

ECLI:NL:GHDHA:2019:2310

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	20-08-2019
Datum publicatie	11-09-2019
Zaaknummer	BK-17/00909
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBDHA:2017:11681, Bekrachtiging/bevestiging Cassatie: ECLI:NL:HR:2020:880
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Premieplicht volksverzekeringen. Rijnvarende. De SVB heeft een A1-verklaring afgegeven waarbij belanghebbende verzekerd is van 1 januari tot en met 31 juli 2013 in Nederland. De CRvB heeft bij uitspraak van 28 februari 2019 ECLI:NL:CRVB:2019:852 de A1-verklaring correct bevonden en de Inspecteur en belanghebbende hebben zich daarbij aangesloten. De Inspecteur had dit al beslist bij de uitspraak op bezwaar. Het Hof volgt het oordeel van de Rechtbank dat belanghebbende geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting. Op het loon van belanghebbende heeft geen voorheffing van IB plaatsgevonden. Voorts is niet aannemelijk geworden dat de werkgever een bedrag van het loon heeft afgezonderd met de bedoeling dit als loonbelasting af te dragen aan de Cypriotische of Liechtensteinse fiscus. Voor verrekening van loonheffing is geen plaats. Het besluit Sts. v. Financiën van 7 april 2009, CPP2009/93M, Stcrt. 2009, 76 laat de door de werknemer zelf betaalde premies voor verzekeringen die naar aard en strekking vergelijkbaar zijn met de Nederlandse volks- en werknemersverzekeringen, waaronder de AWBZ, dan wel vergelijkbaar zijn met de Nederlandse Zvw niet in aftrek toe. De Inspecteur heeft daarom meer bijdragen in aftrek toegelaten dan waar belanghebbende recht op heeft. De redelijke termijn voor behandeling van bezwaar- en beroep en de hogerberoepsfase is niet overschreden. Geen reden voor vergoeding voor immateriële schade wegens lange duur van procedure. Terecht is geen proceskostenvergoeding voor de bezwaarfase toegekend omdat de gemachtigde pas na het vaststellen van de aanslag de A1-verklaring uit Liechtenstein - op grond waarvan belanghebbende voor het tweede gedeelte van 2013 in Nederland niet verzekerd is - heeft toegezonden.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2019/2024 V-N 2019/52.1.2 NLF 2019/2122 met annotatie van NLF 2019/2122 met annotatie van

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BK-17/00909

Uitspraak van 20 augustus 2019

in het geding tussen:

[X] te [Z] , belanghebbende,

(gemachtigde: [A])

en

de inspecteur van de Belastingdienst, kantoor Eindhoven, de Inspecteur,

(vertegenwoordigers: [B] en [C])

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 5 oktober 2017, nummer SGR 17/1547.

Procesverloop

- 1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2013 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen opgelegd naar respectievelijk een belastbaar inkomen uit werk en woning van 38.752 en een premie-inkomen van (maximaal) 33.363. Verder is aan belanghebbende bij beschikking 578 belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar het belastbaar inkomen gehandhaafd en het premie-inkomen verminderd tot 19.461 met dienovereenkomstige vermindering van de belastingrente.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. Ter zake van dit beroep is een griffierecht geheven van 46. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende is van de uitspraak van de Rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. In verband daarmee is door de griffier een griffierecht geheven van 124. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 3 april 2018, gehouden te Den Haag. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt en op 4 mei 2018 aan partijen in afschrift gezonden.
- 1.6. Het Hof heeft het onderzoek ter zitting geschorst en het vooronderzoek hervat. Vervolgens heeft tussen het Hof en partijen de volgende briefwisseling plaatsgevonden:
 - brief van de gemachtigde van belanghebbende, ingekomen bij het Hof op 17 mei 2018;
 - brief van de Inspecteur, ingekomen bij het Hof op 30 augustus 2018;
 - faxbericht van de gemachtigde van belanghebbende, ingekomen bij het Hof op 2 september 2018;
 - brief van de Inspecteur, ingekomen bij het Hof op 2 mei 2019;
 - faxbericht van de gemachtigde van belanghebbende, ingekomen bij het Hof op 14 mei 2019;
 - brief van de Inspecteur, ingekomen bij het Hof op 23 mei 2019.De correspondentie is steeds aan de wederpartij in afschrift gezonden.
- 1.7. Een nadere mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Gerechtshof van 9 juli 2019. De Inspecteur is verschenen. Van de zijde van belanghebbende is niemand verschenen. De gemachtigde van belanghebbende heeft bij faxbericht, ontvangen op 9 juli 2019 om 8:57 uur, het Hof laten weten dat hij wegens ziekte niet aanwezig zal zijn en heeft daarbij niet om

uitstel van de mondelinge behandeling verzocht. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende, geboren op [in] 1965, heeft de Nederlandse nationaliteit en woont in [Z] .
- 2.2. Belanghebbende heeft het gehele jaar 2013 gewerkt aan boord van het binnenvaartschip [D] (de [D]). De [D] is een in Nederland geregistreerd tankschip en eigendom van [E] , die in Nederland een onderneming drijft onder de naam [F] .
- 2.3. De bevoegde Nederlandse autoriteit - de Inspectie Leefomgeving en Transport (voorheen de Inspectie van Verkeer en Waterstaat) - heeft ten behoeve van de [D] een certificaat afgegeven als bedoeld in artikel 22 van de herziene Rijnvaartakte (het certificaat). Hierop is Veen als eigenaar en exploitant vermeld.
- 2.4. Belanghebbende was 1 januari 2013 tot en met 31 juli 2013 in dienstbetrekking bij [G] Limited, gevestigd te Cyprus ([G] Ltd) en van 1 augustus 2013 tot en met 31 december 2013 bij [H] AG ([H] AG) te Liechtenstein.
- 2.5. [G] Ltd of [H] AG heeft zich met betrekking tot het onderhavige tijdvak niet gemeld als exploitant van binnenschepen bij de Inspectie Leefomgeving en Transport. Evenmin heeft [E] gemeld bij genoemde Inspectie dat sprake is van exploitatie van het schip door een ander dan hemzelf.
- 2.6. Belanghebbende heeft voor het jaar 2013 in de aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen om vrijstelling verzocht van Nederlandse premie volksverzekeringen.
- 2.7. Naar aanleiding van de ingediende aangifte heeft de Inspecteur belanghebbende bij brief van 4 januari 2016 verzocht om nadere informatie te verstrekken. Daarbij is onder meer verzocht om op naam van belanghebbende afgegeven A1-verklaringen over te leggen.
- 2.8. Belanghebbende heeft op 25 januari 2016 op het informatieverzoek van de Inspecteur gereageerd. Daarbij zijn op naam van belanghebbende gestelde jaaropgaven van [G] Ltd en [H] AG overgelegd. Op de jaaropgave van [G] Ltd is 1.659,92 aan bijdragen "Social Insurance Fund" vermeld. Op de jaaropgave van [H] AG is 1.411 aan bijdragen " [] " vermeld. Belanghebbende heeft niet vermeld over een A1-verklaring te beschikken.
- 2.9. Met dagtekening 26 januari 2016 heeft de Inspecteur nogmaals om informatie verzocht. In reactie daarop heeft belanghebbende een rusttijdenoverzicht van het schip verstrekt.
- 2.10. Bij brief van 18 juli 2016 heeft de Inspecteur aan de gemachtigde van belanghebbende aangekondigd dat hij bij het opleggen van de aanslag af zal wijken van de ingediende aangifte, dat hij geen vrijstelling van premie volksverzekeringen zal verlenen en dat het belastbare inkomen uit werk en woning in verband met de bijdrage aan het "Social Insurance Fund" zal worden verminderd tot 38.752.
- 2.11. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag (het aanslagproces is afgerond op 18 juli 2016) het aangegeven belastbaar inkomen uit werk en woning van 40.412 verminderd met 1.660 aan ingehouden sociale zekerheidspremies van het Social Insurance Fund en het belastbaar inkomen uit werk en woning vastgesteld op 38.752. Het bedrag aan ingehouden loonheffing heeft de Inspecteur vastgesteld op nihil. Verder is geen vrijstelling van Nederlandse premie volksverzekeringen verleend.

De dagtekening van de aanslag is 3 augustus 2016.

- 2.12. Op 28 juli 2016 heeft de Inspecteur van belanghebbende een door het bevoegd gezag van Liechtenstein afgegeven A-1 verklaring ontvangen.
- 2.13. Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur naar aanleiding van de overgelegde A1-verklaring de aanslag premie volksverzekeringen verminderd omdat hij belanghebbende gedurende de periode 1 augustus 2013 tot en met 31 december 2013 niet verzekerd acht voor de Nederlandse premieheffing (een verzekeringsperiode van 210 dagen/360 dagen x 33.363, is) 19.461. De Inspecteur heeft het verzoek om een proceskostenvergoeding voor de bezwaarfase afgewezen.
- 2.14. De Sociale Verzekeringsbank (SVB) heeft op 24 juni 2014 aan belanghebbende een A1-verklaring afgegeven, waarin is vermeld dat vanaf 1 januari 2013 tot en met 31 december 2014 met betrekking tot zijn werkzaamheden voor [H] op hem de Nederlandse sociale wetgeving van toepassing is. De SVB heeft het bezwaar van belanghebbende tegen de A1-verklaring afgewezen. Belanghebbende heeft hiertegen beroep ingesteld bij de rechtbank Noord-Nederland. Bij uitspraak van 30 maart 2016 (zaaknummer LEE 16/74, ECLI:NL:RBNNE:2016:1595), heeft de rechtbank Noord-Nederland het beroep gegrond verklaard, het bestreden besluit vernietigd en de SVB opgedragen een nieuw besluit op bezwaar te nemen.
- 2.15. De SVB heeft tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland hoger beroep ingesteld bij de Centrale Raad van Beroep. De CRvB heeft bij uitspraak van 19 december 2017, nr. 16/6488 AOW (16/2703 AOW e.a. ECLI:NL:CRVB:2017:4469) beslist dat de SVB het besluit niet volgens de procedurevoorschriften heeft genomen en de verzekeringsplicht te zeer op vermoedens heeft gebaseerd terwijl bovendien het besluit eenzijdig en definitief was vastgesteld op grond van Vo 997/2009 (de Procedureverordening). Ten aanzien van de toepasselijke aanwijsregels op de betrokkenen heeft de CRvB geoordeeld dat voor toepassing van Vo 88/2004 [H] zijn zetel had in Cyprus en dat de vraag moest worden beantwoord of de in de bijlage bij de uitspraak vermelde Rijnvarenden, waaronder belanghebbende, in de periodes in geding al dan niet een substantieel gedeelte van hun werkzaamheden hebben verricht in hun woonland Nederland. De CRvB heeft de SVB opgedragen een nieuw besluit te nemen.
- 2.16. De SVB heeft op 20 maart 2018 opnieuw op het bezwaar beslist en een nieuwe A1-verklaring afgegeven die ertoe strekt dat op belanghebbende voor de periode 1 januari 2013 tot en met 31 juli 2013 de Nederlandse sociale zekerheidswetgeving van toepassing is.
- 2.17. Belanghebbende heeft tegen het besluit van de SVB beroep ingesteld bij de CRvB. De CRvB heeft op 28 februari 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:852 uitspraak gedaan op het beroep en heeft daarbij geoordeeld dat:.
- “3.1. Voor de beoordeling van de 45 in de bijlage aangeduide beroepen is allereerst de uitspraak van de Raad van 29 december 2017 van belang. Tegen deze uitspraak, waarnaar de Raad kortheidshalve verwijst, is geen cassatieberoep ingesteld.
- 3.2. In de uitspraak van de Raad van 29 december 2017 is de Svb opgedragen om nieuwe besluiten te nemen op de bezwaren van [H] Cyprus en betrokkenen tegen de onder 1.2 vermelde besluiten waarin de Nederlandse socialezekerheidswetgeving op betrokkenen van toepassing is verklaard vanaf het moment dat zij op de loonlijst van [H] Cyprus stonden. De Svb moest daarbij beslissen en kenbaar maken aan de hand van welke graadmeters wordt beoordeeld of in Nederland wonende opvarenden van binnenvaartschepen al dan niet geacht worden een substantieel gedeelte van hun werkzaamheden te verrichten in Nederland. Verder diende de Svb opnieuw vast te stellen of betrokkenen over de periodes in geding al dan niet onderworpen zijn geweest aan de Nederlandse wetgeving.
- 3.3. Bij de bestreden besluiten heeft de Svb vastgesteld:

()

- dat vanaf het moment dat zij op de loonlijst van [H] Cyprus stonden, de Nederlandse socialezekerheidswetgeving van toepassing is op de 33 overige betrokkenen.

Bij het van toepassing achten van de Nederlandse socialezekerheidswetgeving op deze 33 betrokkenen heeft de Svb in aanmerking genomen dat de [I] , de [J] , de [K] , de [D] , de [L] de [M] en de [N] rijnschepen zijn met een in Nederland gevestigde exploitant.()

3.4. In de nu voorliggende gedingen moet de Raad, voor zover dat nog tussen partijen in geschil is, de vraag beantwoorden of de Svb bij de bestreden besluiten op correcte wijze uitvoering heeft gegeven aan de uitspraak van de Raad van 29 december 2017.

4. De Raad oordeelt als volgt.

()

4.3.1.1. De Svb heeft een op de gedingstukken gebaseerd overzicht overgelegd waarop, geordend per binnenvaartschip, is vermeld:

- wanneer elk van de betrokkenen op de loonlijst van [H] Cyprus stond;
- op welk binnenvaartschip elk van de betrokkenen toen werkte;
- wie toen de eigenaren en exploitanten waren van de betreffende binnenvaartschepen,
- wat de Svb bij de bestreden besluiten heeft vastgesteld ten aanzien van het percentage werkzaamheden dat elk van de betrokkenen destijds in Nederland verrichtte; en
- welke socialezekerheidswetgeving de Svb bij de bestreden besluiten op elk van de betrokkenen van toepassing heeft verklaard.

4.3.1.2. [H] Cyprus en betrokkenen hebben uitdrukkelijk niet betwist dat de op de door het Svb overgelegde overzicht vermelde gegevens juist zijn. Wel hebben [H] Cyprus en betrokkenen beklemtoond dat de door de Svb vastgestelde percentages van werkzaamheid in Nederland in hun optiek geen accurate weergave zijn van de feiten. ()

4.3.1.3. De onder 4.3.1.2 weergegeven stellingname van [H] Cyprus en betrokkenen doet niet af aan wat de Raad onder punt 4.2.6.3 heeft overwogen. [H] Cyprus en betrokkenen hebben voor zover nog van belang niet tijdig, concreet, transparant en sluitend aangetoond wat, gemeten over een tijdvak van voldoende lengte, de werkelijke individuele arbeidstijden van betrokkenen waren. Daarom gaat de Raad hierna in zijn beoordeling uit van de juistheid van wat is vermeld op het door de Svb overgelegde overzicht.

()

4.3.2.3. () Ten aanzien van de verzekeringspositie van de opvarenden van de () de [D] () is bij de bestreden besluiten wel op toereikende gronden aangenomen dat betrokkenen een substantieel gedeelte van hun werkzaamheden verrichtten in hun woonstaat Nederland. ()

4.3.2.4. Punt 4.3.2.3 leidt tot de conclusie dat de in de bijlage onder de nummers 1 tot en met 5 aangeduide beroepen slagen.

()

5.2.8. Ten aanzien van het merendeel van de betrokkenen is, na de vernietiging van de besluiten van december 2014, bij de besluiten van februari en maart 2018 opnieuw de Nederlandse wetgeving aangewezen. Met betrekking tot de opvarenden van de () zijn de besluiten van februari en maart 2018 naar het oordeel van de Raad correct. Ten aanzien van deze betrokkenen is daarmee bij de besluiten van februari en maart 2018 in hoofdzaak hetzelfde rechtsgevolg in het leven geroepen als voortvloeide uit de vernietigde besluiten. Daaruit volgt dat deze vernietigde besluiten voor [H] Cyprus niet tot schade hebben geleid."

Bij deze uitspraak is een bijlage gevoegd waarin voor zover hier van belang het volgende staat vermeld:

“

19.	18/1796 AOW	Beroep [G] Ltd. , statutair gevestigd te Cyprus (betrokkene [X] , wel deelname ex art. 8:26 Awb)	01-01-2013 t/m 31-07-2014, [D]
55.	18/6141	art. 8:90 Awb schadevergoedingsverzoek [X]	01-01-2013 t/m 31-07-2013, [D]

”

2.18. In reactie op deze uitspraak heeft de gemachtigde van belanghebbende bij faxbericht van 14 mei 2019 het Hof het volgende bericht:

“Blijkens de brief van de Belastingdienst van 29 april 2019 van de hand van Mevrouw [B] heeft de SVB beslist dat over de periode 1 januari 2013 tot en met 31 juli 2013 ten behoeve van [X] de Nederlandse sociale verzekeringswetgeving van toepassing is.

Clïent wenst zich aan deze vaststelling te refereren.

Voor de overige maanden augustus 2013 tot en met december 2013 moet het beroep gegrond worden verklaard met veroordeling van de Belastingdienst in de integrale proceskosten nu de Belastingdienst hardnekkig heeft geweigerd aan het bezwaar/ beroep/hoger beroep gehoor te geven.”

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard en overwogen:

“Premieplicht volksverzekeringen

16. De rechtbank stelt voorop dat de A1-verklaring van de SVB is afgegeven met inachtneming van artikel 13 van de Verordening (EG) Nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de sociale zekerheidsstelsels (Vo 883/2004). Artikel 13 van Vo 883/2004 luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“Artikel 13

Verrichten van werkzaamheden in twee of meer lidstaten

1. Op degene die in twee of meer lidstaten werkzaamheden in loondienst pleegt te verrichten, is van toepassing:

a.de wetgeving van de lidstaat waar hij woont, indien hij op dit grondgebied een substantieel gedeelte van zijn werkzaamheden verricht of indien hij werkzaam is bij verschillende ondernemingen of werkgevers die hun zetel of domicilie hebben op het grondgebied van verschillende staten, of

b.de wetgeving van de lidstaat waar de zetel van de onderneming of het domicilie van de werkgever waarbij hij voornamelijk werkzaam is zich bevindt, indien hij geen substantieel gedeelte van zijn werkzaamheden verricht in de lidstaat waar hij woont.

().”

17. Volgens [belanghebbende] moet aan de door de SVB afgegeven A1-verklaring voorbij worden gegaan omdat deze vanwege de uitspraak van 30 maart 2016 van de rechtbank Noord-Nederland is vervallen. De rechtbank kan deze stelling niet volgen. Rechtbank Noord-Nederland heeft niet de A1-verklaring vernietigd, maar de uitspraak van de SVB op het bezwaar van [G] Ltd tegen de afgegeven A1-verklaring. Daarbij is de SVB opgedragen om een nieuwe uitspraak op bezwaar te doen, maar dat heeft vooralsnog niet tot gevolg dat de A1-verklaring niet langer geldig is. [De Inspecteur] heeft de A1-verklaring van de SVB naar het oordeel van de rechtbank voor de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 juli 2013 dan ook terecht tot uitgangspunt genomen. Zolang er voor dit tijdvak geen A1-verklaring van een ander land is overgelegd, waarborgt de door de SVB afgegeven A1-verklaring dat [belanghebbende] is verzekerd, hetgeen recht doet aan doel en strekking van Vo 883/2004.

18. Gelet op het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat [de Inspecteur] [belanghebbende] voor de periode van 1 januari 2013 tot en met 31 juli 2013 terecht heeft aangemerkt als premieplichtig voor de volksverzekeringen. De rechtbank ziet dit oordeel gesteund door de niet weersproken stelling van [de Inspecteur] dat het schip tenminste 40% van de tijd is ingezet op Nederlands grondgebied. Deze omstandigheid rechtvaardigt het vermoeden dat [belanghebbende] een substantieel gedeelte van zijn werkzaamheden heeft verricht op Nederlands grondgebied. Het enkel overleggen van een rusttijdenoverzicht acht de rechtbank in dit verband ontoereikend om het tegendeel aannemelijk te achten.

Aftrek bijdragen "Social insurance fund"

19. De rechtbank stelt vast dat [de Inspecteur] bij de aanslagoplegging rekening heeft gehouden met de bijdragen die [belanghebbende] terzake van zijn dienstverband bij [G] Ltd heeft geleverd aan het "Social insurance fund". Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat het aan [belanghebbende] is om aannemelijk te maken dat meer bijdragen/kosten in aftrek kunnen worden gebracht dan het bedrag genoemd onder 7. Aangezien [belanghebbende] geen bewijs voor zijn stelling heeft bijgebracht, is hij niet in de op hem rustende bewijslast geslaagd.

Voorkoming dubbele belasting

20. [Belanghebbende] heeft gesteld dat hij recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Daarbij voert hij onder meer aan dat Liechtenstein in 2013 heffingsbevoegd is. De rechtbank ziet zich derhalve voor de vraag gesteld of de Nederlandse heffingsbevoegdheid voor het jaar 2013 op enige wijze beperkt wordt. Nu Nederland met Cyprus noch met Liechtenstein een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, dient voor de beantwoording van deze vraag te worden aangesloten bij het Besluit Voorkoming van dubbele belasting 2001 (het Besluit).

21. Artikel 8 van het Besluit bepaalt dat een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands inkomen uit werk en woning. In artikel 9 van het Besluit is aan deze vrijstelling nader invulling gegeven. Artikel 9 van het Besluit luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

"1. Het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een andere Mogendheid bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige als bestanddeel van het inkomen uit werk en woning uit die Mogendheid geniet als:

()

b. belastbaar loon ter zake van het binnen het gebied van de andere Mogendheid in privaatrechtelijke dienstbetrekking verrichten of hebben verricht van arbeid;

(), voorzover deze inkomensbestanddelen zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege die andere Mogendheid wordt geheven.

()

4. Het in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde loon wordt bij arbeid die korter dan dertig dagen aaneengesloten binnen het gebied van de andere Mogendheid is verricht, alleen beschouwd te zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege die Mogendheid wordt geheven indien blijkt dat ter zake hiervan aan die Mogendheid belasting wordt betaald.”

22. Nog los van de vraag of [belanghebbende] binnen het gebied van Cyprus of Liechtenstein arbeid heeft verricht is voor toepassing van het Besluit vereist dat inkomensbestanddelen onderworpen zijn aan belastingheffing in de betreffende Mogendheid. Daarvan is sprake indien inkomensbestanddelen aldaar zijn betrokken in de belastingheffing. De bewijslast dat sprake is van de vereiste onderworpenheid rust op [belanghebbende]. Naar het oordeel van de rechtbank is [belanghebbende] er niet in geslaagd om aannemelijk te maken dat hij in 2013 onderworpen is geweest aan belastingheffing in het buitenland. De enkele algemene verwijzing naar het Liechtensteinse Steuergesetzbuch is daartoe onvoldoende.

Nettoloonafsprak

23. In gevallen waarin een werkgever en een werknemer een netto loon zijn overeengekomen, is van - voor verrekening in aanmerking komende - ingehouden loonheffing sprake, indien een werkgever uit eigen middelen een bedrag afzondert met het oogmerk de loonheffing later op aangifte af te dragen. Als inhouding van loonheffing niet heeft plaatsgevonden, maar de werknemer te goeder trouw mocht menen dat daarvan wel sprake was, mag de in feite niet ingehouden loonheffing toch worden verrekend (vgl. Hoge Raad 22 juli 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9784).

24. Het is aan [belanghebbende] om aannemelijk te maken dat gedurende 2013 sprake was van een nettoloonafsprak. Daartoe heeft [belanghebbende] een contract met [O] SA overgelegd. De rechtbank overweegt dat uit dit contract niet kan worden opgemaakt dat het op [belanghebbende] betrekking heeft. Evenmin valt uit het contract af te leiden dat afspraken zijn gemaakt met [G] Ltd en [H] AG, de werkgevers van [belanghebbende] in 2013. Bij gebrek aan ander bewijs acht de rechtbank het bestaan van een nettoloonafsprak dan ook niet aannemelijk gemaakt. [Belanghebbende] heeft nog gewezen op de afspraak met zijn werkgever dat hij eventueel in Nederland geheven belasting vergoed krijgt. De rechtbank ziet in deze afspraak geen nettoloonafsprak. [De Inspecteur] heeft terecht aangegeven dat een dergelijke vergoeding tot het loon zal worden gerekend en belast is.

Proceskosten bezwaarfase

25. Ingevolge artikel 7:15, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht, worden kosten die een belanghebbende redelijkerwijs heeft moeten maken in verband met de behandeling van zijn bezwaar, door het bestuursorgaan uitsluitend vergoed op verzoek van belanghebbende voor zover het bestreden besluit wordt herroepen wegens aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid.

26. [Belanghebbende] heeft aangevoerd dat hij de door het bevoegd gezag van Liechtenstein afgegeven A1-verklaring nog voor dagtekening van de aanslag IB/PVV aan [de Inspecteur] heeft doen toekomen. De rechtbank stelt vast dat [de Inspecteur] eerst nadat de opdracht was gegeven tot het opleggen van de aanslag bekend is geraakt met de A1-verklaring. Ondanks de informatieverzoeken van 4 januari 2016 en

26 januari 2016 heeft [belanghebbende] de A1-verklaring pas overgelegd nadat was aangekondigd dat [de Inspecteur] van de ingediende aangifte zou afwijken. Onder deze omstandigheden is geen sprake van aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid. De rechtbank ziet geen aanleiding voor vergoeding van kosten van de bezwaarfase.

Smartengeld

27. De rechtbank ziet geen aanleiding voor toekenning van smartengeld.

28. Het beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de in rekening gebrachte belastingrente. [Belanghebbende] heeft hiertegen geen zelfstandige gronden aangevoerd. Nu de rechtbank ook overigens niet is gebleken dat de regels voor het berekenen van de belastingrente onjuist zijn toegepast, is het beroep ook in zoverre ongegrond.

29. Gelet op wat hiervoor is overwogen dient het beroep ongegrond te worden verklaard.”

Omschrijving geschil in hoger beroep, standpunten en conclusies

4.1. In hoger beroep is uiteindelijk nog in geschil of:

- belanghebbende recht heeft op voorkoming van dubbele belasting;
- belanghebbende recht heeft op verrekening van voorheffingen (ingehouden loonbelasting en/of premies sociale verzekeringen);
- belanghebbende recht heeft op vergoeding van (integrale) proceskosten;
- belanghebbende recht heeft op vergoeding van immateriële schade wegens lange duur van de procedure.

Belanghebbende beantwoordt alle vragen bevestigend en de Inspecteur ontkennend.

4.2. Voor hetgeen partijen ter ondersteuning van hun standpunten aanvoeren, verwijst het Hof naar de gedingstukken.

4.3. Het hoger beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank voor wat betreft de aanslag inkomstenbelasting, tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar voor wat betreft de aanslag inkomstenbelasting en tot vermindering van de aanslag inkomstenbelasting, tot toekenning van een integrale proceskostenvergoeding en een vergoeding wegens immateriële schade wegens lange duur van de procedure.

4.4. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

Premieplicht Nederlandse volksverzekeringen

5.1. De SVB heeft op 20 maart 2018 een A1-verklaring afgegeven die ertoe strekt dat belanghebbende in 2013 in de periode 1 januari tot en met 31 juli 2013 in Nederland is verzekerd voor de Nederlandse volksverzekeringen. De CRvB heeft bij uitspraak van 28 februari 2019 (vgl. 2.17 hiervoor) de A1-verklaring correct bevonden en de Inspecteur en belanghebbende hebben zich daarbij aangesloten. Tussen partijen is niet langer in geschil dat belanghebbende in de periode 1 januari 2013 tot en met 31 juli 2013 in Nederland is verzekerd en dus ook niet dat hij gedurende die periode premieplichtig is voor de Nederlandse volksverzekeringen. De Inspecteur heeft reeds dienovereenkomstig beslist bij de uitspraak op bezwaar.

Voorkoming van dubbele belasting

5.2.. Het Hof volgt het oordeel van de Rechtbank dat belanghebbende geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting. In hoger beroep heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat hij in 2013 onderworpen is aan een (voor)heffing van inkomstenbelasting in Cyprus en ook niet in Liechtenstein. Voor voorkoming van dubbele belasting is dan geen plaats.

Verrekening van loonbelasting

5.3.1. Als inhouding van loonheffing niet heeft plaatsgevonden, maar de werknemer meende en ook bij inachtneming van de door hem, gelet op de omstandigheden, te betrachten zorgvuldigheid redelijkerwijze mocht menen dat de werkgever aan zijn verplichting tot inhouding zou voldoen, mag de in feite niet ingehouden loonheffing toch worden verrekend (vergelijk HR 22 juli 1981, nr. 20.608, ECLI:NL:HR:1981:AW9784, BNB 1981/306).

5.3.2. Uit de feiten blijkt dat belanghebbende in 2013 tot 31 juli in dienst was bij een op Cyprus gevestigde vennootschap en met ingang van 1 augustus 2013 bij een te Liechtenstein gevestigde vennootschap. Uit de gedingstukken komt niet naar voren dat op het loon van belanghebbende een voorheffing van inkomstenbelasting heeft plaatsgevonden. Belanghebbende kon redelijkerwijs niet menen dat dit het geval is geweest. Voorts is niet aannemelijk geworden dat [H] een bedrag van het loon heeft afgezonderd met de bedoeling dit als loonbelasting af te dragen aan de Cypriotische of Liechtensteinse fiscus. Reeds daarom kan geen sprake zijn van verrekening van loonheffing.

5.3.3. Voor zover [H] al een bedrag ter betaling van inkomstenbelasting door belanghebbende had gereserveerd en zij dat zoals belanghebbende stelt aan belanghebbende conform de met hem gemaakte nettoloonafspraken heeft uitbetaald, geldt dat van het zonder inhouding van loonheffing uitbetaalde loon belanghebbende de verschuldigde belasting kan voldoen. De loonheffing kan daarna niet met deze verschuldigde belasting worden verrekend omdat dan per saldo ter zake van het loon geen belasting zou worden betaald.

Aftrek bijdragen Social Insurance Fund en andere bijdragen

5.4. De Inspecteur heeft bij het vaststellen van de aanslag inkomstenbelasting 2013 een bijdrage die belanghebbende heeft betaald voor het Social Insurance Fund in Cyprus aftrekbaar geacht voor de inkomstenbelasting. Het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 7 april 2009, CPP2009/93M, Stcrt. 2009, 76 laat de door de werknemer zelf betaalde premies voor verzekeringen die naar aard en strekking vergelijkbaar zijn met de Nederlandse volks- en werknemersverzekeringen, waaronder de

AWBZ, dan wel vergelijkbaar zijn met de Nederlandse Zorgverzekeringswet niet in aftrek toe. De Inspecteur heeft daarom meer bijdragen in aftrek toegelaten dan waar belanghebbende recht op heeft. Voor wat betreft het bedrag van 1.411 dat blijkens de jaaropgave van [H] Liechtenstein is betaald voor " [] " geldt eenzelfde overweging te weten dat deze niet aftrekbaar zijn. Verder geldt dat ook in hoger beroep belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij bijdragen heeft betaald die boven het reeds in aftrek aanvaarde bedrag in aftrek kunnen worden toegelaten.

Vergoeding immateriële schade wegens lange duur van de procedure

- 5.5. Voor een vergoeding van immateriële schade wegens lange duur van de procedure is slechts plaats wanneer die procedure onredelijk lang heeft geduurd. Hiervan is in beginsel sprake als de bezwaar- en beroepsfase te samen langer dan twee jaar hebben geduurd. (Vgl. HR 19 februari 2016, nr. 14/03907, ECLI:NL:2016:252. Het bezwaarschrift is ontvangen op 23 augustus 2016, de uitspraak op bezwaar is gedaan op 20 januari 2017, het beroepschrift is ontvangen op 1 maart 2017 en de Rechtbank heeft op 7 oktober 2017 uitspraak gedaan. In dit geval hebben de bezwaar- en beroepsfase samen niet langer dan twee jaar in beslaggenomen zodat in die fase de redelijke termijn niet is overschreden.
- 5.6. Het hogerberoepschrift is ingediend op 28 november 2017. Het Hof doet uitspraak op 20 augustus 2019. De redelijke termijn van twee jaar voor de behandeling van het hoger beroep is dan nog niet verstreken. Het Hof ziet geen redenen de redelijke termijn van twee jaar te bekorten.
- 5.7. Nu in de procesfasen van bezwaar- en beroep en de hogerberoepsfase geen overschrijding van de redelijke termijn heeft plaatsgevonden is er geen reden belanghebbende een vergoeding van immateriële schade wegens lange duur van procedure toe te kennen.

Proceskosten in bezwaar

- 5.8. De Inspecteur en de Rechtbank hebben het verzoek om vergoeding van de proceskosten in bezwaar afgewezen om reden dat de gemachtigde pas na het vaststellen van de aanslag de A1-verklaring uit Liechtenstein - op grond waarvan belanghebbende voor het tweede gedeelte van het heffingsjaar in Nederland niet verzekerd is - heeft toegezonden, hetgeen meebrengt dat de onrechtmatigheid van het onjuiste besluit niet aan de Inspecteur toerekenbaar is (zie brief van 6 januari 2017), terwijl belanghebbende op de verzoeken om informatie van de Inspecteur van 4 januari en 26 januari 2016, de A1 verklaring niet heeft toegezonden.

Belanghebbende heeft daartegen aangevoerd dat hij voor het opleggen van de aanslag de A1-verklaring heeft toegezonden. Het Hof verwerpt die stelling omdat de aanslag op 18 juli 2016 al administratief is vastgesteld en de gemachtigde bij brief van dezelfde datum daarvan op de hoogte is gesteld. De dagtekening op het aanslagbiljet vermeldt 3 augustus 2016.

Belanghebbende stelt verder (zie pleitnota voor de Rechtbank blz. 7) dat op grond van de overgelegde jaaropgaven van de werkgever ook al had kunnen worden vastgesteld dat belanghebbende verzekerd was in Liechtenstein. Indien deze stelling juist is het Hof laat dit in het midden volgt daaruit niet dat de bevoegde sociale zekerheidsinstantie van het desbetreffende land de verzekeringsplicht heeft beoordeeld en tot de conclusie is gekomen dat sprake is van verzekering in dat land. De Inspecteur is als blijkt dat z'n verklaring is afgegeven daaraan gebonden (vgl. het arrest van de Hoge Raad van 5 oktober 2018, nr. 18/01619, ECLI:NL:HR:2018:1665) zolang deze niet is ingetrokken of vernietigd. Het Hof komt met betrekking tot de vergoeding van proceskosten in bezwaar niet tot een andere beslissing dan de Rechtbank.

- 5.9. Belanghebbende heeft tegen het in rekening brengen van belastingrente geen afzonderlijke grieven aangevoerd.

- 5.10. Gelet op al het vorenoverwogene zal het hoger beroep ongegrond worden verklaard.

Proceskosten en griffierecht

6. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten in beroep en hoger beroep als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. Nu belanghebbende geen recht heeft op vergoeding van proceskosten komt het Hof aan een beoordeling van de vraag of recht bestaat op integrale vergoeding van die kosten niet toe. Evenmin is er aanleiding de vergoeding van het griffierecht te gelasten.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door G.J. van Leijenhorst, E.M. Vrouwenvelder en W.M.C. Schipper in tegenwoordigheid van de griffier Y. Postema. De beslissing is op 20 augustus 2019 in het openbaar uitgesproken. De uitspraak is bij afwezigheid van de voorzitter ondertekend door mr. Vrouwenvelder.

aangetekend aan
partijen verzonden:

*Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:*

- 1. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.*
- 2. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:*
 - de naam en het adres van de indiener;*
 - de dagtekening;*
 - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - de gronden van het beroep in cassatie.*

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.