de fictie van artikel 3.146 lid 3 Wet IB 2001. In beginsel kan op het tijdstip onmiddellijk voorafgaand aan de emigratie geen beroep op het belastingverdrag Nederland - Frankrijk worden gedaan. Immers is op dat moment nog sprake van een zuivere interne aangelegenheid, waarbij Nederland een belastingaanslag oplegt aan een belastingplichtige
- 10 die op dat moment nog inwoner is van Nederland. De Hoge Raad maakt echter korte metten met de wetsfictie van artikel 3.146 lid 3 Wet IB 2001.²⁸⁷ De door de Nederlandse wetgever gewenste versterking van de rechtspositie door het heffingsmoment te verplaatsen naar binnenlandse periode, houdt geen stand.²⁸⁸
- 15 De Hoge Raad heeft – in lijn met de conclusie van de A-G Wattel²⁸⁹ – gewezen dat artikel 3:83 Wet IB 2001 in strijd is met de goede trouw indien daarmee een voordeel in Nederland wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien – al dan niet potentieel – ter heffing is toegewezen aan Frankrijk. Aangezien een pensioenaanspraak alleen bij verkrijging onder
- 20 artikel 15 van het belastingverdrag Nederland - Frankrijk valt, kan de conserverende aanslag niet bewerkstelligen dat belastingheffing na het moment van verkrijging van de pensioenaanspraak aan artikel 18 van het Verdrag wordt onttrokken.²⁹⁰ Dat overwegende komt de Hoge Raad tot de conclusie dat artikel 3:83 Wet IB 2001 achterwege dient te blijven, aangezien de regeling in strijd is met artikel 18 van het belastingverdrag Nederland - Frankrijk.

25

²⁸⁷ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 3.3.1, 3.3.2

²⁸⁸ Nader rapport, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, punten 61 en 62 (gedeeltelijk)

²⁸⁹ Conclusie A-G Wattel, 31 januari 2008, nr. 43978, VN 2008/20.8

²⁹⁰ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 3.4.1, 3.4.2 en 3.4.3. Verwezen wordt naar HR 13 mei 2005, nr. 39610, BNB 2005/233 en HR 5 september 2003, nr. 37657, BNB 2003/380.

4.2.2 Wetswijziging per 29 juni 2009

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad heeft de Staatssecretaris van Financiën nog dezelfde dag een wetswijziging aangekondigd.²⁹¹ Het wetsvoorstel is op 29 juni 2009
5 rond 12.00 uur ingediend bij de Tweede Kamer en heeft terugwerkende kracht tot datzelfde
tijdstip.²⁹² De reparatiewetgeving²⁹³ voorziet in een belastingheffing voor situaties waarin
een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is die dateert uit de
periode van vóór 1 januari 2001 en welke voorziet in een exclusieve woonstaatheffing ter
zake van pensioeninkomsten.

10

In die gevallen vindt heffing plaats naar de bedragen waarover bij de verwerving van de
pensioenaanspraak belastingvoordeel is genoten²⁹⁴, en niet naar de waarde in het
economische verkeer van de pensioenaanspraak. De wetgever beschouwt deze heffing als
negatieve uitgaven voor inkomstenvoorziening, omdat de verleende faciliteit, namelijk de
15 fiscale vrijstelling voor het verkrijgen van de pensioenaanspraak, wordt teruggenomen. Ook
in deze gevallen wordt de heffing vermeerderd met revisierente.²⁹⁵

15

Voorts regelt de reparatiewetgeving²⁹⁶ dat bij emigratie opgelegde conserverende
aanslagen worden aangepast bij 'dooremigratie'. Ingeval de pensioengerechtigde
20 dooremigreert naar een land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft dan wel een
belastingverdrag dat voorziet in een bronstaatheffing over (de afkoop van) pensioenen, dan
wordt de conserverende aanslag aangepast naar een heffing over de waarde in het
economische verkeer van de pensioenaanspraak. Ingeval de pensioengerechtigde
dooremigreert naar een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft dat voorziet in
25 een exclusieve woonstaatheffing over (de afkoop van) pensioenen, dan wordt de
conserverende aanslag aangepast naar een heffing over de verleende vrijstelling voor het
verkrijgen van de pensioenaanspraak.

25

²⁹¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 19 juni 2009, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 5

²⁹² Wetsvoorstel Wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken), Kamerstukken 2008/09, 31 990, nr. 1-6

²⁹³ Wet van 8 juli 2009, *Stb.* 2009, 304, tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken), hierna: "de reparatiewetgeving"

²⁹⁴ Artikel 3.136 lid 2, lid 3 en lid 6 Wet IB 2001

²⁹⁵ Art. 30i, lid 2 AWR, zie voor een uitvoerige behandeling paragraaf 2.3.7

²⁹⁶ Artikel 3.136 lid 4 en lid 5 Wet IB 2001

Met deze wetsystematiek valt de wetgever terug op de systematiek zoals die onder de Wet IB 1964 gold voor lijfrenteaanspraken. Onder de Wet IB 1964 werden lijfrentepremies, die in aftrek waren toegelaten als persoonlijke verplichting gedurende de binnenlandse periode, na emigratie bij afkoop in aanmerking genomen als negatieve persoonlijke verplichting. In de procedure die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 7 december 2001²⁹⁷ kwam de vraag aan de orde of dit regime in strijd werd geacht met de goede trouw die Nederland jegens verdragspartners verschuldigd is. In de gerechtelijke procedure heeft Hof 's-Hertogenbosch zich andersluidend dan de Hoge Raad uitgelaten over dezelfde vraagstelling.²⁹⁸

10

Belanghebbende emigreerde in 1993 naar Hongarije²⁹⁹ en kocht in 1994 zijn lijfrenteverzekeringen af³⁰⁰. Voor deze verzekeringen heeft belanghebbende vóór zijn emigratie fl. 20.600 als persoonlijke verplichting ten laste van zijn inkomen gebracht.³⁰¹ De inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting 1994 het belastbare Nederlandse inkomen verhoogd met fl. 20.600.³⁰² In geschil was de vraag of de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting over de negatieve persoonlijke verplichtingen wordt verhinderd door artikel 22, eerste lid,³⁰³ van het belastingverdrag Nederland – Hongarije³⁰⁴.

15

Het Hof heeft deze vraag bevestigend beantwoord, aangezien naar het oordeel van het Hof de heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom zelf niet wezenlijk afwijkt van een heffing over negatieve persoonlijke verplichtingen.³⁰⁵ De inspecteur betoogde dat negatieve persoonlijke verplichtingen niet als inkomensbestanddelen in de zin van het verdrag kunnen worden aangemerkt, waardoor de toewijzingsregels van het belastingverdrag Nederland - Hongarije niet van toepassing zijn op de heffing.

25

²⁹⁷ HR 7 december 2001, nr. 35 231, BNB 2002/42, VN 2001/64.12

²⁹⁸ Hof 's Hertogenbosch, MK II, 19 februari 1999, nr. 96/2277, VN 1999/28.2.5

²⁹⁹ Hof 's Hertogenbosch, MK II, 19 februari 1999, nr. 96/2277, VN 1999/28.2.5, r.o. 2.2

³⁰⁰ Hof 's Hertogenbosch, MK II, 19 februari 1999, nr. 96/2277, VN 1999/28.2.5, r.o. 2.4

³⁰¹ Hof 's Hertogenbosch, MK II, 19 februari 1999, nr. 96/2277, VN 1999/28.2.5, r.o. 2.3

³⁰² Hof 's Hertogenbosch, MK II, 19 februari 1999, nr. 96/2277, VN 1999/28.2.5, r.o. 2.6

³⁰³ Artikel 22 lid 1 is het zogenaamde restartikel, waarin wordt bepaald dat inkomsten van een inwoner van een van de verdragsluitende staten, vanwaar ook afkomstig, slechts in de woonstaat belastbaar zijn, voor zover deze inkomsten niet in de voorgaande artikelen van het Verdrag zijn behandeld.

³⁰⁴ Belastingverdrag tussen Nederland en Hongarije van 5 juni 1986, *Trb.* 1987, 38, hierna: het belastingverdrag Nederland - Hongarije

³⁰⁵ Hof 's Hertogenbosch, MK II, 19 februari 1999, nr. 96/2277, r.o. 4.3

Het Hof komt echter tot de conclusie dat doel en strekking van het belastingverdrag Nederland – Hongarije, namelijk het voorkomen van dubbele belasting, zou worden miskend ingeval Nederland belasting mag heffen in het kader van de afkoop van een lijfrente, terwijl aan Hongarije krachtens het belastingverdrag Nederland – Hongarije het exclusieve heffingrecht is toegewezen over de afkoopsom van de lijfrente. Volgens het Hof mag het feit dat Nederland de lijfrente niet als bestanddeel van het onzuivere inkomen heeft gedefinieerd, niet leiden tot de conclusie dat de heffing wezenlijk verschilt van een heffing over de afkoopsom van de lijfrente. Tegen deze uitspraak heeft de inspecteur cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad.

10

De Hoge Raad heeft bepaald dat de uitspraak van het Gerechtshof niet in stand kan blijven.³⁰⁶ Hierbij baseert de Hoge Raad zich op het uitgangspunt van de wetgever dat de aftrek van de premies wordt verleend onder de voorwaarde dat de lijfrenteovereenkomst daadwerkelijk wordt uitgevoerd en niet wordt gewijzigd, afgekocht, vervreemd of beleend.³⁰⁷

15

De wetgever heeft namelijk bepaald dat ingeval deze verboden handelingen wel plaatsvinden, dat de aftrek wordt teruggenomen door deze als negatieve persoonlijke verplichting in aanmerking te nemen. De Hoge Raad is anders dan het Hof van mening dat heffing over het bedrag van de in aftrek toegelaten lijfrentepremies, wel degelijk wezenlijk afwijkt van de heffing over (een gedeelte van) de afkoopsom zelf. In de visie van de Hoge Raad wordt de afkoopsom in casu niet belast, maar vervult de afkoop van de lijfrente slechts de ontbindende voorwaarde waaronder de aftrek destijds is verleend. Van een miskenning van doel en strekking van het belastingverdrag Nederland – Hongarije kan naar het oordeel van de Hoge Raad niet worden gesproken. Het terugnemen van in het verleden in aftrek gebrachte persoonlijke verplichtingen³⁰⁸ brengt voorts mee dat deze niet kunnen worden gerekend tot de inkomensbestanddelen die onder de reikwijdte van artikel 22 van het belastingverdrag Nederland – Hongarije vallen.

25

³⁰⁶ HR 7 december 2001, nr. 35 231, BNB 2002/42, VN 2001/64.12, r.o. 3.4

³⁰⁷ HR 7 december 2001, nr. 35 231, BNB 2002/42, VN 2001/64.12, r.o. 3.3. De Hoge Raad verwijst voor haar motivatie naar 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)

³⁰⁸ De zogenaamde negatieve persoonlijke verplichtingen

Alhoewel dit arrest betrekking had op het belastingverdrag Nederland – Hongarije, strekt de werking van dit arrest zich uit tot alle belastingverdragen waarin Nederland verdragsluitende staat is, alsmede tot het BRK³⁰⁹. De Hoge Raad onderschrijft namelijk de zienswijze van de wetgever dat niet zozeer sprake is van het belasten van een afkoopsom, maar van het
5 terugnemen van een aftrekpost. In dit verband worden negatieve persoonlijke verplichtingen niet beschouwd als inkomsten waarop de toewijzingsregels van het belastingverdrag van toepassing zijn, waardoor belastingverdragen geen belemmering vormen voor de belastingheffing over de negatieve persoonlijke verplichting van niet-inwoners.

10 Door de reparatiewetgeving valt de wetgever terug op de hiervoor besproken systematiek van het terugnemen van een aftrekpost. Belangrijke kanttekening is dat het in onderhavig arrest ging om een negatieve persoonlijke verplichting in de vorm van lijfrentepremies en niet in de vorm van pensioenaanspraken. In het arrest van 19 juni 2009³¹⁰ werd de
15 conserverende aanslag voor lijfrenteaanspraken in strijd bevonden met het oude belastingverdrag Nederland – België³¹¹. De Hoge Raad heeft daarbij expliciet aangegeven dat het in aanmerking nemen van de betaalde premies als negatieve persoonlijke verplichting –zoals de wet tot 2001 voorschreef– wezenlijk verschilt van de heffing over (een deel van) de afkoopsom. Deze expliciete aanwijzing wordt door de Hoge Raad ten aanzien van de vrijstelling van pensioenaanspraken niet gegeven in de pensioenarresten van 19 juni
20 2009.³¹² Toch laat de Hoge Raad naar het oordeel van de wetgever in de pensioenarresten van 19 juni 2009 ruimte over om de wet zodanig aan te passen dat belastingheffing plaatsvindt over de verkrijging van pensioenaanspraken die eerder fiscaal is vrijgesteld, ook in de situatie dat in het van toepassing zijnde belastingverdrag het heffingsrecht over pensioenen exclusief is toegewezen aan de woonstaat.³¹³ De wetgever citeert hierbij een
25 van de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad:³¹⁴

³⁰⁹ Belastingregeling voor het Koninkrijk, Rijkswet van 28 oktober 1964, *Trb.* 1964, 425, hierna: het BRK, alsmede de wijziging van de Rijkswet van 5 december 1985, *Stb.* 1985, 645; de wijziging van de Rijkswet van 12 december 1985, *Stb.* 1985, 660 en de wijziging van de Rijkswet van 19 december 1996, *Stb.* 1996, 644;

³¹⁰ HR 19 juni 2009, nr. 44 050, VN 2009/29.10

³¹¹ Belastingverdrag tussen Nederland en België van 19 oktober 1970, *Trb.* 1970, 192. Hierna: het oude belastingverdrag Nederland – België

³¹² HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, HR 19 juni 2009, nr. 07/13267 en HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, zie paragraaf 4.2.1

³¹³ MvT, Kamerstukken II, 2008/09, 31990, nr. 3, VN 2009/34.3

³¹⁴ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 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
5 *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).”*

10 Uit deze rechtsoverweging leidt de wetgever af dat het in de ogen van de Hoge Raad niet in strijd is met de goede verdragstrouw om de destijds vrijgestelde pensioenaanspraken alsnog in de belastingheffing te betrekken, mits dit berust op een wettelijke bepaling.³¹⁵ Deze wettelijke bepaling dient erin te voorzien dat de vrijstelling voor het verlenen van pensioenaanspraken niet langer onvoorwaardelijk wordt verleend, maar dat deze wordt
15 verleend onder de voorwaarde dat de pensioenaanspraak wordt afgewikkeld door middel van reguliere periodieke pensioenuitkeringen. Een dergelijke bepaling houdt tevens in dat de voorwaardelijke vrijstelling komt te vervallen en de verkrijging van de pensioenaanspraak alsnog in de belastingheffing wordt betrokken ingeval de pensioenaanspraak op niet reguliere wijze wordt afgewikkeld. Met de reparatiewetgeving wordt volgens de wetgever
20 voldaan aan de eis van de Hoge Raad dat sprake moet zijn van een wettelijke grondslag.

In de literatuur wordt de reparatiewetgeving door menigeen bekritiseerd. Kemmeren is van mening dat Nederland door middel van de reparatiewetgeving eenzijdig heffings- bevoegdheid over pensioenaanspraken naar zich toetrekt.³¹⁶ Zijn conclusie is dat Nederland
25 in strijd handelt met de goede verdragstrouw en dat daarom de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken, ook na 29 juni 2009, buiten beschouwing dient te worden gelaten ingeval het van toepassing zijnde belastingverdrag is gesloten vóór 1 januari 2001 en het heffingsrecht over pensioeninkomsten exclusief is toegewezen aan de woonstaat. Kemmeren stelt dat de wetgever probeert om de conserverende aanslag buiten de
30 werkingsfeer van het belastingverdrag te brengen, door het alsnog in de belastingheffing betrekken van verleende vrijstelling van de pensioenaanspraak aan te merken als een negatieve uitgave voor inkomensvoorziening. In zijn visie is dat een onjuiste redenering.

³¹⁵ MVT, Kamerstukken II, 2008/09, 31990, nr. 3, VN 2009/34.3

³¹⁶ Prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, “Exitheffingen bij pensioenen: Financiën is hardleers”, WFR 2009/881

Hij verwijst hierbij naar de Hoge Raad die in zijn rechtsoverweging³¹⁷ aangeeft dat een pensioenaanspraak te allen tijde onder de werking van het belastingverdrag valt, namelijk onder de werking van de artikelen 15 of 18. De toekenning van een pensioenaanspraak valt naar het oordeel van de Hoge Raad onder artikel 15 van het Verdrag. De Hoge Raad stelt vast dat Nederland deze bate onvoorwaardelijk vrijstelt. Kemmeren verwijst naar de Hoge Raad die aangeeft dat inkomsten die na het moment van toekenning voortvloeien uit de toegekende pensioenaanspraak, uitsluitend onder de reikwijdte van artikel 18 van het Verdrag vallen. Kemmeren verbindt hieraan de conclusie dat pensioeninkomsten te allen tijde als inkomensbestanddeel in de zin van een belastingverdrag kwalificeren, hetgeen volgens hem een wezenlijk verschil is met de conclusie van de Hoge Raad in het hiervoor besproken arrest van 7 december 2001³¹⁸. In dat arrest kwam de Hoge Raad namelijk tot de conclusie dat het terugnemen van een lijfrentepremieaftrek niet als inkomensbestanddeel in de zin van het belastingverdrag kon worden aangemerkt. Voorts stelt Kemmeren dat de emigratie (of de dooremigratie) een omstandigheid is die zich voordoet na het toekennen van de pensioenaanspraak, waardoor op dat moment uitsluitend artikel 18 van toepassing kan zijn. Door de betaalde premies voor een pensioenaanspraak te belasten als negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen³¹⁹, probeert de wetgever volgens Kemmeren met “een nieuw wettechnisch slimmigheidje” alsnog de heffingsrechten naar zich toe te trekken. Hij besluit met de conclusie dat Nederland de gewenste heffingsrechten slechts kan verkrijgen door de belastingverdragen gesloten vóór 1 januari 2001 aan te passen en dat het Ministerie van Financiën met de huidige reparatiewetgeving gaat om “wishful thinking” of misschien zelfs om “zuivere powerplay”.

Ook de redactie van de Vakstudie Nieuws komt tot de conclusie dat de reparatiewetgeving niet afdoende is.³²⁰ Als reden draagt de redactie aan dat een nationale herkwalificatie van geregulariseerde vrijgestelde pensioenaanspraken tot negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen er niet toe kan leiden dat die aanspraken buiten de context van het pensioenartikel in belastingverdragen en onder het werknemersartikel vallen. Als oplossing voor dit probleem wordt in de aantekening bij het arrest de mogelijkheid aangedragen dat het verkrijgen van pensioenaanspraken voortaan niet onvoorwaardelijk wordt vrijgesteld, maar dat de vrijstelling wordt verleend onder de voorwaarde dat de aanspraken worden aangewend als oudedagsvoorziening door middel van reguliere pensioentermijnen.

³¹⁷ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 3.4.1

³¹⁸ HR 7 december 2001, nr. 35 231, BNB 2002/42, VN 2001/64.12

³¹⁹ Artikel 3.136 lid 3 Wet IB 2001

³²⁰ Aantekening bij MvT, Kamerstukken II, 2008/09, 31990, nr. 3, VN 2009/34.3

De redactie van de Vakstudie Nieuws heeft geen twijfels over de conclusie dat slechts deze oplossing afdoende is om de bate waarop de conserverende aanslag bij emigratie is gebaseerd, niet als pensioen of soortgelijke uitkering³²¹, maar als een nabetaling van niet-zelfstandige arbeid³²² of bestuurdersbeloning³²³ te doen kwalificeren.

5

Ook Stevens heeft zijn twijfels over de reparatiewetgeving.³²⁴ Hij concludeert dat economisch bezien de conserverende aanslag in strijd blijft met het belastingverdrag ingeval het exclusieve heffingsrecht over pensioeninkomsten is toegewezen aan de woonstaat. De uitkomst van de pensioenarresten van 19 juni 2009³²⁵ vindt Stevens dan ook niet verrassend. Hij acht de arresten in lijn met eerdere jurisprudentie³²⁶ en vindt het onwaarschijnlijk dat het Ministerie van Financiën heeft gemeend dat de uitkomst van de arresten van 19 juni 2009 andersluidend zou zijn. Ook Kemmeren veronderstelt dat het ministerie het verlies blijkbaar al had ingecalculiseerd, gezien de snelheid waarmee de brief van de Staatssecretaris³²⁷ naar de Tweede Kamer werd gestuurd alsmede het feit dat het wetsvoorstel³²⁸ tien dagen na de arresten werd ingediend bij de Tweede Kamer.³²⁹ Stevens eindigt met de conclusie dat het beter was geweest als het Ministerie van Financiën zich tijdig had bezonnen op de internationale consequenties van pensioenvoorzieningen.

20

4.2.3 Conclusie

Mijn conclusie is dat reparatiewetgeving in strijd is met de goede trouw die Nederland jegens verdragspartners verschuldigd is in situaties waarbij het bilaterale belastingverdrag het exclusieve heffingsrecht over pensioenen toewijst aan de woonstaat. De conserverende aanslag voor pensioenaanspraken dient in die situatie, ook na 29 juni 2009, buiten toepassing te blijven.

25

³²¹ In de zin van artikel 18 OESO

³²² In de zin van artikel 15 OESO

³²³ In de zin van artikel 16 OESO

³²⁴ Prof. dr. L.G.M. Stevens, "Fiscale Beleidsnotities 201", WFR 2009/1183, paragraaf 4.2

³²⁵ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, HR 19 juni 2009, nr. 07/13267 en HR 19 juni 2009, nr. 08/02288, zie paragraaf 4.2.1

³²⁶ HR 13 mei 2005, nr. 39 610, VN 2005/27.8; HR 13 mei 2005, nr. 39 144, VN 2005/27.9; HR 13 mei 2005, nr. 39 613, VN 2005/27.10 en HR, 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11, welke nader worden toegelicht in paragraaf 4.3.2

³²⁷ Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 19 juni 2009, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 5

³²⁸ Wetsvoorstel Wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken), Kamerstukken 2008/09, 31 990, nr. 1-6

³²⁹ Prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, "Exitheffingen bij pensioenen: Financiën is hardleers", WFR 2009/881

De redactie van de Vakstudie Nieuws stelt dat een oplossing gevonden kan worden door het verkrijgen van pensioenaanspraken voortaan niet onvoorwaardelijk vrij te stellen, maar door de vrijstelling te verlenen onder de voorwaarde dat de pensioenaanspraken worden aangewend als oudedagsvoorziening door middel van reguliere pensioentermijnen.³³⁰

5

Kemmeren³³¹ benoemt deze oplossing niet. Hij gaat uit van de huidige wetsystematiek en komt tot de conclusie dat de Hoge Raad inkomsten die na het moment van toekenning voortvloeien uit de toegekende pensioenaanspraak, uitsluitend onder de reikwijdte van artikel 18 van het Verdrag schaaft. Hij stelt dat de emigratie (of de dooremigratie) een

10 omstandigheid is die zich voordoet na het toekennen van de pensioenaanspraak, waardoor op dat moment uitsluitend artikel 18 van toepassing kan zijn. In de huidige wetsystematiek ben ik dat met hem eens.

De oplossing van de redactie van de Vakstudie Nieuws acht ik niet adequaat en bovendien

15 nog steeds in strijd met de goede trouw die is verschuldigd jegens de verdragspartner.

Allereerst zij vastgesteld dat de voorgestelde oplossing slechts geldt voor

pensioenaanspraken die na de invoering van de voorgestelde wetwijziging worden

verkrege. Pensioenaanspraken die tot dat moment onvoorwaardelijk zijn vrijgesteld, blijven

per definitie vallen onder artikel 18 OESO. Deze belangrijke nuance wordt door de redactie

20 in haar aantekening niet gemaakt en maakt de voorgestelde oplossing naar mijn mening

niet adequaat. Immers vallen inkomsten uit pensioenaanspraken die de afgelopen jaren

onvoorwaardelijk zijn vrijgesteld bij toekomstige afkoop nog steeds onder de reikwijdte van

artikel 18 en niet van artikel 15 OESO. Bij toekomstige afkoop dient dan een splitsing te

worden gemaakt tussen de premies die wél onvoorwaardelijk zijn vrijgesteld en premies die

25 dat niet zijn. Het voorstel is dan ook praktisch moeilijk uitvoerbaar.

Bovendien wordt in de aantekening voorbij gegaan aan de noodzaak van

heronderhandeling met de verdragspartner in de situatie dat Nederland de toekenning van

een pensioenaanspraak niet langer vrijstelt. Indien de wetgever de suggestie van de

30 redactie van de Vakstudie Nieuws volgt, is er mijn inziens sprake van een dusdanige

ingrijpende wijziging van de wetsystematiek, dat Nederland ná het moment van

verdragsluiting eenzijdig heffingsrechten naar zich toetrekt, welke ten tijde van de

verdragsluiting exclusief zijn toegewezen aan de verdragspartner.

³³⁰ Aantekening bij MvT, Kamerstukken II, 2008/09, 31990, nr. 3, VN 2009/34.3

³³¹ Prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, "Exitheffingen bij pensioenen: Financiën is hardleers", WFR 2009/881

De Hoge Raad formuleert als probleem dat Nederland de verkrijging van een pensioenaanspraak onvoorwaardelijk vrijstelt³³² en dat dientengevolge elke vorm van inkomsten uit diezelfde pensioenaanspraak onder artikel 18 van het verdrag valt.³³³ De door de Vakstudie Nieuws redactie voorgestelde mogelijkheid biedt weliswaar een oplossing voor dit probleem, de verkrijging van pensioenaanspraken wordt immers in het voorstel niet langer onvoorwaardelijk vrijgesteld. Belangrijke kanttekening is dat het voorstel slechts geldt voor pensioenaanspraken die worden verkregen na invoering van het voorstel. Bovendien wordt naar mijn mening ten onrechte voorbij gegaan aan het feit dat een dergelijke ingrijpende wetswijziging ertoe leidt dat Nederland eenzijdig heffingsbevoegdheden naar zich toetrekt. Deze heffingsbevoegdheid was ten tijde van het sluiten van het belastingverdrag (in sommige gevallen) exclusief toegewezen aan de woonstaat, waardoor Nederland – ook in de voorgestelde oplossing van de Vakstudie Nieuws – in strijd handelt met de vereiste goede trouw.

De uiteindelijke conclusie van Kemmeren onderschrijf ik dan ook, namelijk dat een oplossing slechts gevonden kan worden door heronderhandeling met de verdragspartners in die gevallen waarbij het verdrag dateert van vóór 1 januari 2001 en waarin het exclusieve heffingsrecht over pensioeninkomsten is toegewezen aan de woonstaat. Tot die tijd blijft de belastingheffing op grond van de artikelen 3.83 en 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 in strijd met het bilaterale belastingrecht, in die gevallen waarbij het heffingsrecht over pensioeninkomsten exclusief is toegewezen aan de woonstaat en het belastingverdrag is gesloten vóór 1 januari 2001.

4.3 Toetsing van artikel 23a Wet VPB 1969 aan het bilaterale belastingrecht

In paragraaf 2.3.8 is de werking van artikel 23a Wet VPB 1969 besproken. In paragraaf 3.4 is beoordeeld in hoeverre deze regeling stand kan houden in het licht van het EG-recht. De sanctiebepaling wordt in deze paragraaf aan het bilaterale belastingrecht getoetst. De additionele belastingheffing van artikel 23a Wet VPB 1969 is verschuldigd ingeval zich één van de omstandigheden voordoet als omschreven in artikel 19b Wet LB 1964.

³³² HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 3.4.1

³³³ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 3.4.2

4.3.1 Het Singapore-arrest

De Hoge Raad heeft zich reeds uitgelaten over de vraag of artikel 11c Wet LB 1964³³⁴ al dan niet toepassing kon vinden in het licht van het bilaterale belastingrecht.³³⁵ In casu was
5 belanghebbende van Nederland naar Singapore geëmigreerd en verzocht als inwoner van Singapore om een gedeeltelijke uitbetaling ineens van een deel van zijn pensioenaanspraak die was ondergebracht bij een Nederlandse B.V. Op grond van artikel 18 lid 1 van het belastingverdrag Nederland – Singapore³³⁶ is de belastingheffing over pensioenen en andere soortgelijke beloningen ter zake van een vroegere dienstbetrekking exclusief
10 toegewezen aan de woonstaat. Een afkoopsom van pensioenaanspraken, ontvangen vóór de ingangsdatum van de pensioenuitkeringen, wordt aangemerkt als een beloning soortgelijk aan pensioen in de zin van artikel 18 van het belastingverdrag.³³⁷

De omstandigheid dat in artikel 18, lid 3, van het belastingverdrag Nederland – Singapore is
15 bepaald dat de uitdrukking “pensioen” betekent periodieke betalingen gedaan ter zake van bewezen diensten of als vergoeding voor bekomen letsel, doet daaraan niet af.³³⁸ De Hoge Raad bevestigt in lijn met eerdere jurisprudentie³³⁹ dat de verdragsbepalingen inzake de inkomsten uit (vroegere) arbeid een gesloten systeem vormen, zodat aan het saldoartikel³⁴⁰ niet kan worden toegekomen voor wat betreft de afkoop van pensioenen.³⁴¹

20 Voorts wijst de Hoge Raad dat een tussen twee staten gesloten overeenkomst te goeder trouw moet worden uitgelegd conform het Verdrag van Wenen.³⁴² In casu is een bepaling van toepassing waarbij een staat (zijnde Nederland) aan de andere staat (zijnde Singapore) het eenzijdige recht verleent tot het belasten van een som die wordt toegekend ter afkoop
25 van pensioenaanspraken. Een dergelijke bepaling mag niet worden uitgehouden of ontgaan.

³³⁴ Thans art. 19b Wet LB 1964

³³⁵ HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6

³³⁶ Belastingverdrag tussen Nederland en Singapore van 19 februari 1971, *Trb.* 1971, 95. Hierna: het belastingverdrag Nederland – Singapore

³³⁷ HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6, r.o. 3.3, vergelijk de arresten HR 13 mei 1987, nr. 24 315, BNB 1987/207 en HR 20 mei 1987, nr. 23 792, BNB 1992/21

³³⁸ HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6, r.o. 3.3

³³⁹ Vergelijk HR 3 mei 2000, nr. 34 654, BNB 2000/328

³⁴⁰ Artikel 21 belastingverdrag Nederland-Singapore

³⁴¹ HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6, r.o. 4.2

³⁴² HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6, r.o. 3.5 waarin de Hoge Raad verwijst naar artikel 31 Verdrag van Wenen, 23 mei 1969, *Trb.* 1977, 169

5 Door het opnemen van een bepaling in de wetgeving van de eerste staat (zijnde Nederland) waarbij een pensioeninkomsten eenzijdig worden geherkwalificeerd tot arbeidsinkomsten, wordt artikel 18 lid 1 Verdrag Nederland-Singapore uitgehold c.q. ontgaan. De Hoge Raad concludeert daarom dat de heffing op grond van artikel 11c Wet LB 1964 geen toepassing kan vinden.

4.3.2 Arresten van Hoge Raad van 13 mei 2005

10 In een tweetal procedures dat heeft geleid tot de arresten van de Hoge Raad van 13 mei 2005 is de vraagstelling aan de orde geweest of artikel 23a Wet VPB 1969 in strijd is met het bilaterale belastingrecht.³⁴³ In een tweetal arresten van diezelfde datum werd artikel 11c Wet LB 1964³⁴⁴ getoetst aan het bilaterale belastingrecht.³⁴⁵

15 In één van de procedures³⁴⁶ was sprake van een naar Antilliaans recht opgerichte vennootschap welke haar feitelijke zetel verplaatste vanuit Nederland naar Curaçao.³⁴⁷ In deze vennootschap was een pensioenvoorziening ondergebracht. De zetelverplaatsing leidde ertoe dat de vennootschap niet langer werd aangemerkt als kwalificerend pensioenlichaam, aangezien één van de wettelijke eisen is dat de feitelijke leiding van een dergelijk lichaam in Nederland wordt uitgeoefend.³⁴⁸ Dientengevolge kan de

20 pensioenaanspraak volgens de Nederlandse wetgeving niet langer als zodanig worden aangemerkt³⁴⁹, waardoor een heffing op grond van artikel 23a Wet VPB 1969 plaatsvindt.³⁵⁰ Belanghebbende kwam hiertegen in verzet. Vaststaat dat de pensioengerechtigden ten tijde van de zetelverplaatsing van belanghebbende van Nederland naar Curaçao woonachtig waren te België.³⁵¹

25

³⁴³ HR 13 mei 2005, nr. 39 613, VN 2005/27.10 en HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11

³⁴⁴ Thans art. 19b Wet LB 1964

³⁴⁵ HR 13 mei 2005, nr. 39 610, VN 2005/27.8 en HR 13 mei 2005, nr. 39 144, VN 2005/27.9

³⁴⁶ Gelet op de overeenkomsten in overwegingen en uitkomsten tussen HR 13 mei 2005, nr. 39 613, VN 2005/27.10 en HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11 beperk ik mij hierna tot de behandeling van het arrest HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11

³⁴⁷ HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11, r.o. 2.1

³⁴⁸ Thans art. 19a, lid 1, onderdeel d Wet LB 1964

³⁴⁹ Thans art. 19b, lid 1, onderdeel a Wet LB 1964

³⁵⁰ HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11, r.o. 3.2

³⁵¹ HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11, r.o. 2.4

De Hoge Raad concludeert dat heffing van artikel 23a Wet VPB 1969 achterwege dient te blijven, aangezien deze heffing in strijd is met artikel 18 van het oude Belastingverdrag Nederland – België³⁵² gelet op het doel en de strekking van die bepaling.³⁵³ De Hoge Raad bevestigt dat toepassing van artikel 11c Wet LB 1964 bij de pensioengerechtigden in casu 5 belet zou worden in lijn met de arresten die eveneens op 13 mei 2005 gewezen zijn.³⁵⁴ Gezien het feit dat artikel 11c Wet LB 1964 geen stand kan houden in het licht van hetgeen op bilateraal niveau is overeengekomen, kan ook artikel 23a Wet VPB 1969 geen stand houden, aangezien dit tot gevolg zou hebben dat de belasting welke niet geheven kon worden bij de pensioengerechtigden alsnog geheven zou worden bij belanghebbende. Gelet 10 op het doel en de strekking van artikel 18 van het verdrag kan ook artikel 23a Wet VPB 1969 geen toepassing vinden.

Eerder had de Hoge Raad reeds gewezen dat artikel 11c Wet LB 1964 geen stand kon houden in het licht van artikel 18 van het oude Belastingverdrag Nederland – België.³⁵⁵ 15 Belanghebbende hield alle aandelen in X B.V. en was op 1 oktober 1994 verhuisd naar België. Twee jaar later werd ook de zetel van X B.V. verplaatst naar België. Tot het vermogen van deze B.V. behoorde een pensioenverplichting, waartoe belanghebbende gerechtigd was. De inspecteur rekent de waarde van de pensioenaanspraak tot het loon. De Hoge Raad overweegt dat bij de toekenning van een pensioenaanspraak de werknemer 20 een vermogensrecht verkrijgt dat kan resulteren in inkomsten als bedoeld in artikel 18 van het verdrag. De toekenning zelf van de aanspraak is een beloning als bedoeld in artikel 15 van het verdrag. Nederland mag (de waarde van) die aanspraak belasten indien de dienstbetrekking in Nederland wordt uitgeoefend, maar stelt die inkomsten onvoorwaardelijk vrij van belasting.³⁵⁶ De fictie van art. 11c, eerste lid, onderdeel a, Wet LB 1964 betekent 25 dat een verschuiving plaatsvindt van een belastingheffing die zou vallen onder artikel 18 van het verdrag naar een belastingheffing die valt onder artikel 15 van het verdrag. Gevolg is dat niet langer de woonstaat, maar de bronstaat heffingsbevoegd is. Ficties met een zodanig gevolg verdragen zich niet met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het verdrag. Artikel 11c, eerste lid, onderdeel a, Wet LB 1964 30 kan daarom geen toepassing vinden door de strijdigheid met artikel 18 van het Verdrag.

³⁵² Belastingverdrag tussen Nederland en België van 19 oktober 1970, *Trb.* 1970, 192, hierna “het oude belastingverdrag Nederland – België”

³⁵³ HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11, r.o. 3.5.2

³⁵⁴ HR 13 mei 2005, nr. 39 610, VN 2005/27.8 (zie hierna) en HR 13 mei 2005, nr. 39 144, VN 2005/27.9

³⁵⁵ HR 13 mei 2005, nr. 39 610, VN 2005/27.8

³⁵⁶ HR 13 mei 2005, nr. 39 610, VN 2005/27.8, r.o. 3.4.2

De uitkomst van dit arrest kan niet verrassend worden genoemd, gezien de uitkomst van het Singapore-arrest.³⁵⁷

4.3.3 Conclusie

5

Uit de behandelde jurisprudentie is duidelijk naar voren gekomen dat artikel 23a Wet VPB 1969 geen toepassing kan vinden ingeval de pensioengerechtigde woonachtig is in een land waarmee Nederland een bilateraal belastingverdrag heeft gesloten waarin het exclusieve heffingsrecht over pensioeninkomsten is toegewezen aan het woonland.

10

Vastgesteld is dat de verdragsbepalingen inzake de inkomsten uit (vroegere) arbeid een gesloten systeem vormen, zodat aan het saldoartikel niet kan worden toegekomen voor wat betreft de afkoop van pensioenen.³⁵⁸ Voorts is van belang dat de Hoge Raad heeft bevestigd dat een afkoopsom van pensioenaanspraken, ontvangen vóór de ingangsdatum van de pensioenuitkeringen, voor de verdragstoepassing als een beloning wordt aangemerkt die valt onder de reikwijdte van het pensioenartikel.³⁵⁹

15

20

Gelet op deze uitgangspunten en de jegens verdragspartner verschuldigde goede trouw³⁶⁰, kan de fictie³⁶¹ van artikel 19b Wet LB 1964 geen toepassing vinden ingeval het bilaterale belastingverdrag dateert van vóór 1 januari 1995 én het woonland het exclusieve heffingsrecht over pensioeninkomsten bezit.³⁶² Bijgevolg kan ook artikel 23a Wet VPB 1969 geen stand houden, aangezien dit tot gevolg zou hebben dat de belasting welke niet geheven kon worden bij de pensioengerechtigden alsnog geheven zou worden bij de pensioenverzekeraar.³⁶³

³⁵⁷ Zie paragraaf 4.3.1

³⁵⁸ HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6, r.o. 4.2

³⁵⁹ HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6, r.o. 3.3

³⁶⁰ Artikel 31 Verdrag van Wenen

³⁶¹ Bedoeld wordt de fictie waardoor pensioeninkomsten worden geherkwalificeerd naar loon uit tegenwoordige dienstbetrekking, waardoor een verschuiving plaatsvindt van inkomsten als bedoeld in artikel 18 OESO naar inkomsten als bedoeld in artikel 15 OESO.

³⁶² HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6; HR 13 mei 2005, nr. 39 610, VN 2005/27.8 en HR 13 mei 2005, nr. 39 144, VN 2005/27.9

³⁶³ HR 13 mei 2005, nr. 39 613, VN 2005/27.10 en HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11

HOOFDSTUK 5 Conclusies en aanbevelingen

In het derde hoofdstuk zijn de artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 getoetst aan het Europees recht. In hoofdstuk vier is de vraag aan de orde gekomen in hoeverre beide artikelen houdbaar zijn in het licht van het bilaterale belastingrecht. De vraag die centraal staat in deze thesis luidt als volgt:

In hoeverre is de Nederlandse belastingheffing over de in Nederland in eigen beheer opgebouwde pensioenaanspraak van de DGA bij emigratie houdbaar in het licht van het EG-recht c.q. het internationaal verdragenrecht en welke wijzigingen zijn in dit kader gewenst?

In de eerste paragraaf van dit hoofdstuk worden de conclusies weergegeven van de toetsing van artikel 3:83 (alsmede artikel 3:136 lid 3 en 6) Wet IB 2001 aan het EG-recht en het bilaterale belastingrecht. De tweede paragraaf behandelt de conclusies van de toetsing van artikel 23a Wet VPB 1969 aan het EG-recht en het bilaterale belastingrecht. De derde paragraaf gaat in op doel en strekking van de artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969. Ten slotte behandelt paragraaf vier de alternatieve oplossingen die in het kader van de toetsing aan het EG-recht en bilateraal belastingrecht en in het licht van doel en strekking van beide wettelijke bepalingen zijn gewenst.

5.1 Conclusies ten aanzien van artikel 3:83 Wet IB 2001

Mijn conclusie is dat artikel 3:83 Wet IB 2001 in strijd is met het EG-recht. Alhoewel de wetgever zal betogen dat de regeling is gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel, is mijns inziens sprake van een anti-misbruikregeling. Dit blijkt uit de bedoeling van de wetgever ten tijde van het invoeren van de regeling, namelijk het (alsnog) in de belastingheffing betrekken van de vrijgestelde pensioenaanspraak ingeval van oneigenlijke afwikkeling in grensoverschrijdende situaties.³⁶⁴ Ook het feit dat de regeling weliswaar breed geformuleerd is, maar slechts in een aantal concrete gevallen daadwerkelijk tot heffing kan leiden, onderschrijft het anti-misbruikarakter van artikel 3:83 Wet IB 2001. Ten slotte wordt de aanslag na verloop van tien jaren kwijtgescholden, indien zich geen belastbaar feit heeft voorgedaan. Ook dat verhoudt zich niet tot het territorialiteitsbeginsel.

³⁶⁴ MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 125

Gelet op het anti-misbruik karakter van de regeling is artikel 3:83 Wet IB 2001 mijn inziens in strijd met het EG-recht, aangezien een dergelijk systeem alleen kan worden gerechtvaardigd indien het erom gaat concrete gevallen van misbruik tegen te gaan.³⁶⁵ De regeling voldoet daaraan niet vanwege een te generiek karakter.

5

De vraag is echter of het Europese Hof van Justitie het anti-misbruik karakter van de regeling onderschrijft. In de zaak N heeft het Hof het systeem van conserverende aanslagen in beginsel erkend als een legitiem instrument om de belastingheffing tussen lidstaten te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel.³⁶⁶ De regeling mag geen onnodige belemmeringen bevatten en dient passend te zijn voor het beoogde doel.³⁶⁷ Gelet op de uitkomst van de zaak N en de overeenkomsten tussen de conserverende aanslag voor aanmerkelijk belanghouders en pensioengerechtigden, veronderstel ik dat het Hof de regeling in beginsel zal aanvaarden als legitiem instrument om de belastingheffing tussen lidstaten te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel. Het moge duidelijk zijn dat ik een dergelijke conclusie niet onderschrijf vanwege het anti-misbruik karakter van artikel 3:83 Wet IB 2001. Indien het Hof de regeling kwalificeert als een anti-misbruikregeling kan deze vanuit het EG-recht gezien slechts standhouden indien het erom gaat om specifieke gevallen van misbruik tegen te gaan.³⁶⁸ De wettelijke bepalingen voldoen daaraan niet vanwege een te generiek karakter en dienen derhalve buiten toepassing te blijven.

20

De Hoge Raad heeft bepaald dat artikel 3:83 Wet IB 2001³⁶⁹ in strijd is met het bilaterale belastingrecht.³⁷⁰ Dit arrest is van toepassing ingeval Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten vóór 1 januari 2001 waarbij het heffingsrecht over pensioeninkomsten exclusief is toegewezen aan de woonstaat. Naar aanleiding van deze arresten is per 29 juni 2009 een nieuwe wettelijke regeling van kracht geworden.³⁷¹ In de gevallen waarbij de heffing over pensioeninkomsten krachtens een bilateraal belastingverdrag exclusief is toegewezen aan de woonstaat en het verdrag is gesloten vóór 1 januari 2001 voorziet de regeling in een heffing over de verleende vrijstelling

³⁶⁵ HvJ EG 21 november 2002, X en Y, nr. C-436/00, BNB 2003/221, VN 2002/12.5, r.o. 59

³⁶⁶ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 40

³⁶⁷ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 48

³⁶⁸ HvJ EG 21 november 2002, X en Y, nr. C-436/00, BNB 2003/221, VN 2002/12.5, r.o. 59; HvJ EG 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, nr. C-9/2, VN 2004/15.9, r.o. 59 en 62.

³⁶⁹ Zoals de regeling luidde tot 29 juni 2009, 12:00 uur.

³⁷⁰ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9; HR 19 juni 2009, nr. 07/13267; HR 19 juni 2009, nr. 08/02288.

³⁷¹ Wet van 8 juli 2009, *Stb.* 2009, 304, tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrente aanspraken).

voor het verkrijgen van de pensioenaanspraak³⁷² in plaats van een heffing over de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak. De wetgever beschouwt deze heffing als negatieve uitgaven voor inkomstenvoorziening, omdat de verleende faciliteit³⁷³ wordt teruggenomen.

5

Naar mijn mening dient de conserverende aanslag voor pensioenaanspraken, ook na 29 juni 2009, buiten toepassing te blijven ingeval het bilaterale belastingverdrag is gesloten vóór 1 januari 2001 en het exclusieve heffingsrecht over pensioenen is toegewezen aan de woonstaat. Uit het arrest van de Hoge Raad volgt dat pensioeninkomsten, nadat de
10 belastingvrijstelling voor de toekenning van de pensioenaanspraak definitief is verleend, te alle tijde onder de reikwijdte vallen van het pensioenartikel.³⁷⁴ Indien het pensioenartikel de heffing over pensioeninkomsten exclusief toewijst aan de woonstaat en het verdrag dateert van vóór 1 januari 2001 handelt Nederland door de toepassing van de conserverende
15 aanslag voor pensioenaanspraken in strijd met de goede verdragstrouw die Nederland jegens de verdragspartner verschuldigd is.³⁷⁵ Reden hiervoor is dat Nederland de heffingsbevoegdheid, welke krachtens het verdrag exclusief is toegewezen aan de woonstaat, door bepalingen in de nationale wetgeving eenzijdig naar zich toetrekt.

5.2 Conclusies ten aanzien van artikel 23a Wet VPB 1969

20

Indien niet wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 wordt de vennootschap bij emigratie op grond van artikel 23a Wet VPB 1969 geconfronteerd met een acute belastingheffing (welke achterwege was gebleven bij zetelverplaatsing binnen dezelfde lidstaat). Een dergelijke heffing is een belemmering in de
25 zin van het EG-recht.³⁷⁶

Ik veronderstel daarbij dat een beroep op artikel 43 EG mogelijk is, aangezien in Nederland het incorporatiestelsel van toepassing is. In paragraaf 3.4 is de vraag aan de orde gekomen of deze belemmering gerechtvaardigd kan worden en zo ja, of de belemmering
30 proportioneel en doelmatig is. Voor zover er gronden aanwezig zijn die in beginsel de belemmering kunnen rechtvaardigen, zal de heffing van artikel 23a Wet VPB 1969 de proportionaliteits- en doelmatigheidstoets niet kunnen doorstaan.

³⁷² Artikel 3.136 lid 3 en lid 6 Wet IB 2001

³⁷³ Bedoeld wordt de fiscale vrijstelling die verleend is bij de toekenning van de pensioenaanspraak.

³⁷⁴ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9, r.o. 3.4.1 en 3.4.2

³⁷⁵ Artikel 26 en 31 Verdrag van Wenen

³⁷⁶ HvJ EG 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, nr. C-9/2, VN 2004/15.9, r.o. 46

Deze conclusie wordt in de jurisprudentie onderschreven door de uitspraak van Hof 's-Gravenhage.³⁷⁷ De uitspraak van het Gerechtshof is echter door de Hoge Raad bevestigd noch ontkracht.³⁷⁸

5

Om de acute heffing van artikel 23a Wet VPB 1969 te voorkomen dient de pensioenvennootschap bij emigratie te voldoen aan de voorwaarden van artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964. Deze voorwaarden zijn mijns inziens onnodig belemmerend en daarom in strijd met het EG-recht. Uit de zaak N blijkt immers dat een dergelijke regeling
10 passend dient te zijn voor het beoogde doel en geen onnodige belemmeringen mag bevatten.³⁷⁹ De eis dat de pensioenvennootschap onderworpen dient te zijn aan een heffing naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing acht ik onnodig belemmerend. De inlichtingenverplichting is mijns inziens onnodig belemmerend aangezien inlichtingen omtrent de afwikkeling van de pensioenaanspraak kunnen worden
15 verkregen op grond van de inlichtingenrichtlijn³⁸⁰. Voorts is de vereiste aansprakelijkheidstelling naar mijn mening onnodig belemmerend, aangezien de verschuldigde belastingen kunnen worden ingevorderd op grond van de invorderingenrichtlijn³⁸¹.

20 In het arrest van 13 mei 2005, waarin de Hoge Raad voorbij ging aan de toetsing van artikel 23a Wet VPB 1969 aan het EG-recht, is wel ingegaan op de vraag of het artikel in strijd is met het bilaterale belastingrecht. De uitkomst van de arresten van 13 mei 2005³⁸² luidt dat de heffing geen toepassing kan vinden ingeval de pensioengerechtigde woonachtig is in een land waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft getroffen,
25 waarbij het exclusieve heffingsrecht over pensioenen is toegewezen aan het woonland.

³⁷⁷ Hof 's-Gravenhage, MK I, 18 maart 2003, 01/1905 en 01/1904, VN 2003/22.2.4

³⁷⁸ HR 13 mei 2005, nr. 39 613, VN 2005/27.10

³⁷⁹ HvJ EG 7 september 2006, zaak N, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 48

³⁸⁰ (EG) Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (76/308/EEG) laatstelijk gewijzigd door Richtlijn 2001/44/EG van 15 juni 2001

³⁸¹ (EG) Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies (77/799/EEG) zoals gewijzigd door de richtlijnen van 6 december 1979 (79/1070/EEG), 25 februari 1992 (92/12/EEG), 7 oktober 2003 (2003/93/EG) en 21 april 2004 (2004/56/EG)

³⁸² HR 13 mei 2005, nr. 39 613, VN 2005/27.10 en HR 13 mei 2005, nr. 40 192, VN 2005/27.11

Deze conclusie geldt in gevallen waarbij het bilaterale verdrag is gesloten vóór 1 januari 1995. Aangezien de wetgever ook na de arresten van 13 mei 2005 de wetgeving niet heeft aangepast, zijn de arresten nog steeds van toepassing op de huidige wetgeving.

5 5.3 Doel en strekking van artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969

De artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 zijn op essentiële punten in strijd met het EG-recht en het bilaterale belastingrecht. Ook het sinds 29 juni 2009 van kracht geworden artikel 3.136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 kan de toets van het bilaterale belastingrecht niet doorstaan. Alvorens alternatieve voorstellen te behandelen, is het van belang om doel en strekking van beide bepalingen vast te stellen. Alternatieve voorstellen dienen immers aan te sluiten bij het oogmerk van de Nederlandse wetgever.

Allereerst zij vastgesteld dat de wetgever er belang aan hecht dat werknemers in staat worden gesteld een adequate en veilige voorziening voor de oude dag op te bouwen, hetgeen primair in het belang is van de werknemer en ten tweede van collectief belang is, aangezien er minder werknemers op hun oude dag op gemeenschapsvoorzieningen hoeven terug te vallen.³⁸³ Gelet op het doel van het verkrijgen van een pensioenaanspraak – namelijk het verschaffen van toekomstig inkomen voor de oude dag – acht de wetgever het van groot belang de omkeerregel toe te passen ten aanzien van het verkrijgen van pensioenaanspraken.³⁸⁴ Gezien de achtergrond en doelstelling van deze fiscale faciliteit, vindt de wetgever het ongewenst dat een pensioenaanspraak anders dan door middel van periodieke pensioenuitkeringen wordt afgewikkeld. Om die reden is het civielrechtelijk verboden om de pensioenaanspraak door middel van afkoop af te wikkelen.³⁸⁵ Ook verbindt de overheid een fiscale sanctie aan het oneigenlijk afwikkelen van de pensioenaanspraak.³⁸⁶ Ter meerdere zekerheid van het handhaven van de fiscale claim na emigratie van de pensioengerechtigde en/of de pensioenvennootschap zijn de artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 geïntroduceerd. Volgens de wetgever wordt het instrument van de conserverende aanslag noodzakelijk geacht ter versterking van de Nederlandse positie bij oneigenlijke afwikkeling van de pensioenaanspraak na emigratie.³⁸⁷

³⁸³ Kamerstukken II 1993/1994, 23 046, nr. 9, blz. 2 en 3

³⁸⁴ Kamerstukken II 1987/1988, 20 200 IXB, nr. 16 en 18, vraag en antwoord 25

³⁸⁵ Art. 65 PW

³⁸⁶ Art. 19b lid 1 en 2 Wet LB 1964

³⁸⁷ NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 352-353 en Nader rapport, Kammerstukken 1998/99, 26 727, punten 61 en 62. De parlementaire behandeling is nader toegelicht in paragraaf 3.3.

Uit de parlementaire behandeling blijkt voorts dat artikel 23a Wet VPB 1969 ten doel heeft oneigenlijke handelingen bij of na emigratie te voorkomen.³⁸⁸ Gelet op de parlementaire behandeling bij de introductie van beide artikelen kan worden geconcludeerd dat beide artikelen ten doel hebben het bestrijden en belasten van de oneigenlijke afwikkeling van pensioenaanspraken. Mijns inziens voldoet de regelgeving niet als instrument om heffingsbevoegdheden te verdelen. De regelgeving is namelijk in strijd met het woonplaatsbeginsel dat in artikel 18 van het OESO-modelverdrag is neergelegd. Nederland volgt de OESO bepaling in de bilaterale belastingverdragen, zij het dat in recentere verdragen Nederland het heffingsrecht bij oneigenlijke afwikkeling wenst te behouden.

5 Heffing op grond van het territorialiteitsbeginsel zou ertoe leiden dat Nederland als bronstaat belasting mag heffen over pensioeninkomsten, ook ingeval de pensioenaanspraak door middel van reguliere pensioenuitkeringen wordt afgewikkeld. Daarvan is in verdragsituaties geen sprake. De artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 zijn daarom niet gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel, maar dienen ertoe oneigenlijke afwikkeling van pensioenaanspraken te bestrijden. De stelling dat de artikelen op het territorialiteitsbeginsel zijn gebaseerd, komt mijns inziens met name voort uit de wens de regelgeving EU-proof te doen ogen.³⁸⁹ Uit de huidige wetsystematiek en de bilaterale belastingverdragen waarbij Nederland verdragsluitende partij is, kan worden afgeleid dat belastingheffing plaatsvindt op grond van het woonplaatsbeginsel en niet op grond van het situsbeginsel. Gelet op het

10 woonplaatsbeginsel kunnen beide artikelen niet dienen om heffingsbevoegdheden te verdelen, immers de heffingsbevoegdheid over pensioeninkomsten wordt toegewezen aan het woonland.

De doelstelling van beide artikelen – namelijk het belasten van oneigenlijke afwikkeling van een pensioenaanspraak – is van belang om te komen tot alternatieven die enerzijds voldoen aan het doel en oogmerk van de Nederlandse wetgever en anderzijds de toets van het bilaterale belastingrecht en EG-recht kunnen doorstaan.

³⁸⁸ Kamerstukken II 1994/1995, 23 046, nr. 11, blz. 14

³⁸⁹ In de zaak N is immers naar voren gekomen dat de conserverende aanslag in beginsel als legitiem instrument kan dienen om heffingsbevoegdheden tussen lidstaten te verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel. Vergelijk de paragrafen 3.3 en 3.4.

5.4 Alternatieve oplossingen

5 Zoals geconcludeerd in de vorige paragraaf is het uitgangspunt bij het verdelen van de heffingsbevoegdheid over pensioeninkomsten het woonplaatsbeginsel.³⁹⁰ Gelet op de belastingverdragen die Nederland recentelijk heeft gesloten, onderschrijft Nederland nog steeds dit uitgangspunt. Slechts in uitzonderlijke situaties behoudt Nederland zich het heffingsrecht voor over pensioeninkomsten, namelijk ingeval van niet reguliere afwikkeling van de pensioenaanspraak. Alvorens oplossingen te bespreken die aansluiten bij de heffing op grond van het woonplaatsbeginsel en bij de wens om heffing te behouden bij niet-reguliere afwikkeling van de pensioenaanspraak, wordt in de eerste subparagraaf ingegaan op een aantal oplossingen die heffing op grond van het woonplaatsbeginsel geheel of gedeeltelijk loslaten. Paragraaf 5.4.2 geeft een toelichting op de achtergrond van het woonplaatsbeginsel in artikel 18 OESO. In het derde deel van deze paragraaf komen voorstellen aan de orde die naar mijn mening noodzakelijk zijn om te komen tot een belastingstelsel dat enerzijds aansluit bij de wensen van de Nederlandse overheid om 15 belasting te heffen bij een niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak en anderzijds de toets van het EG-recht en bilaterale belastingrecht kan doorstaan. In paragraaf 5.4.4 volgt de conclusie.

20 5.4.1 Alternatieve systemen met (gedeeltelijke) bronstaatheffing

Kemmeren is voorstander van een verdeling van heffingrechten op basis van het oorsprongbeginsel.³⁹¹ Hij bepleit dat in een dergelijk systeem exitheffingen overbodig zijn, aangezien de bronstaat – ongeacht de woonplaats van belastingplichtige – heffingrechten 25 heeft over pensioeninkomsten. Wanneer Nederland een dergelijke ingrijpende wijziging wenselijk acht, dient te worden aangestuurd op een wijziging van het OESO modelverdrag. Tevens dienen alle afzonderlijke belastingverdragen waarin Nederland verdragsluitende partij is te worden herzien.

30 Dietvorst is voorstander van een bronheffingsstelsel.³⁹² In zijn visie hebben zowel de opbouwstaat als de woonstaat recht op een gedeeltelijke heffing over pensioeninkomsten. In een dergelijk systeem wordt een bronheffing geheven op het moment dat de

³⁹⁰ Artikel 18 OESO

³⁹¹ Prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, "Exitheffingen bij pensioenen: Financiën is hardleers", WFR 2009/881

³⁹² Prof. dr. G.J.B. Dietvorst, "Fiscale pensioenbelemmeringen in de gemeenschappelijke markt", WFR 2005/93

pensioenuitkering plaatsvindt. De bronheffing wordt als voorheffing verrekend in het woonland. Op die wijze wordt de heffing over pensioeninkomsten verdeeld tussen de bron- en woonstaat. Dietvorst acht een bronheffingspercentage van 15% niet onredelijk.

5 Implementatie van een dergelijk systeem dient op bilateraal of multilateraal niveau plaats te vinden.

De Greef is voorstander van een verrekeningsstelsel van microclearing.³⁹³ In een dergelijk systeem wordt jaarlijks de belastingclaim over het verkrijgen van de pensioenaanspraak op contante waarde gewaardeerd, waarbij rekening wordt gehouden met de kans van
10 overlijden. Deze belastingclaim wordt gecedeerd aan de woonstaat. Om een dergelijk systeem te implementeren stelt De Greef dat een EU-richtlijn nodig is. Op basis van die richtlijn dient de bronstaat de belastingclaim aan de woonstaat te cederen, waarbij de woonstaat verplicht wordt deze te accepteren. Staten zullen vervolgens tot saldering van de claims overgaan en periodiek de claims onderling verrekenen. De Greef concludeert dat
15 directe verrekening – dat wil zeggen op het moment van de verkrijging van de pensioenaanspraak – de voorkeur geniet boven verrekening op het moment van het verkrijgen van de pensioenuitkering. Directe verrekening leidt in zijn visie tot een eenvoudiger systeem, aangezien de claim op de pensioenaanspraak in het jaar van verkrijging tussen lidstaten wordt verrekend. Aan de hand van het volgende voorbeeld wordt
20 het systeem van microclearing toegelicht. Stel dat in enig jaar 100.000 inwoners van België als werknemer Nederlandse inkomsten genieten waarover Nederland als werkstaat heffingsbevoegd is. In het kader van hun dienstbetrekking ontvangen zij in een bepaald jaar pensioenaanspraken voor een gezamenlijke waarde van € 1.000.000. De contante waarde van de belastingvordering over deze aanspraken wordt op individueel niveau berekend,
25 rekening houdend met het overlijdensrisico. Stel dat de totale contante waarde van de belastingvorderingen € 150.000 bedraagt. In het systeem van microclearing cedeert Nederland de belastingvordering van € 150.000 aan België, waarbij België als woonstaat verplicht is om deze vordering te accepteren. Nederland heeft als werkstaat € 150.000 te vorderen van de woonstaat België. België kan in de toekomst deze belasting heffen over
30 pensioeninkomsten die haar inwoners zullen genieten. Tegelijkertijd zijn in hetzelfde jaar 60.000 inwoners van Nederland werkzaam in loondienst in België. Zij verkrijgen in dat jaar pensioenaanspraken voor een gezamenlijke waarde van € 600.000. De contante waarde van de belastingvorderingen wordt op individueel niveau berekend en komt uit op een gezamenlijk bedrag van € 90.000. België kan de belastingvordering in het

³⁹³ mr. dr. R.M.J.M. de Greef, *Fiscale pensioenbelemmeringen in de gemeenschappelijke markt*, Fiscale wetenschappelijke reeks, Amersfoort: SDU Fiscale en Financiële uitgevers 2004, blz. 283-285 en 295-297

microclearingsysteem cederen aan Nederland. Vorderingen tussen lidstaten kunnen onderling worden verrekend. In het voorbeeld wordt de vordering van Nederland op België ad € 150.000 verrekend met de vordering van € 90.000 die België aan Nederland cedeert. Restvorderingen kunnen periodiek worden gesaldeerd. In het voorbeeld kan de resterende schuld van België aan Nederland ad € 60.000 op een vastgesteld tijdstip worden gesaldeerd.

In feite sluit een dergelijke benadering aan bij de gedachte van compartimentering, waarbij de heffing over pensioeninkomsten wordt verdeeld over de verschillende lidstaten naar rato van de verleende vrijstelling voor het verkrijgen van de omkeerregel.

De hiervoor vermelde varianten laten het woonplaatsbeginsel geheel of gedeeltelijk los. Ik veronderstel echter dat Nederland ten aanzien van de verdeling van heffingrechten over pensioeninkomsten het woonplaatsbeginsel niet wil vervangen door algehele of gedeeltelijke bronstaatheffing. Om die reden worden voornoemde alternatieven niet tot in detail behandeld. Slechts in geval van een niet reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak, hetgeen de wetgever beschouwt als misbruik van de toegepaste fiscale faciliteit van de omkeerregel, wenst Nederland heffingsrechten te kunnen uitoefenen. Interessant om te bezien is de vraag waarom in artikel 18 OESO is gekozen voor een exclusieve woonstaatheffing.

5.4.2 Achtergronden van het woonplaatsbeginsel

Artikel 18 OESO uit het modelverdrag van 1992 is gebaseerd op eerdere OESO modelverdragen³⁹⁴. Uit de toelichting op het OESO modelverdrag volgt dat de woonstaat het beste kan beoordelen in hoeverre belastingplichtige draagkrachtig is om belasting te betalen, aangezien de draagkracht afhangt van het wereldinkomen en persoonlijke omstandigheden, zoals de gezinssamenstelling.³⁹⁵ In dezelfde paragraaf van de toelichting komt een ander argument naar voren dat pleit voor een woonplaatsheffing over pensioeninkomsten. Door de woonplaatsheffing worden administratieve lasten voor de pensioengerechtigde voorkomen. Bronstaatheffing zou betekenen dat de pensioengerechtigde die pensioeninkomsten geniet uit verschillende landen in al die landen afzonderlijk een aangifte moet indienen en belasting moet afdragen. De administratieve

³⁹⁴ De bepaling was eveneens opgenomen in de OESO-modelverdragen van 1963 en 1977.

³⁹⁵ Paragraaf 1 OESO-commentaar op artikel 18 OESO-modelverdrag 1992

lasten nemen dan een aanzienlijke omvang aan indien werknemers in veel verschillende staten werkzaam zijn geweest en aldaar pensioen hebben opgebouwd.

5 Beide argumenten pleiten voor de woonstaatheffing over pensioeninkomsten en hebben geleid tot de exclusieve woonstaatheffing in artikel 18 OESO. In lijn met artikel 18 OESO geldt voor artikel 18 Nederlands Standaardverdrag 1987 als uitgangspunt de woonstaatheffing over pensioeninkomsten. Er geldt echter een uitzondering. Gelet op het doel van het toepassen van de omkeerregel voor de verkrijging van een pensioenaanspraak – namelijk het faciliteren van de opbouw van toekomstig inkomen voor de oude dag – acht 10 de wetgever het ongewenst dat pensioenaanspraken anders dan door reguliere pensioenuitkeringen worden afgewikkeld. Een niet-periodieke pensioenuitkering kan naar opvatting van de Nederlandse wetgever niet worden aangemerkt als een voorziening voor de oude dag. Nederland wil om die reden het heffingrecht over pensioeninkomsten kunnen uitoefenen ingeval van niet-reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken.

15 De oplossingen die – vanuit de literatuur – in paragraaf 5.4.1 zijn aangedragen sluiten niet of slechts gedeeltelijk aan bij dit uitgangspunt³⁹⁶ en betrekken reguliere (periodieke) pensioenuitkeringen geheel of gedeeltelijk in de belastingheffing bij de bronstaat. In de volgende subparagraaf wordt ingegaan hoe Nederland belasting kan heffen over de niet- 20 reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken, zonder dat dit in strijd is met het bilateraal belastingrecht of EG-recht.

5.4.3 Heffing over niet-reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken in internationale situaties

25 Zoals in de vorige subparagraaf aan de orde is gekomen wenst Nederland het heffingrecht over pensioeninkomsten te kunnen uitoefenen ingeval van niet-reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken. Alhoewel ik deze wens van de Nederlandse wetgever niet onredelijk acht, volstaat het introduceren van de artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 30 niet. Alvorens Nederland in grensoverschrijdende situaties³⁹⁷ belasting kan heffen over inkomsten die voortvloeien uit in Nederland opgebouwde pensioenaanspraken, dient primair de heffingsbevoegdheid over pensioeninkomsten (mede) te zijn toegewezen aan de bronstaat. In gevallen waarin de heffing over pensioeninkomsten exclusief is toegewezen aan de woonstaat, dienen bepalingen in de nationale wetgeving die hiermee in strijd zijn

³⁹⁶ Namelijk het toekennen van het heffingsrecht over pensioeninkomsten aan de woonstaat, met als uitzondering het heffingsrecht voor de bronstaat ingeval van niet-reguliere afwikkeling.

³⁹⁷ Bedoeld worden de situaties waarin Nederland een bilateraal verdrag heeft gesloten ter vermijding van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het vermogen.

buiten toepassing te blijven.³⁹⁸ Pas wanneer Nederland heffingsbevoegdheid toekomt op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag, dienen nationale wetsbepalingen invulling te geven aan deze heffingsbevoegdheid. Nederland heeft reeds invulling gegeven aan de nationale wetsbepalingen³⁹⁹, maar gaat ten onrechte voorbij aan het feit dat in
5 sommige gevallen geen heffingsbevoegdheid bestaat over pensioeninkomsten als gevolg van bilaterale afspraken.

De heffing van artikel 23a Wet VPB 1969 kan geen toepassing vinden ingeval de pensioengerechtigde woonachtig is in een land waarmee Nederland een regeling ter
10 voorkoming van dubbele belasting heeft getroffen, waarbij het exclusieve heffingsrecht over pensioenen is toegewezen aan het woonland.⁴⁰⁰ Deze conclusie geldt in gevallen waarbij het bilaterale verdrag is gesloten vóór 1 januari 1995. Ook de heffing van de artikelen 3:83 en 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 kan de toets van het bilaterale belastingrecht niet doorstaan ingeval Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten vóór 1
15 januari 2001 waarbij het heffingsrecht over pensioeninkomsten exclusief is toegewezen aan de woonstaat.⁴⁰¹

Om ervoor te zorgen dat Nederland belasting mag heffen over de niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak is heronderhandeling nodig met de verdragspartner ingeval het
20 belastingverdrag voorziet in een exclusieve woonstaatheffing en het belastingverdrag dateert van vóór de introductie van artikel 23a Wet VPB 1969 of 3:83 Wet IB 2001. Ik onderschrijf dan ook de uiteindelijke conclusie van Kemmeren dat een oplossing slechts gevonden kan worden door heronderhandeling met de verdragspartners in bedoelde gevallen.⁴⁰² De reden dat heronderhandeling met verdragspartners slechts een afdoende
25 oplossing is, vloeit voort uit het feit dat heffing op grond van Nederlandse wetgeving in grensoverschrijdende situaties geen toepassing kan vinden ingeval de heffingsbevoegdheid op grond van bilaterale afspraken niet (mede) is toegewezen aan Nederland. In dit kader is van belang dat de Hoge Raad heeft bepaald dat het verkrijgen van een pensioenaanspraak is belast onder artikel 15 OESO en dat inkomsten die voortvloeien uit de
30 pensioenaanspraak – na het onvoorwaardelijk vrijstellen van de verkrijging – vallen onder artikel 18 OESO.⁴⁰³ Inkomsten die voortvloeien uit een pensioenaanspraak kunnen derhalve

³⁹⁸ Vergelijk paragraaf 4.1

³⁹⁹ Onder meer de artikelen 19b Wet LB 1964, 3.83, 3.136 en 3.146 Wet IB 2001, 23a Wet VPB 1969

⁴⁰⁰ Vergelijk de paragrafen 4.3 en 5.2

⁴⁰¹ Vergelijk de paragrafen 4.2 en 5.1

⁴⁰² Prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, "Exitheffingen bij pensioenen: Financiën is hardleers", WFR 2009/881

⁴⁰³ HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29/9, r.o. 3.4.1

niet worden onttrokken aan de werkingsfeer van het verdrag door belastingheffing ter zake van afkoop te kwalificeren als negatieve persoonlijke verplichting.

5 De redactie van de Vakstudie Nieuws suggereert dat pensioeninkomsten, ook na toekenning daarvan, onder de reikwijdte van artikel 15 OESO kunnen vallen, ingeval de verkrijging van een pensioenaanspraak slechts voorwaardelijk wordt vrijgesteld en de vrijstelling wordt verleend onder de voorwaarde dat de pensioenaanspraken worden aangewend als oudedagsvoorziening door middel van reguliere pensioentermijnen.⁴⁰⁴

10 Allereerst zij opgemerkt dat voorgestelde oplossing slechts van toepassing is op pensioenaanspraken die worden toegekend na introductie van de voorgestelde wetswijziging. Inkomsten uit pensioenaanspraken die reeds onvoorwaardelijk zijn vrijgesteld, vallen per definitie onder de reikwijdte van artikel 18 OESO. Voor die gevallen voldoet de voorgestelde oplossing van de redactie niet. Dit maakt het voorstel van de redactie van de Vakstudie Nieuws mijns inziens tot een niet-adequate oplossing. Bovendien

15 gaat de redactie voorbij aan het feit dat Nederland ook in de voorgestelde oplossing eenzijdig heffingsrechten naar zich toetrekt, welke naar zijn aard ten tijde van de verdragsluiting exclusief werden toegewezen aan het woonland. Mijns inziens kunnen deze gewenste heffingsrechten slechts worden verkregen door heronderhandeling met de verschillende verdragspartners.

20

Alhoewel de voorgestelde oplossing – namelijk heronderhandeling met de betrokken verdragspartners – veel tijd en inspanning vergt, is deze mijns inziens de enige juiste weg om heffingsrechten te kunnen uitoefenen over de niet-reguliere afwikkeling van pensioenaanspraken in situaties waarbij belastingverdrag voorziet in een exclusieve

25 woonstaatheffing en het belastingverdrag dateert van vóór de introductie van artikel 23a Wet VPB 1969 of 3:83 Wet IB 2001.

30 Door aanpassing van de bilaterale afspraken omtrent de verdeling van heffingsbevoegdheid over pensioeninkomsten kan Nederland op grond van de aangepaste aanspraken zonder schending van de goede trouw de heffingsrechten over pensioeninkomsten uitoefenen ingeval van niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak. De vraag resteert op welke wijze de artikelen de toets van het EG-recht kunnen doorstaan.

35 Van belang is om vast te stellen dat het Europese Hof van Justitie de conserverende aanslag als legitiem instrument heeft erkend om belastingheffing tussen lidstaten te

⁴⁰⁴ Aantekening bij MvT, Kamerstukken II, 2008/09, 31990, nr. 3, VN 2009/34.3

verdelen op grond van het territorialiteitsbeginsel⁴⁰⁵, mits de voorwaarden niet onnodig belemmerend zijn.⁴⁰⁶ De belemmeringen die het Hof in de zaak N geconstateerd heeft, zijn inmiddels komen te vervallen. Hierbij teken ik aan dat het automatisch en zonder voorwaarden verlenen van uitstel van betaling voor de binnen de EU emigrerende pensioengerechtigde DGA ten onrechte niet is omgezet in formele wetgeving.⁴⁰⁷

10 In paragraaf 3.3.4 heb ik bepleit dat de huidige regeling van artikel 3:83 Wet IB 2001 mijns inziens meer het karakter heeft van een anti-misbruikregeling dan van een regeling ter verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten. Een belangrijk aspect is daarbij de kwijtschelding van de aanslag tien jaar na het jaar van emigratie. Een dergelijke bepaling vind ik niet wenselijk en in strijd met het territorialiteitsbeginsel. Naar mijn mening dient de aanslag niet te worden kwijtgescholden nadat belastingplichtige meer dan tien jaren woonachtig is buiten Nederland.

15 Wanneer de voorgestelde aanpassingen worden doorgevoerd, namelijk het aanpassen van de bilaterale belastingverdragen en het afschaffen van de kwijtschelding na tien jaren, krijgt de regeling van artikel 3:83 Wet IB 2001 meer het karakter van een instrument voor de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten op grond van het territorialiteitsbeginsel. Invordering van de aanslag vindt immers plaats in die gevallen
20 waarbij aan Nederland op grond van afspraken op bilateraal niveau heffingsrecht toekomt. Nederland dient door nationale bepalingen invulling te geven aan die heffingsbevoegdheid. De afschaffing van de kwijtschelding na tien jaren ligt in lijn met de wens van de Nederlandse wetgever om te heffen over niet-reguliere afwikkeling van de pensioenaanspraak en is passend in het kader van de territorialiteitsgedachte. Een
25 kwijtschelding na 10 jaren vanuit pragmatische overwegingen past niet in een dergelijk systeem.

Uitvoering van deze voorstellen zorgt ervoor dat Nederland primair te allen tijde in internationale situaties belasting mag heffen op grond van (aangepaste) bilaterale

⁴⁰⁵ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 47

⁴⁰⁶ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, VN 2006/46.4, r.o. 48

⁴⁰⁷ Artikel 1e Uitvoeringsregeling IW 1990 regelt weliswaar het automatisch en zonder voorwaarden verlenen van uitstel van betaling voor de emigrerende pensioengerechtigde in veel gevallen, doch deze bepaling geldt niet voor de emigrerende DGA met pensioen in eigen beheer. Een soortgelijke bepaling als in artikel 2 lid 1 onderdeel a Uitvoeringsregeling IW 1990 waarin het uitstel van betaling onvoorwaardelijk en automatisch wordt verleend aan de aanmerkelijk belanghouder die emigreert naar een andere EU-lidstaat, dient vanuit EG-recht gezien ook te gelden voor de DGA met pensioen in eigen beheer welke emigreert naar een andere lidstaat van de Europese Unie.

belastingverdragen en secundair dat invulling gegeven wordt aan die heffingsbevoegdheid door middel van nationale bepalingen (zonder kwijtschelding na verloop van tien jaren). Mijns inziens leidt dit tot een belastingsysteem waarbij de omkeerregel ten aanzien van de verkrijging van pensioenaanspraken in stand kan blijven⁴⁰⁸, een belastingheffing die aansluit bij het woonplaatsbeginsel⁴⁰⁹, en voorts voldoet aan de wens van de Nederlandse overheid om bij niet-reguliere afwikkeling belasting te (kunnen) heffen⁴¹⁰.

Artikel 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 zijn in een dergelijk systeem niet langer noodzakelijk en kunnen worden afgeschaft.

10

Om ervoor te zorgen dat een dergelijk systeem de toets van het EG-recht kan doorstaan, is het noodzakelijk dat het systeem geen onnodige belemmeringen bevat. Artikel 23a Wet VPB 1969 voldoet niet aan die voorwaarde, aangezien sprake is van een acute belastingschuld als direct gevolg van de zetelverplaatsing van het lichaam indien niet wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964. Een dergelijke heffing is naar mijn mening vanuit EG-recht bezien niet proportioneel en onnodig belemmerend. Ook de voorwaarden die in artikel 19a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 worden gesteld om de acute heffing van artikel 23a Wet VPB 1969 te voorkomen, acht ik onnodig belemmerend. Ik doel op de eisen dat de pensioenvennootschap dient te zijn onderworpen aan een heffing naar de winst die resulteert in een naar Nederlandse maatstaven reële heffing, een inlichtingenverplichting heeft en een garantiestelling dient af te geven.

15

20

Ik pleit dan ook voor het omzetten van de acute belastingheffing bij emigratie van het pensioenlichaam in een systeem van conserverende aanslagen.⁴¹¹ De emigrerende vennootschap krijgt bij vertrek uit Nederland naar een andere lidstaat van de EU een conserverende aanslag, waarbij de belasting wordt berekend over de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraak. Voor de belastingschuld wordt onvoorwaardelijk en automatisch uitstel van betaling verleend ingeval sprake is van een zetelverplaatsing binnen EU-verband. Bij een zetelverplaatsing buiten de EU, alsmede bij een dooremigratie vanuit een EU-lidstaat naar een staat buiten de EU, kunnen door de ontvanger aanvullende zekerheden worden verlangd. Ingeval van niet-reguliere afwikkeling

25

30

⁴⁰⁸ Met als doel het faciliteren van de opbouw van een toekomstige inkomstenvoorziening door werknemers, zie paragraaf 2.1

⁴⁰⁹ Conform artikel 18 OESO waarvoor blijkens het commentaar op het OESO modelverdrag moverende redenen aanwezig zijn, zie paragraaf 5.2

⁴¹⁰ Zie paragraaf 5.3

⁴¹¹ Vergelijkbaar met het systeem van artikel 3:83 Wet IB 2001 en aangepast conform de hiervoor voorgestelde wijzigingen.

van de pensioenaanspraak kan de aanslag op grond van de invorderingenrichtlijn⁴¹² worden ingevorderd. Inlichtingen omtrent de afwikkeling van de pensioenaanspraak kunnen worden verkregen op grond van de inlichtingenrichtlijn⁴¹³. In verdragssituaties kan gebruikt worden gemaakt van de artikelen 26⁴¹⁴ en 27⁴¹⁵ OESO. Anti-cumulatiebepalingen met artikel 3:83
5 Wet IB 2001 zijn reeds onderdeel van de huidige wetgeving en dienen in stand te blijven. Door de acute belastingheffing van artikel 23a Wet VPB 1969 om te zetten in een systeem van conserverende aanslagen worden onnodige belemmeringen weggenomen en kan de regeling mijns inziens de toets van het EG-recht doorstaan, aangezien het artikel geschikt is als instrument om heffingsbevoegdheden te verdelen⁴¹⁶, geen onnodige belemmeringen
10 bevat en passend is voor het doel van de bepaling.

5.4.4 Conclusie

De Nederlandse wetgever hecht groot belang aan het toepassen van de omkeerregel voor
15 pensioenaanspraken. Het voornaamste doel is om werknemers in staat te stellen om een toekomstige inkomensvoorziening op te bouwen voor de oude dag. Afwikkeling van een dergelijke pensioenaanspraak dient door middel van reguliere pensioenuitkeringen plaats te vinden. Door afwikkeling op niet-reguliere wijze kan de pensioenaanspraak in de ogen van de wetgever niet langer worden beschouwd als een toekomstige inkomensvoorziening. Om
20 die reden wenst de Nederlandse overheid belasting te heffen bij niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak.

Eenzijds hecht de Nederlandse wetgever dus belang aan het toepassen van de omkeerregel, anderzijds wenst Nederland belasting te heffen ingeval van niet-reguliere
25 afwikkeling van een pensioenaanspraak.

⁴¹² (EG) Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies (77/799/EEG) zoals gewijzigd door de richtlijnen van 6 december 1979 (79/1070/EEG), 25 februari 1992 (92/12/EEG), 7 oktober 2003 (2003/93/EG) en 21 april 2004 (2004/56/EG)

⁴¹³ (EG) Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (76/308/EEG) laatstelijk gewijzigd door Richtlijn 2001/44/EG van 15 juni 2001

⁴¹⁴ Artikel dat voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.

⁴¹⁵ Artikel dat voorziet in het verlenen van bijstand bij invordering van belastingvorderingen.

⁴¹⁶ Namelijk de heffingsbevoegdheid ingeval van niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak.

Op grond van artikel 18 OESO is het woonland exclusief bevoegd om belasting te heffen over pensioeninkomsten. Nederland onderschrijft dit uitgangspunt, met als uitzondering de belastingheffing voor de bronstaat bij niet-reguliere afwikkeling van de pensioenaanspraak. Voornaamste redenen voor de woonstaatheffing over pensioeninkomsten is het feit dat de

5 woonstaat als beste rekening kan houden met de persoonlijke omstandigheden en draagkracht van de pensioengerechtigde. Voorts worden omvangrijke administratieve lasten voorkomen voor de pensioengerechtigde die in verschillende landen pensioen heeft opgebouwd.

10 Om aan te sluiten bij de wensen van de Nederlandse overheid en woonstaatheffing over pensioeninkomsten in internationaal verband (over reguliere pensioentermijnen) enerzijds en te komen tot een nationale wetgeving die de toets van het EG-recht en bilaterale belastingrecht kan doorstaan heb ik een aantal voorstellen gedaan. Allereerst dienen heronderhandelingen plaats te vinden met verdragspartners ingeval het onderhavig

15 belastingverdrag dateert van vóór de introductie van de artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 én ingeval het belastingverdrag voorziet in een exclusieve woonstaatheffing over pensioeninkomsten. De wijzigingen kunnen worden samengevat in een wijzigingsprotocol. Een dergelijke wijziging dient erin te voorzien dat Nederland als bronstaat bevoegd is belasting te heffen over pensioeninkomsten ingeval van niet-reguliere

20 afwikkeling van de pensioenaanspraak. Voorts stel ik voor dat het automatisch en onvoorwaardelijk verlenen van uitstel van betaling voor de conserverende aanslag over pensioenaanspraken ook moet gelden voor de binnen EU-verband emigrerende DGA met pensioen in eigen beheer. De kwijtschelding van de conserverende aanslag na verloop van tien jaren dient te vervallen. Ook artikel 3:136 lid 3 en 6 kan worden afgeschaft. Artikel 23a

25 Wet VPB 1969 dient te worden aangepast, zodat niet langer sprake is van een acute belastingheffing bij emigratie van het pensioenlichaam, maar slechts van een conserverende aanslag die ingevorderd wordt ingeval van niet-reguliere afwikkeling van de pensioenaanspraak. Bij zetelverplaatsing binnen EU-verband dient automatisch en zonder voorwaarden uitstel van betaling te worden verleend. Ik meen met deze voorstellen voor

30 aanpassing van de huidige nationale wetgeving en bilaterale belastingverdragen te komen tot een belastingsysteem dat enerzijds voldoet aan de wensen van de Nederlandse overheid en uitgaat van heffing door het woonland ingeval van pensioeninkomsten door middel van reguliere uitkeringen, en anderzijds de toets van het EG-recht en het bilaterale belastingrecht kan doorstaan.

HOOFDSTUK 6 SAMENVATTING

Nederland verleent een fiscale vrijstelling voor de verkrijging van een pensioenaanspraak door een werknemer. Op het moment dat de pensioenaanspraak leidt tot daadwerkelijke pensioeninkomsten, worden deze in de belastingheffing betrokken. De wetgever acht het van groot belang dat werknemers in staat worden gesteld een adequate inkomensvoorziening voor de oude dag op te bouwen, hetgeen van individueel belang is voor de werknemer alsmede van collectief belang aangezien minder werknemers op de oude dag terug hoeven te vallen op gemeenschappelijke voorzieningen. Een niet-periodieke pensioenuitkering kan naar het oordeel van de wetgever niet worden beschouwd als oudedagsvoorziening. In geval van niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak wenst Nederland deze pensioeninkomsten in de belasting te betrekken, aangezien de afwikkeling van de pensioenaanspraak in dergelijke gevallen niet strookt met het doel dat de wetgever voor ogen heeft bij het verlenen van de vrijstelling voor de verkrijging van een pensioenaanspraak. In artikel 18 OESO is het beginsel van een exclusieve woonplaatsheffing over pensioeninkomsten neergelegd. Nederland onderschrijft dit beginsel, doch wenst als bronstaat belasting te heffen ingeval van de pensioenaanspraak op niet-reguliere wijze wordt afgewikkeld.

Om ook bij emigratie van pensioengerechtigde en/of de pensioenvennootschap de fiscale claim bij oneigenlijke afwikkeling te kunnen handhaven zijn de artikelen 3:83, 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 geïntroduceerd. Op grond van artikel 3:83 Wet IB 2001 wordt de waarde in het economisch verkeer van de pensioenaanspraak bij emigratie van de pensioengerechtigde in de belastingheffing betrokken. De belasting is daadwerkelijk verschuldigd indien zich binnen tien jaren na het jaar van emigratie van de pensioengerechtigde een oneigenlijke handeling (bijvoorbeeld afkoop) plaatsvindt. Indien zich gedurende die periode geen oneigenlijke handeling heeft voorgedaan, wordt de aanslag kwijtgescholden. Artikel 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 regelt dat de grondslag voor de belastingheffing bij emigratie van de pensioengerechtigde wordt gewijzigd in de pensioenpremies waarvoor een fiscale vrijstelling is verleend. Deze uitzondering geldt in gevallen waarbij de pensioengerechtigde emigreert naar een mogendheid waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten vóór 1 januari 2001 én waarbij de heffing over pensioeninkomsten exclusief is toegewezen aan de woonstaat. Op grond van artikel 23a Wet VPB 1969 is de pensioenvennootschap een additionele heffing verschuldigd van 52% (bovenop de reguliere heffing van vennootschapsbelasting) indien zij niet langer voldoet aan de voorwaarden van artikel 19a lid 1 onderdelen d en e Wet LB 1964. De grondslag voor deze heffing is de waarde in het economisch verkeer van de

pensioenaanspraak. Aan de orde is de vraag gekomen of en in hoeverre de artikelen 3:83, 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 in strijd zijn met het EG-recht en het bilaterale belastingrecht en welke wijzigingen in dit verband noodzakelijk c.q. gewenst zijn.

- 5 Naar mijn mening zijn de artikelen 3:83 en 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 in strijd met het EG-recht. De huidige wetgeving heeft hoofdzakelijk een anti-misbruik karakter. Dit blijkt uit de parlementaire behandeling ten tijde van de invoering van de wettelijke bepalingen en wordt onderstreept door de kwietschelding van de aanslag tien jaren na het jaar van emigratie. Uit jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie volgt dat een anti-misbruik regeling alleen
- 10 kan worden gerechtvaardigd indien het erom gaat concrete gevallen van misbruik tegen te gaan. De artikelen voldoen daaraan niet vanwege een te generiek karakter. Ik betwijfel of het Hof het anti-misbruik karakter van de regeling zal erkennen en acht de kans reëel dat het Hof de bepalingen zal kwalificeren als een geschikt instrument om heffingsbevoegdheden tussen lidstaten te verdelen. In dat laatste geval zal de regeling de toets van het EG-
- 15 recht kunnen doorstaan, aangezien onnodige belemmeringen zijn komen te vervallen. Hierbij teken ik aan dat het automatisch en zonder voorwaarden verlenen van uitstel van betaling voor de naar een andere EU-lidstaat emigrerende DGA met pensioen in eigen beheer ten onrechte niet is omgezet in formele wetgeving. Voorts zijn de artikelen 3:83 en 3:136 lid 3 en 6 Wet IB 2001 mijns inziens strijdig met het bilaterale belastingrecht ingeval
- 20 het van toepassing zijnde belastingverdrag dateert van vóór 1 januari 2001 en het verdrag voorziet in een exclusieve woonstaatheffing over pensioeninkomsten. De strijdigheid wordt veroorzaakt door het feit dat Nederland door deze bepalingen in de nationale wetgeving eenzijdig heffingsbevoegdheden naar zich toetrekt welke ten tijde van de verdragsluiting naar hun aard exclusief zijn toegewezen aan de verdragspartner. De belastingheffing dient
- 25 in die gevallen achterwege te blijven aangezien de nationale bepalingen in strijd zijn met de jegens de verdragspartner verschuldigde goeder trouw. Heffingsrechten over de niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak kan in die gevallen slechts worden verkregen door heronderhandeling met de betrokken verdragspartner.
- 30 Artikel 23a Wet VPB 1969 is in strijd met het bilaterale belastingrecht ingeval het van toepassing zijnde belastingverdrag dateert van vóór 1 januari 1995 en het verdrag voorziet in een exclusieve woonstaatheffing over pensioeninkomsten. Dit volgt uit jurisprudentie van de Hoge Raad. Naar mijn mening is de bepaling eveneens in strijd met het EG-recht. Bij emigratie wordt de pensioenvennootschap geconfronteerd met een acute belastingheffing.
- 35 Voor zover er gronden aanwezig zijn voor deze belemmering, zal de acute belastingheffing de proportionaliteits- en doelmatigheidstoets niet kunnen doorstaan. De regeling is onnodig belemmerend en is daarom in strijd met het EG-recht.

Om te komen tot een belastingsysteem dat aansluit bij de wensen van de Nederlandse overheid en dat de toets van het bilaterale belastingrecht en het EG-recht kan doorstaan, heb ik een aantal voorstellen gedaan.

5

Ingeval een belastingverdrag voorziet in een exclusieve woonstaatheffing over pensioeninkomsten en het verdrag dateert van vóór de introductie van de artikelen 3:83 Wet IB 2001 en 23a Wet VPB 1969 dient heronderhandeling met de verdragspartner plaats te vinden. Een wijziging dient erin te voorzien dat Nederland als bronstaat bevoegd is belasting te heffen over pensioeninkomsten ingeval van niet-reguliere afwikkeling van de pensioenaanspraak. In dit kader kan artikel 3:136 lid 3 en 6 worden afgeschaft. Ook de kwijtschelding van de conserverende aanslag na verloop van tien jaren na emigratie dient te vervallen. Pragmatische redenen die als reden voor de kwijtschelding worden aangedragen wegen niet op tegen de principiële bezwaren in het licht van het territorialiteitsbeginsel. Voor de conserverende aanslag dient ook voor de binnen EU-verband emigrerende DGA met pensioen in eigen beheer automatisch en onvoorwaardelijk uitstel van betaling te worden verleend. Artikel 23a Wet VPB 1969 dient te worden aangepast. Er dient niet langer sprake te zijn van een acute belastingheffing bij emigratie van het pensioenlichaam, maar slechts van een conserverende aanslag. De aanslag wordt ingevorderd ingeval van niet-reguliere afwikkeling van de pensioenaanspraak. Bij zetelverplaatsing binnen EU-verband dient automatisch en zonder voorwaarden uitstel van betaling te worden verleend. De inlichtingenverplichting, de verplichting tot garantiestelling en de eis dat de pensioenvennootschap moet zijn onderworpen aan naar Nederlandse maatstaven reële heffing dienen te vervallen voor emigraties naar andere lidstaten van de EU. Bij zetelverplaatsing naar een mogendheid buiten de EU kan de ontvanger zekerheden verlangen. Binnen EU-verband kan na emigratie van de pensioenvennootschap gebruik worden gemaakt van de Inlichtingen- en Invorderingsrichtlijn. In verdragsituaties kan gebruik worden gemaakt van de bepalingen omtrent inlichtingen en invordering welke zijn vastgelegd in artikel 26 en 27 OESO. Met deze voorstellen wordt naar mijn mening een belastingsysteem gerealiseerd dat voldoet aan de eisen van het EG-recht en het bilaterale belastingrecht en tegemoet komt aan de wens van de Nederlandse overheid om enerzijds de omkeerregel en het woonplaatsbeginsel ten aanzien van pensioeninkomsten toe te passen en anderzijds niet-reguliere afwikkeling van een pensioenaanspraak in de belastingheffing te betrekken.

LITERATUURLIJST (NOG UITBREIDEN MET LITERATUUR BUITEN VOETNOTEN)

Literatuur:

- 5 • ANP/AFP, “Handtekening Klaus rondt ratificatie Lissabon verdrag af”, *europa-nu.nl*,
http://www.europa-nu.nl/id/vi9ur640xvzu/nieuws/handtekening_klaus_rond_ratificatie?ctx=vhqmpk4rimoh, 3 november 2009
- Arendonk, prof. mr. drs. H.P.A.M. van, “Inkomstenbelasting en Europa: nationale folklore met een Europees sausje”, *MBB* 2008/121
- 10 • Bellingwout, prof. mr. J.W. & Streek, mr. drs. J.L. van de, “Fiscale aspecten van de Societas Europaea - (II)”, *MBB* 2004/61
- Blokland, mr. G.M.R., “Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG”, *WFR* 2006/1397
- Booij, mr. J.A., “De notificatieverplichting in bilaterale belastingverdragen: Nederland in verzuim!”, *WFR* 2005/1379
- 15 • Burger, mw. prof. dr. I.J.J. “Internationaal verdragsbeleid inzake pensioenen en lijfrenten: quo vado?”, *WFR* 2010/259
- Dietvorst, prof. dr. G.J.B., “De pensioenspagaat van de ondernemer: een visie op het ondernemerspensioen”, *WFR* 2002/923
- Dietvorst, prof. dr. G.J.B., “Fiscale pensioenbelemmeringen in de gemeenschappelijke markt”, *WFR* 2005/93
- 20 • Dietvorst, prof. dr. G.J.B., “Twee jaar Wet Fiscale behandeling van pensioenen”, *TFO* 2001/221
- Dijk, P. van, “Pensioen en AOW: van toen tot nu”, *Plus Pensioengids: plusonline.nl/geldenrecht/pensioen*,
25 <http://www.plusonline.nl/geldenrecht/pensioen/artikel/50/pensioen-en-aow-van-toen-tot-nu>
, 10 juli 2007
- Dool, dr. R.P. van den & Heithuis, prof. dr. E.J.W., *De fiscale positie van de DGA*, Deventer: Kluwer 2009
- Dool, drs. R.P. van den, “Promotie G.J.B. Dietvorst”, *WFR* 1994/412
- 30 • Greef, mr. dr. R.M.J.M. de, *Fiscale pensioenbelemmeringen in de gemeenschappelijke markt*, Fiscale wetenschappelijke reeks, Amersfoort: SDU Fiscale en Financiële uitgevers 2004
- Gommer, mr. J.T., “Hoe houdbaar is eigen beheer?! De positie van de DGA na de overgang lineair-actuarieel en “Witteveen” en de Pensioenwet in zicht”, *WFR* 2002/1758
- 35 • Gubbels, mr. N.C.G., “Belastingheffing over pensioenen in Europa”, *TFO* 1999/147

- Heithuis, prof. dr. E.J.W., Dool, dr. R.P. van den, Kok, mr. dr. Q.J.C.W.H. & Nies, drs. I.J. de, *Compendium van de vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2008
- Heithuis, prof. dr. mr. E.J.W., “Eén uniforme dga-definitie is heel goed mogelijk!”, *WFR 2009/599*
- 5 • Heithuis, prof. dr. mr. E.J.W., “(R)emigratie en immigratie van aanmerkelijkbelanghouders onder de Wet IB 2001”, *TFO 2007/147*
- Hurk, Dr. H.T.P.M. van den, *Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen*, Fiscale monografieën nr. 97, Deventer: Kluwer 2001
- Kappelle, prof. mr. H.M., “Pensioen; het terrein bij uitstek waar fiscaal en civiel recht
- 10 elkaar ontmoeten en soms in de weg zitten. Of, het wordt tijd voor een gecoördineerde aanpak van de wet- en regelgeving op pensioengebied”, *WFR 2008/401*
- Karman, mr. P.A., “Besluit internationale aspecten pensioenen”, *WFR 2008/521*
- Kavelaars, prof. dr. P., “De dga in de loonbelasting-, de sociale verzekerings-, de pensioen- en de internationale sfeer”, *TFO 2009/65*
- 15 • Kavelaars, prof. dr. P., “Enkele aspecten van de fiscale pensioenflexibilisering”, *TFO 1999/163*
- Kavelaars, prof. dr. P., “EU en directe belastingen”, *TFO 2007/1*
- Kavelaars, prof. dr. P., “Grensoverschrijdende aspecten van pensioenen”, *TFO 2005/149*
- Kavelaars, dr. P., “Internationaal fiscaal vriendelijk realiseren van beclaimde reserves”,
- 20 *TFO 1993/76*
- Kavelaars, dr. P. “Pensioenafkoop en pensioenoverdracht in verdrukking tussen PSW en fiscaliteit”, *TFO 1994/131*
- Kavelaars, prof. dr. P., “Periodieke uitkeringen, kapitaalverzekeringen en de pensioenparaplu”, *TFO 1999/260*
- 25 • Kavelaars, prof. dr. P., “Toekomstig inkomen in internationale context”, *WFR 2009/635*
- Kemmeren, prof. mr. E.C.C.M., “Exitheffingen bij pensioenen: Financiën is hardleers”, *WFR 2009/881*
- Kemmeren, prof. mr. E.C.C.M., “Nederlandse exitheffingen anno 2005 zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar”, *WFR 2005/1613*
- 30 • Koster, B. & Wilde, S. de, “Nederlandse pensioenfondsen tevreden met extra tijd”, *FD.nl*, <http://www.fd.nl/artikel/11179154/nederlandse-pensioenfondsen-tevreden-extra-tijd>, 6 maart 2009
- Kraaiveld, mr. C.J., “De PSW, de Brede Herwaardering II en de directeur-groootaandeelhouder”, *TFO 1994/253*
- 35 • Kroon, mr. drs. M.G.H. van der, “Het Baarscriterium krijgt invulling”, *WFR 2010/229*

- Loyens & Loeff, “Afkoop pensioen- en lijfrenteaanspraken na emigratie”, Fiscaal nieuwsbericht, 23 oktober 2009
- Luijken, mr. C.A.H., “Harmonisatie Pensioenwet en Wet op de loonbelasting 1964, een overzicht”, *MBB* 2008/32
- 5 • Lutjens, E. “Belastingvluchteling vindt PSW op zijn weg”, *Pensioen & Praktijk*, 1994/3, blz. 4-8
- Peters, mr. dr. F.G.F., *De aanmerkelijkbelangregeling in internationaal perspectief*, Deventer: Kluwer 2007
- Peters, mw. dr. F.G.F en Monfrooij, mr. M.P.A., “Exit heffingen bij vertrek?”, *WFR*
- 10 2009/637
- Pötgens, prof. mr. F.P.G. en Kappelle, prof. mr. H.M., “Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!”, *WFR* 2010/74
- Stevens, prof. dr. L.G.M., “Fiscale Beleidsnotities 2010”, *WFR* 2009/1183
- 15 • Stevens, prof. dr. L.G.M., “Flitsend wetgeven”, *WFR* 2009/879
- Vermeend, prof. dr. W.A , Kogels. prof. dr. H.A. & Mees, mr. drs. H., *Compendium van het Europees belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2002
- Weber, dr. D.M. “VPB 2007. Opruimen van EG-rechtelijke knelpunten”, *WFR* 2004/1251
- Woude, dr. mr.. A.W. van der “Conserverende aanslag bij emigratie van een AB-houder”,
- 20 *WFR* 2001/577

Jurisprudentie:

- HvJ EG, Bayerische Hypotheken- und Vereinsbank AG, nr. C-281/07, VN 2009/7.42
- HvJ EG, Daily Mail, 27 september 1988, nr. 81/87
- 25 • HvJ EG 28 januari 1992, Bachman, nr. C-204/90, VN 1992, blz. 994, pt. 30
- HvJ, 26 januari 1993, Werner, nr. C-112/91, VN 1993, blz. 1269, pt. 24
- HvJ EG 11 augustus 1995, Wielockx, nr. C-80/94, VN 1995, blz. 2908, pt. 23
- HvJ EG 27 juni 1996, Asscher, nr. C-107/94, VN 1996, blz. 2597
- HvJ EG 15 mei 1997, Futura Participations en Singer, nr. C-250/95, VN 1997, blz. 4242,
- 30 pt. 27
- HvJ EG 16 juli 1998, ICI, nr. C-264-96, VN 1998/40.24
- HvJ 9 maart 1999, Centros, nr. C-212/97, Jurispr. blz. I-1459
- HvJ EG 5 november 2002, Überseering BV, nr.C-208/00, FED 2003/446
- HvJ EG 21 november 2002, X en Y, nr. C-436/00, BNB 2003/221, VN 2002/12.5
- 35 • HvJ 30 september 2003, Inspire Art Ltd., nr. C-167/01, VN 2004/4.2
- HvJ EG 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, nr. C-9/2, VN 2004/15.9

- HvJ EG 7 september 2006, zaak N, nr. C-470/04, BNB 2007/22, VN 2006/46.4
- Conclusie van A-G Kokott HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-470/04, VN 2006/20.6
- HR 13 mei 1987, nr. 24 315, BNB 1987/207
- HR 20 mei 1987, nr. 23 792, BNB 1992/21
- 5 • HR 3 juli 1991, nr. 25 308, BNB 1991/248
- HR 15 december 1993, nr. 29 296, VN 1994/37 pt. 9
- HR 8 april 1998, nr. 32414, BNB 1998/174c, VN 1998/19.8
- HR 3 mei 2000, nr. 34 654, BNB 2000/328
- HR 7 december 2001, nr. 35 231, BNB 2002/42, VN 2001/64.12
- 10 • HR 5 september 2003, nr. 37 657, BNB 2003/380, VN 2003/44.6
- HR 13 mei 2005, nr. 39610, BNB 2005/233, VN 2005/27.8
- HR 13 mei 2005, nr. 39 144, VN 2005/27.9
- HR 13 mei 2005, nr. 39.613, BNB 2005/234, VN 2005/27.10
- HR 13 mei 2005, nr. 40 192, BNB 2005/235, VN 2005/27.11
- 15 • HR 20 februari 2009, nr. 07/12314, VN 2009/11.9
- HR 19 juni 2009, nr. 43978, VN 2009/29.9
- HR 19 juni 2009, nr. 07/13267
- HR 19 juni 2009, nr. 08/02288
- Conclusie van A-G Wattel 14 juli 2004, nr. 39 613, VN 2004/57.7
- 20 • Conclusie A-G Wattel, 31 januari 2008, nr. 43978, VN 2008/20.8
- Conclusie A-G Wattel, 4 juni 2008, nr. 07/12314, VN 2008/39.9
- Hof Arnhem, MK II, 31 augustus 2007, nr. 00/00191, VN 2008/11.1.4
- Hof 's-Gravenhage, MK I, 18 maart 2003, 01/1905 en 01/1904, VN 2003/22.2.4
- Hof 's-Hertogenbosch, MK II, 19 februari 1999, nr. 96/2277, VN 1999/28.2.5
- 25 • Hof 's-Hertogenbosch, MK IV, 13 maart 2007, nr.06/00090
- Rechtbank Breda 15 maart 2006, nr. AWB 051048, VN 2006/59.3.5

Overig:

- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 3 februari 1994, nr. 94/0522, Stcrt. 25
- 30 • Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 21 december 2000, nr. CPP2000/2971M
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 14 februari 2005, CPP 2005/213M
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 20 december 2007, nr. CPP2007/3155M
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 31 januari 2008, nr. CPP2007/98M
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, 12 juni 2008, nr. CPP 2008/1137M

- Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 11 april 1994, Kamerstukken 1994/95, 23 046, nr. 9
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004, nr. WDB 2004/188U, VN 2004/21.8
- 5 • Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 19 juni 2009, Kamerstukken II 2008/09, 31 990, nr. 5
 - Kamerstukken II 1987/88, 20 200 IXB, nr. 16 en 18
 - Kamerstukken II, 1988/89, 21 198, nr. 3
 - Kamerstukken I 1991/92, 21 198, nr. 3A
- 10 • Kamerstukken II 1993/94, 23 046, nr. 9
 - Kamerstukken II 1994/95, 23 046, nr. 11
 - Kamerstukken I, 1994/95, 23 046, nr. 79d
 - Kamerstukken II, 1995/96, 24761, nr. 3
 - Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3
- 15 • Kamerstukken II 2004/05, 29758, nr. 7
 - Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3
 - Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7
 - Kamerstukken II 2005/06, 30 413, nr. 3
 - Kamerstukken II, 2008/09, 31990, nr. 3
- 20 • Wet van 8 juli 2009, *Stb.* 2009, 304, tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteanspraken)
 - Wetsvoorstel Wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteanspraken), Kamerstukken 2008/09, 31 990, nr. 1-6

25