

ECLI:NL:GHAMS:2010:BM0719

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	01-04-2010
Datum publicatie	14-04-2010
Zaaknummer	07/00318
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	<p>Naar aanleiding van de emigratie naar de Verenigde Staten van Amerika heeft de inspecteur aan belanghebbende op grond van artikel 3:83 Wet IB 2001 een conserverende aanslag opgelegd en bij voor bezwaar vatbare beschikking heffingsrente en revisierente berekend.</p> <p>Op grond van artikel 19 van de Overeenkomst tussen het koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting (...) komt het heffingsrecht mede toe aan Nederland. Het Hof oordeelt dat het opleggen van een conserverende aanslag in het onderhavige geval niet leidt tot een resultaat dat strijdig is met de goede trouw die bij de uitlegging van het Verdrag in acht dient te worden genomen.</p>
Wetsverwijzingen	<p>Invoeringswet Invorderingswet 1990 25</p> <p>Invoeringswet Invorderingswet 1990 26</p> <p>Wet inkomstenbelasting 2001 3.83</p> <p>Wet inkomstenbelasting 2001 3.147</p>
Vindplaatsen	<p>Rechtspraak.nl</p> <p>PJ 2010, 118</p> <p>NTRF 2010/1325 met annotatie van mr. A.H.W. Steijn</p>

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerk P07/00318 BK

1 april 2010

uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[A] te (USA), belanghebbende,

huidige gemachtigde H. Wehrman, Heerema Marine Contractors Nederland B.V.,

tegen de uitspraak in de zaak no. AWB 06/4218 van de rechtbank Haarlem in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht Gerbrandystraat,

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft met dagtekening 19 oktober 2005 een conserverende aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd voor het jaar 2002, berekend naar een te conserveren inkomen uit werk en woning van 31.734. Op hetzelfde aanslagbiljet is bij voor bezwaar vatbare beschikking 2.336 heffingsrente alsmede 6.346 revisierente berekend.

1.2. Belanghebbende heeft op 29 november 2005 een bezwaarschrift ingediend. Bij uitspraak van 16 februari 2006 heeft de inspecteur het bezwaar ongegrond verklaard.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de inspecteur beroep ingesteld bij de rechtbank Haarlem (hierna: de rechtbank). Bij uitspraak van 26 april 2007, verzonden 3 mei 2007, heeft de rechtbank het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar inzake de heffingsrente vernietigd en de rechtsgevolgen van het bestreden besluit voor het overige in stand gelaten. De inspecteur is daarbij veroordeeld in de proceskosten ten bedrage van 322 en tevens is bepaald dat het betaalde griffierecht ad 38 aan belanghebbende dient te worden vergoed.

1.4. Het tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep van belanghebbende is bij het Hof ingekomen op 13 juni 2007. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 16 februari 2010. Partijen hebben per faxbericht medegedeeld niet ter zitting te zullen verschijnen. De inspecteur heeft daarbij tevens aangegeven dat hij kennis heeft genomen van een nader stuk van belanghebbende met dagtekening 2 februari 2010 en dat hij afziet van een reactie op dit nadere stuk.

2. Feiten

De rechtbank heeft in de onderdelen 2.1 tot en met 2.5 van haar uitspraak de navolgende feiten vastgesteld, welke het Hof overneemt.

2.1. Eiser (Hof: belanghebbende), geboren op 16 november 1967, was gedurende een deel van het jaar 2002 in dienst bij een in Nederland gevestigde, internationaal opererende werkgever. In 2002 heeft hij een dienstbetrekking aanvaard bij een in de Verenigde Staten van Amerika gevestigd concernonderdeel van zijn werkgever en in verband daarmee is eiser in augustus 2002 naar de Verenigde Staten van Amerika geëmigreerd.

2.2. Verweerder (Hof: de inspecteur) heeft aan eiser op 7 januari 2004 een formulier Opgaaf informatie emigratie belanghebbende toegestuurd. Dit formulier is ingevuld retour ontvangen door verweerder op 23 maart 2004.

2.3. Eiser heeft voor het jaar 2002 een aangifte inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen gedaan naar belastbaar inkomen uit werk en woning van 55.531. In dit inkomen is geen te conserveren inkomen begrepen.

2.4. Naar aanleiding van eisers emigratie heeft verweerder bij brief van 15 februari 2005 vragen gesteld aan eiser in verband met zijn te conserveren inkomen. Ook na rappel heeft eiser hierop niet gereageerd.

2.5. Verweerder heeft vervolgens met dagtekening 19 oktober 2005 de onderhavige conserverende aanslag opgelegd, berekend naar een te conserveren inkomen van 31.734. Het te conserveren inkomen bestaat uit aanspraken uit een pensioenregeling als bedoeld in artikel 3.83 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). De hoogte van het te conserveren inkomen is door verweerder berekend met behulp van een actuariel rekenmodel.

3. Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft het door belanghebbende ingestelde beroep gegrond verklaard, doch uitsluitend voor zover het de beschikking heffingsrente betreft, waarbij zij - voor zover hier van belang - heeft overwogen:

4.6. Naar het oordeel van de rechtbank heeft eiser het te conserveren inkomen genoten op een tijdstip waarop hij binnenlands belastingplichtig was en dient hij - zo het Belastingverdrag al van toepassing is op het onderhavige genietingsmoment - voor toepassing van het Belastingverdrag op dat moment te worden beschouwd als inwoner van Nederland. Gelet op het bepaalde in artikel 19, eerste lid van het Belastingverdrag, is er geen reden om aan te nemen dat Nederland niet bevoegd is de pensioenaanspraak te belasten op het in artikel 3.146, derde lid, van de Wet IB 2001 genoemde moment. Voor zover eiser in dat verband betoogt dat artikel 3.146, derde lid, strijdig is met de goede trouw die verdragspartners aan elkaar verschuldigd zijn of met het Verdrag van Wenen, namelijk dat Nederland zich eenzijdig aan het Belastingverdrag onttrekt op basis van nationale wetgeving, overweegt de rechtbank dat het artikel ziet op een reële vermogenstoename op het moment dat men ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn en dat het artikel aldus een fictief karakter ontbeert. Als zodanig kan het artikel niet worden gezien als eenzijdige beïnvloeding van toepassing van het Belastingverdrag. In lijn met deze zienswijze ligt het tweede lid van artikel 19 van het Belastingverdrag, ingevolge welke bepaling het aan Nederland is toegestaan om gedurende vijf jaar na de emigratie ten laste van eiser heffingsrechten uit te oefenen indien hij zijn pensioen afkoopt of anderszins op niet-reguliere wijze afwikkelt. De mogelijkheid dat het uitstel van betaling kan worden ingetrokken op een moment waarop Nederland ingevolge het Belastingverdrag (vijf jaar na emigratie) geen heffingsrechten meer kan uitoefenen maar naar nationaal recht wel, wordt door de rechtbank te onbestemd en onzeker geacht om op voorhand het oordeel te rechtvaardigen dat de goede verdragstrouw is geschonden. Gelet op het voorgaande is geen sprake van schending van enig artikel van het Belastingverdrag, van de goede trouw die verdragspartners aan elkaar verschuldigd zijn of van het Verdrag van Wenen. Het beroep faalt in zoverre.

()

4.11. Artikel XXXI van het Belastingplan 2006 (Wet van 15 december 2005, stb. 2005, 683), luidt - voor zover hier van belang - als volgt:

A. Overgangsrecht Algemene wet inzake rijksbelastingen (wijziging heffingsrente)

(...)

3. Beschikkingen als bedoeld in artikel 30j, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen die betrekking hebben op inkomstenbelasting die is verschuldigd over te conserveren inkomen als bedoeld in artikel 30f, eerste lid, tweede volzin, van die wet of op inkomstenbelasting, bedoeld in het tweede lid, ter zake waarvan op 1 januari 2006 nog geen handeling of omstandigheid heeft plaatsgevonden op basis waarvan het uitstel kan worden beëindigd, vervallen van rechtswege.

4.12. Nu niet gesteld of gebleken is dat zich een handeling of omstandigheid heeft voorgedaan waarop het uitstel van betaling kan worden beëindigd, dient gelet op het hiervoor overwogene de beschikking heffingsrente te worden vernietigd.

4. Geschil in hoger beroep

In geschil is of de conserverende aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen en de daaraan gerelateerde beschikkingen heffingsrente en revisierente terecht aan belanghebbende zijn opgelegd.

5. Standpunten van partijen

Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de gedingstukken.

6. Beoordeling van het geschil

6.1. Op grond van artikel 3.83, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) wordt de waarde in het economische verkeer van opgebouwde aanspraken uit een pensioenregeling tot het loon van de belastingplichtige gerekend indien deze de (gewezen) werknemer is aan wie het pensioen is toegezegd en anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtig te zijn. Op grond van artikel 3.146, derde lid, van de Wet IB 2001 wordt dit loon in geval van emigratie geacht te zijn genoten op het tijdstip dat onmiddellijk aan de emigratie voorafgaat.

6.2. De omstandigheid dat het loon volgens de Nederlandse wetgeving geacht wordt te zijn genoten op een tijdstip waarop de belastingplichtige nog ingezetene van Nederland is, brengt in beginsel mee dat de (gewezen) werknemer ter zake van een heffing over dat loon niet op grond van een belastingverdrag een beroep kan doen op toewijzing van de heffing aan de staat waarnaar hij zijn woonplaats verlegt. Een heffing die aangrijpt bij emigratie kan evenwel in strijd komen met de goede trouw die in acht moet worden genomen bij de uitlegging en toepassing van het belastingverdrag tussen de betrokken staten, als daarmee een voordeel wordt belast dat naar zijn werkelijke aard bezien - al dan niet potentieel - ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat, zo volgt uit de arresten Hoge Raad 19 juni 2009, nrs. 43 978, 44 050, 08/02288 en 07/13267 (LJN nrs. BC5201, BC4725, BI8566 en BI8563).

6.3. Uit artikel 19, tweede lid, van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, gesloten te Washington D.C. op 18 december 1992, zoals gewijzigd bij Protocol van 13 oktober 1993 (Trb. 1993, 77, 158 en 184; hierna: het Verdrag) volgt dat gedurende de eerste vijf jaar na emigratie bij de afkoop van een pensioen in een geval als het onderhavige het heffingsrecht mede toekomt aan Nederland. Een fictie op grond waarvan de waarde van ten tijde van de emigratie opgebouwde pensioenrechten als loon in de Nederlandse heffing wordt betrokken op een ondeelbaar moment voorafgaand aan de emigratie, komt onder die omstandigheden als zodanig niet in strijd met de goede trouw die bij de uitlegging en toepassing van het Verdrag in acht dient te worden genomen.

6.4. De omstandigheid dat de bestreden conserverende aanslag ingevolge het bepaalde in artikel 26, tweede lid, van de Invorderingswet 1990, in samenhang met artikel 4 van de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, eerst na tien jaar en niet reeds na vijf jaar wordt kwijtgescholden staat aan voormeld oordeel op zichzelf niet in de weg. Van een resultaat dat strijdig is met de te betrachten verdragstrouw kan in deze situatie immers eerst sprake zijn indien de ontvanger op enig moment na ommekomst van het vijfde jaar het verleende uitstel zou beëindigen, omdat zich een situatie als bedoeld in artikel 25, vijfde lid, vierde volzin, van de Invorderingswet 1990 heeft voorgedaan. Mocht deze situatie zich voordoen, dan staan belanghebbende de rechtsmiddelen van bezwaar en beroep ter beschikking om zich daartegen desgewenst te verweren (artikelen 1a en 1b Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990).

6.5. Uit het vorenoverwogene volgt dat het opleggen van een conserverende aanslag op basis van artikel 3.83, lid 1, van de Wet IB 2001 in het onderhavige geval niet leidt tot een resultaat dat strijdig is met de te betrachten verdragstrouw.

6.6. Partijen hebben geen stellingen ingenomen met betrekking tot de beschikkingen heffingsrente en revisierente.

Nu de beschikking inzake de heffingsrente ten tijde van het instellen van het beroep op grond van het bepaalde in artikel XXXI van het Belastingplan 2006 van rechtswege reeds was vervallen, gaat het Hof ervan uit dat die beschikking niet aan het oordeel van de rechtbank en van het Hof is onderworpen. Dit houdt mede in dat de rechtbank ten onrechte een beslissing heeft gegeven met betrekking tot de heffingsrente.

Het Hof gaat er voorts van uit dat de beschikking revisierente niet aan een zelfstandig oordeel van het Hof is onderworpen en dat deze beschikking deelt in de uitspraak met betrekking tot de conserverende aanslag.

Slotsom

6.7. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd.

7. Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de kosten op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht, omdat de bestreden uitspraak op bezwaar niet wordt vernietigd. De vernietiging van de uitspraak van de rechtbank vindt slechts plaats om formele redenen welke hiervoor onder 6.6 zijn uiteengezet.

8. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep tegen de uitspraak van de inspecteur ongegrond;
- gelast dat de Staat aan belanghebbende het betaalde griffierecht voor behandeling in hoger beroep, groot 106, vergoedt.

Aldus gedaan door mrs. J.P.A. Boersma, voorzitter, B.A. van Brummelen en D.B. Bijl, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. R.J.M. Bosch als griffier. De beslissing is op 1 april 2010 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

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

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

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