

# Reactie op prejudiciële vraag 17/01256

Conserverende aanslag ter zake van pensioen- en lijfrechten: strijd met verdragstrouw?

## Berichtgegevens

Tijdstip ontvangst : 12-05-2017 12:28  
Afzender : J.J.T. Beerepoot  
Betrokken als : Derde

## Schriftelijke opmerkingen

Edelhoogachtbaar College,

Op 9 maart 2017 heeft rechtbank Zeeland-West-Brabant de Hoge Raad prejudiciële vragen voorgelegd over de verhouding tussen de conserverende aanslag met betrekking tot een lijfrente aanspraak en een pensioenaanspraak en de goede verdragstrouw in het kader van het belastingverdrag met Frankrijk.

Vereniging Register Belastingadviseurs maakt van de gelegenheid gebruik om enkele opmerkingen te plaatsen bij genoemde prejudiciële vragen. Wij verwijzen u daarvoor naar de bijlage.

Hoogachtend,

namens vereniging Register Belastingadviseurs,

mr. J.J.T. Beerepoot  
Bestuurssecretaris

## Toegevoegde documenten

Documenttype	Documentnaam
Bijlage	20170512 Opmerkingen RB op prejudiciële vragen kenmerk 17-01256.pdf

20170512 Opmerkingen RB op prejudiciële vragen kenmerk 17-01256.pdf

## Opmerkingen van het Register Belastingadviseurs op de 'prejudiciële vragen van rechtbank Zeeland-West-Brabant aan de Hoge Raad'

Op 9 maart 2017 heeft rechtbank Zeeland-West-Brabant de Hoge Raad prejudiciële vragen voorgelegd over de verhouding tussen de conserverende aanslag met betrekking tot een lijfrente aanspraak en een pensioenaanspraak en de goede verdragstrouw in het kader van het belastingverdrag met Frankrijk. Op [www.hogeraad.nl](http://www.hogeraad.nl) is de mogelijkheid geopend om schriftelijke opmerkingen in te dienen.

Het Register Belastingadviseurs maakt van de gelegenheid gebruik om enkele opmerkingen te plaatsen bij de door de Rechtbank voorgelegde prejudiciële vragen.

### 1. Algemeen

In de uitspraak van 9 maart 2017, nr. BRE - 16\_3350PJ (ECLI:NL:RBZWB:2017:1464) geeft rechtbank Zeeland-West-Brabant een duidelijke en goed opgebouwde uiteenzetting van de problematiek. Cruciale vraag is of de reparatiewetgeving na de 2009-arresten wel in overeenstemming is met de goede verdragstrouw. Op die reparatiewetgeving is zowel tijdens de parlementaire behandeling als in de literatuur de nodige kritiek geuit. Het RB verwijst in dit kader naar de door de rechtbank bij 4.10 genoemde literatuur en de literatuur die sindsdien over dit onderwerp is verschenen.<sup>1</sup> Aanvullend merkt het Register Belastingadviseurs (hierna: RB) het volgende op.

### 2. Uitgangspunt

Naar de mening van het RB zou in grensoverschrijdende situaties de heffing bij oneigenlijke afwikkeling in het buitenland van pensioenen en lijfrenten waarvoor Nederland eerder een fiscale faciliteit heeft verleend, geregeld moeten worden in het van toepassing zijnde belastingverdrag. Indien en voor zover die bevoegdheid niet al is verleend in het betreffende belastingverdrag zou volgens het RB het betreffende belastingverdrag moeten worden aangepast. Eenzijdige aanpassing van de nationale wetgeving is naar de mening van het RB niet het juiste middel.

### 3. Inkomen of terugnemen faciliteit?

In uw arrest van 7 december 2001, nr. 35 231 (ECLI:NL:HR:2001:AD6774) heeft u geoordeeld dat de in het Nederlands-Hongaarse belastingverdrag opgenomen toewijzingsregels geen betrekking hebben op de bijtelling van in het verleden afgetrokken premies in de vorm van negatieve persoonlijke verplichtingen. Dit oordeel baseerde u op paragraaf 5.9 tot en met 5.13 uit de conclusie van A-G mr. Van den Berge van dezelfde datum. Daarin concludeert de A-G dat de toewijzingsregels in

---

<sup>1</sup> Fiscaal up to Date 2017-0596 met annotatie van de redactie, NLFiscaal 2017/0726, met annotatie van dr. M. van Dun, Vakstudienieuws Vandaag 2017/560 en Vakstudienieuws 2017/18.7 met annotatie van de redactie, NTFR 2017/803 met annotatie van A.W. Ravelli LL.M. en het artikel van Prof.mr. H.M. Kappelle in WFR 2017/96

belastingverdragen geen betrekking hebben op niet-brongebonden aftrekposten, omdat deze aftrekposten geen inkomensbestanddelen zijn in de zin van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Daarover merkt het RB op dat volgens artikel 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 belasting werd geheven over het onzuivere inkomen verminderd met (onder andere) de persoonlijke verplichtingen en vermeerderd met de negatieve persoonlijke verplichtingen. Aldus behoorden de persoonlijke verplichtingen en de negatieve persoonlijke verplichtingen niet tot het onzuiver inkomen, maar vormden zij aftrekpost op – respectievelijk bijtelling bij – het inkomen. Omdat volgens het OESO-Modelverdrag aan begrippen die niet in het verdrag zijn gedefinieerd de betekenis toekomt die de nationale wetgeving van de verdragsluitende staat aan die begrippen toekent, lijkt het logisch dat de terugname van in aftrek gebrachte lijfrentepremies geen inkomensbestanddeel vormt waarop het belastingverdrag van toepassing is.

In dat kader rijst de vraag of betekenis toekomt aan de wijziging van het inkomensbegrip met de invoering van artikel 3.1 Wet inkomstenbelasting 2001. Tot 1 januari 2001 werd volgens artikel 3 Wet op de inkomstenbelasting 1964 inkomstenbelasting geheven over het belastbare inkomen. Onder inkomen werd verstaan het onzuivere inkomen verminderd met een aantal aftrekposten (artikel 3 lid 3 Wet op de inkomstenbelasting 1964). Vanaf 1 januari 2001 kennen we het begrip onzuiver inkomen niet meer, maar wordt belasting geheven over het belastbaar inkomen uit werk en woning. Tot het belastbaar inkomen uit werk en woning behoren de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen volgens afdeling 3.9 Wet inkomstenbelasting 2001, waartoe ook 3.136 Wet inkomstenbelasting 2001 behoort.

De wetgever heeft er voor gekozen om de (negatieve) uitgaven voor inkomensvoorzieningen tot het inkomen te rekenen en niet tot de persoonsgebonden aftrek. Dit geldt zowel voor lijfrenten als voor pensioenen (artikel 3.83 lid 1 en artikel 3.136 lid 3 Wet inkomstenbelasting 2001). De vraag is of de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen met de wetswijziging per 1 januari 2001 tot de Nederlandse inkomensbestanddelen zijn gaan behoren. Het RB meent dat daar wat voor valt te zeggen. In dat geval rijst de vraag of de toewijzingsregels in het belastingverdrag ( in dit geval met Frankrijk) van toepassing zijn op de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen in verband met emigratie van de belastingplichtige. Als dat het geval is lijkt het RB niet relevant of de waarde in het economische verkeer van de aanspraak tot het inkomen wordt gerekend of slechts de in het verleden in aftrek gebrachte premies.

#### **4. Fictief inkomen**

In uw arrest van 18 november 2016 (ECLI:NL:HR:2016:2497) oordeelde u dat in relatie tot het belastingverdrag tussen Nederland en Portugal een fictie in de nationale wetgeving de heffingsbevoegdheden tussen twee Staten niet zomaar kan veranderen. Het RB constateert dat volgens het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk de heffing over pensioenen en andere soortgelijke beloningen exclusief is toegewezen aan het woonland (in casu Frankrijk).

In dat kader merkt het RB op dat een belastingplichtige in het kader van zijn emigratie van Nederland naar Frankrijk geen reële inkomsten geniet. Bij emigratie van de belastingplichtige worden op grond van artikel 3.83 en artikel 3.136 Wet inkomstenbelasting 2001 fictieve inkomsten in aanmerking genomen. De vraag rijst of Nederland met deze bepalingen eenzijdig heffingsrechten over

(toekomstige) lijfrente- en pensioenuitkeringen naar zich toetrekt en aldus in strijd met de goede gedragstrouw heeft gehandeld.

*Deze reactie is opgesteld door de Commissie Wetsvoorstellen van het Register Belastingadviseurs. In het bijzonder hebben hieraan bijgedragen Drs. M.A.B. Bögemann, mr. P.H.J. Furer en mr. M.W.F.G. Vervoort.*

*Culemborg, 12 mei 2017*