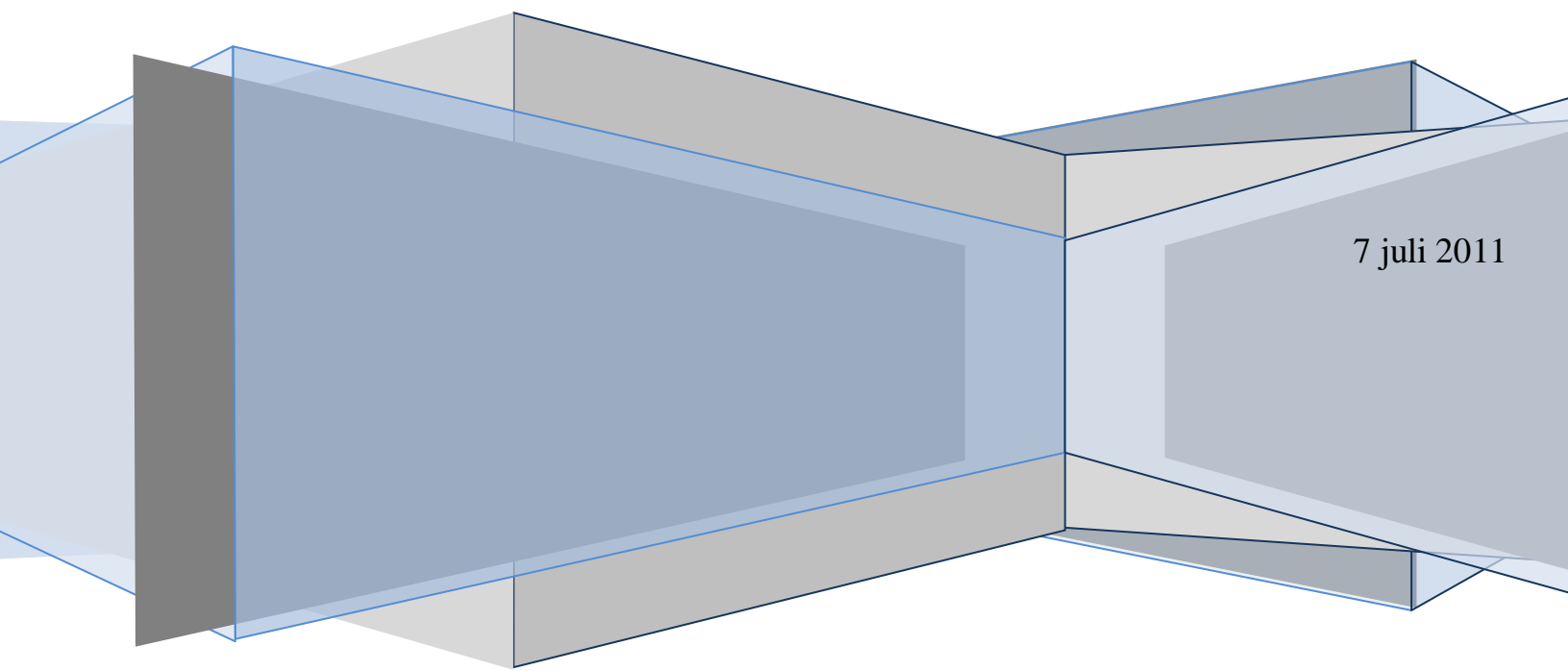


De Nederlandse exitheffing in de winstsfeer

De toekomst van de Nederlandse exitheffing voor ondernemingen die hun fiscale zetel verplaatsen: de uitkomst op nationaal, bilateraal en Europees niveau



7 juli 2011

De Nederlandse exitheffing in de winstsfeer

De toekomst van de Nederlandse exitheffing voor ondernemingen die hun fiscale zetel verplaatsen:
de uitkomst op nationaal, bilateraal en Europees niveau

Student Zvezdana Martić

Studentnummer 149881

Scriptiebegeleider Prof. dr. A.C. Rijkers

Tweede lezer Mr. B. Starink

Master Fiscaal Recht

Faculteit Rechtswetenschappen

Universiteit van Tilburg, 7 juli 2011

Inhoudsopgave

Voorwoord	v
Lijst van gebruikte afkortingen	vi
Hoofdstuk 1 Inleiding en probleemstelling	
1.1 Inleiding van het onderwerp	1
1.2 Onderwerp van het onderzoek en probleemstelling	2
1.3 Werkwijze en het toetsingskader	3
1.4 Afbakening	4
Hoofdstuk 2 De Nederlandse exitheffing	
2.1 Inleiding	5
2.2 Exitheffing in de aanmerkelijkbelangsfeer	5
2.2.1 Inkomen uit het aanmerkelijk belang	5
2.2.2 Einde van de binnenlandse belastingplicht	6
2.2.3 Het territorialiteitsbeginsel met een antimisbruik karakter	7
2.2.4 Conserverende aanslag	8
2.3 Exitheffing in de pensioen-en lijfrentesfeer	10
2.3.1 Inleiding	10
2.3.2 De pensioenregeling	10
2.3.3 De lijfrenteregeling	16
2.4 Exitheffing in de winstsfeer	19
2.4.1 Inleiding	19
2.4.2 Exitheffing in de inkomstenbelasting	19
2.4.3 Exitheffing in de vennootschapsbelasting	22
2.4.4 Latent claimbehoud en anti-misbruikbepaling	24
2.4.5 Invordering van de exitheffing	25
2.5 Conclusie	26

Hoofdstuk 3 Bilaterale verdragen en de Nederlandse exitheffingen

3.1	Inleiding	29
3.2	Het OESO-Modelverdrag en de exitheffing in de aanmerkelijkbelangsfeer	29
	3.2.1 Inleiding	29
	3.2.2 Vermogenswinst in de belastingverdragen	29
3.3	Het OESO-Modelverdrag en de exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer	32
	3.3.1 Het pensioen	33
	3.3.2 De lijfrente	38
3.4	Het OESO-Modelverdrag en de exitheffing in de winstsfeer	39
	3.4.1 Inleiding	39
	3.4.2 Winst uit onderneming en art. 7 van het OESO-Modelverdrag	40
	3.4.3 Vermogenswinst en art. 13 van het OESO-Modelverdrag	41
	3.4.4 Exitheffing en de oude belastingverdragen	41
3.5	Conclusie	42

Hoofdstuk 4 Communautair recht en de Nederlandse exitheffingen

4.1	Inleiding	45
4.2	De Europese Unie en de interne markt	45
	4.2.1 De soevereiniteit van de lidstaten	45
	4.2.2 De Europese Unie	46
	4.2.3 De verkeersvrijheden	49
4.3	Communautair recht en de exitheffing in de aanmerkelijkbelangsfeer	51
	4.3.1 Hughes de Lasteyrie du Saillant	52
	4.3.2 Nederlandse reactie op De Lasteyrie	54
	4.3.3 De zaak N	55
4.4	Communautair recht en exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer	59
4.5	Conclusie	61

Hoofdstuk 5 Heffing over winst onder het Europese recht

5.1	Inleiding	63
5.2	Inbreukprocedure	64
	5.2.1 Verzoek Europese Commissie	64
	5.2.2 Prejudiciële vragen Hof Amsterdam	65
5.3	Toetsing huidige Nederlandse exitheffing in de winstsfeer	67
	5.3.1 Inleiding	67
	5.3.2 Toegang tot het EU-recht	67
	5.3.3 Potentiële belemmering	69
	5.3.4 Rechtvaardiging	71
	5.3.5 Noodzakelijkheid en proportionaliteit	72
5.4	Conclusie: Verwacht oordeel HvJ EU	74

Hoofdstuk 6 Mogelijke oplossingen voor de fiscale belemmeringen

6.1	Inleiding	75
6.2	Ongerealiseerd vermogenswinst in de aanmerkelijkbelangsfeer	75
6.3	Belastingvrij opgebouwd pensioen- en lijfrentekapitaal	76
6.4	Ongerealiseerd inkomen in de winstsfeer	79
	6.4.1 Alternatieven in de literatuur	79
	6.4.2 Mijn alternatief: Gewone aanslag met uitstel van betaling en invordering in termijnen	80

Hoofdstuk 7

7.1	Conclusie	85
7.2	Beantwoording van de probleemstelling	87

Literatuurlijst	89
------------------------------	----

Voorwoord

“Alles moet zo simpel mogelijk gehouden worden, maar ook niet simpeler.”

Albert Einstein (1879-1948)

De voorliggende scriptie heb ik ter afsluiting van de Master Fiscaal Recht aan de Universiteit van Tilburg geschreven. Door middel van het literatuur- en jurisprudentieonderzoek was het doel van mijn scriptie om de fiscale gevolgen die Nederland als lidstaat van vertrek verbindt aan een zetelverplaatsing te toetsen aan hun houdbaarheid met het Europese recht. Tevens streefde ik naar het verschaffen van inzicht in de reikwijdte van dit Nederlandse exitheffingsrecht in de context van artikel 49 VwEU. Mijn interesse voor dit onderwerp is gewekt gedurende de colleges van het Mastervak ‘Europees en internationaal belastingrecht B’ van de prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren, waarin de complexiteit van de exitheffingen werd besproken. Tijdens het schrijven van mijn scriptie ben ik ook in aanraking gekomen met deze veelzijdigheid van de exitheffingen. Deze scriptie ziet op het verduidelijken van de Nederlandse exitheffingen, in het bijzonder de exitheffing in de winstsfeer.

Deze scriptie is niet alleen mijn eigen verdienste en derhalve wil ik vanaf deze plek eenieder bedanken die aan mijn schrijven heeft bijgedragen. Het eerste woord van dank richt ik tot prof. dr. Arie Rijkers, mijn begeleider van de Universiteit van Tilburg. Alle feedback en verbeteringen, maar in het bijzonder zijn tijd, heb ik als een grote aanvulling op mijn schrijven ervaren. Niet minder belangrijk is het tweede lid van mijn examencommissie, mr. Bastiaan Starink, aan wie ik wil bedanken voor zijn bereidheid mijn scriptie van een beoordeling te voorzien.

Een bijzonder woord van dank richt ik tot mijn familie en vrienden. Het is dankzij hun steun en liefde dat ik in mijzelf ben blijven geloven. Mijn moeder Milica heeft gelijk gehad toen ze zei dat doorzetters het altijd halen. Ook was het mijn tweelingzus Svjetlana die mij altijd van een nieuw dosis positiviteit kon voorzien. Het begrip en geduld heb ik onvoorwaardelijk van mijn vriend Damir mogen ontvangen. Bedankt voor jullie vertrouwen in mij.

Zvezdana Martić

Tilburg, juni 2011

Lijst van gebruikte afkortingen

Art.	Artikel
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
Blz.	Bladzijde
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
BvdB 2001	Besluit voorkoming dubbele Belasting 2001
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IB	Inkomstenbelasting
IW 1990	Invorderingswet 1990
Jur.	Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
Nr.	Nummer
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Stb.	Staatsblad
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
Trb.	Tractatenblad
TvOB	Tijdschrift voor Ondernemingsbestuur
Uitv.besl.	Uitvoeringsbesluit
Uitv.reg.	Uitvoeringsregeling
V-N	Vakstudie Nieuws
VPB	vennootschapsbelasting
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht

Hoofdstuk 1. Inleiding

1.1 Inleiding van het onderwerp

In de Nederlandse wetgeving zijn diverse exitheffingen opgenomen. In de Inkomstenbelasting kunnen worden genoemd de exitheffingen in de winstsfeer, de aanmerkelijkbelangsfeer, de pensioen- en lijfrentesfeer en de exitheffing inzake de kapitaalverzekering eigen woning. Tevens zijn de exitheffingen in de Vennootschapsbelasting te vinden in de winstsfeer en de bijzondere exitheffing bij de pensioen-BV. Gemeenschappelijk van de bovengenoemde belastingen is dat zij tot de directe belastingen behoren en derhalve een aangelegenheid waarin de lidstaten soeverein zijn. Het kan echter niet ontkend worden dat de invloed van het internationale en Europese belastingrecht op de nationale wetgeving steeds groter wordt. De grootste oorzaak hiervoor is gelegen in de talrijke door Nederland gesloten bilaterale belastingverdragen en het lidmaatschap van de Europese Unie (verder: EU). Aan deze vormen van onderlinge samenwerking heeft Nederland veel baat bij, doch tegelijkertijd vloeien hieruit verplichtingen en beperkingen voort. Met name kunnen hier de regels inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheid en de vrijheden uit het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (verder: VwEU) genoemd worden. Voor de belastingplichtigen in Nederland is het speelveld vergroot en niet alleen met betrekking tot werken, doch ook tot wonen. Terwijl aan de ene kant gestreefd wordt naar de internationale en Europese samenwerking, blijft Nederland aan de andere kant waken over eigen heffingsgrondslag. Dientengevolge zijn de nationale maatregelen ter voorkoming van jurisdictieverlies vaak aanleiding tot discussie tussen de lidstaten en de procedures bij de nationale en Europese gerechtelijke instanties. De Nederlandse wetgeving bevat diverse exitheffingen, maar het is de vraag in hoeverre deze exitheffingsbepalingen ook houdbaar zijn onder het Europese en internationale belastingrecht. In beginsel ging de meeste aandacht uit naar de exitheffingen in de aanmerkelijkbelangsfeer en de pensioen- en lijfrentesfeer. Recentelijk zijn ook de exitheffingen in de winstsfeer nadrukkelijker ter discussie gebracht. Aanleiding hiervoor waren de mededelingen van de Europese Commissie (verder: EC). Tot Nederland heeft de EC zich als eerst op 18 maart 2010 gericht door middel van een met redenen omklede advies. Hierin werd Nederland officieel verzocht om over te gaan tot wijziging van wettelijke bepalingen die restrictieve exitheffingen opleggen aan ondernemingen. Als gevolg van de uitgebleven reactie van Nederland heeft de EC een tweede stap ondernomen en Nederland op 24 november 2010 voor het Hof van Justitie van de Europese Unie (verder: HvJ EU) gedaagd inzake de Nederlandse emigratieheffing in de winstsfeer. De toekomst van de bestaande exitheffingen in de winstsfeer is hiermee onzeker geworden. Terwijl Nederland en de EC al een schijn van eigen standpunten geven, is het voor de verdere ontwikkeling op nationaal, bilateraal en Europees niveau bepalend welk weg het HvJ EU in zal slaan. Naar mijn mening zijn de overeenkomsten en verschillen tussen deze exitheffingen een interessant

beginpunt voor een theoretisch onderzoek naar de houdbaarheid van de exitheffing in de winstsfeer onder het Europese en internationale belastingrecht. Dat de bestaande exitheffing in de winstsfeer in conflict met verdragsvrijheden staat, is reeds vaak in de literatuur naar voren gekomen. Echter, tot zover zijn er slechts theoretische oplossingen geboden. Mijns inziens ligt de nadruk op de materiële invullingen van de oplossing. Het kritieke punt is gelegen in de noodzakelijkheid van een Europees karakter van de oplossing. Alleen op nationaal niveau kan geen effectief oplossing worden gevonden, waardoor de coördinatie op het Europese niveau niet kan uitblijven. Gezien de interne markt als het hoofddoel van de Europese Unie, draagt meer coördinatie op het gebied van exitheffingen bij tot minder belemmeringen van de interne markt.

1.2 Onderwerp van het onderzoek en probleemstelling

Het voornemen om een onderneming te verplaatsen vindt zijn grondslag in het efficiënter en rationeler ondernemen. Bij zetelverplaatsing gaat het derhalve om een verplaatsing van een onderneming doordat zijn feitelijke vestigingsplaats wordt gewijzigd. Het is van belang om op te merken dat er geen sprake is van staking, doch van voortzetting van een onderneming over de landsgrenzen van Nederland heen. De Hoge Raad heeft op 19 maart 2010 beslist dat de verplaatsing van een onderneming niet leidt tot staking indien deze ook na de verplaatsing dezelfde identiteit heeft behouden.¹ Hoewel Nederland ernaar streeft om een zo gunstig mogelijk vestigingsklimaat te creëren, is het echter niet te voorkomen dat de vennootschappen hun fiscale inwonerschap beëindigen als gevolg van zetelverplaatsing naar een andere lidstaat. Op het Europees niveau staan de hoofddoelen van de EU en Nederland tegenover elkaar. Namelijk het hoofddoel van EU in de vorm van de interne markt en het hoofddoel van Nederland in de vorm van coherentie en heffingsrecht behoud. Het spanningveld ontstaat op het moment dat Nederland, met het oog op de bescherming van de belastingclaim, bij een emigrerende vennootschap tot de exitheffing overgaat.

Door de Hoge Raad en het HvJ EU zijn de verscheidene arresten gewezen inzake de exitheffingen in de aanmerkelijkbelangsf² en de pensioen- en lijfrentesfeer³. Daardoor heers in deze exitheffingen meer duidelijkheid⁴ dan met betrekking tot de exitheffing in de winstsfeer. Hetzelfde kan worden afgeleid uit

¹ Hoge Raad 19 maart 2010, nr. 08/02813, *FED* 2010/97.

² Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 07/12314, *BNB* 2009/262, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 701, *BNB* 2009/260, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 699, *NTRF* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 702, *NTRF* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 43 760, *BNB* 2009/ 261. HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, *BNB* 2004/258, HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22.

³ Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 07/13267, *BNB* 2009/265, Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 08/02 288, *BNB* 2009/266, Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 43 978, *BNB* 2009/263, Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 44 050, *BNB* 2009/264c.

⁴ Zoals uit latere hoofdstukken zal blijken, zijn ook in deze exitheffingen nog enkele kritiekpunten aanwezig.

de prejudiciële vragen die het Hof Amsterdam recentelijk aan het HvJ EU heeft gesteld.⁵ De vraag is in hoeverre de door de exitheffingen opgeroepen restricties in de winstsfeer bij ondernemingen in strijd zijn met de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting en het Europese recht. De bescherming van de heffingsgrondslag door Nederland kan uit het oogpunt van de soevereiniteit begrepen worden, doch dient Nederland ook hierbij in overeenstemming met het internationale en Europese belastingrecht te handelen. In deze thesis staat de houdbaarheid van de (acute) exitheffingen in de winstsfeer onder het Europese recht centraal. Ook zal ik aandacht besteden aan de mogelijke oplossingen die kunnen bijdragen aan deze houdbaarheid. Bij dit onderzoek zal ik mij specifiek richten op de zetelverplaatsing van een onderneming met rechtspersoonlijkheid in grensoverschrijdende situatie. In deze scriptie tracht ik een antwoord te geven op de volgende probleemstelling:

“In hoeverre is het fiscale gevolg dat Nederland als lidstaat van vertrek verbindt aan een zetelverplaatsing in strijd met de vrijheid van vestiging zoals bepaald in artikel 49 VwEU, en hoe ver zou dit recht overigens in de context van artikel 49 VwEU kunnen en moeten reiken?”

1.3 Werkwijze en het toetsingskader

Om tot een antwoord op de bovenstaande probleemstelling te komen zal ik als eerst de nationale exitheffingen beschrijven in de aanmerkelijkbelang sfeer, de pensioen- en lijfrentesfeer en in de winstsfeer. De eerste subvraag luidt:

“Hoe wordt de Nederlandse exitheffing op het nationale niveau behandeld?”

Mijn theoretische onderzoek is gericht op de exitheffing in de winstsfeer, waardoor het bespreken van exitheffingen in de pensioen- en lijfrentesfeer en de ab-sfeer ter vergelijking zal dienen. Op deze manier zal ik de lijn van ontwikkeling van elk van deze exitheffingen schetsen. Vervolgens zal ik de verenigbaarheid met belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting beschrijven. Ook al is mijn onderzoek gericht op de toetsing aan het Europese recht, kan de toets op bilateraal niveau uit het oogpunt van volledigheid niet worden overgeslagen. De tweede subvraag die hieruit voortvloeit luidt:

“Is de Nederlandse exitheffing in geval van emigratie in overeenstemming met de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting?”

Tot slot zal ik deze exitheffingen, in het bijzonder die in de winstsfeer, toetsen aan hun verenigbaarheid met het Europese recht. De derde subvraag die hier aan de orde komt luidt:

⁵ Hof Amsterdam 15 juli 2010, nr. P08/00135, V-N 2010/35.6.

“Is de Nederlandse exitheffing in geval van emigratie in overeenstemming met het Europese recht en in het bijzonder met de vestigingsvrijheid ingevolge art. 49 VwEU?”

Als resultaat zullen de verschillen en overeenkomsten tussen de nationale exitheffingen beter zichtbaar worden, waarmee ik de toekomstige ontwikkelingen in de winstsfeer zal proberen te schetsen. Mijn belangrijkste doel is het aangeven van duidelijke verschillen tussen de bestaande Nederlandse exitheffingen en het daaruit voortvloeiende verschil in behandeling. Zowel op nationaal, bilateraal als Europees niveau. Als resultaat probeer ik met dit onderzoek tot een duidelijke invulling van de exitheffing in de winstsfeer te komen, zodat duidelijk wordt tot hoever het heffingsrecht van Nederland reikt onder het bereik van de vrijheid van vestiging ingevolge art. 49 VwEU.

In hoofdstuk twee zal ik als eerst de basis leggen door de Nederlandse behandeling van de exitheffingen te behandelen. Nadat ik de nationale mogelijkheid om te heffen heb behandeld, ga ik hoofdstuk drie verder met de toetsing van de Nederlandse exitheffingen aan de houdbaarheid op het bilateraal niveau. Naast het internationaal niveau dienen de Nederlandse exitheffing tevens in overeenstemming te zijn het EU-recht. Allereerst behandel ik de exitheffingen in de ab-sfeer en in de pensioen- en lijfrentesfeer in hoofdstuk vier. De behandeling van de exitheffing in de winstsfeer op het communautaire niveau zal in hoofdstuk vijf aan bod komen. Nadat ik naar de exitheffingen op alle drie niveaus heb gekeken, geef ik hoofdstuk zes mogelijke oplossingen voor de geconstateerde belemmeringen. Afsluitend volgt in hoofdstuk zeven de conclusie waar ik het antwoord zal geven op de probleemstelling van deze scriptie.

1.4 Afbakening

In deze scriptie ligt de nadruk op de exitheffing in de winstsfeer. Voor een goede invulling van deze exitheffing en zijn houdbaarheid besteed ik tevens aandacht aan de exitheffingen in de aanmerkelijkbelangsfeer en de pensioen- en lijfrentesfeer. Deze laatste twee exitheffingen zullen ter vergelijking en afweging dienen, en derhalve slechts in grote lijnen worden besproken. Voor de toetsing van de Nederlandse exitheffingen aan de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting zal ik uitgaan van de behandeling volgens het OESO-Modelverdrag 2008. Verder beperk ik mij tot de grensoverschrijdende situaties binnen de EU en zal ik uitsluitend uitgaan van de nieuwe artikelen in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (verder: VwEU).

Hoofdstuk 2. De Nederlandse exitheffingen

2.1 Inleiding

De directe belastingen zijn een Nederlandse aangelegenheid. De beslissingen over de heffingsgrondslagen, subjecten, objecten en invordering worden genomen door de Nederlandse wetgever. Desondanks is de Nederlandse wetgever gehouden rekening te houden met het internationale en het Europese recht. Naar de huidige situatie kan verdedigd worden dat zolang het over de directe belastingen gaat Nederland fiscaal autonoom is. Eén onderdeel van deze autonomie wordt duidelijk bij het verlaten van de Nederlandse jurisdictie, namelijk de oplegging van de exitheffingen. Op verscheidene plaatsen in de nationale wetgeving zijn de exitheffingsbepalingen te vinden. Hieronder volgt de bespreking van de exitheffingen in de ab-sfeer, pensioen- en lijfrentesfeer en de winstsfeer. De verdeling van de heffingsbevoegdheid onder belastingverdragen gesloten ter voorkoming van dubbele heffing en de houdbaarheid van de exitheffingen onder het Europees recht blijft in dit hoofdstuk buiten beschouwing. Centraal staan de Nederlandse bepalingen inzake de exitheffingen.

2.2 Exitheffing in de aanmerkelijkbelangsfeer

2.2.1 Inkomen uit het aanmerkelijk belang

In art. 4.1 Wet IB 2001 wordt het belastbare inkomen in box 2 beschreven als het inkomen uit het aanmerkelijk belang verminderd met de te verrekenen verliezen uit het aanmerkelijk belang. Belastbaar inkomen uit het aanmerkelijk belang kan voortvloeien uit een reguliere of een vervreemdingsvoordeel dat, sinds het belangrijke arrest van de Hoge Raad⁶, in beginsel als economisch gelijke voordelen worden behandeld. Het bestaande onderscheid tussen de voordelen uit het aanmerkelijk belang van voor 2001 is in de Wet IB 2001 gehandhaafd. Elk voordeel uit het aanmerkelijk belang wordt in de heffing betrokken, doch het is het genietingstijdstip dat bepalend is voor de kwalificatie van het voordeel.⁷ Indien een voordeel belast wordt als het reguliere voordeel, zal het vervolgens niet nogmaals in de heffing worden betrokken als het vervreemdingsvoordeel. In geval van exitheffing in de ab-sfeer is steeds sprake van een vervreemdingsvoordeel. Zoals uit het vervolg zal blijken, levert de emigratie van een ab-houder de fictieve vervreemding op en derhalve alleen het vervreemdingsvoordeel. Opgemerkt dient te worden dat het werkelijke inkomenselement in de ab-sfeer bestaat uit de waardemutatie van het ab-pakket. Het is deze vermogensaanwas gedurende de binnenlandse periode waarover de wetgever wens te heffen. Gezien de keuze voor de vermogenswinstbelasting wordt de vermogensaanwas niet belast op het moment van de waardemutatie, doch op het realisatiemoment. Ingeval van emigratie kan dit realisatiemoment buiten de

⁶ Hoge Raad 11 juli 1990, nr. 25 579, *BNB* 1990/290.

⁷ Heithuis 2009, blz. 488.

jurisdictie van Nederland vallen, gevolgd door het verlies van de belastingclaim. Hieruit volgt de keuze van de wetgever om per 1 januari 1997 de emigratie van een ab-houder als een vervreemding te kwalificeren. De oorzaak van de latente belastingclaims in de ab-sfeer is gelegen in het systeem van de vermogenswinstbelasting. Was destijds door de wetgever gekozen voor de vermogensaanwasbelasting, dan zou in geval van emigratie geen noodzaak bestaan voor een exitheffing. De vermogensaanwas zou dan reeds in de heffing zijn betrokken op het moment van de werkelijke waardemutatie. Een emigrerende ab-houder zou in dat geval geen latente belastingclaims dreigen mee te nemen over de Nederlandse grens, met het gevaar voor de verdamping.

2.2.2 Einde van de binnenlandse belastingplicht

Sinds 1 januari 1997 is in de ab-sfeer een exitheffing opgenomen⁸. Een ab-houder is gedurende de binnenlandse belastingplicht niet in de heffing betrokken voor de vermogensaanwas van zijn ab-pakket. De latente belastingclaim dreigt in geval van emigratie verloren te gaan, waardoor de wetgever in art. 4.46, lid 2 Wet IB 2001 op het laatste moment van de binnenlandse belastingplicht een fictief genietingsstip creëert. In de wet is gekozen voor de kwalificatie van een vervreemdingsvoordeel, meer specifiek voor een fictieve vervreemding ingevolge art. 4.16, lid 1, onderdeel h Wet IB 2001. Op grond van art. 4.22 Wet IB 2001 wordt voor de overdrachtsprijs uitgegaan van de waarde in het economische verkeer van het ab-pakket op het moment van de emigratie. Het vervreemdingsvoordeel wordt gevormd door het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van het ab-pakket en de verkrijgingsprijs, waarna dit positieve inkomensbestanddeel afzonderlijk in een conserverende aanslag wordt vastgesteld krachtens art. 2.8, lid 2 Wet IB 2001. Ingeval de binnenlandse belastingplicht eindigt, maar tegelijkertijd overgaat in de buitenlandse belastingplicht doordat de ab-houder zijn aanmerkelijk belang aanhoudt in een in Nederland gevestigde vennootschap, ontstaat tevens de latente belasting claim. Verdamping van deze belastingclaim van de buitenlandse belastingplichtige ab-houder zal veelal voortvloeien uit de toepassing van het geldende belastingverdrag.⁹

Onder het ab-regime wordt de emigratie als een belastbaar feit aangemerkt. De keuze voor het realisatiemoment, boven het moment van de waardeangroei is ingegeven door het liquiditeitsbeginsel. Op grond van het liquiditeitsbeginsel vindt belastingheffing pas plaats als de ondernemer voldoende liquiditeiten tot zijn beschikking heeft om de heffing te kunnen voldoen.¹⁰ Naast het liquiditeitsbeginsel

⁸ Wet van 13 december 1996 tot wijziging van enkele belastingwetten (herziening regime ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting), *Stb.* 1996, 652.

⁹ In hoofdstuk 3 zal uitgebreider worden ingegaan op de verhouding van de exitheffing in het ab-regime en de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting.

¹⁰ Lubbers 2002, blz. 94.

wordt met het belasten van de netto koopkrachtmutatie¹¹ tevens voldaan aan het draagkrachtbeginsel, dat als de belangrijkste rechtsgrondslag van de inkomstenbelasting geldt. De wetgever heeft ervoor gekozen om een ondernemer en een ab-houder als gelijken te behandelen, waardoor het liquiditeitsbeginsel ook van toepassing is in de ab-sfeer. De vraag is echter of het liquiditeitsbeginsel noodzakelijk is in de ab-sfeer. Daar waar een acute afrekening in de winstsfeer de continuïteit van een onderneming in gevaar zou kunnen brengen, is bij een ab-houder materieel geen sprake van het continuïteitsgevaar. Een ab-houder heeft de beschikking over zijn ab-reserves en is derhalve materieel in staat om zijn belastingschuld te voldoen. Hierdoor kan gepleit worden dat een ab-houder in geval van exithetffing een andere behandeling verdiend dan een ondernemer, omdat een ab-houder minder snel in liquiditeitsproblemen kan komen. In de volgende paragrafen besteed ik aandacht aan de fiscale coherentie, gebaseerd op het fiscale territorialiteitsbeginsel, die mijns inziens meer leidend dient te zijn dan het liquiditeitsbeginsel. De waarde van het liquiditeitsbeginsel dient alleen tot uiting te komen indien dit in een specifieke inkomenssfeer uit het oogpunt van uitvoerbaarheid ook daadwerkelijk als noodzakelijk wordt ervaren.

2.2.3 Het territorialiteitsbeginsel met een antimisbruik karakter

De exithetffing in de ab-sfeer ziet op de bescherming van de latente belastingclaim, die zijn grondslag in het fiscale territorialiteitsbeginsel heeft. Krachtens dit beginsel is een lidstaat bevoegd zijn eigen fiscale jurisdictie te creëren met betrekking tot alle personen en zaken binnen zijn territorium.¹² Zolang een ab-houder de fiscale binding met Nederland behoudt, valt hij op grond van het territorialiteitsbeginsel onder het territorium van Nederland. Uit de kamerstukken blijkt dat de fictieve vervreemding tot het doel heeft om de fiscaal ingegeven emigratie te voorkomen, zodat in geval van emigratie latente belastingclaim over de meerwaarde van het aanmerkelijk belang tot uitdrukking kan worden gebracht.¹³ Het fiscale territorialiteitsbeginsel is het uitgangspunt van de waarborg van de samenhang in het belastingstelsel. De fictieve vervreemding leidt tot een sluitend ab-regime, waardoor de aanwezige waardemutaties daadwerkelijk in de heffing kunnen worden betrokken. Deze fiscale coherentie dient er tevens voor dat een emigrerende ab-houder niet gunstiger wordt behandeld dan een ab-houder die wel een binnenlandse belastingplichtige is gebleven. Niettemin kan een emigratie van een ab-houder ingegeven zijn door de wens om aan de belastingheffing te ontkomen en zo een fiscaal voordeel te behalen. Uitstellen van de realisatie staat dan gelijk aan het uitstellen van de belastingheffing. Zonder de fictieve vervreemding zou het voor een ab-houder fiscaal gunstig zijn om zich, al dan niet, tijdelijk over de grens te vestigen. Indien het buitenland dan geen of een lager vermogensbelasting kent, kan vervreemding van het aanmerkelijk

¹¹ Rijkers 2008, blz. 10.

¹² R.P. van den Dool, 'Territorialiteitsbeginsel', in Albregtse 2006.

¹³ Kamerstukken II 1995/1996, 24 761, nr. 3, blz.18.

belang in het buitenland dan een fiscaal voordeel opleveren ten opzichte van een zelfde vervreemding in de binnenlandse situatie.

Tegenover de voorkoming van de fiscaal ingegeven emigraties kan worden ingebracht dat een ab-houder die zijn woonplaats verplaatst niet geconfronteerd dient te worden met een zwaardere heffing dan een niet-emigrerende ab-houder. Dat een emigrerende ab-houder zwaarder wordt belast, vloeit voort uit het feit dat aan hem een conserverende aanslag wordt opgelegd op grond van de fictieve vervreemding. Het ontstaan van een belastingschuld, terwijl economisch niets wordt gerealiseerd, levert op zichzelf een zwaardere belemmering dan dat in geval van een soortgelijke binnenlandse situatie het geval zou zijn. De verplaatsing van de woonplaats binnen het territoir van Nederland is een binnenlandse situatie waarbij deze verplaatsing geen fictieve vervreemding en de conserverende aanslag tot gevolg heeft. In de grensoverschrijdende situatie is daarentegen sprake van een belastbaar feit in de vorm van de fictieve vervreemding, gevolgd door een te conserveren inkomen op grond van art. 2.8, lid 2, Wet IB 2001.

2.2.4 Conserverende aanslag

Zoals boven reeds opgemerkt, is het de vraag in hoeverre een liquiditeitsbeginsel een plek verdient in de ab-sfeer. In de huidige Wet IB 2001 komt hij toch voor in de vorm van de uitgestelde betaling. Aan de emigrerende ab-houder wordt geen gewone aanslag opgelegd, doch een conserverende aanslag waarvoor op grond van art. 25, lid 8 IW 1990 een betalingsuitstel van tien jaar wordt verleend. Indien binnen tien jaar na de emigratie geen daadwerkelijke vervreemding van het ab-pakket plaats vindt, wordt de conserverende aanslag kwijtgescholden ingevolge art. 26, lid 2 IW 1990. Voor het verlenen van dit betalingsuitstel kan onder omstandigheden worden vereist dat de ab-houder voldoende zekerheid stelt. Echter, voor emigraties naar een andere lidstaat van de EU en de EER blijft een zekerheidstelling achterwege.¹⁴ Ingeval binnen tien jaar na de emigratie de gerealiseerde waardedalingen plaats vinden, dient hiermee rekening te worden gehouden door middel van de verlaging van de conserverende aanslag. Specifiek in de ab-sfeer wordt na de emigratie door Nederland als het bronland een belastingverrekening verleend indien in de woonstaat over de gerealiseerde vervreemdingsvoordelen uit het aanmerkelijk belang wordt geheven. Het zogenoemde *reverse credit* wordt verleend op grond van art. 26, lid 5, aanhef en onderdeel b IW 1990 jo. art. 4, lid 1 Uitv.reg. IW 1990.

In de parlementaire geschiedenis is het naar voren gekomen dat een fiscaal geïndiceerde emigratie onwenselijk wordt geacht en hierdoor op zichzelf een doelstelling van de exitheffing vormt.¹⁵ De anti-misbruikdoelstelling is bedoeld om het ontstaan van een belastinglek te voorkomen. Mijns inziens dient een exitheffing in de ab-sfeer ingevolge het fiscale territorialiteitsbeginsel te zien op een sluitend

¹⁴ Art. 28, lid 8, laatste volzin, IW 1990 jo. art.2 Uitv.reg. IW 1990.

¹⁵ Kamerstukken II 1995/1996, 24 761, nr.3, blz. 18 en 19.

belastingstelsel. Echter, het is het antisubsidie karakter van de kwijtschelding ingevolge art. 26, lid 2 IW 1990 die hieraan inbreuk doet. Gezien dit antisubsidie kenmerk van de exithoofing in de ab-sfeer ontstaat de vraag onder welke omstandigheden een emigratie daadwerkelijk is ingegeven door motieven van wetsontduiking en wanneer door privé of zakelijke motieven. Met de conserverende aanslag streeft Nederland naar het behoud van de fiscale claim over de waardeaanroei tijdens de binnenlandse periode, gevolgd door ingeval van de oneigenlijke handelingen de materiële effectuering van het heffingsvoorbehoud. Echter, door het invoeren van de kwijtschelding geeft Nederland haar fiscale claim na verloop van tien jaar weer weg. Dit weggeven van de latente belastingclaim is niet in overeenstemming met de fiscale coherentie, gebaseerd op het fiscale territorialiteitsbeginsel, aangezien de waardegroei tijdens de binnenlandse periode op deze manier belastingvrij aan een ab-houder toevloeit.

Voor deze kwijtschelding kunnen twee verschillende redenen worden aangevoerd.¹⁶ De kwijtschelding voor de gerealiseerde waardedalingen na emigratie is in de wet opgenomen om zo tegemoet te komen aan de eisen van het EU-recht. Het was de zaak N¹⁷ waarin het door het HvJ EU noodzakelijk werd bevonden om rekening te houden met de gerealiseerde waardedalingen buiten het territoir van de vertreklandstaat. Nederland heeft deze kwijtschelding overgenomen met de wens om zo in overeenstemming met het EU-recht te handelen. Opgemerkt dient te worden dat Nederland hiermee echter niet in overeenstemming met het territorialiteitsbeginsel handelt, doch aan de Europese jurisprudentie voorkeur verleent. Kenmerkend aan de definitieve kwijtschelding na tien jaar is dat het een resultaat is van het betalingsuitstel dat uiteindelijk overgaat in het betalingsafstel. Het is deze kwijtschelding die meer lijkt te zijn gericht op het voorkomen van misbruik, dan op het belasten van de waardeaanroei gedurende de binnenlandse periode. De tweede reden voor de instandhouding van de kwijtschelding heeft de wetgever gevonden in de doelmatigheid en het is derhalve een politieke keuze geweest.¹⁸ Het onbepaald in stand houden van een conserverende aanslag werd onuitvoerbaar geacht, om de reden dat hoe langer de conserverende aanslag in stand bleef, hoe lastiger het voor Nederland zou zijn om daadwerkelijke realisatie te constateren¹⁹. Concluderend blijkt dat in Nederland inzake de directe belastingen naast de nationale politieke overwegingen ook de Europese overwegingen een belangrijke rol spelen. In de volgende hoofdstukken zal ik aandacht besteden aan de behandeling van de exithoofingen onder de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en het VwEU. Hieruit zal de verhouding tussen de nationale, internationale en de Europese behandeling van de exithoofingen des te meer duidelijk worden. Allereerst ga ik in de volgende

¹⁶ Peters 2007, blz. 36.

¹⁷ HvJ EU, 7 september 2006, C-470/04, *BNB* 2007/22. Exithoofing onder het EU-recht wordt nader besproken in hoofdstuk 4 en 5.

¹⁸ Peters en Monfroy 2009.

¹⁹ Kamerstukken II 1995/1996, 24 761, nr. 7, blz. 3.

paragrafen in op de Nederlandse behandeling van de exitheffing in de pensioen- en de lijfrentesfeer en in de winstsfeer.

2.3 Exitheffing in de pensioen-en lijfrentesfeer

2.3.1 Inleiding

De oudedagsvoorzieningen zijn in Nederland op drie niveaus geregeld. Het gaat om een zogenoemd driepijlerssysteem. Tot de eerste pijler behoren voorzieningen die de wetgever uit het sociale oogpunt voor iedere burger treft in de vorm van de basisvoorzieningen. De tweede pijler regelt de oudedagsvoorziening in de relatie tussen een werknemer en zijn werkgever. De derde pijler heeft het karakter van een restbepaling en omvat de oudedagsvoorzieningen die in de privésfeer worden getroffen. In mijn scriptie behandel ik alleen de exitheffingen in de pensioen- en lijfrentesfeer en de fiscale aspecten van de tweede en de derde pijler in het bijzonder. Overheidspensioenen uit de eerste pijler blijven buiten beschouwing.

De oudedagsvoorziening uit de tweede pijler is in de Wet LB 1964 geregeld. Het toekennen van een pensioenaanspraak door de wetgever is een vorm van beloning van de werknemer. Naast de gebruikelijke arbeidsbeloning behoren de toekomstige betalingen van de oudedagsvoorziening tevens tot het loon. De hoofdregel voor het loon is dat de aanspraak belast wordt en de uitkering onbelast geschied. Voor de oudedagsvoorziening is echter een uitzondering gemaakt in de vorm van de omkeerregel. De aanspraak op pensioen is vrijgesteld²⁰, maar wanneer de pensioengerechtigde leeftijd wordt bereikt en tot uitkering van het pensioen komt, zullen deze uitkeringen als het loon worden belast. De omkeerregel bewerkstelligt een fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw en is alleen van toepassing op de pensioenaanspraken in de zin van de Wet LB 1964.²¹ De lijfrente is wettelijk geregeld in de Wet IB 2001. De regels inzake de lijfrente behoren tot de derde pijler en vertonen veel overeenkomsten met de regels die gelden voor het pensioen. Ook in de lijfrentesfeer wordt de opbouw van de lijfrenteaanspraak gestimuleerd door de omkeerregel. Als eerst zal ik ingaan op het begrip pensioenregeling om vervolgens verder te gaan met de lijfrenteregeling.

2.3.2 De pensioenregeling

Gefacilieerde pensioenopbouw

Op het gebied van de pensioenen zijn de lidstaten vrij in hun keuze van het fiscale systeem. De keuze dient te worden gemaakt tussen een woonstaatheffing of een bronstaatheffing. Hoofdregel in de Nederlandse loonbelastingwetgeving is een heffing door de werkstaat, voor pensioenen spreekt men van

²⁰ Art. 11, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964.

²¹ Stevens 2008, blz. 132.

de bronstaat²². Op grond van de wettelijke regelingen inzake de loon- en inkomstenbelasting worden de inkomsten uit de vroegere dienstbetrekking (pensioenen) aangemerkt als het loon. Betreffende pensioenregelingen heeft Nederland voor een uitzondering op de hoofdregel gekozen, namelijk voor de omkeerregel.²³ De omkeerregel is een politieke keuze geweest, waarbij het wenselijk werd geacht om de pensioenopbouw wettelijk te stimuleren. Bij deze keuze hebben de factoren als het waarderingprobleem van de aanslag en de feitelijke inkomensbeleving van de belastingplichtige een rol gespeeld²⁴. Om de waarde van de aanspraak te bepalen is het noodzakelijk rekening te houden met alle toekomstige omstandigheden van de werknemer, zoals de duur van zijn leven en de medische ontwikkeling. Bovendien geniet een werknemer tijdens het toekennen van een pensioenaanspraak nog geen materiële middelen, maar pas als er daadwerkelijk tot de uitkering komt. Als gevolg van deze moeilijkheden is ervoor gekozen om in plaats van de aanspraak, de uiteindelijke uitkeringen te belasten.

De loonbelastinghoofdregel is wettelijk geregeld in art. 10, lid 1 Wet LB 1964. Al hetgeen dat uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking genoten wordt, behoort tot het gezamenlijke loon. Krachtens lid 2 van hetzelfde artikel behoren de aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde één of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen tevens tot het loon. Als gevolg van deze hoofdregel wordt op grond van art. 9 Wet LB 1964 belasting geheven over het gezamenlijke bedrag aan loon. Fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw wordt wettelijk geregeld in art. 11, lid 1 en 2 Wet LB 1964. In limitatief aantal gevallen zijn de aanspraken vrijgesteld, terwijl de daaruit resulterende uitkeringen worden belast. Alleen de fiscaal erkende pensioenregelingen²⁵ worden krachtens art. 11, lid 1, onderdeel c, Wet LB 1964 niet tot het loon gerekend. De werknemersbijdrages worden derhalve door middel van aaneenvoeging van art. 11, lid 1, onderdeel j, onder 1^o Wet LB 1964 ingevolge deze pensioenregelingen vrijgesteld.

Het hoofdstuk IIB Wet LB 1964 vangt aan met de omschrijving van de toegestane pensioenregelingen. Uitsluitend of nagenoeg uitsluitend, het verzorgen van een werknemer, echtgenoot/partner en de kinderen bij invaliditeit, ouderdom en overlijden is het doel van de fiscaal erkende pensioenregelingen. Hieruit blijkt het verzorgingskarakter voor de oude dag. Verder stelt art. 18 Wet LB ook specifieke voorwaarden

²² Kamerstukken II 2010/2011, 25 087, nr. 7, Bijlage Notitie Fiscaal Verdragsbeleid, blz.53.

²³ Internationaal worden drie systemen gehanteerd. Het EET-systeem, het ETE-systeem en het TEE-systeem. Nederland hanteert met de omkeerregel het systeem van *Exempt, Exempt en Taxed*. Landen die het TEE-systeem hanteren zijn Hongarije en Luxemburg. Zie Mededeling van 19 april 2001, COM (2001) 214 def., tabel in onderdeel 2.3.

²⁴ Kamerstukken II 1997/1998, 26 020, nr.3 blz. 3 en 17.

²⁵ Fiscaal erkende pensioenregelingen zijn de regelingen waarop volgens de in of krachtens hoofdstuk IIB Wet LB 1964 gestelde normeringen en beperkingen de omkeerregel wordt toegepast.

ten aanzien van de regeling²⁶ en de toegestane verzekeraars.²⁷ Nadere uitwerking van de pensioenregelingen volgt in art. 18a tot en met art. 18h Wet LB 1964. Pensioen wordt opgebouwd over het pensioengevende loon gedurende de diensttijd. In beginsel behoren alle loonbestanddelen tot het pensioengevend loon.²⁸ Afbakening van de toegestane pensioenregelingen gaat verder in art. 19a Wet LB 1964 waarin de limitatieve opsomming is gegeven van de toegestane pensioenverzekeraars. In geval van pensioenopbouw bij een niet erkende pensioenverzekeraar vindt de omkeerregel geen toepassing. Tot de toegelaten verzekeraars behoren binnenlandse pensioenfondsen, verzekeringsmaatschappijen en pensioenvennootschappen²⁹, terwijl voor de buitenlandse pensioenfondsen, verzekeringsmaatschappijen en pensioenvennootschappen de aanvullende voorwaarden gelden.³⁰ De achterliggende gedachte is steeds het veilig stellen van de fiscale belastingclaim. Door het systeem van de omkeerregel en dus onvoorwaardelijk vrijgestelde pensioenopbouw staat de deur open voor het ontgaan van de belastingheffing. Om deze reden achtte de wetgever zich genoodzaakt om de pensioenregelgeving aan te scherpen. De maatregelen van aanscherping lopen van art. 19a en art. 19b Wet LB 1964 naar art. 3.83 Wet IB 2001. Indien onzekerheid bestaat over de kwalificering van de pensioenregeling, kan de belastingplichtige vooraf aan de afsluiting, dan wel wijziging, van een pensioenregeling deze aan de inspecteur voorleggen. Blijkens art. 19c Wet LB 1964 beslist de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking of de regeling een pensioenregeling is in de zin van de art. 18 tot en met art. 18h Wet LB 1964.

Emigratie in de pensioensfeer

Het kan voor een gerechtigde tot het pensioenkapitaal fiscaal aantrekkelijk zijn om, vlak voor de pensioengerechtigde leeftijd, te emigreren naar een land waar de uitkering van het pensioen is vrijgesteld. De Nederlandse omkeerregel levert aan de pensioengerechtigde een fiscaal voordeel op in de vorm van belastinguitstel. De emigratie heeft echter wel gevolgen voor dit belastinguitstel. Voor het pensioen in grensoverschrijdende situaties is art. 3.83 Wet IB 2001 in het leven geroepen. In geval van emigratie, waarbij de belastingplichtige anders dan door overlijden ophoudt binnenlandse belastingplichtige te zijn, wordt de opgebouwde pensioenaanspraak tot het loon gerekend voor de waarde in het economische

²⁶ Ingevolge art. 18, lid 1, onderdeel b, Wet LB 1964 mag een pensioenregeling geen bepalingen bevatten krachtens welke de aanspraken kunnen worden afgekocht, vervreemd of prijsgegeven, dan wel formeel of feitelijk als voorwerp van zekerheid gesteld.

²⁷ Art. 18, lid 1, onderdeel c jo. art. 19a Wet LB 1964 bepaalt wie als een verzekeraar mag optreden.

²⁸ Slechts de ter beschikking gestelde auto is uitgezonderd, art. 18g, lid 2, onderdeel a Wet LB 1964 jo. art. 10b, lid 1 Uitv.besl. LB 1965.

²⁹ De mogelijkheid voor de directeur-groootaandeelhouder om het pensioen in eigen beheer op te bouwen. Art. 19a, lid 1, onderdeel d jo. 19a, lid 2 Wet LB 1964.

³⁰ Van buitenlandse verzekeraars wordt vereist om een overeenkomst te sluiten met het Nederlandse Ministerie van Financiën inzake onder andere het verschaffen van inlichtingen en stellen van zekerheid voor de invordering van de belasting.

verkeer.³¹ De wetgever is van mening dat tegenover het verlenen van een belastingfaciliteit als de omkeerregel, zekerheid dient te bestaan dat er uiteindelijk belastingheffing over de uitkering zal volgen. Het gaat hier om de noodzaak tot bescherming van de fiscale coherentie. In de brief van 11 april 1994 aan de Tweede Kamer is reeds onderkend dat in geval van grensoverschrijdend pensioenverkeer het onder de huidige pensioenregelgeving steeds moeilijker wordt om de fiscale coherentie te verzekeren.³² Opvallend is echter dat aan de gefacilieerde pensioenopbouw in art. 11, lid 1, onderdeel c, Wet IB 1964 geen voorwaarden zijn gesteld. Zodra sprake is van de kwalificerende pensioenregeling in de zin van Hoofdstuk IIB Wet LB 1964 wordt de omkeerregel toegepast. Indien de belastingplichtige voor de toepassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) of voor een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting geacht wordt geen inwoner van Nederland meer te zijn, houdt hij tevens op een binnenlandse belastingplichtige te zijn.

Krachtens art. 3.146, lid 3, Wet IB 2001 wordt het voordeel fictief gesteld te zijn genoten op het moment onmiddellijk voorafgaand aan het ophouden van de binnenlandse belastingplichtig. Naast heffing over de opgebouwde pensioenaanspraak wordt op grond van art. 30i, lid 1, onderdeel a, jo. lid 2 AWR tevens de revisierente van 20% in rekening gebracht. De positieve inkomsten die op grond van art. 3.83, lid 1 Wet IB 2001 als loon in aanmerking worden genomen, vermeerderd met de revisierente, worden ingevolge art. 2.8, lid 1 Wet IB 2001 als te conserveren inkomen aangemerkt. Voor de verschuldigde belasting wordt ingevolge art. 25, lid 5 IW 1990 uitstel van betaling verleend voor de duur van tien jaar. Indien na het opleggen van de conserverende aanslag uit de pensioenaanspraak reguliere uitkeringen worden genoten, zal dit niet leiden tot de invordering. Alleen indien gedurende de tien jaar oneigenlijke handelingen worden verricht, die overeenkomstig binnenlandse situatie krachtens art. 19b Wet LB 1964 tot heffing zouden leiden³³, wordt het verleende uitstel beëindigd en de verschuldigde belasting alsnog ingevorderd. Dit heeft te maken met het doel van de pensioenregeling, namelijk het fiscaal stimuleren van de behoorlijke oudedagsvoorziening. Bij de conserverende aanslag wordt gedurende tien jaar rekening gehouden met waardedalingen van aanspraken na emigratie op grond van art. 26, lid 3, IW 1990. Na het verstrijken van tien jaar, zonder oneigenlijke handelingen, wordt de conserverende aanslag op grond van art. 26, lid 2, IW 1990 jo. art. 4 Uitv.reg. IW 1990 op verzoek van de belastingplichtige definitief kwijtgescholden. Met betrekking tot de aansprakelijkheid is krachtens de hoofdregel van art. 38, lid 1, onderdeel a IW 1990, inzake ten onrechte niet ingehouden loonbelasting, een werknemer hoofdelijk aansprakelijk Bij grensoverschrijdende situaties in de pensioensfeer wordt op de hoofdregel een

³¹ In geval van grensoverschrijdende waardeoverdracht en pensioenopbouw bij een niet erkende pensioenverzekeraar wordt de pensioenaanspraak tevens tot het loon gerekend. In mijn scriptie zal ik alleen emigratie in de pensioensfeer behandelen.

³² Kamerstukken II 1993/1994, 23 046, nr. 9.

³³ Niet toegelaten handeling zoals afkoop, vervreemding of zekerheidstelling.

uitzondering gemaakt door art. 44b, lid 1 IW 1990 waarbij de verzekeraar aansprakelijk is voor de opgelegde belasting en de revisierente.

Volledigheidshalve dient te worden opgemerkt dat ingevolge art. 2.5, lid 2 Wet IB 2001 de keuze voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtige niet geldt voor art. 3.83 Wet IB 2001. Een geëmigreerde pensioengerechtigde kan aan de werking van art. 3.83 Wet IB 2001 niet ontkomen door te opteren voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige.³⁴

Conserverende aanslagen na 19 juni 2009

In hoofdstuk 3 zal ik specifiek ingaan op de verenigbaarheid van de Nederlandse exitheffing in de pensioensfeer met de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Op deze plek wil ik kort stilstaan bij de uitspraak van de HR van 19 juni 2009³⁵ inzake opgelegde conserverende aanslag aan de geëmigreerde belastingplichtige en de daarop gerichte reparatiewetgeving van 8 juli 2009³⁶. De Hoge Raad oordeelde dat de opgelegde conserverende aanslagen in strijd waren met de belastingverdragen, waarin aan de andere lidstaat als de nieuwe woonstaat, de heffingsrechten waren toegekend. De toepassing van art. 3.83, lid 1 Wet IB 2001 diende in onderhavige gevallen wegens strijd met de goede verdragstrouw achterwege te blijven. Snel na de uitspraak kwam de wetgever met het wetsvoorstel tot wijziging van de heffingsystematiek met betrekking tot de pensioen- en lijfrenteuitkeringen om zo de oplegging van de conserverende aanslag alsnog mogelijk te maken.³⁷ Alleen de snelheid waarmee het wetsvoorstel werd aangenomen doet (en deed³⁸) al vragen rijzen. De reparatiewet maakt onderscheid tussen twee soorten belastingverdragen.³⁹ Als eerst, indien art. 3.83, lid 1 Wet IB 2001 niet kan worden toegepast omdat een belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting aan Nederland geen heffingsbevoegdheid toekent, wordt op grond van art. 3.136, lid 3 Wet IB 2001 niet de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak in de heffing betrokken, doch slechts de in Nederland afgetrokken bijdragen ingevolge de pensioenregeling en de aanspraak worden als negatieve uitgaven voor inkomensvoorziening in aanmerking genomen. De tweede soort belastingverdrag ziet op een belastingverdrag waar de exclusieve heffingsbevoegdheid over pensioen wordt toegekend aan Nederland als de bronstaat. In dit tweede geval wordt de conserverende aanslag opgelegd over de waarde in het economische verkeer van de opgebouwde pensioenaanspraak. Het wetsvoorstel is op 29 juni 2009

³⁴ Hof 's-Gravenhage, 26 januari 2010, nr. 08/00464 en 08/00465, r.o. 6.2.

³⁵ Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 07/13267, *BNB* 2009/265, Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 08/02 288, *BNB* 2009/266, Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 43 978, *BNB* 2009/263.

³⁶ Wet van 8 juli 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken), *Stb.* 2009, 304.

³⁷ Kamerstukken II 2008/2009, 31 990, nr. 3.

³⁸ Kavelaars 2009b en Kemmeren 2009.

³⁹ Kamerstukken II 2008/2009, 31 990, nr. 3, blz. 3.

gedaan en al op 8 juli 2009 inwerking getreden, in het bijzonder met de terugwerkende kracht tot 29 juni 2009 12:00 uur. Het is de vraag of de reparatiewetgeving, en dus de huidige Nederlandse fiscale behandeling van pensioenen in geval van emigratie in overeenstemming is met het vertrouwensbeginsel. Er is sprake van formeel terugwerkende kracht daar de wet van toepassing is op rechtsfeiten van voor 8 juli 2009. Volgens Pauwels⁴⁰ bevindt de wetgever zich altijd in een spanningsveld van rechtszekerheid, het gelijkheidsbeginsel en het doel van de wijziging. Als eerst dient het rechtszekerheidsbeginsel in acht te worden genomen, waaruit in beginsel volgt dat de wetgeving geen terugwerkende kracht mag hebben. Echter, het gelijkheidsbeginsel pleit juist voor exclusieve werking ten aanzien van feiten die onder het toepassingsbereik van de nieuwe wet vallen. Vervolgens dient de wetgever met het oog op het gestelde doel een afweging te maken welk beginsel voorrang heeft ten opzichte van het andere. Als extra hulpmiddel stelt Pauwels de methode van de omstandighedencatalogus voor. Bij de terugwerkende kracht dient de schending van de gerechtvaardigde verwachtingen te worden afgewogen tegen een andere omstandigheid die wellicht zwaarder weegt. Het gaat derhalve om de pensioengerechtigden bij wie de wettelijke regeling van hoofdstuk IIB Wet LB 1964 een gerechtvaardigde verwachting heeft doen ontstaan dat hun oude premies onvoorwaardelijk zijn vrijgesteld. Als omstandigheid heeft de wetgever de verwachte grote budgettaire consequenties van de 19 juni 2009 arresten aangevoerd.⁴¹ Zowel in de literatuur, als in het Advies van de Raad van State zijn kritische vragen gesteld over de beweerde budgettaire derving.⁴² In geval van gerechtvaardigde verwachting van de pensioengerechtigde komt meer gewicht toe aan het rechtszekerheidsbeginsel, waardoor de eerbiedigende werking voor op de terugwerkende werking dient te gaan.⁴³ Mijns inziens moet een pensioengerechtigde erop kunnen vertrouwen dat de aan hem gedane toezegging van de onvoorwaardelijke vrijstelling door de wetgever niet tussentijds teruggenomen zal worden. De terugwerkende kracht in de reparatiewetgeving beoordeel ik derhalve als in strijd met het vertrouwensbeginsel.

De emigratie wordt ingevolge art. 3.83 Wet IB 2001 overeenkomstig behandeld als een oneigenlijke handeling waarop een sanctie volgt. De afrekenverplichting heeft ten grondslag het antimisbruik doelstelling, namelijk het om louter fiscale redenen zich in het buitenland vestigen en daar het pensioen genieten. Dan is het ook merkwaardig dat de kwijtschelding na tien jaar van rechtswege plaats vindt, terwijl de oneigenlijke handelingen ook plaats kunnen vinden na deze tien jaren. Verdedigd kan worden dat het antimisbruik doelstelling specifiek ziet op het voorkomen van de tijdelijke fiscale emigratie. Tijdelijk emigreren met het oog op het behalen van het fiscale voordeel, om vervolgens te remigreren

⁴⁰ Pauwels 2010, blz. 2.

⁴¹ Kamerstukken II 2008/2009, 31 990, nr. 3, blz.4.

⁴² Kavelaars 2009b en Kamerstukken II 2008/2009, 31 990, nr. 4.

⁴³ Pauwels 2009, blz. 340.

naar Nederland, wordt door de termijn van tien jaar dan gedwarsboemd. Rijkers beschrijft het als volstrekt onduidelijk dat bepaalde conserverende aanslagen tot kwijtschelding leiden, maar kan dit in de sfeer van pensioenaanspraken echter wel begrijpen⁴⁴. Hij benadrukt dat het niet primair gaat om het belasten van de pensioenuitkeringen, doch om het voorkomen van de oneigenlijke handelingen. Uit doelmatigheidsoverwegingen is het na een termijn van tien jaar redelijk om te veronderstellen dat de adequate oudedagsvoorziening voldoende is gewaarborgd. Mijns inziens kan de veronderstelling van het misbruik na de tien jaar durende periode van goed gedrag voor een pensioengerechtigde worden losgelaten. Hiermee past de kwijtschelding na tien jaar in beginsel niet binnen een sluitend systeem, doch kan deze worden gerechtvaardigd met de veronderstelling dat de adequate oudedagsvoorziening voldoende gewaarborgd lijkt na tien jaar. Het is het tenslotte het borgen van een oudedagsvoorziening dat een kenmerkend perspectief vormt in de pensioensfeer.

Op grond van de nationale wet heeft Nederland voor zichzelf de mogelijkheid gecreëerd om de tot het tijdstip van emigratie opgebouwde pensioenaanspraken in de heffing te betrekken. Omdat Nederland aan de belastingplichtige de heffing oplegt op het laatste tijdstip dat deze (nog) binnenlandse belastingplichtige is, betekent dit nog niet dat Nederland niet in strijd handelt met de reeds bestaande belastingverdragen. De verhouding tussen de exitheffing in de pensioensfeer en de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting zal nader worden besproken in paragraaf 3.4.1

2.3.3 De lijfrenteregeling

Fiscaalrechtelijk wordt onderscheid gemaakt tussen de gefacilieerde en de niet-gefacilieerde lijfrente. De gefacilieerde lijfrentes zijn uitputtend in de wet geregeld, waarbij de wettelijke voorwaarden waken over de beoogde doelstelling van de regeling. Indien de lijfrente niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden, is er sprake van een niet-gefacilieerde lijfrente. De niet-gefacilieerde lijfrente volgt dan het algemene regime voor de vermogensrechtelijke periodieke uitkeringen. Er is dan sprake van de vermogensbestanddelen die belast worden in de box 3. De daaruit voortvloeiende lijfrenteuitkering geschiedt dan onbelast. In mijn scriptie behandel ik de gefacilieerde lijfrente uit de derde pijler, in het bijzonder de oudedagslijfrente. Overige vormen van de gefacilieerde lijfrente zoals de nabestaandenlijfrente, aanvullende ouderdomslijfrente en lijfrente voor meerderjarige invalide kinderen blijven hier buiten beschouwing.

De oudedagslijfrente

De Nederlandse fiscale behandeling van de lijfrente vertoont veel overeenkomsten met de pensioenregeling. Naast de oudedagsvoorziening in de tweede pijler is het ook mogelijk om de

⁴⁴ A.C. Rijkers, 'Conserverende aanslagen en Europees recht' in Aardema 2004, blz. 394.

aanvullende voorzieningen te vormen in de derde pijler ter aanvulling van een pensioentekort.⁴⁵ Het betreft de gefacilieerde opbouw van de oudedagslijfrente. De definitie van de lijfrente is wettelijk geregeld in art. 1.7, lid 1, onderdeel a en onderdeel b Wet IB 2001. De lijfrente is een vorm van een periodiek uitkering, doch specifiek voor de lijfrente geldt dat het gaat om een reeks van uitkeringen waarvan het beloop afhankelijk is van de toekomstige onzekere duur van iemands leven.⁴⁶ Tevens heeft een lijfrente het karakter van de vaste en gelijkmatige uitkering. Sinds 1 januari 2008 is het mogelijk om naast de verzekeraar ook een lijfrente af te sluiten bij de bank. Deze nieuwe vorm van lijfrentebanksparen bewerkstelligt, door een geblokkeerde spaarrekening, hetzelfde effect als een lijfrenteovereenkomst bij een verzekeraar. Ter stimulering van de opbouw is de omkeerregel van de pensioenregeling ook van toepassing voor de lijfrenteovereenkomsten. Ingevolge art. 3.124, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 worden lijfrentepremie, storting op een lijfrentespaarrekening en uitgeven voor een lijfrentebeleggingsrecht aangemerkt als uitgaven voor een inkomensvoorziening. Centraal staat het vormen van een adequate oudedagsvoorziening, aangezien slechts de lijfrentevormen met dit karakter in aftrek op het inkomen uit werk en woning komen.⁴⁷ De gefacilieerde lijfrente in de derde pijler is een aanvulling op het basis- en werknemerspensioen, de zogenaamde fiscale oudedagsparaplu⁴⁸. Aan de jaarlijkse opbouw van de gefacilieerde lijfrente in de derde pijler is een maximum gesteld. Deze maximalisering is in het leven geroepen ter waarborging van het karakter van de lijfrente, namelijk aanvulling op de oudedagsvoorziening. Art. 3.127, 3.128 en 3.129 Wet IB 2001 bepalen onder welke voorwaarden oudedagslijfrente in aanmerking komt als uitgave voor inkomensvoorziening. Bepalend zijn de jaarruimte en de reserveringsruimte, van wie de grote bepaald wordt door de reeds opgebouwde AOW en het werknemerspensioen, oftewel de eerste en de tweede pijler. De uitkering van de oudedagslijfrente dient uiterlijk in te gaan in het jaar waarin de lijfrentegerechtigde 70 jaar wordt en eindigt bij zijn overlijden. Op het moment van uitkering worden de lijfrentetermijnen belast als de periodieke uitkeringen van art. 3.100, lid 1, onderdeel b Wet IB 2001 en ter vergemakkelijking geheven door middel van inhouding krachtens art. 34 Wet LB 1964.

Emigratie in de lijfrentesfeer

Analoog aan de nationale pensioenbepalingen zijn een tweetal maatregelen in het leven geroepen ter voorkoming van oneigenlijk gebruik in de lijfrentesfeer. De eerste maatregel heeft betrekking op de toegelaten verzekeraars. De opbouw van lijfrente is slechts gefacilieerd indien deze is overeengekomen

⁴⁵ Van een pensioentekort wordt gesproken wanneer het verwachte basispensioen uit de eerste pijler en het werknemerspensioen uit de tweede pijler samen onvoldoende pensioenaanspraak vormen in vergelijking met het laatst genoten inkomen.

⁴⁶ Van Caspel 2005, blz. 16.

⁴⁷ Art. 3.125, lid 1, jo. art. 3.124, lid 1, onderdeel a, jo. art. 3.1, lid 1, onderdeel i Wet IB 2001.

⁴⁸ Het SER advies van 26 februari 1999 aan het kabinet inzake de oudedagsparaplu bestaande uit de drie pijlers. Advies 1999/3.

bij de erkende verzekeraars zoals omschreven in art. 3.126 en 3.126a Wet IB 2001. Naast de in Nederland gevestigde verzekeraars en pensioenfondsen die de lijfrente verplichting rekent tot het binnenlandse ondernemingsvermogen, zijn ook de buitenlandse pensioenfondsen en verzekeraars toegestaan, mits sprake is van vrijwillige voortzetting van een lijfrente verzekering die reeds voor het ontstaan van de binnenlandse belastingplicht was overeengekomen of het buitenlands fonds of lichaam voldoet aan de gestelde voorwaarden van de minister ⁴⁹. In geval van een lijfrentespaarrekening of een lijfrentebeleggingsrecht wordt als de toegestane aanbieder aangemerkt de kredietinstelling of de beleggingsinstelling die de verplichting rekent tot zijn binnenlandse ondernemingsvermogen voor de heffing van de vennootschapsbelasting. Voor de buitenlandse kredietinstelling en een beleggingsinstelling gelden vergelijkbare voorwaarden als die bij het buitenlands pensioenfonds en verzekeraar.

De tweede maatregel tegen oneigenlijk gebruik ziet op het verbod van handelen in strijd met de lijfrentevoorschriften. De vernieuwde heffingsystematiek in geval van emigratie in de pensioensfeer is gebaseerd op de systematiek in de lijfrentesfeer. De reparatiewetgeving van 8 juli 2009 is gestoeld op de redenering van de wetgever dat de gefaciliteerde pensioen- en lijfrenteopbouw voorwaardelijk is verleend. Wanneer de gestelde voorwaarden niet worden nagekomen is voor de lijfrente een wettelijke sanctiebepaling opgenomen op grond waarvan de ten onrechte afgetrokken premies worden teruggenomen in de vorm van negatieve uitgave voor inkomensvoorziening. Expliciet in het geval van emigratie wordt ingevolge art. 3.136 Wet IB 2001 de waarde in het economische verkeer van de in het verleden afgetrokken premies, vermeerderd met het daarop behaalde rendement, als negatieve uitgaven voor een inkomensvoorziening in aanmerking genomen. Art. 3.136, lid 2 Wet IB 2001 ziet op emigratie waarop een regeling ter voorkoming van dubbele belasting het heffingsrecht niet aan Nederland toewijst. In dat wordt het heffingsrecht van Nederland in plaats van de gehele aanspraak beperkt tot enkel de afgetrokken premies. In aanmerking te nemen bedrag van de negatieve uitgaven voor een inkomensvoorziening wordt krachtens art. 2.8, lid 1 Wet IB 2001 als te conserveren inkomen aangemerkt. Voor de invordering van de verschuldigde belasting wordt, overeenkomstig de pensioenaanspraken bij emigratie, de conserverende aanslag opgelegd. De conserverende aanslag over de lijfrenteaanspraken wordt vervolgens analoog aan de conserverende aanslag over de pensioenaanspraken afgewikkeld.

In geval van oneigenlijk gebruik is het terug nemen van de verleende faciliteit in de lijfrentesfeer expliciet in de wet geregeld. Het is een belastingplichtige van meet af aan duidelijk dat het om een voorwaardelijke faciliteit gaat. Dit is anders in geval van het pensioen. Uit de letterlijke uitleg van de wet volgt dat de

⁴⁹ Art. 14, lid 3 Uity.besl. IB 2001. Het pensioenfonds of de verzekeraar dient zich te verplichten om de inlichtingen te verschaffen over de uitvoering van de regeling en zekerheid te stellen voor de invordering van de belasting mocht die verschuldigd zijn als gevolg van een oneigenlijke handeling.

gefacilieerde pensioenopbouw onvoorwaardelijk wordt verleend in alle gevallen van een pensioenregeling in de zin van hoofdstuk IIB Wet LB 1964. Voor de reparatiewetgeving behandelt de wetgever het pensioen en de lijfrente als twee volledig gelijken. Mijns inziens is er sprake van gelijksoortige faciliteiten in de wet, waarbij de premieaftrek wordt verleend met het oog op de toekomstige heffing over de uitkeringen. Echter, een belangrijk verschil is dat het lijfrentepremieaftrek voorwaardelijk is vrijgesteld, terwijl de pensioenpremieaftrek als onvoorwaardelijk in de wet is gesteld. De wetsreparatie gaat voorbij aan het feit dat een onvoorwaardelijk verleende faciliteit niet enkel teruggedraaid kan worden met een beroep op het tegengaan van oneigenlijk gebruik. Voor een wetsreparatie met terugwerkende kracht is in de pensioensfeer geen ruimte zonder te handelen in strijd met het vertrouwensbeginsel. De pensioengerechtigde moet erop kunnen vertrouwen dat een onvoorwaardelijke premieaftrek van de wetgever ook zal worden nagekomen. De vraag is bovendien hoe de huidige behandeling van emigratie in de pensioen- en lijfrentesfeer zich verhoudt met de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting en het Europese recht. Deze vragen behandeling ik in de volgende hoofdstukken.

2.4 Exitheffing in de winstsfeer

2.4.1 Inleiding

Een lichaam dat door middel van zetelverplaatsing zijn fiscale inwonerschap beëindigt, zou zonder het bestaan van exitheffingen de vermogensbestanddelen naar het buitenland kunnen verplaatsen zonder dat over de aanwezige meerwaarde dient te worden afgerekend. Exitheffingen zijn met name in het leven geroepen om deze belastingvrije verplaatsing van onderneming en vermogensbestanddelen over de landgrenzen heen te voorkomen. Zowel in de Wet IB 2001 als in de Wet VPB 1969 zijn de exitheffingsbepalingen⁵⁰ opgenomen die de Nederlandse belastingclaim beogen te behouden. De exitheffingen zien op de afrekening over de aanwezige stille en fiscale reserves en de goodwill. Indien een lichaam zijn fiscale vestigingsplaats naar het buitenland verplaatst en het lichaam hiermee ophoudt in Nederland de belastbare winst te genieten, betekent dit het einde van de binnenlandse belastingplicht in Nederland. In overeenstemming met art. 3.8 Wet IB 2001 zal ik in de volgende paragrafen als eerst de exitheffing in de inkomstenbelasting bespreken, om vervolgens de exitheffing in de vennootschapsbelasting te bespreken.

2.4.2 Exitheffing in de inkomstenbelasting

Art. 3.61 Wet IB 2001 en art. 15d Wet VPB hebben hun vorm te danken aan het oude art. 16 Wet IB 1964.⁵¹ Kenmerkend aan deze artikelen is hun functie van de eindheffing. Voordat een binnenlandse belastingplichtige de Nederlandse jurisdictie verlaat, worden de vermogensbestanddelen in de heffing van

⁵⁰ Art 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c en 15d Wet VPB 1969.

⁵¹ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 118.

de totale winst betrokken, aangezien zij niet reeds in eerdere jaarwinsten tot uitdrukking zijn gekomen. De nog onbelaste winsten in een vennootschap dreigen als gevolg van emigratie aan Nederland definitief te ontsnappen. Het is met name de vrees voor het verlies van belastingjurisdictie op grond van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten. Zoals uit het verder vervolg van deze scriptie zal blijken is het niet alleen het internationale recht die de beperkingen aan de Nederlandse exitheffingen kan opleggen, doch ook het gemeenschapsrecht. De wetgever is overtuigd van de noodzaak van de exitheffingen met het oog op het claimbehoud, doch ook op grond van het tegengaan van de belastingontwijking. Kemmeren vindt de grondslag van de Nederlandse heffingsbevoegdheid voornamelijk in het profijt- en draagkrachtbeginsel, op grond waarvan aan een staat een *fair share* toevloeit in de vorm van belastingheffing voor de verleende nationale voorzieningen.⁵² Naar mijn mening komt aan het territorialiteitsbeginsel het meest gewicht toe, omdat de binding tussen het subject en het object met Nederland doorslaggevend is voor de allocatie van de waardevermeerdering.

Art. 3.61 Wet IB 2001

In de Wet IB 2001 wordt art. 3.61 expliciet genoemd als het eindafrekeningsartikel. Alle winst uit een onderneming die nog niet tot uitdrukking is gekomen, wordt op het moment dat de belastingplichtige ophoudt in Nederland de belastbare winst te genieten alsnog tot de winst gerekend. Het niet langer aanwezig zijn van de belastbare winst in Nederland is daarom het criterium voor de toepassing van art. 3.61 Wet IB 2001. Deze eindafrekeningsbepaling is bedoeld voor de situatie waarin de onderneming verplaatst wordt en de ondernemer geen binnenlandse belastingplichtige meer is. Wordt de onderneming verplaatst, maar blijft de ondernemer in Nederland wonen, dan blijft hij derhalve belastbare winst in Nederland genieten als de binnenlandse belastingplichtige. Namelijk, de winst van de buitenlandse onderneming wordt als de wereldwinst toegerekend aan de binnenlands belastingplichtige ondernemer.⁵³ Zolang het genieten van de winst in Nederland niet is beëindigd, komt geen eindafrekening aan de orde.⁵⁴ Consequentie van art. 3.61 Wet IB 2001 is dat in elk geval over de naar het buitenland verplaatste vermogensbestanddelen eindafrekening dient plaats te vinden over de nog niet tot uitdrukking gebrachte goodwill, stille en fiscale reserves.

Het inkomen uit werk en woning in de box 1 bestaat uit de verschillende inkomenscategorieën. Gezegd kan worden dat het inkomenscategorie belastbare winst uit onderneming met haar eerste positie in de opsomming een belangrijke inkomstenbron is. Krachtens de dwingende bronnenvolgorde van art. 2.14, lid 1, Wet IB 2001 kan een voordeel dat onder de bron winst uit onderneming wordt belast, daarop niet

⁵² Kemmeren 2001.

⁵³ Gezien de internationale regels ter voorkoming van dubbele belasting zal de exclusieve heffingsbevoegdheid in de meeste gevallen worden toegewezen aan de land waar de onderneming daadwerkelijk is gevestigd.

⁵⁴ Hof Amsterdam 6 januari 1989, nr. 2985/86, *BNB* 1990/215.

meer in een andere bron worden belast. Belastbare winst uit onderneming heeft verder als kenmerk dat het een subjectieve bron is, wat betekent dat alle voordelen die een subject (belastingplichtige) met zijn onderneming behaalt belast worden. In de Wet IB 2001 is afgezien van het opnemen van een wettelijke definitie van het begrip ‘onderneming’, omdat een begrip dat zo een belangrijke rol speelt bij het constateren van de belastbare winst uit een onderneming, naast de in de jurisprudentie gevormde omschrijving, niet gebaat zou zijn met een abstracte wettelijke definitie.⁵⁵ Uitleg van dit begrip is in de jurisprudentie ontstaan met behulp van de in de bedrijfseconomie gebruikelijke omschrijving, namelijk, een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee beoogd wordt door deelneming aan het maatschappelijke verkeer winst te behalen.

Art. 3.61 Wet IB 2001 is alleen van toepassing op de natuurlijke personen. Deze natuurlijke personen welke als een subject de winst uit een onderneming genieten, kunnen in de verschillende hoedanigheden van de winstgenieters met art. 3.61 Wet IB 2001 in aanraking komen. In art. 3.4 Wet IB 2001 is de belangrijkste categorie winstgenieters gedefinieerd met het begrip ondernemer. De ondernemer is de belastingplichtige voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven en wie rechtstreeks wordt verbonden voor de verbintenissen betreffende die onderneming. Naast het subject is voor de belastingheffing ook het heffingsobject bepalend. Op grond van art. 3.8 Wet IB 2001 wordt onder de winst uit een onderneming verstaan het bedrag van de gezamenlijke voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Deze definitie staat ook bekend als het totale winstbegrip die naar de totale periode waarin de onderneming wordt gedreven, beoordeelt welke voordelen tot de winst behoren. De vraag in hoeverre met een bepaald vermogensbestanddeel behaalde voordelen en nadelen tot de winst behoren is derhalve een vraag van de totale winst.

Art. 3.60 Wet IB 2001

Volledigheidshalve besteed ik hier kort aandacht aan art. 3.60 Wet IB 2001. Art. 3.60 Wet IB 2001 is van toepassing indien aan twee condities wordt voldaan. Allereerst wordt de verplaatsing van de vermogensbestanddelen naar het buitenland genoemd. Indien deze verplaatsing vervolgens gepaard gaat met het ophouden van de binnenlandse belastingplichtig, is aan de beide condities voldaan en wordt een vervreemding van die verplaatste vermogensbestanddeel aangenomen. Het tijdstip van vervreemding wordt gesteld op onmiddellijk voorafgaand tijdstip aan de emigratie en de vermogensbestanddelen worden geachte te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer. Dit artikel is in de wet opgenomen om specifiek te voorzien in die gevallen waarbij de onderneming eerst gedeeltelijk naar het buitenland wordt verplaatst en de ondernemer vervolgens door emigratie ophoudt binnenlandse

⁵⁵ Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3, blz. 93.

belastingplichtige te zijn. Een uitbreiding op art. 16 Wet IB 1964 is in de huidige wet opgenomen in art. 3.60 Wet IB 2001. Tijdens de gelding van het oude art. 16 Wet IB 1964 bestond de discussie over de vraag of ook de partiële afrekening volgde ingeval slechts bestanddelen van de vennootschap werden verplaatst. Uit de letterlijke interpretatie van art. 16 Wet IB 1964 volgde dat slecht ingeval van het geheel ophouden belastbare winst te genieten een exitheffing kon worden opgelegd. De Staatssecretaris beriep zich toentertijd op doel en strekking van het artikel, waaruit ook de partiële afrekening kon worden afgeleid. De duidelijkheid betreffende de partiële afrekening is met de invoering van de Wet IB 2001 expliciet in de wet opgenomen.⁵⁶ Het betreft de gevallen waarin eerst de vermogensbestanddelen naar het buitenland worden verplaatst, waarna de belastingplichtige pas ophoudt om de belastbare winst te genieten.

2.4.3 Exitheffing in de vennootschapsbelasting

Voor de winstberekening in de Wet VPB 1969 wordt krachtens de schakelbepaling van art. 8, lid 1 Wet VPB 1969 verwezen naar een aantal artikelen in de Wet IB 2001. Met name van belang is de verwijzing naar art. 3.8 Wet IB 2001, op grond waarvan de winstbepaling in de Wet VPB 1969 in beginsel de winstbepaling in de Wet IB 2001 volgt. Door het verschil in wezen tussen een ondernemer (natuurlijk persoon) en een vennootschap (rechtspersoon) zijn slechts de enkele expliciet genoemde artikelen uit de Wet IB 2001 van overeenkomstige toepassing in de Wet VPB 1969. Zoals reeds vermeld geldt art. 3.61 Wet IB 2001 uitsluitend voor natuurlijke personen. Omdat deze eindafrekeningsbepaling van de Wet IB 2001 niet van overeenkomstige toepassing is op de belastingplichtigen als in art. 2 en 3 Wet VPB 1969, vloeit dit voort uit het verschil in wezen. Voor de rechtspersonen die belastingplichtig zijn in de Wet VPB 1969 zijn soortgelijke, maar andersluidende bepalingen opgenomen in 15c Wet VPB 1969.

In de Wet VPB 1969 is een verplichte afrekening geregeld voor de vennootschappen die geheel of gedeeltelijk ophouden in Nederland belastbare winst te genieten. Voor zover nog niet tot uitdrukking gekomen winst niet plaats kan vinden volgens de algemene regels van de winstbelasting, voorziet de Wet VPB in een vangnetbepaling. Indien een lichaam door de verplaatsing van de fiscale zetel ophoudt om een inwoner van Nederland te zijn, zonder het achterblijven van een vaste inrichting in Nederland, vindt de eindafrekening plaats ingevolge art. 15d Wet VPB 1969. De aanwezige stille en fiscale reserves en de goodwill die nog aanwezig zijn in de vermogensbestanddelen behoren na de emigratie niet meer tot de Nederlandse belastinggrondslag. Voordat het heffingsrecht van Nederland definitief verloren gaat, dient conform de vervreemdingsfictie te worden afgerekend. De vorm van de afrekening is een fictie op grond waarvan de vermogensbestanddelen worden geacht te zijn vervreemd onmiddellijk voorafgaand aan de

⁵⁶ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 463-464.

verplaatsing van de zetel vanuit Nederland en wel tegen de waarde in het economische verkeer. Of een lichaam geen inwoner van Nederland meer is, wordt bepaald op grond van de nationale wet of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, dan wel de BRK.

De emigratie van een naar Nederlands recht opgericht lichaam loopt als eerste tegen de vestigingsplaatsfictie van art. 2, lid 4, Wet VPB 1969 op. Heeft de oprichting van een lichaam plaatsgevonden naar het Nederlands recht, dan wordt voor de toepassing van de Wet VPB 1969 het lichaam steeds geacht in Nederland te zijn gevestigd.⁵⁷ Doorbreking van deze fictie vindt alleen plaats als dat lichaam voor de toepassing van een verdrag of de BRK niet langer gevestigd is in Nederland. Op grond van art. 4 van dat verdrag of de BRK zal de andere staat of het andere BRK-land als land van vestiging worden aangemerkt en het lichaam als de verdragsinwoner. De belastingplichtige kan naar de Nederlandse wet en naar de wet van de andere staat als inwoner worden aangemerkt⁵⁸. Voor deze gevallen van het dubbele inwonerschap bepaalt art. 4 OESO-Modelverdrag welke lidstaat het lichaam als inwoner mag aanmerken. Aangenomen dat na de emigratie van het lichaam geen vermogensbestanddelen in Nederland meer achter blijven in de vorm van een vaste inrichting, leidt de zetelverplaatsing tot het einde van de binnenlandse belastingplicht waarop art. 15c Wet VPB 1969 beoogt dat de exitheffing plaats vindt over de nog aanwezige goodwill, stille en fiscale reserves. Met alle EU/EER landen heeft Nederland een belastingverdrag gesloten, met uitzondering van Cyprus. De fictieve vestigingsplaats van art. 2, lid 4, Wet VPB 1969 zal voor een lichaam dat opgericht is naar Nederlands recht en emigreert naar Cyprus betekenen dat dit lichaam nog steeds wordt aangemerkt als een inwoner van Nederland. Emigratie van een dergelijk lichaam naar Cyprus zal tot gevolg hebben dat het lichaam in Nederland nog steeds voor zijn wereldwinst in de heffing wordt betrokken, waardoor in Nederland niet worden opgehouden om de belastbare winst te genieten. Op grond van art. 15c Wet VPB 1969 dient geen eindafrekening plaats te vinden.⁵⁹

Emigratie van een naar vreemd recht opgericht lichaam zal voor de Wet VPB 1969 betekenen dat het lichaam niet langer in Nederland is gevestigd. Vestigingsplaatsfictie van art. 2, lid 4, Wet VPB 1969 is alleen van toepassing op de lichamen die naar het Nederlands recht zijn opgericht en zal daarom voor een dergelijk lichaam niet gelden. Ingeval een naar vreemd recht opgerichte lichaam zijn zetel uit Nederland verplaatst en geen vermogensbestanddelen achter laat, dient altijd conform art. 15c Wet VPB 1969 te

⁵⁷ Fictieve vestigingsplaats van art. 2 lid 4 Wet VPB 1969 is niet van toepassing op de artikelen 13 tot en met 13d, 13i tot en met 13k, 14a, 14b, 15 en 15a Wet VPB 1969.

⁵⁸ Gedacht kan worden aan een lichaam dat naar Nederlands recht is opgericht en die ingevolge art. 2, lid 4 Wet VPB 1969 geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. Echter, de feitelijke leiding van het lichaam bevindt zich in het buitenland, waarop het lichaam op grond van de feitelijke vestiging als een inwoner wordt gezien.

⁵⁹ Op grond van het BvdB 2001 zal Nederland wel tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting verlenen voor in Cyprus voortgebrachte winst.

worden afgerekend over de goodwill, stille en fiscale reserves die zijn ontstaan gedurende de Nederlandse binnenlandse periode.

In mijn scriptie besteed ik aandacht aan de vennootschappen die door middel van zetelverplaatsing het fiscale inwonerschap beëindigen en geen vermogensbestanddelen meer in Nederland achterlaten, als gevolg dat geen sprake is van een vaste inrichting in Nederland. Er is derhalve noch sprake van de binnenlandse belastingplicht, noch van de buitenlandse belastingplicht. Verplaatsing van de feitelijke zetel van een lichaam uit Nederland roept emigratieheffing op die wordt geregeld door art. 15c Wet VPB 1969. Op grond van art. 15c Wet VPB 1969 volgt de afrekening over de aanwezige stille reserves en de goodwill. Omdat de aanwezige fiscale reserves alleen in Nederland aangewend kunnen worden en niet in het buitenland, volgt op grond van art. 15d Wet VPB 1969 eindafrekening over deze reserves.⁶⁰ Terwijl art. 15c Wet VPB 1969 het eindafrekeningsartikel is, vervult art. 15d Wet VPB 1969 derhalve een vangnetfunctie. Uiteindelijk zorgen de artikelen 15c en 15d Wet VPB 1969 gezamenlijk voor de heffing van de totale winst.

2.4.4 Latent claimbehoud en anti-misbruikbepaling

De vennootschap met de werkelijke zetel in Nederland wordt als een binnenlandse belastingplichtige aangemerkt en voor zijn wereldwinst in de heffing betrokken. Met het oog op de totale winst is de Nederlandse fiscus heffingsbevoegd over alle aanwezige stille reserves en de goodwill in de vermogensbestanddelen van de vennootschap. De heffing in de winstsfeer kent het systeem van de vermogenswinstbelasting, wat in theorie veel overeenkomsten vertoont met een vermogensvergelijking. Verschuldigde belasting wordt berekend over het verschil tussen de verkoopprijs en de historische kostprijs. Dit betekent dat elke vermogensmutatie –ongeachte of het winst of verlies inhoudt- tot de fiscale winst wordt gerekend. Tot de totale winst behoren alle economische realisaties die gedurende het bestaan van de belastingplichtige worden behaald. Belastingheffing vindt niet plaats op het moment van de aangroei van het vermogen, maar op het moment dat het voordeel zich daadwerkelijk heeft gerealiseerd. In de winstsfeer ontstaan hierdoor latente belastingclaims als een inherent gevolg van een vermogenswinstbelasting.

Vennootschappen kunnen als zelfstandige entiteiten, in tegenstelling tot natuurlijke personen, oneindig blijven voortbestaan. Op grond van de totale winst is de economische realisatie van een onderneming daarop alleen bepaalbaar als de onderneming is beëindigd.⁶¹ Vanuit pragmatische overwegingen is ervoor gekozen deze beëindiging van een vennootschap niet af te wachten, maar tussentijds, jaarlijks over te gaan tot belastingheffing. Deze jaarlijkse economische realisaties worden op grond van het goed

⁶⁰ Cursus Belastingrecht, Vennootschapsbelasting, 2.10.3.

⁶¹ Rivolta 2010, Part 1.

koopmansgebruik van art. 3.25 Wet IB 2001 toegerekend aan de jaren waarin de vennootschap bestaat. Wettelijke eindafrekeningbepalingen in de winstsfeer dienen hoofdzakelijk ter bepaling van de totale winst. Heffing over vennootschappen vindt zijn rechtsgrond in de Wet VPB 1969. De vraag is echter wat is de rechtvaardiging voor de huidige vennootschapsbelasting. In de literatuur bestaan verschillende visies over de geldende rechtsgrondslag(en). Als eerst speelt de vraag of een vennootschap als een zelfstandig subject kan worden aangemerkt, die zelfstandig voor de vennootschapsbelasting kan worden aangeslagen. Daartegenover staat de vraag of een vennootschap toch een lichaam zonder eigen draagkracht is, waarbij belasting dient te worden aangeslagen bij de achterliggende uiteindelijk gerechtigden. In de Wet VPB 1969 wordt de vennootschapsbelasting echter als een directe belasting genoemd,⁶² doch Van der Geld merkt terecht op dat hoewel een belasting in de juridische zin direct wordt genoemd, deze in de economische zin dit niet hoeft te zijn of slechts gedeeltelijk.⁶³ Voor de zelfstandige vennootschapsbelasting zijn geen overtuigende rechtsgronden, waardoor het budgettair aspect steeds meer op de voorgrond komt te staan. Ook Cnossen noemt als rechtsgrondslag het belasten van de buitenlandse investeringen en vermogenswinsten.⁶⁴

Bij verplaatsing van de fiscale zetel vindt een gehele verplaatsing van de onderneming over de grens. Alle voordelen die voor deze emigratie nog niet tot uitdrukking zijn gekomen in een jaarwinst, worden op grond van de exitheffingsbepaling op een onmiddellijk daaraan voorafgaand moment geacht te zijn vervreemd. De voordelen uit deze fictieve eindafrekening worden toegerekend tot de jaarwinst van het jaar waarin de onderneming ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten. Met deze eindafrekening wordt een vangnet gevormd ter bepaling van de totale winst van de vennootschap. Hoewel de exitheffingsbepalingen het vaststellen van de totale winst dienen, hebben zij naast deze functie nog een nevenfunctie. Het gaat hier om het tegen gaan belastingontwijking.

2.4.5 Invordering van de exitheffing

Het totaal van de voordelen die voortvloeien uit een onderneming vormen de totale winst van deze onderneming. In beginsel is de totale winst gelijk aan het totaal van de jaarwinsten. Echter, zijn er vaak winsten die nog niet in de jaarwinsten zijn betrokken en derhalve slecht door middel van een

⁶² Art. 1 WetVPB 1969: Onder de naam 'vennootschapsbelasting' wordt een directe belasting geheven van de lichamen vermeld in de artikelen 2 en 3. Door de wetgever is opgemerkt dat met de aanduiding 'directe belasting' niet uitsluitend de economische uitleg is bedoeld. Terwijl in het nationaal recht de scheiding tussen direct en indirect weinig juridische betekenis heeft, is het onderscheid in het Europese recht wel degelijk van belang. Het gaat dan met name om de bevoegdheid van de EU. Op grond van art. 112 en 113 VwEU vallen indirecte belastingen onder de bevoegdheid van de EU. Directe belastingen vallen onder de bevoegdheid van de lidstaten zelf, maar dienen op grond van het Schumacker arrest (HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93, *BNB* 1995/187) wel in overeenstemming te zijn met het communautaire recht.

⁶³ Van der Geld 2010, blz.25.

⁶⁴ S. Cnossen in Van Sprundel 2010, onderdeel 2.

eindafrekening in de laatste jaarwinst tot uiting kunnen worden gebracht. Deze laatste winsten bestaan vaak uit de goodwill, stille en fiscale reserves. Nog niet tot uiting gebrachte winsten kunnen dus zowel in de activa als in de passiva voorkomen. De ondernemer aan wie de eindafrekening krachtens art. 3.60 en 3.61 Wet IB 2001 wordt opgelegd, wordt geconfronteerd met een acute inning van de verschuldigde belasting. Ondanks het feit dat de ondernemer door deze directe invordering in liquiditeitsproblemen kan komen, wat de continuïteit van zijn onderneming in gevaar kan brengen, staan voor hem geen specifiek uitstelvoorzieningen ter beschikking. De belastingplichtige kan slecht verzoek doen op de algemene uitstelregeling in art. 25, lid 1 IW 1990. Net zoals een ondernemer in de Inkomstenbelasting geen uitstel van betaling verkrijgt, geldt dit ook voor de vennootschap in de Vennootschapsbelasting. De conservering van de positieve inkomensbestanddelen uit de emigratieheffing in het ab-regime krachtens art. 2.8, lid 2, Wet IB 2001 kent noch de Wet IB 2001, noch de Wet VPB 1969 een dergelijke bepaling voor de verschuldigde emigratieheffing in de winstsfeer. Systematisch wordt een ab-houder in de Wet IB 2001 hetzelfde behandeld als een ondernemer. Terwijl een gewone aandeelhouder⁶⁵ anders dan een ab-houder wordt behandeld, pleit dat voor de stelling dat een ab-houder meer gelijkenissen heeft met een ondernemer in de inkomstenbelasting, dan met een gewone aandeelhouder in box 3. Toch is dit verschil in de invorderingsmodaliteiten het blijk van ongelijke behandeling van een ondernemer in de inkomstenbelasting en een ab-houder die zijn onderneming uitoefent in een rechtsvorm. Terwijl in de ab-sfeer bij de uitvoering van de exitheffing rekening wordt gehouden met het liquiditeitsbeginsel, gebeurt dit niet in de winstsfeer, waar men het echter wel zou verwachten.

2.5 Conclusie

In dit hoofdstuk stond de Nederlandse behandeling van de exitheffingen centraal. De emigratie heeft in de ab-sfeer, de pensioen- en lijfrentesfeer en de winstsfeer steeds tot gevolg dat op het ondeelbare moment voor de emigratie een vervreemding plaats vindt. Zowel de ab-sfeer, als de winstsfeer worden gekenmerkt door het systeem van de vermogenswinstbelastingen. Inherent aan dit systeem is het belasten op het moment van de realisatie. Op grond van de totale winst wordt beoogd om de gedurende hun gehele economische leven ontstane voordelen in de heffing te betrekken. De vermogenswinstbelasting heeft hiermee een nominalistische visie, dat inhoudt dat elke nominale vermogensvermeerdering tot de fiscale winst wordt gerekend. Het belasten van de totale winst dient in feite de beëindiging van een economisch leven af te wachten. Echter, terwijl een ab-houder één beperkte economisch leven heeft, kan het economische leven van een entiteit oneindig blijven voortbestaan. Het wachten tot beëindiging kan onder omstandigheden worden gezien als een te lange periode van belastinguitstel. In plaats van een heffing bij de beëindiging van het economische leven, is de voorkeur gegeven aan de jaarlijkse jaarafsluiting. Het

⁶⁵ Met een belang van minder dan 5%.

gehele economisch leven wordt dan verdeeld in de gelijke belastingperiodes van een boekjaar. De som van al deze jaarwinsten is echter niet gelijk aan de totale winst. Alle positieve vermogensbestanddelen die nog niet in de jaarwinsten tot uitdrukking zijn gekomen, worden in de exitheffing betrokken. In beginsel is voor de bepaling van de totale winst beëindiging van het economische leven vereist. Bij de emigratie is echter geen sprake van een beëindiging. Nederland maakt in geval van emigratie echter wel de vergelijking tussen de emigratie en de beëindiging, om zo de verdamping van de fiscale belastingclaims te voorkomen. De belastingclaims worden gevormd door nog niet tot uitdrukking gekomen vermogensmutaties. Ter behoud van deze claims is in de wet een vervreemdingsfictie opgenomen. Deze fictie in de exitheffing treedt in werking op het laatste moment dat een belastingplichtige nog een binnenlandse belastingplichtige is en stelt voor de berekening van het voordeel de in aanmerking te nemen waarde op de waarde in het economische verkeer. De exitheffingen zijn niet alleen in het leven geroepen ter behoud van de fiscale belastingclaims. Tevens dienen zij ter voorkoming van de fiscaal ingegeven emigraties. Er is sprake van een belangrijke rol in de voorkoming van misbruik. Verdedigd wordt dat het gezien de faciliteiten die Nederland ter beschikking aan de binnenlandse belastingplichtigen heeft gesteld, gerechtvaardigd kan worden dat Nederland derhalve tevens over de meerwaardes die zijn opgekomen tijdens deze binnenlandse periode mag heffen.⁶⁶ Mijns inziens is het begrijpelijk dat Nederland de belastingclaims op grond van het territorialiteitsbeginsel wenst te behouden, mede vanuit de fiscale binding die bestaat tussen een belastingplichtige en Nederland. De exitheffingen leveren echter een fictieve realisatie op. Materieel vindt er geen vervreemding plaats en er worden geen liquide middelen ontvangen door de belastingplichtige om zo zijn belastingverplichting te voldoen. Ook dit is onderkend door Nederland. Mede hierdoor worden de exitheffingen bij het pensioen en het aanmerkelijk belang niet geheven door middel van een gewone aanslag, maar er wordt een conserverende aanslag opgelegd waarvoor een uitstel van betaling wordt verleend. Hier komt de belangrijkste inconsequentie van de Nederlandse exitheffingen aan het licht. In de winstsfeer heb ik er op gewezen dat het belastinguitstel tot het moment van de realisatie zorg draagt voor de continuering van een onderneming. Verwacht kan worden dat met het oog op deze continuïteit tevens in de winstsfeer rekening zou worden gehouden met het liquiditeitsbeginsel. Dit is echter niet het geval. Aan een belastingplichtige in de winstsfeer wordt in geval van emigratie een gewone aanslag zonder betalingsuitstel opgelegd.

De fiscale coherentie, gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel, rechtvaardigt de oplegging van de exitheffingen door Nederland, doch de fiscale coherentie kan het niet rechtvaardigen dat niet in alle gevallen van de exitheffingen een conserverende aanslag wordt opgelegd. In de winstsfeer wordt van een emigrerende belastingplichtige, als gevolg van de acute inning, eerder belasting geheven dan dit het geval

⁶⁶ Korving 2010.

is in de vergelijkbare binnenlandse situatie. Heffing over de fictief gerealiseerde winsten brengt de belastingplichtige in liquiditeitsproblemen en kan de continuïteit van zijn onderneming in gevaar brengen. Dit geeft geen blijk van het handelen in overeenstemming met het liquiditeitsbeginsel door Nederland. Opgemerkt dient te worden dat het liquiditeitsbeginsel niet een absolute geldigheid heeft en derhalve kan het van Nederland niet verwacht worden dat het aan een belastingplichtige tegemoet komt ten koste van de eigen belastingclaim. Op deze plek wil ik alvast in de richting van mijn andersluidende standpunt in hoofdstuk zes wijzen, inzake de gepaste invorderingsmodaliteit voor op de exitheffing in de winstsfeer.

De Nederlandse exitheffingen worden in beginsel consequent toegepast. Bij iedere emigratie ontstaat een belastbaar feit. Alle in de vermogensbestanddelen aanwezige meerwaarde, die hun oorsprong vinden op het Nederlandse territorium, worden op het laatste moment van de binnenlandse belastingplicht in de heffing betrokken. Dat de Nederlandse exitheffingen niet voor alle belastingplichtigen tot de zelfde uitkomst leiden, blijkt uit de invorderingsbepalingen. Hier is de grootste discrepantie te ontdekken. Terwijl een belastingplichtige in beginsel altijd een conserverende aanslag krijgt opgelegd, krijgt een belastingplichtige in de winstsfeer een gewone aanslag opgelegd. De belemmering die deze directe invordering van de exitheffing met zich meebrengt, dient met name onder de werking van het EU-recht kritisch te worden bekeken. Met dit hoofdstuk heb ik de basis gelegd voor de behandeling van de Nederlandse exitheffingen in de grensoverschrijdende situaties en de beperking die kunnen voortvloeien uit het Europese en internationale belastingrecht. In het volgende hoofdstuk ga ik in op de houdbaarheid van de Nederlandse exitheffingen met het internationale recht.

Hoofdstuk 3. Bilaterale verdragen en de Nederlandse exitheffingen

3.1 Inleiding

Door middel van de exitheffingen behoudt Nederland de belastingclaims over de ongerealiseerde winsten. Deze winsten vinden hun oorsprong in Nederland en zijn gedurende de Nederlandse binnenlandse periode juridisch en economisch gefacilieerd. Aan deze argumenten ontleent Nederland het heffingsrecht over de in Nederland gecreëerde vermogensmutaties. De exitheffingen zijn nationaal geregeld en in de wet opgenomen, maar de vraag is in hoeverre Nederland gerechtigd is tot deze exitheffing onder de door Nederland gesloten belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Problematisch in het geval van emigratie is dat de belastingplichtige ten eerste in Nederland over een bepaald inkomensbestanddeel meerwaarde laat ontstaan, om vervolgens na de emigratie in het buitenland deze meerwaarde over het inkomen te realiseren. De in Nederland ontstane meerwaarden worden op grond van de nationale wet in de heffing betrokken op het moment direct voorafgaand aan de emigratie. De exitheffing vindt derhalve steeds plaats op het laatste moment van de binnenlandse belastingplicht van de belastingplichtige. Doch kan de aard van het inkomensbestanddeel de werking In dit hoofdstuk bespreek ik of Nederland dit heffingsrecht onder de belastingverdragen ook mag uitoefenen.

3.2 Het OESO-Modelverdrag en de exitheffing in de aanmerkelijkbelangsfeer

3.2.1 Inleiding

In hoofdstuk twee ben in stil gestaan bij de Nederlandse behandeling van de exitheffing in de ab-sfeer. Het leidende beginsel in het ab-regime is het fiscale territorialiteitsbeginsel dat de exitheffing over de latente belastingclaims mogelijk maakt. Ik heb uiteengezet dat dit beginsel tevens een karakter heeft van antimisbruik. Het doel van de exitheffing in de ab-sfeer is het in de heffing betrekken van de waardemutatie dat gedurende de Nederlandse binnenlandse periode in het ab-pakket is ontstaan. Uit het hoofdstuk twee blijkt dat Nederland door middel van de conserverende aanslag kan heffen, maar de vraag is in hoeverre Nederland dit ook mag onder de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, in het bijzonder het OESO-Modelverdrag. Als eerst zal ik mij richten tot de behandeling van het aanmerkelijk belang in het OESO-Modelverdrag. Vervolgens zal ik aandacht besteden aan de vermogenswinst ingevolge art. 13, lid 5 OESO en de verhouding van dit artikel met de aanwasbenadering.

3.2.2 Vermogenswinst in de belastingverdragen

Nederland ziet de emigratie in de ab-sfeer als een fictieve vervreemding van het ab-pakket. De hieruit voortvloeiende vervreemdingsvoordelen bewerkstelligen dat de nog niet tot uiting gekomen waardemutaties, die gedurende de Nederlandse binnenlandse periode zijn ontstaan, in de heffing worden betrokken. Belangrijk aan dit vervreemdingsvoordeel is dat het aan de emigrerende ab-houder toevloeit

op het laatste moment van binnenlandse belastingplicht. Art. 13, lid 5 OESO behandelt de vervreemdingswinsten op aandelen als een voordeel waarover het heffingsrecht aan de woonstaat toekomt. Nederland kent dezelfde bepaling in de door haar gesloten belastingverdragen, doch met de aanvulling van een ab-voorbehoud. Dit ab-voorbehoud houdt in dat Nederland gedurende tien jaar na de emigratie het heffingsrecht behoudt. In oude belastingverdragen tot 1997 gold een ab-voorbehoud met een periode van vijf jaar. Deze termijn van vijf jaar geldt nog steeds in art. 13, lid 5, NSV. Echter, in de nieuwe belastingverdragen, na 1997, wordt de termijn van tien jaar uit art. 13, lid 5 OESO als de hoofdtermijn gebruikt. Het ab-voorbehoud wordt door Nederland enkel gehanteerd voor de conserverende aanslag. Het is namelijk enkel de te Nederland opgebouwde aanwas waarover Nederland na de emigratie door middel van dit ab-voorbehoud het heffingsrecht wenst te behouden. Dit is duidelijk te zien in het nieuwe verdrag met België 2001⁶⁷. Ter behoud van de Nederlandse ab-claim is een ab-voorbehoud opgenomen, art. 13, paragraaf vijf Verdrag België 2001. Onder toepassing van dit voorbehoud komt het heffingsrecht inzake de vermogenswinsten uit het aanmerkelijk belang toe aan Nederland onder de gestelde voorwaarden. Als eerste dient in de afgelopen tien jaar sprake te zijn geweest van een inwonerschap in Nederland. Tevens dient aan de emigrerende ab-houder een conserverende aanslag te zijn opgelegd, waarvan de invordering nog mogelijk is. Met dit ab-voorbehoud is duidelijk dat Nederland in de ab-sfeer alleen over de Nederlandse waardevermeerderingen wenst te heffen, derhalve ook met enkel de Nederlandse waardedalingen rekening te houden. De waardevermeerdering en de waardedaling die hun oorsprong vinden gedurende het Belgische inwonerschap worden door Nederland niet belast, respectievelijk in aftrek toegelaten. Toch was de verenigbaarheid van de exitheffing in de ab-sfeer met de belastingverdragen hiermee niet duidelijk, totdat de Hoge Raad hieromtrent expliciet heeft geoordeeld.

Na de prejudiciële vragen van het Hof Arnhem⁶⁸, de conclusie van de A-G Kokott⁶⁹ en de uitspraak van het HvJ EU in de Zaak N⁷⁰, rond de Hoge Raad de kwestie inzake de emigratieheffing in het kader van het aanmerkelijk belang af. Op deze plek is enkel de houdbaarheid van de exitheffingen onder de bilaterale belastingverdragen relevant en derhalve de Hoge Raad arresten van 20 februari 2009.⁷¹ Op de verenigbaarheid met het communautaire recht zal ik in de hoofdstukken vier en vijf ingaan. De Hoge

⁶⁷ Het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, *Trb.* 2001, 136, met inwerkingtreding op 31 december 2002.

⁶⁸ Hof Arnhem 27 oktober 2004, nr. 00/00191, *V-N* 2004/59.8.

⁶⁹ HvJ EG 30 maart 2006, nr. C-470/04, Conclusie A-G Kokott, *V-N* 2006/20.6.

⁷⁰ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22.

⁷¹ Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 07/12314, *BNB* 2009/262, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 701, *BNB* 2009/260, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 699, *NFR* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 702, *NFR* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 43 760, *BNB* 2009/ 261.

Raad oordeelde dat de exitheffing in de ab-sfeer niet in strijd is met de bilaterale belastingverdragen, zoals gebaseerd op het OESO-Modelverdrag.

Op grond van art.13, lid 5 OESO komt het heffingsrecht over de ongerealiseerde vermogensmutaties naar hun aard op grond van het territorialiteitsbeginsel toe aan de woonstaat. Doordat de exitheffing plaatsvindt op het laatste moment van de binnenlandse belastingplicht, treedt Nederland op als in art. 13, lid 5 OESO bedoelde woonland. De vraag is dan of Nederland door middel van de fictieve vervreemding de gemaakte verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten eenzijdig frustreert. Het belastingverdrag bindt de sluitende lidstaten tot datgene wat in het belastingverdrag is overeengekomen⁷². Tevens dient het belastingverdrag te goeder trouw ten uitvoer te worden gelegd.⁷³ Opnemen van een fictie in de nationale wet, krachtens welke latente belastingclaim bij emigratie wordt belast, kan strijdigheid met de goede verdragstrouw opleveren. Echter, Pötgens en Kapelle hebben reeds opgemerkt dat de exitheffing in de ab-sfeer genuanceerder ligt dan bij de pensioen- en lijfrente sfeer.⁷⁴ Hierdoor dient benadrukt te worden dat Nederland niet de daadwerkelijke vermogenswinst belast op het moment van de realisatie, maar slechts de vermogensaanwas die zijn oorsprong vindt in de Nederlandse binnenlandse periode.⁷⁵ In geval van emigratie van een ab-houder gaat het altijd om de verdeling van de heffingsbevoegdheid inzake de vermogenswinst. Hoewel het om één ab-pakket gaat, dient toch onderscheid te worden gemaakt tussen de waardestijging gedurende de Nederlandse periode en de waardestijging die na de emigratie in het buitenland is ontstaan. Anders gezegd: het is niet enkel de gerealiseerde vermogenswinst waarop het heffingsrecht van Nederland ziet, doch specifiek de vermogensaanwas gedurende de binnenlandse periode. De Hoge Raad verwoordde het als volgt:

“Uit het officiële commentaar bij art. 13 OESO-Modelverdrag, aangehaald in het onderdeel 4.13 van de conclusie van de Advocaat-Generaal, moet worden afgeleid dat niet beoogd is om door het bezigen van de term ‘gains from the alienation of any property’ uit te sluiten dat een staat voor een soortgelijk gevolg voor de verdeling van de heffingsrechten tussen de verdragsstaten voor de heffing van vermogenswinst aanknoopt bij een geconstateerde vermogensaanwas die niet door vervreemding tot uitdrukking is gekomen.”⁷⁶

Volgens de A-G Wattel bestaat de waardemutatie van het aanmerkelijk belang niet uit een fictieve, maar uit een reële vermogensvermeerdering.⁷⁷ Mijns inziens maakt de A-G Wattel hier terecht onderscheid

⁷² Pacta sunt servanda.

⁷³ Art. 26 jo. art. 31 Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht.

⁷⁴ Pötgens en Kapelle 2010, onderdeel 5.

⁷⁵ Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 701, *BNB* 2009/260, r.o. 4.3.3.

⁷⁶ *BNB* 2009/260, r.o. 4.3.2

⁷⁷ Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37 651, *BNB* 2003/379, Conclusie A-G Wattel, onderdeel 3.43.

tussen een fictieve en werkelijke waardemutatie. De waardemutatie gedurende de binnenlandse periode is een reële vermogensvermeerdering waarover op grond van het OESO-Modelverdrag aan Nederland het heffingsrecht toekomt voor het opleggen van de conserverende aanslag over de ongerealiseerde vermogensbestanddelen. De ongerealiseerde waardemutatie kan niet gelijk worden gesteld met de fictieve waardemutatie, omdat deze eerste wel degelijk tot uitdrukking kan komen door belening of verpanding.⁷⁸ Derhalve schrijft Wattel in zijn conclusie dat er sprake is van een mismatch tussen de aanwasjurisdictie en de realisatiejurisdictie, doch dat Nederland niet de winst belast die bij latere realisatie in de immigratie staat genoten wordt, maar slechts de aan de Nederlandse binnenlandse periode toerekenbare deel.⁷⁹ Mijns inziens zijn de 20 februari 2009 arresten van de Hoge Raad juist. Het ab-voorbehoud en de exitheffing dienen de duidelijkheid en de zekerheid richting de verdragspartner.⁸⁰ Doordat het Nederlandse optreden conform het OESO-Modelverdrag plaats vindt, is er geen sprake van de schending van de goede verdragstrouw, conform art. 31 VvW. De exitheffing in de ab-sfeer volgt de aanwasbenadering, maar het is ook de fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang in geval van emigratie dat de aansluiting vindt bij de geconstateerde vermogensaanwas. Net als op het nationale niveau, kan ook op het bilaterale niveau de leidende rol van het territorialiteitsbeginsel worden geconstateerd. De overblijvende stap is de toetsing van de exitheffing in de ab-sfeer aan Europees recht. De verenigbaarheid met de verdragsvrijheden behandel ik in hoofdstuk vier.

3.3 Het OESO-Modelverdrag en de exitheffing in de pensioen-en lijfrentesfeer

In hoofdstuk twee stond ik stil bij de Nederlandse behandeling van de pensioenen en lijfrenten in geval van emigratie. In dit hoofdstuk zal ik over de Nederlandse landsgrenzen heen kijken en stilstaan bij de behandeling van de pensioenen en lijfrenten onder het OESO-Modelverdrag. In grensoverschrijdende situaties ligt de nadruk op de verdeling van de heffingsbevoegdheid. Zoals uit het voorgaande hoofdstuk bleek, kan Nederland op grond van de nationale wet over de pensioenen en lijfrenten heffen, ook in het geval van emigratie. Het is echter de vraag of Nederland dit heffingsrecht ook daadwerkelijk mag effectueren. Nederland is soeverein in het bepalen van nationale wetsbepalingen, doch dienen binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften verenigbaar te zijn met de bepalingen van het internationaal recht.⁸¹ Gezien het bestaan van exitheffingen in de pensioen- en lijfrentesfeer kan gesteld worden dat Nederland zich genoodzaakt ziet zijn heffingsrecht te beschermen, in het bijzonder in geval van emigratie waarbij de dreiging bestaat voor het afschudden van de fiscale claim. Ten eerste zal ik aandacht besteden aan de houdbaarheid van de Nederlandse behandeling van pensioenen in geval van emigratie onder het

⁷⁸ HvJ EG 30 maart 2006, zaak C-470/40, Conclusie A-G Kokott, V-N 2006/20.6.

⁷⁹ Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 701, BNB 2009/260, Conclusie A-G Wattel, onderdeel 4.43 en 4.44.

⁸⁰ Monfroy 2009, onderdeel II,2.

⁸¹ Art. 94 GW.

OESO-Modelverdrag. Vervolgens zal ik mij richten op de verenigbaarheid van de Nederlandse exithetffing in de lijfrentesfeer met het OESO-Modelverdrag.

3.3.1 Het pensioen

Op grond van de Nederlandse wet vormt pensioen een bron van inkomsten uit vroegere dienstbetrekking. Derhalve worden de pensioenuitkeringen aangemerkt als uitgesteld loon. Hoofddoel van het Nederlandse pensioenbeleid is het zorgen voor een adequate oudedagsvoorziening. Door middel van de omkeerregel wordt de fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw mogelijk gemaakt. Betreffende pensioen heeft Nederland gekozen voor een bronstaatheffing, namelijk een heffing door de staat waar het pensioen is opgebouwd. In het internationaal verband is de heffingsbevoegdheid echter exclusief toebedeeld aan de woonstaat. Nederland is van mening dat onder omstandigheden het te accepteren is dat een inbreuk wordt gemaakt op deze woonstaatheffing. Hiermee doelt Nederland op het waarborgen van de systematiek van onbelaste opbouw en belaste uitkeringen ter voorkoming van afwikkeling zonder dat belastingheffing in Nederland plaats vindt. Deze antimisbruikdoelstelling volgt reeds uit de wetsgeschiedenis.⁸² Uit het Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 blijkt het streven van Nederland naar een bronstaatheffing indien de bronstaat fiscale tegemoetkomingen heeft gegeven en de woonstaat de uitkeringen onvoldoende in de heffing betreft⁸³. Deze wens van de bronstaat om het heffingsrecht te alloceren in de staat waar de fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw plaats heeft gevonden, wordt sinds 2005 in het OESO-Commentaar op art. 18 erkent.⁸⁴

Goede verdragstrouw

Emigratieheffing in de pensioensfeer wordt wettelijk bewerkstelligd door de fictie van art. 3.83 Wet IB 2001 en gefingeerd genoten krachtens art. 3.146, lid 3 Wet IB 2001 op het moment dat de pensioengerechtigde nog aan te merken is als een binnenlandse belastingplichtige. In beginsel ziet een belastingverdrag niet op deze emigratieheffing. Een pensioengerechtigde kan in dat geval geen beroep doen op rechten ontleend aan het belastingverdrag waarnaar hij zijn woonplaats verplaatst. Echter, indien met de exithetffing een voordeel wordt belast dat gezien zijn werkelijke aard onder een op het OESO-Modelverdrag gebaseerde verdragen (verder: belasting verdragen) ter heffing is toegewezen aan de immigratiestaat, kan de toepassing van dat belastingverdrag wel van kracht worden. Dientengevolge is het de vraag of de Nederlandse behandeling van grensoverschrijdend pensioen ook houdbaar is onder gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting.

⁸² Kamerstukken II 1997/1998, 25 087, nr. 4, blz. 51.

⁸³ Kamerstukken II 2010/2011, 25 087, nr 7, Bijlage Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, blz. 54.

⁸⁴ OESO-Commentaar op art. 18, paragraaf 13.

Het OESO-Modelverdrag kent twee toewijzingsregels inzake de aanspraken uit niet-zelfstandige arbeid. Art. 15 OESO ziet op inkomsten uit dienstbetrekking en is een algemeen arbeidsartikel. Art 18 OESO ziet specifiek op pensioenen en prevaleert als een bijzondere regel boven de algemene regel van art. 15 OESO. Volgens art. 18 OESO behoort de exclusieve heffingsbevoegdheid over de pensioenen toe aan de woonstaat van de pensioengerechtigde. Hier liggen ten grondslag de verschillende beleidsoverwegingen. In het OESO-Commentaar is het argument te vinden dat een woonstaat betere rekening kan houden met de draagkracht van de belastingplichtige, omdat het een beter overzicht heeft van zijn wereldwijde inkomen.⁸⁵ Een ander argument voor de woonstaatheffing is de beperkte administratieve last voor de pensioengerechtigde, omdat er maar van één land wordt uitgegaan.⁸⁶ Hoewel art. 18 OESO op de inkomsten uit pensioen en andere soortgelijke uitkeringen ziet, bevat het OESO-Modelverdrag geen definitie van de bedoelde inkomsten. Derhalve kan op grond van art. 3, lid 2 OESO voor de uitleg worden aangesloten bij de betekenis in de nationale wetgeving van de verdragsluitende staten, tenzij de context van het verdrag zich daartegen verzet. Bij pensioenen wordt in beginsel uitgegaan van periodieke uitkeringen die voortvloeien uit een vroegere dienstbetrekking. Verder zijn de verdragsluitende staten na het sluiten van een bilateraal verdrag verplicht tot de juiste verdragsuitleg en verdragstoepassing. Het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht (verder: VvW) waakt met de artikelen 26 en 31 over de goede verdragstrouw tussen de verdragspartners. Art. 26 VvW ziet op de verbindende werking van de in werking getreden verdrag en te goeder trouw uitleg ervan. Art. 31 VvW houdt in dat de termen van het verdrag in overeenstemming met hun context en doel van het verdrag te goeder trouw moeten worden uitgelegd.

Fictief loon arrest

De exitheffing in de pensioensfeer is niet gericht op het alsnog in de belasting betrekken van de vrijgestelde aanspraak, maar belast de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak door middel van een fictie. Deze fictie is in de wet opgenomen in 2001, wat de vraag oproept of hiermee niet in strijd met de goede verdragstrouw wordt gehandeld. Soortgelijke vraag kwam aan bod op 5 september 2003.⁸⁷ Art. 19b, lid 1, onderdeel b Wet LB 1964 is sinds 1 januari 1995 als een fictiebepaling in de wet opgenomen. In geval van pensioenafkoop volgt de sanctie van tot het loon aanmerken van de opgebouwde pensioenaanspraak. Pensioengerechtigde in deze zaak woonde in Singapore en was 23,25 jaar in dienstbetrekking bij een Nederlandse werkgever. Grootst gedeelte van zijn dienstbetrekking heeft hij echter in het buitenland vervuld. Gedeelte van de pensioenaanspraak dat op deze buitenlandse periode ziet, heeft de pensioengerechtigde afgekocht. Ingevolge de fictiebepaling in de nationale wet werd dit deel

⁸⁵ OESO-Commentaar op art. 18, paragraaf 17.

⁸⁶ OESO-Commentaar op art. 18, paragraaf 20.

⁸⁷ Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37 657, *BNB* 2003/380.

van het pensioen door Nederland als loon in aanmerking genomen en derhalve belast in de loonbelasting. Voor de verdragstoepassing beriep Nederland zich op art. 15 (arbeidsartikel) en achtte zij art. 18 (pensioenartikel) niet van toepassing. De Hoge Raad concludeerde dat Nederland op grond van een fictie in de nationale wetgeving de waarde van de opgebouwde pensioenaanspraak als loon in de heffing betrok. Echter, de opgebouwde pensioenaanspraak wordt naar zijn werkelijke aard onder het belastingverdrag ter heffing toegewezen aan de immigratiestaat. De Hoge Raad gaf in dit arrest duidelijk aan dat indien het heffingsrecht toekomt aan de woonstaat, de andere verdragspartner dit heffingsrecht niet eenzijdig naar zichzelf mag toe trekken door middel van een *fictie* in de nationale wet. Dergelijke wijziging is niet in overeenstemming met de goede verdragstrouw die bij de uitleg en toepassing van het desbetreffende belastingverdrag in acht dient te worden genomen. Exitheffing in de pensioensfeer onder art. 19b, lid 1, onderdeel b Wet LB 1964 was derhalve in strijd met het Verdrag met Singapore en diende geen toepassing te vinden.

Pensioenarresten

Op 19 juni 2009 heeft de Hoge Raad zich specifiek uitgelaten over de houdbaarheid van de exitheffingen in de pensioensfeer.⁸⁸ Op grond van art. 3.83, lid 1, jo. art. 3.146, lid 3, Wet IB 2001 werd aan de emigrerende pensioengerechtigde de conserverende aanslag opgelegd over de gedurende binnenlandse periode opgebouwde pensioenaanspraken. Centraal stond de vraag of de emigratieheffing overeenkomstig de nationale bepalingen van art. 3.83, lid 1, jo. art. 3.146, lid 3 Wet IB 2001 in overeenstemming is met het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk. Als eerst heeft de Hoge Raad het juridische kader verduidelijkt waarbinnen zich deze kwestie afspeelt. Het betreft de toekenning van een pensioenaanspraak als beloning uit een dienstbetrekking. Inkomensbestanddelen die voortvloeien uit een dienstbetrekking die in Nederland worden uitgeoefend, vallen onder de werking van art. 15 OESO. De Hoge Raad constateerde dat Nederland deze inkomensbestanddelen echter onvoorwaardelijk vrijstelt van belasting. Alle inkomsten die vervolgens voortvloeien uit de toentertijd toegekende pensioenaanspraak, vallen exclusief onder de werking van het pensioenartikel, art. 18 OESO.⁸⁹ Door de keuze voor de omkeerregel maakt Nederland geen gebruik van de heffingsbevoegdheid van art. 15 OESO, maar stelt deze onvoorwaardelijk vrij. Afhandelingen van de pensioenaanspraak vallen derhalve onder de exclusieve heffingsbevoegdheid van de lidstaat waarnaar de pensioengerechtigde zijn woonplaats verplaatst.⁹⁰ Emigratieheffing in de pensioensfeer belast de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak op grond van een fictie. Deze fictie in de nationale wetgeving kan de toekenning van

⁸⁸ Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 07/13267, *BNB* 2009/265, Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 08/02 288, *BNB* 2009/266, Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 43 978, *BNB* 2009/263.

⁸⁹ Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 43 978, *BNB* 2009/263, r.o. 3.4.1.

⁹⁰ Pötgens en Kappelle 2010, onderdeel 5.2.

het heffingsrecht over het pensioen niet doen overgaan van de woonstaat naar de bronstaat. De Hoge Raad verwijst hier naar zijn eerdere uitspraak van 5 september 2003 inzake het fictieve loon.⁹¹ Uit dit arrest volgt dat de werkelijke *aard* van een inkomensbestanddeel bepalend is. Indien het inkomensbestanddeel naar zijn aard op grond van het belastingverdrag aan de andere verdragspartner toekomt, kan Nederland na het sluiten van een belastingverdrag de nationale wetgeving niet zo aanpassen om daardoor alsnog het heffingsrecht eenzijdig naar zich toe te trekken.⁹² Exitheffing over pensioen die de waarde van de pensioenaanspraak op het onmiddellijke moment voor het einde van de binnenlandse belastingplicht in Nederland als loon in de heffing betreft, is naar het oordeel van de Hoge Raad in strijd met de goede trouw die bij verdragsuitleg en verdragstoepassing tussen Nederland en Frankrijk in acht dient te worden genomen.

Uit het OESO-Modelverdrag volgt dat het exclusieve heffingsrecht aan de woonstaat toekomt. Nederland wijkt hier af van het OESO-Modelverdrag en gaat uit van de bronstaatheffing. Indien in Nederland gebruik wordt gemaakt van de fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw, volgt na de emigratie van een pensioengerechtigde het terugnemen van deze faciliteit door middel van de conserverende aanslag. Echter, op 19 juni 2009 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat Nederland met deze exitheffing over de pensioenaanspraak in strijd handelt met de eerder gesloten belastingverdragen, op grond waarvan het heffingsrecht over de na de emigratie afgekochte pensioen exclusief toekomt aan de andere lidstaat. De Nederlandse fictiebepaling leidt materieel tot ondermijning van het exclusieve heffingsrecht van de andere lidstaat, wat in strijd is met de goede trouw ten aanzien van de verdragspartner. Zonder deze fictie zou het heffingsrecht over alle pensioeninkomsten op grond van art. 18 OESO toekomen aan het woonland. Bij belastingverdragen die gesloten zijn na 1 januari 2001, dus na het opnemen van de fictiebepaling in de Wet IB 2001, vindt op basis van het fictiefloon-arrest en de pensioenarresten geen schending van de goede verdragstrouw plaats, aangezien de verdragssluitende partijen worden verondersteld bekend te zijn met de reeds bestaande bepalingen.

Van inkomensfictie naar negatieve uitgave voor inkomensvoorziening

Uit het bovenstaande volgt dat het juridische kader inzake het pensioen in grensoverschrijdende situatie door de Hoge Raad duidelijk is afgebakend. De wetgever geeft met de gehanteerde fictie aan uitsluitend te willen waken over belastingontwijkend gedrag. Echter, de Hoge Raad beoordeelt deze fictie terecht als een kunstgreep die in strijd is met de goede verdragstrouw zoals deze geldt tussen de verdragspartners. Daar waar de meesten een verbod zien, leest de Staatssecretaris een mogelijkheid voor de

⁹¹ BNB 2009/263, r.o. 3.4.2.

⁹² Kemmeren 2009, onderdeel 2.

reparatiewetgeving, die wel in overeenstemming met de goede verdragstrouw zou zijn.⁹³ Op grond van de reparatiewetgeving die ik in hoofdstuk twee heb beschreven, ziet de gewijzigde heffingssystematiek⁹⁴ op de verandering van de grondslag, doch de systematiek waarop de opbouw van de pensioenaanspraak wordt vrijgesteld is ongewijzigd gebleven.⁹⁵ Indien voldaan wordt aan de voorwaarden van het hoofdstuk IIB Wet LB 1964 wordt de pensioenaanspraak nog steeds onvoorwaardelijk vrijgesteld.

De negatieve uitgave voor inkomensvoorziening op basis van art. 3.83 jo. art. 3.136, lid 3 en lid 6 Wet IB 2001 is gericht op het alsnog in de heffing betrekken van de vrijgestelde pensioenbijdragen. De reparatiewetgeving is derhalve van toepassing indien sprake is van al voor de totstandkoming van de Wet IB 2001 bestaande belastingverdragen waarin een exclusieve woonstaatheffing ten aanzien van de pensioenen is opgenomen. Deze vorm van het alsnog in de heffing betrekken van oorspronkelijk onbelaste aanspraak, de afgetrokken pensioenpremies en buiten de box 3 gehouden waardeaan groei vind zijn grondslag in de afkoopverbodregeling, zoals die gold onder de Wet LB 1964, thans art. 19b Wet LB 1964. In de volgende overweging van de Hoge Raad zag de Staatssecretaris de mogelijkheid tot de reparatiewetgeving:

“De regeling van de art. 11c, lid 1, letter a, van de Wet LB 1964 voorziet niet in het alsnog in de belasting betrekken van de indertijd vrijgestelde aanspraak (...) maar belast de waarde van de inmiddels opgebouwde pensioenrechten. Aangezien de pensioenaanspraak alleen bij de verkrijging ervan valt onder artikel 15 van het Verdrag, bewerkstelligt de (...) fictie een verschuiving van een belastingheffing die zou worden bestreken door artikel 18 van het Verdrag naar een belastingheffing die zou vallen onder artikel 15 van het Verdrag.”⁹⁶

Mijns inziens heeft de Staatssecretaris hier de overweging van de Hoge Raad verkeerd geïnterpreteerd. De waarde van de inmiddels opgebouwde pensioenaanspraak is de som van de inkomensbestanddelen die naar hun aard onder het pensioensartikel van art. 18 OESO vallen. Derhalve volgt de exclusieve heffingsbevoegdheid van de woonstaat. De poging van de wetgever ziet op het uitsluitend in de heffing betrekken van de indertijd vrijgestelde pensioenbijdragen. Echter, in de nieuwe bepaling leidt de emigratie nog steeds tot een belastbaar feit. De eenzijdige wijziging van het heffingsrecht door middel van een fictie in de nationale wetsbepaling is door de Hoge Raad in strijd met de verdragstrouw geoordeeld. Het als conserveren inkomen aanmerken van de afgetrokken pensioenpremies is een door de wetgever zelf beraamd belastbaar feit dat zich nog steeds afspeelt na het toekennen van de

⁹³ Kamerstukken II 2008/2009, 31 990, nr. 3, blz. 2.

⁹⁴ Kamerstukken II 2010/2011, 25 087, nr 7, Bijlage Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, blz. 57.

⁹⁵ Pötgens en Kappelle 2010, onderdeel 7.

⁹⁶ Hoge Raad 13 mei 2005, nr. 39 610, *BNB* 2005/233, r.o. 3.4.2.

pensioenaanspraak. Materieelrechtelijk komt het hanteren van een negatieve uitgave voor inkomensvoorziening op hetzelfde neer als het door middel van een fictie in de heffing betrekken van de pensioenaanspraak naar de waarde in het economische verkeer.⁹⁷

Kemmeren is zeer kritisch tegenover de nieuwe regeling en noemt de Ministerie van Financiën dan ook hardleers.⁹⁸ Volgens hem dient Nederland zich niet bezig te houden met dit soort *power play*, maar actief in het overleg te treden met de verdragspartners om het beoogde heffingsrecht door middel van overleg en protocollen te verkrijgen. De reparatiewetgeving inzake pensioenen en lijfrenten zal volgens hem door de Hoge Raad beoordeeld worden als in strijd met de goede verdragstrouw. Er zijn echter ook schrijvers die een andere kijk hebben dan Kemmeren. Burgers schrijft in haar noot onder een 19 juni 2009 arrest⁹⁹ dat zij de reparatiewetgeving als houdbaar ziet. Mocht de nieuwe regeling aan de Hoge Raad worden voorgelegd, verwacht Burgers dat het HvJ EU steun zal zoeken in het OESO-Commentaar. In het bijzonder doelt zij op de paragraaf 9.4 bij de commentaar van art. 1 OESO, op grond waarvan de lidstaten mogelijkheid hebben voor het treffen van de nationale anti-ontgaansbepalingen. Ik kan de redenering van Burgers volgen, maar ben van mening dat de goede verdragstrouw boven deze nationale anti-ontgaansbepalingen staat. De Europese samenwerking is gestoeld op het geldende vertrouwensbeginsel tussen de lidstaten. Dit vertrouwen is van groter belang dan een nationale anti-ontgaansbepaling. Uit de eerder besproken uitspraken van de Hoge Raad volgt dat hij een nationale fictie geen geschikte anti-ontgaansbepaling vindt.¹⁰⁰ Over negatieve uitgave voor inkomensvoorziening geldt dat Nederland opnieuw het exclusieve heffingsrecht van de woonstaat aan het uithollen is. Zonder overleg met de verdragspartners gaat Nederland over tot de wijziging van de nationale wetgeving inzake pensioenen in geval van emigratie. Reparatiewetgeving had primair als hoofddoel het mogelijk maken van exitheffing zonder dat in strijd werd gehandeld met bestaande belastingverdragen. Helaas kom ik tot de conclusie dat het gestelde doel niet is gehaald en ben ik het dan ook eens met Kemmeren. Mijn conclusie luidt dan ook dat de huidige exitheffing in de pensioensfeer in strijd is met de goede verdragstrouw jegens de verdragspartner met wie een belastingverdrag is gesloten voor het inwerkingtreden van de Wet IB 2001 en waarin een exclusieve woonstaathetffing ten aanzien van pensioenen is opgenomen.

3.3.2 De lijfrente

Art. 18 OESO ziet op pensioenen en andere soortgelijke uitkeringen. Inkomsten uit lijfrenteutkeringen vallen echter niet onder art. 18 OESO, doch onder art. 21 OESO. Art. 21 OESO heeft een saldo functie en ziet op alle inkomensbestanddelen waarop geen van voorgaande artikelen van toepassing is. Met

⁹⁷ Kavelaars 2009b.

⁹⁸ Kemmeren 2009.

⁹⁹ Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 07/13267, *BNB* 2009/265.

¹⁰⁰ Zie eerder beschreven fictief loon arresten.

betrekking tot de heffingsbevoegdheid luidt de hoofdregel in dit rest-artikel dat aan de woonstaat van de ontvanger heffingsrecht toekomt. In bilaterale verdragen kunnen verdragsluitende staten overeenkomen dat de bronstaat heffingsbevoegd is in geval in de woonstaat geen heffing plaats vindt. De lijfrente kan in het bilaterale verdrag onder de toepassing van het pensioenartikel worden gebracht. In dat geval volgt lijfrente de behandeling van pensioen en geldt als hoofdregel de exclusieve heffingsbevoegdheid van de woonstaat.

De reparatiewetgeving ten aanzien van de exitheffing bij pensioenen heb ik in strijd met de goede verdragstrouw beoordeeld. Ten aanzien van de lijfrente heeft de Hoge Raad zich specifiek uitgelaten in één van de vier 19 juni 2009 arresten.¹⁰¹ Het opleggen van een conserverende aanslag ingevolge art. 3.136 jo. 3.137 jo. 2.8, lid 2 Wet IB 2001 over de lijfrenteaanspraak naar de waarde in het economische verkeer, werd door de Hoge Raad in strijd beoordeeld met de goede verdragstrouw jegens de verdragspartner België, aan wie het exclusieve heffingsrecht toekwam inzake lijfrente. Reparatiewetgeving ziet op emigratiegevallen waarop art. 3.136 Wet IB 2001 geen toepassing kan vinden vanwege de toepassing van een belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting. In plaats van de heffing over de waarde van de aanspraak in het economische verkeer, worden slecht de in het verleden afgetrokken premies als negatieve uitgave voor de inkomensvoorziening in de heffing betrokken. Nederland bewerkstelligt met deze reparatiewetgeving uitholling van het heffingsrecht van de woonstaat. Op grond van het fictiefloonaanbeveling van de Hoge Raad kan ook in geval van reparatiewetgeving gesteld worden dat hier sprake is van een strijdigheid met de goede verdragstrouw. De goede verdragstrouw die bij de uitleg en toepassing van belastingverdragen in acht dient te worden genomen, mag door Nederland niet door middel van een fictie in de nationale wetgeving worden aangetast. Derhalve concludeer ik dat de huidige reparatie wetgeving inzake lijfrente in strijd is met belastingverdragen die gesloten zijn voor de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 en het exclusieve heffingsrecht toewijzen aan de woonstaat.

3.4 Het OESO-Modelverdrag en de exitheffing in de winstsfeer

3.4.1 Inleiding

Op grond van de nationale wet legt Nederland exitheffingen op om de latente belastingclaim over de ongerealiseerde winsten heilig te stellen. Doordat deze ongerealiseerde vermogenswinsten zijn ontstaan gedurende de binnenlandse periode, zoekt Nederland de rechtvaardiging voor deze exitheffing in het territorialiteitsbeginsel. De vraag is of Nederland dit recht tot exitheffing ook mag uitoefenen op grond van op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting (verder: belastingverdragen). De centrale vraag is hoe in het internationale belastingrecht de

¹⁰¹ Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 44 050, *BNB* 2009/264.

heffingsbevoegdheden worden verdeeld ingeval een binnenlandse belastingplichtige in de vennootschapsbelasting zijn zetel verplaatst naar een andere lidstaat, waardoor in het vertrekland het fiscale inwonerschap wordt beëindigd. De spanning treedt op doordat het woonland tijdens de verkrijging van het vermogensbestanddeel niet hetzelfde woonland is als waarin het voordeel van dit vermogensbestanddeel wordt gerealiseerd. Door de steeds mobieler wordende ondernemingen in de EU lijken op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen daarop nog niet voldoende te zijn ingesteld. Nederland vreest voor het verlies van het heffingsrecht over gedurende de binnenlandse periode opgebouwde goodwill, stille en fiscale reserve, waardoor de exitheffing bij grensoverschrijdende zetelverplaatsing bestendig wordt opgelegd.

3.4.2 Winst uit onderneming en art. 7 van het OESO-Modelverdrag

Bij de bespreking van de houdbaarheid van de exitheffing in de ab-sfeer met het OESO-Modelverdrag kwam ik tot de conclusie dat deze exitheffing niet in strijd is met het OESO-Modelverdrag. De criteria die de Hoge Raad heeft geformuleerd in de fictiefloon-arresten¹⁰² en de ab-arresten¹⁰³ kunnen tevens als een toets worden gebruikt inzake de houdbaarheid van de exitheffing in de winstsfeer. Gezien de beslissing van de Hoge Raad in de ab-arresten, kan voor de exitheffing in de winstsfeer worden gezegd dat Nederland gerechtigd is tot deze heffing. Krachtens de nationale wet wordt direct voorafgaand aan de zetelverplaatsing geacht een vervreemding te hebben plaatsgevonden, waaruit een vervreemdingsvoordeel wordt genoten. Dit vervreemdingsvoordeel komt naar zijn aard ter heffing toe aan het vestigingsland, namelijk Nederland. In de vennootschapsbelasting wordt aangesloten bij de vestigingsplaats van de vennootschap. Doorslaggevend is de uiteindelijke vestigingsplaats van de vennootschap van waaruit deze feitelijk wordt gedreven.¹⁰⁴ Art. 7 OESO-Modelverdrag wijst de exclusieve heffingsbevoegdheid over de winst uit onderneming toe aan de staat waar de onderneming is gevestigd, leest waar de onderneming feitelijk wordt gedreven. Indien het vestigingsland heffingsbevoegd wens te zijn, is het cruciaal dat de onderneming in dit land daadwerkelijk zijn onderneming drijft. Alle inkomsten die vervolgens voortvloeien uit deze onderneming mogen in het vestigingsland worden belast. Derhalve is de exitheffing over de goodwill, de stille en fiscale reserves, die hun oorsprong vinden in de periode van de binnenlandse belastingplicht, in overeenstemming met art. 7 OESO-Modelverdrag.

¹⁰² Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37 651, *BNB* 2003/379 en Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37 657, *BNB* 2003/380.

¹⁰³ Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 07/12314, *BNB* 2009/262, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 701, *BNB* 2009/260, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 699, *NTRF* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 702, *NTRF* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 43 760, *BNB* 2009/ 261.

¹⁰⁴ Rijkers 2008, blz. 10.

3.4.3 Vermogenswinst en art. 13 van het OESO-Modelverdrag

Art. 13 OESO-Modelverdrag behandelt de verdeling van de heffingsbevoegdheid over de vermogenswinsten van een onderneming. In art. 7 OESO-Modelverdrag ging het om winst uit onderneming in zijn absolute vorm. In art. 13 OESO-Modelverdrag gaat het specifiek om de vermogenswinsten die ontstaan zijn als gevolg van de vervreemding. In de werkelijkheid is op het moment van de zetelverplaatsing geen sprake van een vervreemding, doch krachtens de nationale wet wordt op een daaraan voorafgaand moment een fictieve vervreemding verondersteld. De definitie van de vervreemding in de zin van art. 13 OESO-Modelverdrag dient ruim te worden geïnterpreteerd¹⁰⁵ waardoor ook de fictieve vervreemding hieronder kan worden gerekend. Op het moment van deze fictieve vervreemding is de onderneming nog steeds een fiscale inwoner en derhalve de binnenlandse belastingplichtige in Nederland. Mijns inziens leidt art. 13 OESO-Modelverdrag tot hetzelfde resultaat als art. 7 OESO-Modelverdrag. Beide artikelen merken de vermogensaanwinst gedurende periode van de binnenlandse belastingplicht aan als een voordeel dat ter heffing toekomt aan het vestigingsland. Ook op grond van art. 13 OESO-Modelverdrag is Nederland gerechtigd tot de heffing over de vermogenswinst die voortvloeit uit de goodwill, de stille en fiscale reserves.

3.4.4 Exitheffing en de oude belastingverdragen

De exitheffingen in de winstsfeer zijn in de wet opgenomen met het doel om de latente belasting claim over de stille en fiscale reserves veilig te stellen, in het bijzonder vanaf het moment dat de belastingplichtige in Nederland ophoudt belastbare winst te genieten.¹⁰⁶ Net als bij het aanmerkelijk belang, is het de vraag in hoeverre de in de winstsfeer opgenomen fictieve vervreemdingsmoment in overeenstemming is met de bestaande belastingverdragen. Bij de uitleg en de toepassing van een belastingverdrag dient de goede trouw jegens de verdragssluitende partner in aanmerking te worden genomen. Indien Nederland gedurende de heronderhandelingen de heffingsbevoegdheid heeft weggegeven, kan de introductie van de posterieur eenzijdige wijziging in de nationale wet de heffingsbevoegdheid alsnog naar zich toe trekken. De bestaande discussie over de mogelijke schending van de door Nederland afgesloten belastingverdragen heeft te maken met het feit dat de exitheffing in de winstsfeer aangrijpt op het laatste moment waarop de fiscale zetel van een onderneming zich nog in Nederland bevindt. Het inroepen van een exitheffing op deze aller laatste, binnenlandse moment werpt de schijn op dat Nederland een genietingsmoment probeert te simuleren. Indien Nederland inderdaad al de weggegeven heffingsrechten alsnog eenzijdig aan zich probeert toe te trekken, dient de exitheffing op

¹⁰⁵ Paragraaf 5 van het OESO-Commentaar op art. 13 OESO-Modelverdrag.

¹⁰⁶ Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3, blz. 118.

grond van de goede verdragstrouw achterwege te blijven.¹⁰⁷ Voor een antwoord in de winstsfeer kan gekeken worden naar de argumenten in de ab-sfeer. Echter, ben ik van mening dat de argumenten voor een exitheffing in de winstsfeer nog sterker zijn gezien de in art.13 OESO-Modelverdrag brede interpretatie van de vervreemding. Uit de ab-arresten blijkt geen sprake te zijn van de strijdigheid met de bestaande belastingverdragen. Deze conclusie kan ook ten aanzien van de exitheffing in de winstsfeer worden getrokken.

3.5 Conclusie

Dat Nederland de exitheffing kan opleggen op grond van de nationale wetgeving leidt niet direct tot de gerechtvaardigde heffingsbevoegdheid op grond van de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting. De exitheffing in de ab-sfeer is in de wet opgenomen met ingang van 1 januari 1997 en in de winstsfeer op 1 januari 2001. Voor 1997 en 2001 heeft Nederland reeds verscheidene belastingverdragen afgesloten, waarbij in de onderhandelingen met de verdragspartners de op dat moment geldende wet werd meegenomen. Een belastingverdrag dat na de intensieve onderhandelingen tussen de verdragspartners tot stand komt, is bindend. Op grond van art. 31 VvW dienen de verdragspartners jegens elkaar overeenkomstig de goede trouw te handelen. Indien een verdragspartner overgaat tot de eenzijdige wijziging van het heffingsrecht en hierdoor zich een heffingsrecht toe-eigent dat voorheen aan de andere verdragspartner toekwam, handelt de eerstgenoemde verdragspartner in strijd met de goede trouw. De vraag is of met het opnemen van de exitheffingen in de nationale wetgeving Nederland hiermee in strijd heeft gehandeld met de bestaande belastingverdragen die gesloten zijn voor 1997, respectievelijk 2001.

Ingevolge de ab-arresten heeft de Hoge Raad beslist dat de exitheffing in de ab-sfeer niet in strijd is met de reeds bestaande belastingverdragen. In de winstsfeer leiden deze ab-arresten tevens tot de conclusie dat de exitheffing in de winstsfeer niet in strijd is met de belastingverdragen die zijn gesloten voor 2001. Bij de verdeling van de heffingsbevoegdheden is de aard van een inkomensbestanddeel bepalend. Op grond van art. 13, lid 5, OESO-Modelverdrag is de woonstaat heffingsbevoegd over de vervreemdingswinsten. Art. 7 en art. 13, lid 5 OESO-Modelverdrag wijzen het heffingsrecht over de winst en de vermogenswinsten uit een onderneming toe aan vestigingsstaat. Gezien de aard van de vervreemdingswinsten op aandelen, winst uit de onderneming en de vermogenswinst uit een onderneming komt het heffingsrecht uitsluitend aan het woonland/vestigingsland toe. De exitheffingen in de ab- en winstsfeer worden geheven op het moment voor de emigratie en derhalve als de belastingplichtige nog een binnenlandse belastingplichtige is. Zolang deze binnenlandse belastingplicht van kracht is, is Nederland het woonland/vestigingsland van de belastingplichtige. In aanmerking genomen dat het

¹⁰⁷Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37 657, *BNB* 2003/380, r.o. 3.5. Bij uitleg en toepassing van een belastingverdrag dient goede verdragstrouw in acht te worden genomen.

heffingsrecht exclusief is toebedeeld aan het woonland/vestigingsland, handelt Nederland dan ook in overeenstemming met het OESO-Modelverdrag.

De exitheffing bij pensioenen is in de wet opgenomen per 1 januari 2001. Ook hier ontstaat de vraag in hoeverre de exitheffing bij pensioenen in overeenstemming is met belastingverdragen die zijn gesloten voor 2001. In de vorige paragraaf werd reeds genoemd dat de aard van een inkomensbestanddeel bepalend is inzake de verdeling van de heffingsrechten onder de verdragspartners. De aard van pensioen is echter anders dan de aard van het aanmerkelijk belang en de winst. De complicatie aan het pensioen is dat er eerst sprake is van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid die overgaan in het pensioen. Inkomsten van een bepaalde soort gaan over in een andere soort. Op grond van art. 15 OESO-Modelverdrag komt de heffingsbevoegdheid inzake inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid toe aan de werkstaat. Echter, art. 15 OESO-Modelverdrag speelt alleen een rol bij de toekenning van een pensioenaanspraak als een beloning uit een dienstbetrekking. Op het moment dat uit deze pensioenaanspraak inkomsten voortvloeien, wordt art. 18 OESO-Modelverdrag van kracht, met als gevolg de uitsluiting van art. 15 OESO-Modelverdrag. Art. 18 OESO-Modelverdrag wijst de heffingsbevoegdheid over pensioen toe aan de woonstaat. De Hoge Raad heeft op 19 juni 2009 terecht beslist dat een exitheffing in de pensioensfeer in strijd is met de belastingverdragen die gesloten zijn voor 2001. Hoewel de exitheffing wordt opgelegd op het moment dat de belastingplichtige nog een binnenlandse belastingplichtige is, is er op dat moment technisch slechts sprake van uitgestelde inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (toekenning van pensioenaanspraak). Op het moment dat inkomsten vervolgens gaan voortvloeien uit de toegekende pensioenaanspraak is er geen sprake van een binnenlandse belastingplichtige voor Nederland. Op dat moment is niet Nederland het woonland van de belastingplichtige, maar zijn immigratieland dat ook krachtens art. 18 OESO-Modelverdrag heffingsbevoegd is. Zelfs de flits snelle reparatiewetgeving na het 19 juni 2009 arresten van de Hoge Raad heeft de werking van het pensioenartikel niet kunnen veranderen. De reparatiewetgeving is daarom ook in strijd met de belastingverdragen die gesloten zijn voor 2001 en waarin een exclusieve woonstaatheffing ten aanzien van pensioenen is opgenomen.

De aard van de inkomsten speelt een belangrijke rol bij de verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de verdragspartners. De eenmaal gemaakte verdeling van deze bevoegdheden in een verdrag dient door beide verdragspartners te worden gevolgd. De goede verdragstrouw schrijft dat immers voor. Ingeval Nederland een bepaling wenst te wijzigen dient dit in overleg met de verdragspartner te gebeuren. Eenzijdige wijzigingen in de nationale wetgeving kunnen de bestaande verdeling van de heffingsbevoegdheid niet wijzigen, doch alleen in strijd komen met een belastingverdrag. Ook al is de reden tot wijziging het claimbehoud, dient niet de nationale wetgeving eenzijdig te worden gewijzigd, maar dient te worden overgegaan tot heronderhandeling inzake het desbetreffende belastingverdrag.

Concluderend op het bilateraal niveau voor de exitheffing in de winstsfeer kan gesteld worden dat de waardeangroei bepalend is. De keuze om de aanwas of de winst in de heffing te betrekken is een Nederlandse aangelegenheid dat in verdragskwesties tot geen problemen leidt. Dat Nederland voor de belastingheffing in de winstsfeer de totale winst aan het territorialiteitsbeginsel koppelt, is niet in strijd met art. 7 OESO. Krachtens dit artikel komt de exclusieve heffingsbevoegdheid reeds toe aan het vestigingsland. Met art. 3.61 Wet IB 2001 en art 15c Wet VPB is geen sprake van posterieure wijzigingen, aangezien Nederland een soortgelijke regeling reeds in het oude art. 16 Wet IB 1964 kende. In het OESO-Modelverdrag is geen sprake van twee toewijzingsbepalingen die elkaar uitsluiten. De exitheffing conserveert het inkomen uit de ongerealiseerde waardemutatie, dat naar zijn aard niet ter heffing aan het immigratieland toekomt.¹⁰⁸ Met het oog op de toekomst van de exitheffingen in de winstsfeer is een aanpassing in de nationale wet niet voldoende. Ter vergroting van de duidelijkheid zou het wenselijk zijn om in een bilateraal verdrag duidelijkheid te scheppen over de verdeling van de heffingsbevoegdheden voor de specifieke situatie van het wijzigende inwonerschap als gevolg van zetelverplaatsing van een onderneming. Voor de exitheffing in de winstsfeer is onder het OESO-Modelverdrag steeds sprake van de vermogenswinst. Het vestigingsland is hierdoor steeds bevoegd tot de exitheffing van gedurende de binnenlandse periode ontstane stille en fiscale reserves en de goodwill.

¹⁰⁸ Peters 2009, blz. 4.

Hoofdstuk 4. Communautair recht

4.1 Inleiding

In hoofdstuk twee zijn de Nederlandse wetsbepalingen besproken die van kracht worden bij emigratie van een ab-houder, pensioen- en/of lijfrentegerechtigde en de zetelverplaatsing van een onderneming. In hoofdstuk drie is verder ingegaan op de houdbaarheid van deze exitheffingen onder de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Naast deze nationale en bilaterale toets, worden de exitheffingen tevens getoetst aan het communautaire recht. Hier uit rijst de vraag in hoeverre de exitheffingen een belemmering opleveren die in strijd is de verdragsvrijheden van het VwEU. Mijns inziens is de toets aan het communautaire recht de belangrijkste toets in het kader van deze scriptie, daar de lidstaten hun soevereiniteit op het gebied van de directe belastingen hoog in het vaandel hebben staan. Voordat wordt ingegaan op de vraag of de exitheffingen in strijd zijn met het communautaire recht, is het belangrijk weer te geven waar de soevereiniteit van de lidstaten eindigt en tot hoever de bevoegdheid van de Europese Unie reikt. Allereerst zal ik kort stilstaan bij de soevereiniteit van de lidstaten om vervolgens kort in te gaan op de bevoegdheden en doelstellingen van de Europese Unie. In dit hoofdstuk onderzoek ik de invloed van het communautaire recht en de uitspraken van het HvJ EU op de Nederlandse wetgeving.

4.2 De Europese Unie en de interne markt

4.2.1 De soevereiniteit van de lidstaten

Europa is sinds eeuwen een speelveld waarbinnen voortdurend een machtsstrijd plaatsvindt. Door een Europa te scheppen waarin de lidstaten elkaars soevereiniteit erkennen, werd een stap gezet richting meer machtsevenwicht tussen de lidstaten. De soevereiniteit in het internationale recht begint met de erkenning van een soevereine staat waardoor deze gelijkwaardig wordt. Een soevereine staat heeft geen hogere macht boven zich. Dat betekent dat alleen hijzelf mag beslissen over de binnenlandse aangelegenheden.¹⁰⁹ Met het overdragen van bepaalde bevoegdheden heeft Nederland de EU als een hogere macht erkend. Met betrekking tot directe belastingen is echter geen bevoegdheid overgedragen waardoor ieder lidstaat het recht heeft behouden om gezag uit te oefenen op zijn eigen territorium. Deze soevereiniteit is echter niet onbeperkt aangezien de verdragsvrijheden als een grens dienen. De inhoudelijke invulling van de fiscale wetgeving mag door de lidstaten zelf worden bepaald, maar er dient in overeenstemming met het communautaire recht te worden gehandeld.

Uitoefening van de soevereiniteit van de lidstaten kan om deze reden in conflict komen met de vrije verkeersbepalingen. Doordat de iedere lidstaat zelf bevoegd is om de heffing van directe belasting in de

¹⁰⁹ Cogen 2003, blz.47.

nationale wetgeving te regelen, ontstaan verschillende belastingsystemen naast elkaar. In geval van emigratie kan hierdoor niet alleen een voordeel in de vorm van onbelastbaarheid ontstaan, maar ook een nadeel in de vorm van dubbele belastingheffing. In deze thesis zal ik hoofdzakelijk aandacht besteden aan dit nadelige gevolg van dubbele belastingheffing.

Het territorialiteitsbeginsel en de soevereiniteit

Op grond van hun soevereiniteit zijn lidstaten bevoegd tot gebruik van de staatsmacht ter vergaring van het staatsinkomen. Aangezien belastingen een aanzienlijk deel van het staatsinkomen vormen, wenst de iedere lidstaat zijn soevereiniteit te behouden. Als een leidend beginsel fungeert hier het territorialiteitsbeginsel. Dit beginsel dient niet alleen ter afbakening van de soevereiniteit (het opleggen van exitheffingen) maar speelt ook een rol bij de bepaling van de reikwijdte van vrij verkeersbepalingen. In de literatuur zijn verschillende definities van het territorialiteitsbeginsel te vinden. Gevraagd kan worden of er zoiets bestaat als een communautair territorialiteitsbeginsel. Volgens Van den Dool¹¹⁰ gaat het om een communautair begrip dat betekenis heeft gekregen in het internationaal publiekrecht. Ik ben het met hem eens dat de lidstaten afzonderlijk niet de inhoud van het territorialiteitsbeginsel kunnen bepalen omdat het om een volkenrechtelijk beginsel gaat. In het arrest Marks & Spencer erkent het HvJ EU de toepassing van het territorialiteitsbeginsel binnen het internationale recht, als binnen het gemeenschapsrecht.¹¹¹ De lidstaten zijn op grond van dit beginsel bevoegd belasting te heffen ten aanzien van de belastingplichtigen die een voldoende band hebben met het territoir van die staat. Hieruit ontstaat een vervolgvraag in hoeverre de EU de soevereiniteit van Nederland beperkt. In de volgende paragraaf zal ik nader ingaan op het communautaire recht en de bevoegdheden van de EU, welke de soevereiniteit van Nederland kunnen beperken.

4.2.2 De Europese Unie

De supranationale samenwerking in de EU is ontstaan vanuit de behoefte aan minder grenzen in het handels- en betalingsverkeer. Gezien de lange handelsgeschiedenis van Nederland was het dan ook vanzelfsprekend dat Nederland een plek wenste in deze Europese handelsarena. In vergelijking met de Verenigde Staten, China en de opkomende economieën in het Oosten vormen de lidstaten individueel een te kleine tegenspeler. Om daadwerkelijk een concurrent van betekenis te zijn, is het voor de lidstaten nodig om in de vorm van de EU een gemeenschappelijk handelsblok te vormen. Mede hierdoor bleek ook Nederland bereid te zijn bepaalde onderdelen van het nationaal economisch beleid af te willen stemmen met andere lidstaten. Het ontstaan van de EU heeft voor Nederland de vraag opgeroepen in hoeverre het gemeenschapsrecht boven het nationale recht van de lidstaten staat. Het antwoord op deze vraag werd

¹¹⁰ R.P. van den Dool, 'Territorialiteitsbeginsel' in Albregtse 2006, blz. 218.

¹¹¹ HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03, *BNB* 2006/72, r.o. 36.

gegeven in het arrest Van Gend & Loos¹¹², waarin door het HvJ EU werd beslist dat het gemeenschapsrecht rechtstreeks van toepassing is en doorwerking vindt in het nationale recht. Zonder deze voorrang en rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht zou de EU weinig effect hebben, wat zelfs het voortbestaan ervan in gevaar zou kunnen brengen. De bevoegdheden van de EU bestaan slechts uit die beleidsonderwerpen die de lidstaten aan de EU expliciet hebben overgedragen. De bevoegdheid op het gebied van directe belastingen is door geen enkele lidstaat overgedragen aan de EU. Ondanks het behouden van deze bevoegdheid is het Europese recht wel degelijk van invloed op de directe belastingen. De lidstaten mogen geen nationale wetgeving produceren die in strijd is met het gemeenschapsrecht. Het nationaal recht mag niet discrimineren en ook niet in strijd zijn met de gegarandeerde vrijheden in het VwEU. Hoewel het VwEU geen algemene non-discriminatiebepaling voor directe belastingen bevat, kan het verbod op discriminatie worden afgeleid uit art. 18 VwEU die discriminatie naar nationaliteit verbiedt¹¹³. Het algemene discriminatieverbod in art. 18 VwEU is vervolgens nader uitgewerkt in specifieke vrijheden¹¹⁴

Bij de vraag of de exitheffingen in overeenstemming zijn met het VwEU speelt in het bijzonder vrij verkeer van personen een rol. Voor natuurlijke personen (ab-houder, pensioen- en lijfrentegerechtigde en de ondernemer in de inkomstenbelasting) is dat art. 49 VwEU en voor vennootschappen is de vestigingsvrijheid neergelegd in art. 54 VwEU. In het bijzonder ziet de EU op het behoud van de interne markt, oftewel een ruimte zonder binnengrenzen. De interne markt verschaft de Europese onderdanen een mogelijkheid tot (duurzame) deelname aan het sociale en economische maatschappij van een andere lidstaat. Door middel van vrij verkeersbepalingen wordt gestreefd naar het opheffen van belemmerende nationale bepalingen. In de EU wordt met behulp van dit instrument gezorgd voor negatieve integratie. Naar mijn mening is de negatieve integratie noodzakelijk voor het achteraf controleren van de nationale wetgeving van de lidstaten. Echter, een oplossing op de lange termijn kan de negatieve integratie niet bieden. Binnen de EU zijn exitheffingen een voorbeeld van een grensoverschrijdend probleem dat niet enkel door “actie” (nationale wetgeving) en “reactie” (HvJ EU corrigeert belemmerende nationale bepalingen) kan worden opgelost. Ter opheffing van de barrières tussen de lidstaten is naast deze negatieve integratie tevens de positieve integratie noodzakelijk in de vorm van de harmonisatie.

Harmonisatie binnen de EU

Het VEU en VwEU behoren tot het primaire recht. Op grond van het secundaire recht vindt het optreden

¹¹² HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62, *BNB* 1964/134.

¹¹³ De Kam en Van Schie 2010, blz.69.

¹¹⁴ Vrij verkeer van goederen: artikel 28 - 44 VwEU, vrij verkeer van personen (werknemers en ondernemingen): artikel 45 - 55 VwEU, vrij verkeer van diensten: artikel 56 – 62 VwEU en vrij verkeer van kapitaal: artikel 63 – 66 VwEU.

van de Unie plaats door middel van verordeningen, richtlijnen, besluiten en adviezen. Het is voornamelijk de Europese Commissie (verder: EC) die gebruik maakt van deze secundaire bronnen ter coördinatie van de belastingwetten tussen de lidstaten. In tegenstelling tot het primaire recht, vormt het secundaire recht geen juridisch bindende EU-recht. Opgemerkt dient te worden dat de mededelingen van de EC, die op grond van het secundaire recht worden genomen, wel degelijk een rechtsgevolg kunnen krijgen. De EC kan in een infractieprocedure door het HvJ EU in het gelijk worden gesteld, wat betekent dat een lidstaat gehouden wordt om in overeenstemming met de mededeling van de EC te handelen.

Vaak doet de EC mededelingen ter voorkoming van belemmeringen van de vrije verkeersbepalingen. Echter, een belemmering ontstaat niet alleen uit het individueel handelen van een lidstaat, doch kan ook voortvloeien uit het grensoverschrijdend karakter ervan. In een dergelijk geval is een oplossing door middel van negatieve integratie vaak niet verreichend genoeg waardoor een andere aanpak is vereist. Mijns inziens is positieve integratie een geschikt middel ter bereiking van een oplossing waarmee tegemoet wordt gekomen aan de verschillende belangen van de lidstaten. Afstemming tussen de lidstaten is een goede eerste stap, maar voor het daadwerkelijk slagen is een coördinerende rol van de EU nodig. De lidstaten zijn (vooralsnog) niet bereid hun fiscale soevereiniteit te bepreken door het invoeren van, naar hun mening, vergaande harmonisatiebepalingen. Ieder voorstel tot belastingcoördinatie vereist dat lidstaten door middel van unanimiteit tot instemming komen. Van de 27 lidstaten hoeft slechts één lidstaat de beslissingsvorming te dwarsbomen en de harmonisatiebepaling kan dientengevolge niet worden aangenomen.

Dispariteit

De 27 lidstaten betekent 27 soevereine belastingstelsels. Simpelweg door het bestaan van de verschillende belastingstelsels naast elkaar ontstaat dispariteit. Terwijl het bij discriminatie gaat om één staat die vergelijkbare gevallen anders behandelt, is bij dispariteit sprake van twee lidstaten die vergelijkbare gevallen anders behandelen.¹¹⁵ Ontstane nadelen als gevolg van deze dispariteit kunnen op grond van de algemene harmonisatiebepalingen niet worden opgeheven. Lidstaten kunnen slechts door de EC benaderd worden om in gezamenlijk overleg tot een oplossing voor de dispariteit te komen. In het arrest Gilly¹¹⁶ is door het HvJ EU geconstateerd: *“Vaststaat, dat de nadelige consequenties die (...) in hoofdzaak zijn toe te schrijven aan de dispariteiten tussen de in de twee betrokken lidstaten geldende tarieftabellen voor de belastingen, waarvan de vaststelling tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort, aangezien een gemeenschapsregeling terzake ontbreekt.”* Als gevolg van emigratie eindigt voor de belastingplichtige onderworpenheid aan het huidige belastingstelsel en wordt hij onderworpen aan een nieuw

¹¹⁵HvJ EG 12 mei 1998, nr. C-336/96, *BNB* 1998/305, annotatie Burgers, onderdeel 6.

¹¹⁶ HvJ EG 12 mei 1998, nr. C-336/96, *BNB* 1998/305, r.o. 47.

belastingstelsel. Een bestaand belastingverdrag tussen de emigratiestaat en de immigratiestaat “*beoogt niet te garanderen, dat de door de belastingplichtige in een van de staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in het andere staat zou moeten voldoen.*”¹¹⁷ Het HvJ EU respecteert deze soevereiniteit van de lidstaten en wenst deze niet te toetsen aan de verdragsvrijheden. Zolang op Europees niveau sprake blijft van toegestane dispariteit, ziet het HvJ EU hieruit ontstane belemmeringen als niet in strijd met het VwEU. Echter, mijns inziens dient een rechter niet te snel over te gaan tot de constatering van een dispariteit. Een belemmering die het gevolg is van de bestaande dispariteit, lijkt veel op indirecte discriminatie.¹¹⁸ In het bijzonder als het gaat om de schending van de verkeersvrijheden dient het HvJ EU hier extra oplettend voor te zijn. Een belemmering ingevolge de dispariteit toetst het HvJ EU niet aan de vrijverkeersbepalingen, doch een belemmering ingevolge indirecte discriminatie dient wel getoetst te worden aan de vrijheden van het VwEU.

4.2.3 De verkeersvrijheden

Het uitgangspunt van de verkeersvrijheden is de non-discriminatieregel, zoals verwoord in art. 18 VwEU. Volgens het HvJ EU dient deze regel ruim te worden uitgelegd, waardoor hieronder niet alleen de directe discriminatie naar nationaliteit valt, maar ook de verkapte discriminatie naar woon- of vestigingsplaats. Het optimaal functioneren van de interne markt wordt door discriminatie en belemmeringen van de verkeersvrijheden verstoord. Hoewel theoretisch tussen discriminatie en belemmering een verschil bestaat, kijkt het HvJ EU niet uitsluitend naar de nationaliteit, maar hoofdzakelijk naar of er een onderscheid wordt gemaakt tussen grensoverschrijdende situatie en soortgelijke binnenlandse situatie. Hoofddregel blijft dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld, terwijl ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van hun ongelijkheid.¹¹⁹ Inzake het vrije verkeer van personen is het de vraag of een binnenlandse situatie en een grensoverschrijdende situatie aangemerkt kunnen worden als gelijke gevallen. Als eerste is het belangrijk om het toetsingsmoment vast te stellen. Het belastbaar feit ontstaat op een ondeelbaar moment voor de emigratie. Hieruit volgt dat het moment van de vervreemdingsfictie als het toetsingsmoment wordt gehanteerd. Het HvJ EU heeft in het Pusa-arrest¹²⁰ geoordeeld dat een emigrerende en een niet-emigrerende belastingplichtige gelijke gevallen zijn. Een EU-burger dient in de uitoefening van zijn verkeersvrijheid niet afhankelijk te zijn van de nationale wetgeving van zijn woonstaat. Het volgt derhalve uit de aard van de verkeersvrijheden dat een emigrerende en een niet-emigrerende als gelijken dienen te worden behandeld. Wattel is echter een andere mening toegedaan. Hij betoogd dat er sprake is van ongelijke gevallen, doch dat de lidstaten gehouden zijn tot het wegnemen van

¹¹⁷ BNB 1998/305, r.o. 46.

¹¹⁸ Van den Hurk 2001, blz. 53.

¹¹⁹ Uitwerking van het gelijkheidsbeginsel dat in het VwEU een van de grondslagbeginselen vormt.

¹²⁰ HvJ EG 29 april 2004, nr. C-224/02, BNB 2004/259, r.o. 17 t/m 20.

deze ongelijkheid door middel van het negeren van de emigratie.¹²¹ Mijns inziens volgt uit de ruime uitleg van de non-discriminatieregeling en het vrije verkeer van personen, dat in geval van exithellingen een binnenlandse situatie en een grensoverschrijdende situatie als gelijke gevallen kunnen worden aangemerkt.

Bij de toetsing van de nationale regelgeving aan de verkeersvrijheden van het VwEU maakt het HvJ EU gebruik van het volgende beslisschema¹²²:

1. Heeft belanghebbende toegang tot het VwEU?
2. Levert de nationale maatregel een belemmering op van de verkeersvrijheden?
3. Dient de beperkende maatregel een legitieme doelstelling van algemeen belang die een inbreuk op de fundamentele verkeersvrijheden rechtvaardigt?
4. Is de beperkende maatregel geschikt om die doelstelling te bereiken?
5. Is de beperkende maatregel gezien die doelstelling daarvan proportioneel?

Per vraag gelden in beginsel de volgende uitgangspunten.

Ad 1: Toegang tot het Europees recht

Een grensoverschrijdende economische activiteit van een EU-burger rechtvaardigt de toegang tot het Europees recht. Op grond van art. 49 VwEU zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Aan een natuurlijk persoon wordt de toegang tot het Europees recht verleend indien hij een onderdaan van een lidstaat is en bovendien sprake is van grensoverschrijdende vestiging. Hoewel het artikel voor natuurlijke personen is geschreven, is de werking ervan van overeenkomstige toepassing verklaard voor de vennootschappen door de gelijkstelling in art. 54 VwEU. Vennootschap die is opgericht krachtens de wetgeving van een lidstaat en haar statutaire zetel, hoofdbestuur of hoofdvestiging bevindt zich binnen de EU, kan een beroep doen op de vestigingsvrijheid van art. 49 jo. 54 VwEU. Uit de rechtspraak van het HvJ EU blijkt dat het begrip vestiging ruim dient te worden uitgelegd¹²³.

Ad 2: Belemmering van de verkeersvrijheden

De EU garandeert aan haar onderdanen vrij verkeer van personen; vrij verkeer van werknemers en meer specifiek vrijheid van vestiging voor ondernemingen. Een nationale maatregel kan de onderdanen belemmeren in de vrije uitoefening van dit recht. Hierdoor ontstaat een botsing tussen het nationale recht en het gemeenschapsrecht. Binnen de EU is niet alleen sprake van het verbod op discriminatie, maar van

¹²¹ Noot *BNB* 2004/259, onderdeel 4.

¹²² Peeters 2007.

¹²³ HvJ EG 30 november 1995, nr. C-55/94, r.o. 25, *FED* 1997/175.

een algemeen belemmeringverbod. Wanneer de eerste vraag omtrent de toegang tot het Europees recht bevestigend wordt beantwoord, betekend dit voor de belastingplichtige dat de opgeworpen belemmeringen dient te worden opgeheven. De belemmering blijft alleen dan in stand als er rechtvaardigingsgronden kunnen worden aangevoerd die een inbreuk op de fundamentele verkeersvrijheden kunnen rechtvaardigen.

Ad 3: Rechtvaardigingsgronden

Wanneer een onderdaan toegang tot het Europese recht heeft en er is een belemmering van de verkeersvrijheden geconstateerd, volgt een onderzoek naar de wellicht aanwezige rechtvaardigingsgronden. In het communautaire recht zijn een beperkt aantal rechtvaardigingsgronden door het HvJ EU geaccepteerd. Het betreft geschreven rechtvaardigingsgrond in art. 51 VwEU omtrent het handhaven van het openbare gezag. De andere rechtvaardigingsgronden zijn in de jurisprudentie ontwikkelde dwingende redenen van algemeen belang. Uit de tot nu toe gewezen jurisprudentie betreft het een limitatief aantal ongeschreven rechtvaardigingsgronden, zoals het behoud van de fiscale coherentie en de strijd tegen belastingontwijking. In de volgende paragrafen zal per exithetfing in de afzonderlijke inkomenssfeer nader worden stilgestaan bij de mogelijke rechtvaardigingsgronden.

Ad 4 en 5: Doelmatigheid en proportionaliteit

Wanneer voor een belemmering geen rechtvaardigingsgronden kunnen worden aangevoerd, komt men niet toe aan de doelmatigheid- en proportionaliteitstoets. Er is dan per definitie sprake van een objectief niet gerechtvaardigde belemmering. Indien voor de belemmering wel rechtvaardigingsgronden worden geaccepteerd, toetst het HvJ EU verder of de regeling geschikt is om de nagestreefde doelstellingen te verwezenlijken en bovendien dienen zij niet verder te gaan dan het nodig is om de beoogde doelstellingen te behalen. Ondanks rechtvaardigingsgronden kan een maatregel alsnog in strijd met de verkeersvrijheden worden geacht indien minder ingrijpende maatregelen mogelijk zijn.

Aan de hand van het boven kort beschreven toetsingskader ga ik in de volgende paragrafen in op de houdbaarheid van exithetfingen onder het communautaire recht.

4.3 Communautair recht en de exithetfing in de aanmerkelijkbelangsfere

In hoofdstuk drie stond specifiek de verenigbaarheid van de exithetfing in de ab-sfeer met de belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting centraal. Ondanks de vereiste houdbaarheid van de exithetfing onder internationaal recht, dient de exithetfing daarenboven getoetst te worden aan de houdbaarheid onder het EU-recht. Het HvJ EU heeft twee belangrijke arresten gewezen die in deze paragraaf een prominente rol zullen vervullen. De twee arresten zijn Hughes de Lasteyrie du Saillant en de zaak N.

4.3.1 Hughes de Lasteyrie du Saillant

In het arrest Hughes de Lasteyrie du Saillant¹²⁴ (verder: De Lasteyrie) stond de Franse exitheffing in de ab-sfeer ter discussie. Voor Nederland was dit arrest tevens van groot belang doordat de Franse exitheffing veel gelijkenissen vertoonde met de Nederlandse exitheffing. De belanghebbende heeft zich voor de nationale rechter beroepen op de vrijheid van vestiging van art. 49 VwEU. Als gevolg hiervan heeft de Franse rechter aan het HvJ EU prejudiciële vraag gesteld of de Franse exitheffing in strijd is met het communautair recht:

*“Verzet het beginsel van vrijheid van vestiging in art. 52 EG-verdrag (ZM: huidige art.49 VwEU) zich ertegen dat een lidstaat ter voorkoming van belastingontwijking, een stelsel invoert waarbij waardevermeerderingen aan belasting worden onderworpen indien de fiscale woonplaats naar het buitenland wordt overgebracht?”*¹²⁵

In De Lasteyrie ging het om een Franse ab-houder die naar België was geëmigreerd. De Franse belastingplichtige was een EU-burger, die zich in een ander lidstaat wenste te vestigen en daar een economische activiteit te ontplooiën. Door deze grensoverschrijdende activiteit binnen de EU, ontstond voor De Lasteyrie toegang tot het Europees recht en meer specifiek deed De Lasteyrie beroep op de vrijheid van vestiging in art. 49 VwEU.¹²⁶ Vervolgens werd door het HvJ EU bekeken of de Franse maatregel een belemmering opleverde. In verband met de emigratie werd de belastingplichtige belast over de meerwaarde van zijn aanmerkelijk belang. Frankrijk legde een conserverende aanslag op, waarvoor onder de voorwaarden van een formele aanvraag, aanwijzing van een agent en het stellen van zekerheid uitstel van betaling werd verleend. Indien de verboden handeling vijf jaren na emigratie uitbleef, werd de conserverende aanslag kwijtgescholden.¹²⁷ A-G Mischo¹²⁸ wees reeds in zijn conclusie op het belemmerende effect van de zekerheidstelling. In vergelijking met een niet-emigrerende ab-houder werd een emigrerende ab-houder bij verplaatsing van zijn economische activiteit belemmerd. In tegenstelling tot de binnenlandse verhuizingen, leidde de grensoverschrijdende verhuizing voor De Lasteyrie tot een heffing. Het Hof volgt de A-G Mischo en constateert dat ondanks de mogelijkheid tot uitstel van betaling, vanwege de gestelde voorwaarde van een waarborg, toch sprake is van een belemmering. Het opleggen van de conserverende aanslag die gepaard gaat met vereiste zekerheidstelling kan de uitoefening van de vrijheid van vestiging bemoeilijken en een ab-houder zelfs geheel afschrikken van emigratie. Het HvJ EU stelde de vervolgvraag naar de mogelijke rechtvaardigingsgronden.

¹²⁴ HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, *BNB* 2004/258.

¹²⁵ HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, *BNB* 2004/258, r.o. 18.

¹²⁶ Op grond van de grensoverschrijdende economische activiteit is de Werner-doctrine niet van toepassing. Volgens deze doctrine is een economische binding met de woon- of vestigingsplaats vereist, wil een beroep gedaan worden op de vestigingsvrijheid.

¹²⁷ Dit was het enige verschil met de Nederlandse regeling, aangezien de kwijtschelding in Nederland plaats vond na een termijn van tien jaar.

¹²⁸ HvJ EG 13 maart 2003, C-9/02, Conclusie Advocaat-generaal Mischo, *NFR* 2003/558.

Een regeling die een belemmering inhoudt of kan houden, is ontoelaatbaar. Echter, indien voor een belemmering een rechtvaardiging bestaat in het legitieme doel van de Franse maatregel of dwingende reden van algemeen belang, kan de maatregel alsnog in stand blijven. Van Frankrijk kon verwacht worden dat zij een beroep zou doen op de dwingende reden van algemeen belang. De Franse regel zag op de tijdelijke en uitsluitend door fiscale beweegredenen ingegeven emigratie uit Frankrijk, verkoop van aandelen en daarna weer remigratie naar Frankrijk, waardoor de Franse ab-claim werd beoogd te worden omzeild.¹²⁹ Meussen schrijft in zijn annotatie dat dergelijk “springers” veel beter aangepakt kunnen worden met een meer specifieke en doelgerichte wetgeving¹³⁰. Ook A-G Mischo is van mening dat de Franse maatregel een te ruime werking heeft, waardoor ook belastingplichtigen worden getroffen die met hun emigratie niet zien op belastingontwijking, maar juist te goeder trouw hun vestigingsvrijheid uitoefenen.¹³¹ Door de Nederlandse regering werd nog een beroep gedaan op de samenhang van het belastingstelsel. Aangezien Frankrijk zelf geen beroep heeft gedaan op de fiscale coherentie kon de Franse maatregel daarom niet gezien worden als een maatregel ter waarborging van de totale winst heffing. Het HvJ EU beoordeelde de maatregel als een generieke anti-ontgaansbepaling die niet specifiek tot doel had louter kunstmatige constructies te omzeilen.¹³² Met deze uitspraak werd de eerdere uitspraak in zaak X&Y¹³³ bevestigd. In De Lasteyrie oordeelde het HvJ EU nogmaals dat een algemeen vermoede van belastingfraude- of -ontwijking niet enkel op emigratie kan worden gebaseerd. Zowel uit X&Y, als uit De Lasteyrie, volgt derhalve dat een maatregel specifiek op het ontwijkingsgedrag moet zien. In De Lasteyrie gaat het HvJ EU vervolgens nog verder door te stellen dat tevens voldaan dient te worden aan de doeltreffendheid en de proportionaliteit. Hier moet gedacht worden aan minder vergaande maatregelen die specifiek zien op tijdelijk en fiscaal ingegeven emigratie.

Volgens het HvJ EU dient de prejudiciële vraag van de Franse rechtbank als volgt te worden beantwoord. De Franse emigratieheffing bij ab-houders, over de nog niet gerealiseerde voordelen, is vanwege zijn generieke anti-ontgaanskarakter in strijd met art. 43 EG (thans art. 49 VwEU). Het is de vraag hoe het HvJ EU de exitheffing over de waardevermeerdering, die gedurende de binnenlandse belastingplicht in de emigratiestaat is ontstaan, kwalificeert. Meer specifiek gaat het hier om de vraag naar de basis van de exitheffing in de ab-sfeer. Volgens Rijkers ligt het vertrekpunt van iedere redenering in de vermogensaanwas gedurende de binnenlandse periode of in de gerealiseerde vermogenswinst.¹³⁴ Het moment van realisatie vormt slecht het formele uitgangspunt van de heffing, het is echter de

¹²⁹ HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, r.o. 54, *BNB* 2004/258.

¹³⁰ HvJ EG 11 maart 2004, zaak C-9/02, *BNB* 2004/258, Annotatie G.T.K. Meussen, onderdeel 3.

¹³¹ HvJ EG 13 maart 2003, C-9/02, Conclusie Advocaat-generaal Mischo, *NTRF* 2003/558, onderdeel 64.

¹³² HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, r.o. 50 en 61-67, *BNB* 2004/258.

¹³³ HvJ EG 21 november 2002, nr. C-436/00, *BNB* 2003/221.

¹³⁴ A.C. Rijkers, ‘Exitheffing en verdragstrouw’ in Albregtse 2006, blz.479.

vermogensmutatie die basis voor de heffing vormt. Uit De Lasteyrie kan geconcludeerd worden dat het HvJ EU enkel die emigratiemaatregelen aanvaardt, die specifiek zien op de waardemutatie in het emigratieland.

In De Lasteyrie stond de Franse exitheffing centraal. Kort daarna kwam ook de Nederlandse exitheffing in de ab-sfeer voor het HvJ EU. Alvorens in te gaan op de zaak N, zal ik in de volgende paragraaf stilstaan bij het effect van De Lasteyrie op de Nederlandse regelgeving. In paragraaf 4.3.3 komt de zaak N. aan de orde.

4.3.2 Nederlandse reactie op De Lasteyrie

De Nederlandse emigratieheffing in de ab-regeling vertoonde veel overeenkomsten met de Franse emigratieheffing. Des te meer was het voor Nederland van belang wat het HvJ EU inzake de Franse maatregel zou oordelen. Het was dan ook geen toeval dat juist Nederland een rechtvaardigingsgrond aanvoerde in De Lasteyrie. De uitspraak van het HvJ EU in De Lasteyrie ging specifiek om een emigrerende ab-houder. In Nederland speelt deze kwestie van grensoverschrijding tevens een rol in de winstsfeer. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat een conserverende aanslag, die het karakter heeft van een algemene anti-ontgaansmaatregel, in strijd is met de vestigingsvrijheid. Na deze uitspraak kon de reactie van Nederland niet wegblijven.

De vraag was in hoeverre de Nederlandse exitheffing nog in overeenstemming was met het Europese recht. In zijn brief van 13 april 2004 antwoordde de Staatssecretaris op deze vraag als volgt. *“Tot op dit moment is steeds aangenomen dat de eindafrekening in de IB en VPB niet in strijd komt met het gemeenschapsrecht. De uitspraak van het Hof in de zaak Hughes de Lasteyrie du Saillant geeft mijns inziens geen directe aanleiding tot een wijziging van dit standpunt.”*¹³⁵ In dezelfde brief werd naar gewezen dat ingevolge De Lasteyrie, het vereiste van zekerheidstelling voor de conserverende aanslag bij emigratie naar een ander EU-lidstaat of EER-land komt te vervallen. Voor art. 25, lid 8 IW1990 werd een uitzondering opgenomen in art. 2, lid 1 Uitv.reg. IW 1990. Tevens wordt voortaan rekening gehouden met waardedalingen van het aanmerkelijk belang na emigratie op grond van art. 26, lid 5 IW 1990. In geval van conserverende aanslag zal hierop voortaan automatisch en onvoorwaardelijk uitstel van betaling worden verleend.

De Nederlandse reactie op De Lasteyrie was hoofdzakelijk ingegeven door de wens om het algemene anti-ontgaanskarakter van de conserverende aanslag weg te nemen. De Staatssecretaris was echter nog steeds van mening dat de Nederlandse exitheffing EU-proof is. Met name werd dan als rechtvaardiging

¹³⁵ Kamerstukken II 2004/2005, 29 758, nr. 7, blz.24. Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004 V-N 004/21.8.

aangevoerd het bestaan van heffingslek ingeval de exitheffing niet met een conserverende aanslag zou worden verzekerd.¹³⁶ Het lijkt erop dat Nederland zich hier beroept op een budgettair argument. Het is echter vaste rechtspraak van het Hof dat een beroep op vermindering van belastinginkomsten niet kan worden gerechtvaardigd. In zaken *Bosal*¹³⁷ en *ICI*¹³⁸ overweegt het HvJ EU dat vermindering van belastinginkomsten niet volgt uit de gegarandeerde verkeersvrijheden en niet kan worden aangemerkt als rechtvaardigingsgrond, in het bijzonder een dwingende reden van algemeen belang. Bovengenoemde wijzigingen dienen de emigratieheffing in de ab-sfeer te verzekeren van de verenigbaarheid met het EU-recht. Er is echter een belangrijk punt waarop het HvJ EU geen aandacht aan heeft besteed in *De Lasteyrie*. De Franse aanslag kent een automatisch vervaltermijn van vijf jaar, terwijl de Nederlandse conserverende aanslag na tien jaar vervalt. Deze automatische kwijtschelding is mijns inziens niet in overeenstemming met het streven naar een algemeen anti-ontgaanskarakter van de conserverende aanslag. De Franse maatregel kon niet overeind blijven doordat het hoofdzakelijk diende ter voorkoming van belastingontwijking. De Nederlandse maatregel lijkt veel op de Franse en maakt tevens onderdeel uit van het belastingstelsel dat gestoeld is op het totaalwinstbeginsel. Het grootste verschil was dat Nederland een beroep heeft gedaan op de fiscale coherentie, terwijl Frankrijk dat heeft verzuimd. Uit *De Lasteyrie* kan Nederland afleiden dat het noodzakelijk is om het standpunt van systeemcoherentie te verdedigen, indien het wenst om de exitheffing buiten de kwalificatie van een generieke anti-ontgaansbepaling te houden.¹³⁹ Na de Franse kwam aldus ook de Nederlandse exitheffing voor de Europese rechter. In de volgende paragraaf zal ik in gaan op de Nederlandse exitheffing, zoals voorgelegd aan het HvJ EU.

4.3.3 De zaak N.

In de zaak N.¹⁴⁰ betrof het een Nederlandse ab-houder die van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk emigreerde. N hield 100% belang in drie vennootschappen waarvan de feitelijke leiding, op dezelfde dag als de emigratie van N, naar de Nederlandse Antillen werd verplaatst. Als gevolg van de emigratie is aan N een conserverende aanslag met heffingsrente opgelegd over het fictieve vervreemdingsvoordeel.¹⁴¹ Volgens de toen geldende wet werd geen automatisch uitstel van betaling verleend, maar diende N te verzoeken om een uitstel van betaling voor de duur van tien jaren, mits voldoende zekerheid werd gesteld.¹⁴² Volgens N was de aan hem opgelegde conserverende aanslag zowel in strijd met het algemene vrije verkeer van burgers van art. 18 EG (huidige art. 21 VwEU) als met de vrijheid van vestiging van art. 43 EG (huidige art. 49 VwEU). Het behandelen van emigratie als een belastbaar feit werd door N gezien

¹³⁶ Lubbers & Meussen 2010, blz. 247.

¹³⁷ HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01, *BNB* 2003/344 r.o. 42.

¹³⁸ HvJ EG 16 juli 1998, C-264/96, *BNB* 1998/420, r.o. 28.

¹³⁹ P.H.J. Essers, 'De Europese dimensie van het totaalwinstbeginsel', in Albregtse 2006, blz.243.

¹⁴⁰ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22.

¹⁴¹ Art. 20a, lid 6, sub i, Wet IB 1964 jo. art. 20c Wet IB 1964.

¹⁴² Ten tijde van de feiten van de zaak N: art. 25, lid 6, IW 1990 jo. art. 2 Uitv.reg. IW 1990.

als een belemmering van de vrijverkeersbepalingen, zoals gegarandeerd in het EG-verdrag. Ook voerde hij aan dat de vereiste zekerheidstelling op zich een belemmering vormde. Volgens de inspecteur was de exithoofing niet in strijd met het EG-verdrag, doordat de coherentie van het belastingstelsel een rechtvaardiging vormde. Hof Arnhem heeft op 27 oktober 2004¹⁴³ volgende prejudiciële vragen gesteld:

“Is het opleggen van een aanslag terzake van het fictief genieten van winst uit aanmerkelijk belang, enkel op grond van het feit dat een inwoner van Nederland die ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn omdat hij zijn woonplaats verlegt naar een andere lidstaat geacht wordt zijn aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoren te hebben vervreemd, in strijd met artikel 18 of artikel 43 EG-verdrag? En indien er sprake is van strijdigheid op grond van artikel 18 of artikel 43 EG-verdrag op grond van het feit dat er zekerheid gesteld moest worden voor het verkrijgen van uitstel van betaling, is het laten vallen van de eis om zekerheid te stellen bij een emigratie van een aanmerkelijk belanghouder binnen de EU voldoende om de belemmering in de zin van artikel 43 EG met terugwerkende kracht op te heffen?”

Toegang tot het Europees recht

Een onderdeel van de prejudiciële vragen van het Gerechtshof Arnhem was de vraag naar het toepasselijke Europese vrijverkeersbepaling in geval sprake is van emigratie van een ab-houder, die tevens de enige aandeelhouder is. De vrijheid van verkeer en verblijf van de EU-burgers (art. 18 EG) geldt als een algemene regel, waarop de vrijheid van vestiging (art. 43 EG) een *lex specialis* vormt. Het HvJ EU heeft de hoofdregel, dat een specifieke bepaling boven een algemene geldt, bevestigd door te oordelen dat de toetsing aan art. 18 EG slechts opgaat voor zover art. 43 EG niet van toepassing is.¹⁴⁴

Allereerst heeft het HvJ EU de toepasselijkheid van art. 43 EG onderzocht. De A-G Kokott heeft in haar conclusie betoogd dat de vestigingsvrijheid niet geactiveerd werd door de enkele verlegging van de woonplaats van een natuurlijk persoon/enig aandeelhouder van de ene lidstaat naar een andere.¹⁴⁵ Het HvJ EU heeft deze redenering van de A-G echter niet gevolgd. Volgens het HvJ EU kan een emigrerende EU-burger die alle aandelen in een andere lidstaat gevestigde vennootschap houdt zich beroepen op de vestigingsvrijheid.¹⁴⁶ N emigreerde van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk, maar de feitelijke leiding van de vennootschap werd tegelijkertijd verplaatst van Nederland naar de Nederlandse Antillen.¹⁴⁷ Het HvJ EU maakt onderscheid tussen het oprichtingsrecht van het land waar de vennootschap is

¹⁴³ Hof Arnhem 27 oktober 2004, nr. 00/00191, *NTFR* 2004/1698.

¹⁴⁴ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22, r.o. 23.

¹⁴⁵ HvJ EG Conclusie Advocaat-Generaal Kokott, 30 maart 2006, nr. C-470/04, *V-N* 2006/20.6, onderdeel 57.

¹⁴⁶ *BNB* 2007/22, r.o. 26.

¹⁴⁷ Vennootschappen die zijn opgericht naar het recht/ gevestigd in de Nederlandse Antillen en Aruba worden op grond van het VwEU geldende vrijheid van vestiging erkend, zie art. 198 t/m 204 VwEU. De Raad heeft tevens op 21 november 2001 een Besluit genomen betreffende de associatie van de LGO met de Europese Economische Gemeenschap, 2001/822/EG, *PbEG* L 314.

gevestigd en het beleidsbepalende grootaandeelhouderschap in de andere lidstaat. Dientengevolge houdt de vestigingsvrijheid in dat een vennootschap opgericht kan worden naar het recht van de ene lidstaat en dat het beleid door de grootaandeelhouder bepaald kan worden in de andere lidstaat. Benadrukt dient te worden dat het Hof zich hier expliciet heeft uitgelaten over een ab-houder die alle aandelen van de vennootschap houdt. De reden hiervoor zoekt Burgers in de nationale context.¹⁴⁸ Een ab-houder die alle aandelen houdt, kan gelijkgesteld worden met een ondernemer. Het louter houden van aandelen ter belegging wordt verondersteld zich uit te breiden tot ook actief ondernemen door middel van beleidbepaling. Ik ben het met de A-G Kokott eens dat de emigratie op zich alleen niet een beroep op de vrijheid van vestiging kan rechtvaardigen. Echter, het HvJ EU heeft mijns inziens terecht geoordeeld dat het houden van alle aandelen een economisch element veronderstelt. Rijkers heeft dit reeds eerder benadrukt door middel van zijn definitie van de Werner-doctrine.¹⁴⁹ In alle gevallen van emigratie binnen de EU valt een ab-houder, die alle aandelen in een andere lidstaat gevestigde vennootschap houdt en daardoor in staat is om daadwerkelijk deel te nemen aan het beleid van de vennootschap, onder de toepassing van art. 43 EG.¹⁵⁰ Gezien dit oordeel van het HvJ EU wordt verder niet ingegaan op de vraag naar de toepasselijkheid van art. 18 EG.

Belemmering van de vrijheid van vestiging

De derde en de vijfde vraag van de prejudiciële vragen betreffen de houdbaarheid van de Nederlandse maatregel onder art. 43 EG. Het Nederlands belastingstelsel betrok ingeval van emigratie van een ab-houder de ongerealiseerde waardeangroei gedurende binnenlandse periode in de heffing. Het belastbaar feit ontstond op het moment dat een ab-houder zijn woonplaats uit Nederland naar het buitenland verlegde. Als eerst constateerde het HvJ EU dat in tegenstelling tot de binnenlandse situatie, een naar het buitenland emigrerende ab-houder geconfronteerd werd met een belastingschuld over nog niet gerealiseerde inkomsten. In pure binnenlandse situatie ontstond een belastingschuld pas op het moment dat de waardeangroei daadwerkelijk werd gerealiseerd. Op grond van dit verschil oordeelde het HvJ EU dat N ontmoedigd werd om te emigreren. Bovendien was het uitstel van betaling verbonden aan belemmerende voorwaarden, zoals het stellen van voldoende zekerheid. Het HvJ EU herhaalde hier de reeds in het arrest De Lasteyrie geconstateerde belemmering.¹⁵¹ Namelijk, een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking leidt tot het ontstaan van een belastingschuld enkel door het feit van emigratie. Ook werd het niet rekening houden met waardeverminderingen na de emigratie als een verschil opgemerkt ten opzichte van de binnenlandse situatie. Tot slot werd het vereiste van aangifte op het

¹⁴⁸ *BNB* 2007/22, annotatie I.J.J. Burgers, onderdeel 2.

¹⁴⁹ Rijkers 2006, blz.1.

¹⁵⁰ *BNB* 2007/22, r.o. 27 en 28.

¹⁵¹ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22, r.o. 36 en HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, *BNB* 2004/258, r.o. 47.

moment van emigratie als een bijkomende belemmering bevonden. Het HvJ EU concludeerde daardoor dat de Nederlandse maatregel een belemmering van de vestigingsvrijheid vormde.¹⁵²

Nederlandse rechtvaardiging voor de belemmering

Vervolgens stond het HvJ EU stil bij de vraag of de geconstateerde belemmering gerechtvaardigd kon worden door dwingende redenen van algemeen belang. De A-G Kokott beschouwt het territorialiteitsbeginsel als leidend inzake de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten. Hierdoor achtte de A-G, de door Nederland aangevoerde rechtsgronden van fiscale coherentie, dan ook in overeenstemming met het territorialiteitsbeginsel. Doorslaggevend voor de A-G is het temporele element van het territorialiteitsbeginsel, op grond waarvan Nederland alleen de waardemutatie die gedurende de binnenlandse periode is ontstaan in de heffing betreft. Opvallend aan de conclusie van de A-G is dat zij het bestaan van exitheffingen rechtvaardigt, onder voorwaarde dat de eis van zekerheidstelling vervalt en rekening wordt gehouden met de gerealiseerde waardeverminderingen na de emigratie. Echter, A-G Kokott besteedt geen aandacht aan de kwijtschelding na een termijn van tien jaar. Juist door deze mogelijkheid van afstel lijkt de Nederlandse exitheffing meer op een generieke anti-ontgaansbepaling dan op een coherente bepaling. Rijkers is van mening dat zowel de A-G als het HvJ EU niet inzien dat de Nederlandse conserverende aanslag niet voldoet aan het vereiste van de coherentie.¹⁵³ Volgens hem is niet het gepretendeerde doel doorslaggevend, maar voor eenieder kenbaar doel van algemene anti-misbruikbepaling. Zelf heb ik reeds in hoofdstuk twee een kritische noot geplaatst bij deze definitieve kwijtschelding. In hoofdstuk zes zal ik de mogelijke aanpassing van deze inconsistentie beschrijven. Het HvJ EU aanvaardde het territorialiteitsbeginsel als de grondslag van de Nederlandse belastingregeling en beoordeelde dat de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid als een maatregel van algemeen belang kan worden erkend.¹⁵⁴ Volgens Meussen wordt de problematiek rond de verdeling van heffingsbevoegdheid in de exitheffing opgeroepen door het feit dat op dit gebied weinig harmonisatie bestaat en de lidstaten de materie nog niet op een correcte wijze in bilaterale belastingverdragen hebben geregeld.¹⁵⁵ Zolang nog geen harmonisatie bestaat, zijn de lidstaten aangewezen op zelfstandige verdeling van heffingsbevoegdheid, waardoor vaak wordt aangesloten bij het OESO-Modelverdrag. In de paragraaf 3.2.1 besteed ik specifiek aandacht aan de behandeling van de exitheffingen in de ab-sfeer onder het OESO-Modelverdrag.

Proportionaliteit van de maatregel

Als laatste vraag ging het HvJ EU in op de proportionaliteit van de Nederlandse regeling. Ondanks de

¹⁵² *BNB* 2007/22, r.o. 39.

¹⁵³ Rijkers 2006.

¹⁵⁴ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22, r.o. 42.

¹⁵⁵ HvJ EG 11 maart 2004, zaak C-9/02, *BNB* 2004/258, Annotatie G.T.K. Meussen, onderdeel 7.

gerechtvaardigde belemmering werd de exitheffing als disproportioneel geacht. Het waren de eisen van zekerheidstelling en het geen rekening houden met de gerealiseerde waardedaling na de emigratie, die als te vergaande maatregelen werden gezien. De fiscale samenhang kan met minder beperkende maatregelen worden verzekerd. Uit de zaak N. volgt dat de exitheffing van de ab-houder in geval van emigratie een gerechtvaardigde belemmering oplevert. De huidige vorm van de conserverende aanslag in geval van emigratie naar een EU of EER land kent geen zekerheidstelling meer. Tevens wordt rekening gehouden met de gerealiseerde waardedaling na emigratie. Doordat de huidige exitheffing in de ab-sfeer op deze twee punten is aangepast, is de huidige conserverende aanslag proportioneel overeenkomstig de zaak N. Zoals reeds boven vermeld, vormt de kwijtscheldingstermijn van tien jaar het enige onsamenhangendheid binnen dit fiscaal coherente systeem.

4.4 Communautair recht en exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer

Uit de voorgaande paragraaf bleek dat de exitheffing in de ab-sfeer houdbaar is onder het communautaire recht. De vorm van de exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer lijkt op die van de exitheffing in de ab-sfeer. Er zou dan een conclusie kunnen worden getrokken dat de exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer ook in overeenstemming is met het EU-recht. Niettemin dient een dergelijke conclusie niet te snel te worden getrokken vanwege de kenmerkende verschillen tussen het aanmerkelijk belang en de pensioenen. Als eerst kan worden gewezen op de reële waardemutatie in de ab-sfeer, waarover een ab-houder kan beschikken. Een pensioengerechtigde kan bij emigratie niet beschikken over zijn aanspraak omdat deze veelal is ondergebracht bij een fonds of een verzekeraar. Verder kan worden gewezen op de verschillen in de beweegredenen van de wetgever. In de ab-sfeer vindt geen heffing plaats op het moment van werkelijke waardemutatie, doch met het oog op liquiditeitsproblemen is gekozen voor een heffing op het moment van realisatie van de vermogenswinst. Aan het pensioen en de lijfrenten ligt de vorming van de adequate oudedagsvoorziening ten grondslag, waardoor hier veel minder het territorialiteitsbeginsel ter grondslag ligt. Naast de toets op nationaal en bilateraal niveau volgt in deze paragraaf de toetsing van de Nederlandse exitheffingen inzake pensioenen en lijfrenten aan het EU-recht. Gezien hetzelfde doel van de pensioenen en de lijfrenten, volsta ik hier met een gezamenlijke toetsing aan het Europese recht.

De allereerste vraag betreft de toegang tot het EU-recht. Met betrekking tot pensioenen en lijfrenten kunnen twee categorieën onderdanen worden onderscheiden. Tot de eerste categorie behoren onderdanen die na de emigratie in hun nieuwe woonstaat nieuwe economische activiteiten ontplooiën. Deze onderdanen vallen rechtstreeks onder de toepassing van het EU-recht. Andere categorie onderdanen wordt gevormd door de pensioen- en/of lijfrentegerechtigden die de pensioengevende leeftijd hebben bereikt en in hun nieuwe woonstaat geen economische activiteiten verrichten. De vraag ontstaat of ook deze tweede categorie onderdanen toegang heeft tot het EU-recht. Deze vraag werd door het HvJ EU bevestigend

beantwoord in de zaken Pusa¹⁵⁶ en Turpeinen¹⁵⁷. Het HvJ EU heeft in de genoemde arresten geoordeeld dat de EU-burgers in combinatie met het verblijfsrecht altijd toegang hebben tot de gegarandeerde vrijheden in het VwEU¹⁵⁸. Een EU-burger mag door de lidstaat waarvan hij onderdaan is niet beperkt worden in zijn recht op vrij verkeer. Uit deze arresten blijkt dat op grond van het verblijfsrecht ook niet-actieve pensioen- en/of lijfrentegerechtigden toegang hebben tot het EU-recht.

Vervolgens wordt door het HvJ EU gekeken of er sprake is van een belemmering van de pensioen- en/of lijfrentegerechtigde bij de toepassing van de exitheffing. Om in overeenstemming met de jurisprudentie van het HvJ EU te handelen, heeft de wetgever afgezien van de zekerheidstelling en mits geen oneigenlijke handelingen plaats vinden binnen de tien jaar, volgt er een kwijtschelding. Voor het moment van emigratie rust op de pensioengerechtigde nog een aangifteverplichting. Het HvJ EU heeft in de zaak N geoordeeld dat deze aangifteverplichting een belemmering op zich oplevert.¹⁵⁹ De grootste belemmering bestaat uit het feit dat emigrerende pensioengerechtigde vlak voor zijn emigratie geconfronteerd wordt met een conserverende aanslag, terwijl in een puur binnenlandse situatie geen sprake is van een conserverende aanslag, waardoor sprake is van minder gunstige behandeling. Een emigrerende pensioengerechtigde wenst door de verplaatsing van zijn woonplaats naar een andere lidstaat gebruik te maken van zijn verkeersvrijheden van het VwEU, maar wordt door de exitheffing in Nederland belemmerd (en/of ontmoedigd) in de uitoefening van deze verkeersvrijheden.

Nu een belemmering is geconstateerd, volgt de vraag naar de eventuele aanwezige rechtvaardigingsgronden. Beroep op het fiscale territorialiteitsbeginsel verbonden met een temporele component is door het HvJ EU reeds eerder gehonoreerd in de zaak N. Het is echter de vraag of de geaccepteerde rechtvaardigingsgrond uit de zaak N zich voor de analoge toepassing leent in de pensioensfeer. In de literatuur wordt op gewezen dat Nederland niet alleen de verleende pensioenaf trek terug neemt, maar bovendien inmiddels behaalde rendement over de aanspraak ook in de heffing betreft.¹⁶⁰ In de nationale wetgeving stelt Nederland de heffing over de verkrijging van een pensioenaanspraak door een werknemer uit tot het moment van werkelijke uitkering. Onder de verkregen pensioenaanspraak behoort de pensioenbijdrage, doch mijns inziens ook het daarmee behaalde rendement. Verder wordt het beroep op het fiscale territorialiteitsbeginsel verbonden met een temporele component aangevuld door de antimisbruikdoelstelling. Met de fiscale coherentie in de pensioensfeer wordt gedoeld op de vrijgestelde premiebijdrage en het rendement van het pensioenkapitaal, gevolgd door de belaste pensioenuitkeringen. Echter, Nederland streeft met de exitheffing niet enkel tot behoud van de samenhang, doch streeft naar de materiële heffing in geval de oneigenlijke handeling optreedt, bijvoorbeeld afkoop in art. 19b Wet LB 1964. Bij misbruik van de gefacilieerde pensioenopbouw wordt

¹⁵⁶ HvJ EG 29 april 2004, nr. C-224/02, *BNB* 2004/259.

¹⁵⁷ HvJ EG 9 november 2006, nr. C-520/04, *NTFR* 2006/1684.

¹⁵⁸ HvJ EG 29 april 2004, nr. C-224/02, *BNB* 2004/259, r.o. 18 t/m 21.

¹⁵⁹ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22, r.o. 38 en 79.

¹⁶⁰ Smit 2009, onderdeel 7 en Pötgens en Kappelle 2010, onderdeel 6.

de vrijgestelde pensioenbijdrage, als het inmiddels aangegroeide rendement door Nederland teruggevorderd door middel van de invordering van de conserverende aanslag. De vrijgestelde pensioenbijdrage en het aangegroeide rendement zijn gedurende de Nederlandse binnenlandse belastingplicht gecreëerd. Indien de Nederlandse exitheffing in de pensioensfeer voor het HvJ EU zou komen, verwacht ik derhalve dat de rechtvaardigingsgrond van het fiscale territorialiteitsbeginsel verbonden met een temporele component gehonoreerd zal worden.

De laatste toets is gericht op de noodzakelijkheid en de proportionaliteit van de gerechtvaardigde belemmering. Exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer wordt gehanteerd met het oog op de fiscaal gefaciliteerde oudedagsvoorziening. Door middel van een conserverende aanslag is het mogelijk om bij de oneigenlijke handelingen de ten onrechte genoten fiscaal voordeel terug te nemen. De exitheffing is daarom een geschikt middel. Tevens dient de exitheffing proportioneel te zijn. Inzake de vorm van de exitheffing heeft Nederland keuze gemaakt voor automatisch renteloos uitstel van betaling voor tien jaar en zonder vereiste zekerheidsstelling. In geval van waardedalingen van de aanspraak wordt de conserverende aanslag gecorrigeerd. Na afloop van tien jaar vindt de kwijtschelding plaats, mits geen oneigenlijke handelingen plaats hebben gevonden. De vraag ontstaat in hoeverre deze kwijtschelding verenigbaar is met het EU-recht. Uit de doelmatigheidsoverwegingen en gezien het doel van de pensioenfaciliteit, namelijk de vorming van een adequate oudedagsvoorziening, kan de definitieve kwijtschelding na tien jaar EU rechtelijk verdedigd worden. De vorm van de conserverende aanslag in de pensioensfeer is hiermee in overeenstemming gebracht met de proportionaliteitsvereisten in de zaak N. Namelijk, er wordt geen zekerheidsstelling vereist en tevens wordt rekening gehouden met de gerealiseerde waardedaling na de emigratie. Concluderend kan de exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer als een geschikt en proportioneel middel worden beoordeeld.

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk stond de verenigbaarheid met het Europese recht centraal. Aan de hand van het beslisschema van het HvJ EU heb ik zowel de verenigbaarheid van de exitheffing in de ab-sfeer, als de exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer met het EU-recht getoetst. Beide exitheffingen vertonen veel overeenkomsten en daarom behandel ik ze samen in een hoofdstuk.

Beide exitheffingen leveren een belemmering van de verdragsvrijheid op. In de ab-sfeer leidt emigratie tot een belastingschuld over de nog niet gerealiseerde inkomsten, terwijl een niet-emigrerende ab-houder in de binnenlandse situatie pas op het moment dat de waardeangroei daadwerkelijk gerealiseerd wordt geconfronteerd wordt met een belastingschuld. De belemmering in de pensioensfeer bestaat uit het ontstaan van een belastingschuld, doordat de emigratie van een pensioengerechtigde een belastbaar feit oplevert. In de binnenlandse situatie wordt aan de pensioengerechtigde geen conserverende aanslag opgelegd. In beide inkomenssferen is sprake van het verschil in behandeling tussen een

grensoverschrijdende situatie en een binnenlandse situatie. Door dit verschil wordt een belastingplichtige ontmoedigd om gebruik te maken van zijn verdragsvrijheden. Opvallend aan de beide exitheffingen is dat voor beiden een dezelfde rechtvaardigingsgrond kan worden aangevoerd. Namelijk, volgens het fiscale territorialiteitsbeginsel, verbonden met een temporele component, ontstaat de waardemutatie van het aanmerkelijk belang, respectievelijk de vrijgestelde pensioenbijdrage en het aangegroeide pensioenrendement, gedurende de binnenlandse belastingplicht van het verblijf op Nederlands territorium. Doch dient te worden opgemerkt dat terwijl in de ab-sfeer duidelijk de coherentiegrondslag ten grondslag ligt, dezelfde grondslag is minder duidelijk aanwezig in de pensioen- en lijfrentesfeer. In de ab-sfeer is de fiscale coherentie gericht op het uitsluitend belasten van de waardeinstijgingen die betrekking hebben op de binnenlandse periode. In de pensioen- en lijfrentesfeer dient mijns inziens het fiscale territorialiteitsbeginsel leidend te zijn, doch is de exitheffing hier tevens gericht op het voorkomen van misbruik. Door het bestaan van de mogelijkheid tot de definitieve kwijtschelding na tien jaar, mits geen oneigenlijke handelingen plaats hebben gevonden, kan betoogd worden dat de antimisbruikdoelstelling een ondergeschikte rol heeft. De aanwezigheid van dezelfde kwijtschelding ontnemt tevens de overtuigingskracht van een beroep op de fiscale coherentie. Maar gezien de zaak N en het aldaar gerechtvaardigde beroep op de fiscale coherentie, ondanks de ook aldaar aanwezige kwijtschelding na tien jaar, kan verwacht worden dat het HvJ EU deze lijn ook in de pensioensfeer zal blijven volgen.

Bovendien merk ik op dat de kwijtschelding in de pensioensfeer mijns inziens veel minder problematisch is dan de kwijtschelding in de ab-sfeer. De vorming van de adequate oudedagsvoorziening in de pensioensfeer is van een ander karakter dan de doelstelling van de in de ab-sfeer. De kwijtschelding in de ab-sfeer is in zijn geheel niet in te rechtvaardigen binnen de verdedigde fiscale samenhang.¹⁶¹ Het vormt een onsamenhangendheid en doet de facto afbreuk aan de fiscale coherentie. In hoofdstuk zes doe ik een aanbeveling om de inbreuk van deze huidige automatische kwijtschelding weg te nemen. Als eerst volgt in hoofdstuk vijf de behandeling van de exitheffing in de winstsfeer onder het EU-recht.

¹⁶¹ Rijkers 2006.

Hoofdstuk 5 Heffing over winst onder het Europese recht

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk staat de vraag centraal of de exitheffing in de winstsfeer verenigbaar is met het Europese recht. Binnen het EU-recht staat de bevordering van de interne markt centraal. Hierbij respecteert de EU de soevereiniteit van de lidstaten, doch streeft het ook naar de bevordering van de verdere samenwerking. De directe belastingen behoren niet tot de bevoegdheid van de EU, doch de Europese Commissie doet regelmatige mededelingen ter coördinatie van de belastingheffing. In kader van deze scriptie is met name van belang de mededeling van de EC van 19 december 2006.¹⁶² In deze mededeling pleit de EC voor meer coördinatie tussen de lidstaten inzake de exitheffingen. Twee arresten van het HvJ EU inzake de exitheffing in de ab-sfeer, *De Lasteyrie*¹⁶³ en de zaak *N*¹⁶⁴, kunnen volgens de EC worden doorgetrokken naar de exitheffingen in de winstsfeer. Ter verduidelijk heeft de EC drie doelstellingen opgesteld, waaraan alle vormen van exitheffing dienen te voldoen. De doelstellingen luiden als volgt:

1. Discriminatie dient te worden afgeschaft en de dubbele belastingheffing te worden voorkomen;
2. Niet-heffing en misbruik dienen te worden voorkomen;
3. Gestreefd wordt naar de verlaging van de nalevingskosten en de vereenvoudiging van de procedures.

De EC benadrukt bovendien dat belastingplichtigen die hun verdragsvrijheid wensen uit te oefenen, niet vroeger of zwaarder mogen worden belast dan belastingplichtigen die in hun lidstaat blijven wonen. Inzake de vormgeving bespreekt de EC de mogelijkheid van de conserverende aanslag. Daarenboven dient een lidstaat ook de mogelijkheid te verschaffen om te opteren voor de directe invordering. Voor de bestaande verschillen tussen de lidstaten in de behandeling van de exitheffing is de EC bereid om de lidstaten bij te staan in de zoektocht naar de meest geschikte aanpak. Probleem bevindt zich in de verscheidenheid van de nationale bepalingen voor de bepaling van de omvang van de in aanmerking te nemen winst en de bepaling van het realisatiemoment van deze winst. Een onderdeel van de mededeling is door de Europese Raad in behandeling genomen. In de resolutie van de Raad betreft het de erkenning van de exitclaim van de vertrekstaat en koppeling van een step up hieraan in de immigratiestaat.¹⁶⁵ Alle lidstaten hebben zich aan deze resolutie van de Raad gebonden. De resolutie ziet op de verdeling van de heffingsbevoegdheid, waardoor de emigratiestaat het verschil tussen de waarde in het economische verkeer en de boekwaarde in aanmerking mag nemen. De immigratiestaat dient een step up te verlenen tot

¹⁶²Coördinatie van de directe belastingstelsels van de lidstaten op de interne markt, Mededeling van 19 december 2006, COM(2006) 823 definitief.

¹⁶³ HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, *BNB* 2004/258, *NFR* 2004/397.

¹⁶⁴ HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04, *BNB* 2007/22.

¹⁶⁵ Raad van de Europese Unie, 2 december 2008, nr. 104449, *H&I* 2009/1.14.

de waarde in het economische verkeer op het moment van de emigratie. Indien tussen de lidstaten onenigheid bestaat over de vaststelling van de waarde in het economische verkeer, dienen de lidstaat ingevolge de resolutie gezamenlijk tot een overeenstemming te komen. Doordat de resolutie geen onderdeel is van het gemeenschapsrecht, kan de toepassing ervan niet op grond van het EU-recht worden afgedwongen. Indien een immigratiestaat geen step up wenst te verlenen en een vennootschap hierdoor belemmerd wordt in de uitoefening van zijn verdragsvrijheden, is hier slecht naar mijn mening sprake van een dispariteit. De hieruit voortvloeiende nadelen worden juist beoogd te worden voorkomen door middel van harmonisatie of coördinatie binnen de EU.

De resolutie van de Raad is een stap in de goede richting, echter de EC is van mening dat de resolutie onvoldoende duidelijkheid schept, doordat het niets zegt over het realisatiemoment van de exitheffing. Als gevolg hierop is de EC begonnen met het voeren van de infractieprocedures tegen de lidstaten. Een infractieprocedure is de andere kant van de medaille als het over de harmonisatie van de belastingheffing in de EU gaat. De mededelingen van de EC hebben de lidstaten wat actiever doen nadenken over mogelijkheden van de harmonisatie. Het is echter het afschrikwekkende effect van de infractieprocedures dat de mededelingen van de EC meer daadkracht heeft gegeven.

5.2 Inbreukprocedure

5.2.1 Verzoek Europese Commissie

Na de procedures inzake de exitheffingen in de ab-sfeer en pensioen- en lijfrentesfeer, staan op dit moment de Nederlandse exitheffingen in de winstsfeer ter discussie. Op 18 maart 2010 heeft de EC Nederland door middel van een met reden omkleed advies verzocht om vrijwillig over te gaan tot de wijziging van bepalingen die restrictieve exitheffingen opleggen aan ondernemingen.¹⁶⁶ Volgens de EC is de huidige Nederlandse behandeling van de zetelverplaatsing niet in overeenstemming is met het EU-recht. De EC baseerde haar standpunten op de arresten De Lasteyrie en de zaak N, alsmede op de eigen mededelingen van 19 december 2006 inzake de coördinatie van de directe belastingen. De complicatie ligt volgens de EC in de acute invordering van de exitheffing op het moment voor de emigratie. De immigratiestaat dient de inning van de belastingaanslag uit te stellen tot het daadwerkelijke realisatiemoment. Tevens dient automatisch een uitstel van betaling te volgen, die bovendien renteloos en zonder zekerheidstelling geschied. Na het officiële verzoek heeft Nederland geen actie ondernomen. Dit heeft tot gevolg gehad dat de EC Nederland op 24 november 2010 voor het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft gedaagd.¹⁶⁷ De toekomst van de bestaande exitheffing in de winstsfeer is hiermee nog onzeker. Terwijl Nederland en de EC al de schijn van eigen standpunten geven, heeft Hof Amsterdam

¹⁶⁶ Persbericht Europese Commissie 18 maart 2010, nr. IP/10/299.

¹⁶⁷ Persbericht Europese Commissie 24 november 2010, nr. IP/10/1565.

de prejudiciële vragen gesteld over de verenigbaarheid van de Nederlandse exitheffing met het EU-recht, in het bijzonder de vestigingsvrijheid van art. 49 VwEU.

5.2.2 Prejudiciële vragen Hof Amsterdam

De Nederlandse exitheffing van ondernemingen is niet de enige exitheffing die op dit moment ter beoordeling voor het HvJ EU ligt. Het HvJ EU zal zich ook uitspreken over de exitheffingen van Spanje en Denemarken¹⁶⁸. Nog voor dat de EC besloten heeft om de Nederlandse exitheffing in de winstsfeer voor het HvJ EU te brengen, waren aan het HvJ EU prejudiciële vragen gesteld. Op 15 juli 2010 heeft het hof Amsterdam een drietal prejudiciële vragen gesteld omtrent de exitheffing in de winstsfeer en de toepassing van de vestigingsvrijheid.¹⁶⁹

In de literatuur wordt intussen gesproken van de zaak-National Grid Indus, waar ik in het vervolg zal spreken van de zaak-NGI. NGI maakte onderdeel uit van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting en had op haar balans een vordering in guldens staan, die tegen een historische koers was gewaardeerd. De vordering was ontstaan met het oog op toekomstige samenwerking met een groepsmaatschappij. Echter, van de samenwerking werd afgezien en hierdoor werd eind 2000 besloten om de feitelijke leiding van NGI naar het Verenigde Koninkrijk te verplaatsen. Op grond van deze verplaatsing werd besloten om het lopende boekjaar tussentijds af te sluiten; deze liep nu van 1 april tot 15 december 2000. Na deze zetelverplaatsing volgde in februari 2001 verkoop van de aandelen NGI. Ondertussen werd aan het begin van 2002 het boekjaar weer omgezet naar een boekjaar dat loopt van 1 april tot en met 31 maart. Als gevolg van de zetelverplaatsing legde de inspecteur aan NGI een exitheffing op, waarbij acuut diende te worden afgerekend over de aanwezige stille reserves in de vordering¹⁷⁰. In casu gaat het om een latente koerswinst van f 22 miljoen gulden (€ 10 miljoen) die is ontstaan door de stijging van het Britse pond. De rechtbank Haarlem oordeelde dat ondanks een zakelijke zetelverplaatsing sprake was van een kunstmatige boekjaarijziging die bedoeld was om belasting in Nederland te ontwijken. Naar haar mening heeft de inspecteur terecht op grond van *fraus legis* de boekjaarijziging genegeerd. De rechtbank beoordeelde de aanslag als een geschikte maatregel, voldoende specifiek en niet verder reikend dan noodzakelijk, waardoor de opgelegde aanslag niet in strijd werd bevonden met art. 43 EG (huidige art. 49 VwEU).

NGI heeft tegen de uitspraak van de rechtbank een hoger beroep ingediend bij het hof Amsterdam. Allereerst werd door het hof getoetst of de aanslag aan NGI opgelegd kon worden omdat deze in Nederland deel uitmaakte van een fiscale eenheid. Bepalend was de boekjaarijziging. Het hof volgde het

¹⁶⁸ Persbericht van de Europese Commissie 24 november 2010, IP/10/1565.

¹⁶⁹ Hof Amsterdam 15 juli 2010, nr. P08/00135, V-N 2010/35.6.

¹⁷⁰ In casu geldende wetgeving: Art. 16 Wet IB 1964 jo. art. 8 Wet VPB 1969.

oordeel van de rechtbank waarin deze de boekjaariwijziging als een onderdeel van de kunstmatige constructie kwalificeerde. Op grond van *fraus legis* werd de boekjaariwijziging door het hof genegeerd, wat betekende dat NGI per 1 april 2000 geacht werd geen onderdeel meer uit te maken van de fiscale eenheid.¹⁷¹ Naar het oordeel van het hof is de aanslag aan NGI als een zelfstandige belastingplichtige opgelegd.

Het hof ging verder in op de vraag of NGI toegang had tot het recht van vrije vestiging. Uit de verplaatsing van de werkelijke leiding van Nederland naar het VK blijkt dat in die lidstaat sprake is van de uitoefening van een economische activiteit.¹⁷² Hoewel NGI zich zowel op de vrijheid van vestiging als op de vrijheid van kapitaalverkeer heeft beroepen, is volgens het hof slechts de vestigingsvrijheid van toepassing. Mede verwijzend naar de arresten *Daily Mail*¹⁷³ en *Cartesio*¹⁷⁴ benadrukte het hof dat zolang geen sprake is van harmonisatie van het vennootschapsrecht de lidstaten bevoegd zijn enige voorwaarden te stellen aan de vertrekkende vennootschap die haar status van vennootschap onder de vertrekstaat wenst te behouden. In casu erkent het VK NGI als naar geldig Nederlands recht opgerichte vennootschap die na emigratie in het VK wordt voortgezet. Het hof constateert dat NGI zich kan beroepen op de vrijheid van vestiging waardoor een beroep op de vrijheid van kapitaalverkeer wordt verworpen.¹⁷⁵ Na het onderzoek naar de mogelijke belemmering, constateerde het hof dat NGI door de exitheffing belemmerd werd in de uitoefening van het recht op de vestigingsvrijheid. Een rechtvaardiging voor de belemmering vindt het hof in het territorialiteitsbeginsel verbonden met een temporele component. Hierdoor is in beginsel een afrekening over de gedurende de binnenlandse belastingplicht ontstane winst in geval van zetelverplaatsing gerechtvaardigd. Een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid is een doel die zijn grondslag in het territorialiteitsbeginsel vindt, waardoor deze als een aanvaarde dwingende reden van algemeen belang kan worden erkend.¹⁷⁶ Het hof constateert echter dat in geval hij de arresten *De Lasteyrie en N* van het HvJ EU zou volgen, de exitheffing in casus als ongerechtvaardigd zou moeten worden aangemerkt. Eindafrekening waarbij sprake is van rentedragende belastingschuld die onmiddellijk wordt ingevorderd en zonder dat rekening wordt gehouden met waardedalingen na de emigratie is overeenkomstig de arresten van het HvJ EU disproportioneel.¹⁷⁷ Doch, het hof benadrukt dat tussen een emigrerende natuurlijke persoon die in het vertrekland een aanmerkelijk belang bezat en een ondernemer

¹⁷¹ Moedermaatschappij verkoopt aandelen NGI op 21 februari 2001 wat op grond van standaardvoorwaarden voor de fiscale eenheid tot gevolg heeft dat de fiscale eenheid wordt gesplitst. Met terugwerkende kracht wordt NGI als een zelfstandige belastingplicht aangemerkt vanaf het begin van het boekjaar: 1 april 2000.

¹⁷² *V-N* 2010/35.6, r.o. 4.13.1.

¹⁷³ HvJ EG 27 september 1988, nr. 81/87, *Jur.* 1988, blz. I-05483.

¹⁷⁴ HvJ EG 16 december 2008, nr. C-210/06, *V-N* 2009/6.22.

¹⁷⁵ *V-N* 2010/35.6, r.o. 4.13.2 en 4.13.3.

¹⁷⁶ N. Dirkzwager in Monteiro en Koerts 2011, onderdeel 6.1.

¹⁷⁷ *V-N* 2010/35.6, r.o. 4.14.4.

die zijn onderneming verplaatst naar een andere lidstaat degelijk verschillen bestaan waardoor over zijn oordeel getwijfeld kan worden. Mijns inziens is door het hof hier het verschil in de beschikkingmogelijkheid bedoeld. Voorgaande overwogen stelt het hof Amsterdam aan het HvJ EU de volgende (kort weegegeven) prejudiciële vragen:

- 1. Kan de vennootschap die haar feitelijke zetel verplaatst en door de emigratiestaat geconfronteerd wordt met de eindafrekeningsheffing zich tegenover die lidstaat beroepen op artikel 43 EG (huidige art. 49 VWEU)?*
- 2. Zo ja, is een eindafrekeningsheffing over de meerwaarden van de verplaatste vermogensbestanddelen van de vennootschap, zonder uitstel en zonder de mogelijkheid latere waardeverliezen in aanmerking te nemen, in strijd met artikel 43 EG (huidige art. 49 VWEU)?*

De vraag is in hoeverre de arresten van het HvJ EU inzake de emigratie van een ab-houder analoog kunnen worden toegepast op de zetelverplaatsing van een onderneming. Het hof onderkent de verschillen en vraagt zich af of voor de winstsfeer toch niet wat specifiekere bepalingen dienen te gelden. Met name wordt door het hof stil gestaan bij het te bepalen realisatiemoment. Realisatie van stille en fiscale reserves en de goodwill is bij ondernemingen lastiger te bepalen en te volgen dan de realisatie van vermogensbestanddelen bij een ab-houder.¹⁷⁸ In hoofdstuk 6 zal ik aandacht besteden aan de mogelijkheden voor de bepaling van het realisatiemoment in de winstsfeer.

5.3 Toetsing huidige Nederlandse exitheffing in de winstsfeer

5.3.1 Inleiding

Het HvJ EU heeft nog geen oordeel genomen, doch de centrale vraag in mijn scriptie is of Nederland tot de exitheffing in de winstsfeer mag overgaan ingevolge het EU-recht en in het bijzonder de vestigingsvrijheid. De exitheffing in de winstsfeer vindt zijn grondslag in de fiscale coherentie en de fiscale territorialiteit. Het is dit territorialiteitsbeginsel dat een belangrijke rol speelt in de afbakening tussen de reikwijdte van de verdragsvrijheden en de mogelijkheid tot de oplegging van exitheffing.¹⁷⁹

5.3.2 Toegang tot het EU-recht

De leer van de werkelijke zetel en de incorporatieleer

Het HvJ EU heeft reeds een aantal arresten gewezen waarin de zetelverplaatsing getoetst werd aan de vestigingsvrijheid. Alvorens in te gaan op de mogelijke belemmeringen op het art. 49 VWEU is het eerst

¹⁷⁸ V-N 2010/35.6, r.o. 4.15.1.

¹⁷⁹ Van Den Dool, 'Territorialiteitsbeginsel' in Albregtse 2006, blz. 207.

belangrijk vast te stellen wanneer een vennootschap beroep kan doen op het EU-recht, in het bijzonder op de vestigingsvrijheid.

De vraag is of de toegang tot het EU-recht afhankelijk is van het vennootschapsrecht dat een lidstaat toepast. Het is een regel van het internationale vennootschapsrecht dat het ontstaan, bestaan en tenietgaan van vennootschappen wordt bepaald door het nationale recht van de lidstaat. In de EU bestaan twee stelsels op grond waarvan het vennootschapsrecht wordt bepaald. Het betreft de leer van de werkelijke zetel en de incorporatieleer. Krachtens de leer van de werkelijke zetel is de plaats van de werkelijke zetel van een vennootschap bepalend. Voor de bepaling van de werkelijke zetel wordt veelal aangesloten bij het centrum van de bestuursactiviteiten. Het is derhalve niet relevant naar welk recht van een lidstaat de vennootschap is opgericht. In geval van zetelverplaatsing naar een andere lidstaat leidt de toepassing van de werkelijke zetel leer tot de ontbinding van de vennootschap. Ontbinding op grond van het civiele recht leidt in het fiscale recht tot exitheffing over de in de vennootschap aanwezige stille en fiscale reserves en de goodwill.¹⁸⁰ Nederland is een land dat de incorporatieleer hanteert. Op grond van de incorporatieleer wordt het toepasselijke vennootschapsrecht bepaald naar het recht van de lidstaat waar de vennootschap is opgericht. Derhalve is de statutaire zetel bepalend. Zetelverplaatsing van een vennootschap zal niet leiden tot ontbinding en daardoor kan een vennootschap haar rechtspersoonlijkheid behouden. Echter, hoewel een statutaire zetel in het vertrekland achterblijft, leidt zetelverplaatsing veelal tot fiscale eindafrekening over ontstane meerwaarde gedurende de binnenlandse periode, omdat de vennootschap op grond van het verdrag niet meer als inwoner van Nederland wordt aangemerkt.

Het HvJ EU erkent het bestaan van deze twee stelsels, ook al leidt de zetelverplaatsing naar een ander lidstaat juist door het naast elkaar bestaan van deze twee stelsels tot belemmering.¹⁸¹ Mijns inziens dient bij de vraag naar de toegang tot het EU-recht de materie van de fiscale exitheffing te prevaleren boven de rechtsvorm van de vennootschap. Of op het nationaal niveau de zetelverplaatsing tot de ontbinding van dat vennootschap leidt, is irrelevant. In een aantal arresten van het HvJ EU is de relevantie van het toepasselijke vennootschapsrecht aan bod gekomen bij de vraag wanneer de zetelverplaatsing getoetst kan worden aan de vestigingsvrijheid. Genoemd kunnen worden de zaak *Daily Mail*¹⁸², *Überseering*¹⁸³ en *Cartesio*¹⁸⁴. In het kader van mijn scriptie zijn deze arresten niet relevant en zullen zij verder buiten beschouwing blijven.

¹⁸⁰ In geval van zetelverplaatsing naar een andere lidstaat waarbij geen vaste inrichting achterblijft in Nederland, houdt de vennootschap belastbare winst in Nederland te genieten.

¹⁸¹ Steffens 2004.

¹⁸² HvJ EG 27 september 1988, nr. C-81/87, *Jur.* 1988, blz. I-05483.

¹⁸³ HvJ EG 5 november 2002, nr. C-208/00, *FED* 2003/446.

¹⁸⁴ HvJ EG 16 december 2008, nr. C-210/06, *V-N* 2009/6.22.

5.3.3 Potentiële belemmering

In de voorgaande paragraaf is bepaald wanneer een vennootschap de toegang heeft tot het gemeenschapsrecht. Nederland hanteert de incorporatieleer, echter dient het vennootschapsrecht niet bepalend te zijn voor de toegang tot het EU-recht. Het is de materiële werking van de exitheffing dat van invloed kan zijn op de toegang tot het Europese recht. Bij de vastgestelde toegang tot het EU-recht, is de volgende vraag of de exitheffing in de winstsfeer een belemmering vormt in de uitoefening van een vrij verkeersbepaling. De problematiek van exitheffingen in de ab-sfeer lijkt te zijn uitgekristalliseerd. Het HvJ EU heeft hieromtrent belangrijke arresten gewezen zoals *De Lasteyrie*¹⁸⁵ en de zaak *N*¹⁸⁶. Gezien het evidente verschil tussen een ab-houder en een vennootschap is het de vraag in hoeverre de overwegingen van het HvJ EU inzake de exitheffing bij ab-houders analoog kunnen worden toegepast bij de exitheffing in de winstsfeer.

In *De Lasteyrie* werd de Franse exitheffing in strijd bevonden met de vrijheid van vestiging. Het HvJ EU heeft in die zaak twee specifieke belemmeringen geconstateerd. De eerste belemmering bestond uit het feit dat de emigratie op zichzelf leidt tot het ontstaan van een belastingschuld. De tweede belemmering bestond uit het stellen van specifieke voorwaarden betreffende uitstel van betaling en het vereiste van zekerheidstelling. In de zaak *N* heeft het HvJ EU geoordeeld dat de Nederlandse exitheffing in de ab-sfeer in beginsel niet in strijd was met het communautaire recht. Wel werd de invulling van de bepaling disproportioneel bevonden vanwege de vereiste zekerheidstelling en het niet rekening houden met gerealiseerde waardedalingen na emigratie. Naar aanleiding van de uitspraak in de zaak *N* is de huidige ab-regeling op deze punten aangepast. Naar mening van verschillende auteurs is de huidige ab-regeling in overeenstemming met het communautaire recht.

Betalingskwestie: liquiditeits- en rentenadeel

Het grootste verschil tussen de exitheffing in de ab-sfeer en de winstsfeer is dat bij de laatste een acute afrekening volgt. Peters en Monfrooij merken op dat dit een internationaal gebruikelijke afhandeling is waarbij een gewone aanslag wordt opgelegd in plaats van een conserverende aanslag.¹⁸⁷ Uit mededelingen en het optreden van de EC kan zich worden afgevraagd of deze gebruikelijke internationale afhandeling niet aan het veranderen is. Het hoofddoel van de exitheffingen in de winstsfeer is het belasten van de totale winst van een onderneming. Vermogensbestanddelen die in de jaarwinsten nog niet tot uitdrukking zijn gekomen, worden alsnog in de heffing betrokken door middel van een exitheffing. De waardemutaties die gedurende de Nederlandse binnenlandse periode zijn ontstaan zouden in geval van

¹⁸⁵ HvJ EG 11 maart 2004, C-9/02, *V-N* 2004/15.9, *BNB* 2004/258.

¹⁸⁶ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22.

¹⁸⁷ Peters en Monfrooij 2009, onderdeel 2.

belasting over vermogensaanwas gelijk in de heffing kunnen worden betrokken. Echter, in Nederland is gekozen om over de vermogenswinsten te heffen op het moment van realisatie. Dat er rekening dient te worden gehouden met het liquiditeitsbeginsel is destijds een politieke keuze geweest. Het is echter de vraag in hoeverre het liquiditeitsbeginsel een leidende rol dient te spelen als het gaat om de uitvoerbaarheid van de belastingwet. Terra en Wattel benadrukken ook dat het rekening houden met het liquiditeits- en rentenadeel niet altijd noodzakelijk is bij voortzettende ondernemingen. Betalen van exitheffing zal voor deze ondernemingen veelal minder zwaar vallen dan het op het eerste gezicht lijkt doordat in de meeste ontvangstlidstaten een *step up* wordt verleend.¹⁸⁸ Exitheffing in de vertrekstaat wordt dan gecompenseerd door de grotere afschrijvingsruimte in de ontvangststaat. Kritiek op deze redenering is dat afschrijvingsregels per lidstaat verschillen, waardoor het alsnog kan voorkomen dat exitheffing en afschrijvingen elkaar niet overlappen. Als een incorporatieland staat Nederland de zetelverplaatsing met behoud van rechtspersoonlijkheid toe. In het beginsel is dan geen sprake van belemmering van de vestigingsvrijheid. Het is echter zo dat op grond van de nationale wet Nederland aan de zetelverplaatsing fiscale consequenties verbindt. Nederland wenst als het land van oprichting af te rekenen over de stille reserves die gedurende de Nederlandse binnenlandse periode zijn ontstaan. Het is deze acute exitheffing dat een belemmering van het recht van vestiging oplevert.

Conserverende aanslag op zich

Bij het opleggen van een gewone aanslag wordt de belastingclaim niet doorgeschoven, maar acuut ingevorderd. Deze afwijkende invorderingsmodaliteit heeft in de literatuur de vraag doen ontstaan of een conserverende aanslag zoals in de ab-sfeer een beter oplossing zou zijn. Janssen is van mening dat de conserverende aanslag in de ab-sfeer een geschikt middel is die tevens de emigrerende vennootschap hetzelfde behandelt als een binnenlandse vennootschap.¹⁸⁹ A-G Wattel is van mening dat nu niet valt in te zien op welke minder bezwarende wijze de in de Nederlandse periode aangegroeide waarde kan worden belast. De A-G Wattel benoemt de conserverende aanslag slechts als een voor bezwaar vatbare “emigratiegeleidbriefje”.¹⁹⁰ Kemmeren is het niet eens met deze uitspraak van A-G Wattel. Volgens Kemmeren is een conserverende aanslag op zich al een beperking van de vestigingsvrijheid. In geval van de binnenlandse verplaatsing ontstaat geen belastingschuld, terwijl bij emigratie naar een andere lidstaat de belastingschuld wordt geformaliseerd.¹⁹¹ A-G Kokott achtte het opleggen van een conserverende aanslag op zichzelf een belemmering van de vestigingsvrijheid.¹⁹² Wel dient te worden opgemerkt dat voor de belemmering door de conserverende aanslag rechtvaardigingsgronden kunnen worden

¹⁸⁸ Terra & Wattel 2008, blz. 789.

¹⁸⁹ Smit 2006, onderdeel 3.

¹⁹⁰ Hoge Raad 20februari 2009, nr. 42 701, Conclusie Advocaat-Generaal Wattel, *BNB* 2009/260, onderdeel 5.15.

¹⁹¹ Kemmeren 2005, onderdeel 5.1.1.

¹⁹² HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, Conclusie Advocaat-Generaal Kokott, *BNB* 2007/22, onderdeel 82.

aangedragen. De A-G Kokott constateerde een belemmering, maar zij achtte deze belemmering wel te rechtvaardigen.¹⁹³ De redenering van Kemmeren kan ik goed volgen. Door de oplegging van de conserverende aanslag in grensoverschrijdende situatie, terwijl in de binnenlandse situatie geen sprake is van een aanslag, worden gelijke gevallen ongelijk behandeld. Mijns inziens is dit een belemmering zonder twijfel. Echter, er is wel sprake van een belemmering die te rechtvaardigen is. Zonder harmonisatie op Europees niveau is het vooralsnog niet duidelijk in hoeverre de conserverende aanslag een geschikt middel kan zijn. Geconcludeerd kan worden dat men het in de literatuur niet eens is of de conserverende aanslag ook van toepassing kan zijn in de winstsfeer. Naar mijn mening leent de conserverende aanslag zoals in de ab-sfeer zich niet voor de analoge toepassing in de winstsfeer. De reden hiervoor is gelegen in de meerderheid van realisatiemomenten in de winstsfeer, tegenover één realisatiemoment in de ab-sfeer. In het volgende hoofdstuk zal ik de invorderingmodaliteit aandragen die mijns inziens toegepast kan worden in de winstsfeer.

5.3.4 Rechtvaardiging

Bij de exitheffing in de winstsfeer kan een belemmering van de vestigingsvrijheid worden geconstateerd. Een belemmerende maatregel kan alsnog van toepassing blijven indien er objectieve rechtvaardigingsgronden voor kunnen worden aangedragen. Naast de geschreven rechtvaardigingsgronden in het EU-verdrag¹⁹⁴ zijn in onderhavige kwestie in het bijzonder de ongeschreven rechtvaardigingsgronden van belang. Het gaat hier om dwingende reden van algemeen belang.

De rechtvaardigingsgrond van de doeltreffendheid van de fiscale controle kan de moeilijkheid van grensoverschrijdende situatie rechtvaardigen. Een lidstaat mag maatregelen treffen die kunnen bijdragen tot duidelijke en nauwkeurige vaststelling van het belastbaar inkomen. In grensoverschrijdende situaties binnen de EU is deze rechtvaardigingsgrond echter achterhaald. Geïmplementeerde richtlijnen inzake de wederzijdse bijstand op het gebied van de directe belastingen en invordering¹⁹⁵ maken een beroep op de doeltreffendheid van de fiscale controle niet meer succesvol. Uit de ab-jurisprudentie blijkt dat op het gebied van exitheffingen twee dwingende redenen van algemeen belang meest doeltreffend kunnen zijn. Het gaat hier om de bestrijding van belastingontwijking en de fiscale coherentie.

De misbruikbestrijding kan een rechtvaardiging vormen wanneer een belastingplichtige uitsluitend handelt met het doel tot het behalen van een fiscaal voordeel en dit voordeel is in strijd is met het toepasselijke gemeenschapsrecht. Het HvJ EU spreekt tevens van de “volstrekt kunstmatige constructies”

¹⁹³ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, Conclusie Advocaat-Generaal Kokott, *BNB* 2007/22, onderdeel 82.

¹⁹⁴ Art. 36 VwEU en art. 65 VwEU.

¹⁹⁵ Richtlijn 77/799/EEG en Richtlijn 2010/24/EU.

die onder bestrijding van belastingontwijking vallen. In De Lasteyrie heeft het HvJ EU reeds uitgemaakt dat bestrijding van belastingontwijking geen rechtvaardiging kan vormen omdat de bepaling geen algemene werking mag hebben. Omdat de exitheffing in de winstsfeer op alle emigraties ziet, is de bepaling niet specifiek genoeg. Van een specifieke maatregel is alleen sprake als deze ziet op emigraties die ingegeven zijn door belastingontwijking. Te verwachten valt dat het HvJ EU deze rechtvaardigingsgrond niet zal accepteren voor de exitheffing in de winstsfeer.

Nederland maakt de meeste kans met de rechtvaardigingsgrond van de fiscale coherentie. Exitheffing in de winstsfeer is in het leven geroepen ter behoud van in Nederland opgebouwde fiscale claim. Ook Rijkers benadrukt dat de ab-regeling en de winst gestoeld zijn op het beginsel van de totale winst.¹⁹⁶ Exitheffing zou daarom hoofdzakelijk moeten zien op het sluitend maken van een belastingregeling. Echter, zelfs bij de ab-regeling is het (nog) de vraag of de exitheffing uitsluitend hierop ziet. Essers is tevens van mening dat de houdbaarheid van exitheffingen zal afhangen van of Nederland aannemelijk weet te maken dat het niet primair gaat om het tegengaan van belastingontwijking, maar dat het gaat om een integraal onderdeel van het totaalwinstbeginsel.¹⁹⁷ Peters en Monfrooij zien de rechtvaardigingsgrond van de verdeling van de heffingsbevoegdheid volgens het territorialiteitsbeginsel, verbonden met een temporele component, ook van toepassing in de winstsfeer.¹⁹⁸ Rijkers en Kemmeren hebben beide kritiek op deze fiscale coherentie. De conserverende aanslag in de ab-regeling wordt door Rijkers in het geheel niet in overeenstemming met de fiscale coherentie gezien.¹⁹⁹ In het bijzonder doelt hij op de automatische kwijtschelding na tien jaar. Hoewel een lidstaat een doel kan beweren, kan uit zijn handelingen een ander doel kenbaar worden. Volgens Rijkers is naar de analogie van De Lasteyrie dit doel een algemene antimisbruikbepaling. Ook Kemmeren ziet het bestrijden van belastingontwijking als de enige ware rechtsgrond van de Nederlandse exitheffing.²⁰⁰ Ik ben van mening dat Nederland de exitheffing in de winstsfeer met het meest succes kan rechtvaardigen door een beroep op de fiscale coherentie. Nederland wenst met exitheffing uitsluitend de gedurende Nederlandse binnenlandse plicht ontstane waardeangroei te belasten. Een regeling kan wellicht gerechtvaardigd zijn, maar hij dient tevens noodzakelijk en proportioneel te zijn.

5.3.5 Noodzakelijkheid en proportionaliteit

In de voorgaande paragrafen heb ik geconstateerd dat voor de aanwezige belemmering ingevolge de exitheffing in de winstsfeer een beroep mogelijk is op een dwingende reden van algemeen belang. In de

¹⁹⁶ Rijkers 2008.

¹⁹⁷ P.H.J. Essers, 'De Europese dimensie van het totaalwinstbeginsel' in Albregtse 2006, blz. 243.

¹⁹⁸ Peters en Monfrooij 2009, onderdeel 4.

¹⁹⁹ Rijkers 2006.

²⁰⁰ Kemmeren 2005, onderdeel 5.1.

Nederlandse situatie kan een beroep op de fiscale coherentie de exitheffing rechtvaardigen. Het totaalwinstbeginsel vormt de achtergrond van de Nederlandse exitheffing. Gestreefd wordt naar de heffing van de totale winst van een vennootschap. Exitheffing kan daarom worden aangemerkt als een geschikt middel tot bescherming van de latente belastingclaim. Echter, het is de proportionaliteitstoets waar het allemaal om draait. Om een maatregel als proportioneel aan te merken dient het beoogde doel niet bereikt te kunnen worden met een minder vergaande maatregel.

Een conserverende aanslag in de ab-regeling werd alleen proportioneel bevonden zonder zekerheidstelling en na het rekening houden met gerealiseerde waardedalingen na de emigratie. Hoewel de exitheffing in de winstsfeer ook gebaseerd is op de fiscale coherentie en het fiscale territorialiteitsbeginsel, bestaat het grootste verschil met de ab-sfeer in het ontbreken van soortgelijke invorderingsmodaliteiten. Namelijk, anders dan bij de ab-sfeer, volgt in de winstsfeer een acute afrekenverplichting. Derhalve is er geen sprake van een conserverende aanslag, doch van een gewone aanslag, met in beginsel geen uitstel van betaling²⁰¹. Met de gerealiseerde waardedalingen na de emigratie wordt geen rekening gehouden, wat ook betekent dat eventuele kwijtschelding van na de emigratie ontstane waardedalingen niet kan voorkomen.

Uit de zaak N²⁰² kan worden afgeleid dat de vereiste aangifteplicht acceptabel lijkt. Het opleggen van een aanslag dient daarna niet alleen het vertreklandstaat maar tevens de belastingplichtige, omdat op het moment van de zetelverplaatsing de waarde van de onderneming wordt vastgesteld. Een vertrekstaat zal deze waarde overeenkomstig tot eigen wettelijk bepalingen vaststellen in een voor bezwaar vatbare beschikking. Hoewel gesproken kan zijn van een administratieve belemmering, dient de aangifte tevens ter vergroting van de rechtszekerheid van de belastingplichtige.

Naar mijn mening mag Nederland in geval van zetelverplaatsing overgaan tot exitheffing doch het is de acute invordering waaruit de discussie omtrent de proportionaliteit bestaat. Korving meent dat de analoge toepassing van De Lasteyrie en de zaak N ertoe leidt dat de exitheffing in beginsel toelaatbaar is, maar dat Nederland met het invorderen dient te wachten tot de meerwaarde ook daadwerkelijk is gerealiseerd.²⁰³ Ook de EC benadrukte in haar mededeling dat belastingplichtigen die hun verdragsvrijheid uitoefenen, niet vroeger of zwaarder mogen worden belast dan belastingplichtigen die in hun lidstaat blijven wonen.²⁰⁴ Ingeval het HvJ EU tot het oordeel komt dat een acute invordering als niet proportioneel dient te worden aangemerkt, volgt daaruit de vraag naar de geschikte invorderingsmodaliteit in de winstsfeer.

²⁰¹ Belastingplichtige kan altijd een verzoek doen op de algemene uitstelbepaling ingevolge art. 25, lid 1 IW 1990.

²⁰² HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22, r.o. 49.

²⁰³ Korving 2010, onderdeel 8.2.

²⁰⁴ Mededeling van 19 december 2006, COM(2006) 823 definitief.

In de eerste instantie kan gedacht worden dat een conserverende aanslag, zoals deze is vormgegeven in de ab-sfeer, een oplossing voor deze disproportionaliteit kan bieden. Zoals ik in hoofdstuk 6 nader zal uiteenzetten, is de conserverende aanslag in de winstsfeer niet een oplossing zonder moeilijkheden. Ondanks de grote gelijkenis met de ab-sfeer kan voor de winstsfeer niet met zekerheid worden gezegd dat het HvJ EU een acute invordering als niet proportioneel zal achten. Mijns inziens is dit nog maar de vraag. Een exitheffing in de winstsfeer is van grotere complexiteit dan een exitheffing in de ab-sfeer. De complexiteit bestaat met name uit de moeilijkheid van de navolging van alle activa en passiva die in een vennootschap aanwezig kunnen zijn. Mijns inziens kan het HvJ EU oordelen dat de acute invordering als proportioneel kan worden aangemerkt gezien de rechtvaardiging in de complexiteit.

5.4 Conclusie: Verwacht oordeel HvJ EU

Hoofdstuk vijf heb ik geheel gewijd aan de toetsing van de exitheffing in de winstsfeer aan het EU-recht. Het HvJ EU heeft nog geen oordeel uitgebracht omtrent de exitheffingen voor de ondernemingen. Toch kan aan de hand van de arresten inzake de exitheffing in de ab-sfeer een juridisch kader worden geschetst waarbinnen het HvJ EU zal oordelen. Exitheffing in de winstsfeer is een fiscale consequentie van de zetelverplaatsing. Op grond van de nationale fiscale bepalingen dient direct voorafgaand aan de emigratie acuut te worden afgerekend over de nog niet tot uitdrukking gekomen stille en fiscale reserves en de goodwill. In binnenlandse realisatie dient pas te worden afgerekend bij de daadwerkelijke realisatie. Door dit verschil in behandeling tussen een binnenlandse verplaatsingen en een grensoverschrijdende verplaatsingen is sprake van een belemmering. In geval van zetelverplaatsing wordt een vennootschap door middel van de acute afrekening ontmoedigd in het uitoefenen van zijn vestigingsvrijheid. Ondanks geconstateerde belemmering kunnen door Nederland rechtvaardigingsgronden worden aangevoerd. Een beroep op de doeltreffendheid van de fiscale controle heeft aan waarde verloren sinds de geïmplementeerde richtlijnen van bijstand. Bestrijding van belastingontwijking zal tevens weinig succes hebben als een rechtvaardigingsgrond, gezien het verbod van generieke anti-ontgaansbepaling in De Lasteyrie. Nederland dient aannemelijk te maken dat de exitheffingen in de winstsfeer voortvloeien uit het fiscale coherentiebeginsel. Naast deze mogelijkheid van rechtvaardiging dient de maatregel tevens proportioneel te zijn. Anders dan de arresten in de ab-sfeer benadrukte ik dat de exitheffing in de winstsfeer gekenmerkt wordt door de acute invordering. Ondanks deze acute invordering verwacht ik dat de exitheffing in de winstsfeer, door zijn eigenaardigheid en de complexiteit, deze proportionaliteitstoets zal doorstaan. Van het HvJ EU inzake exitheffingen in de ab-sfeer, kan van het HvJ EU verwacht worden dat de huidige exitheffingen in de winstsfeer als niet in strijd met de vestigingsvrijheid van art. 49 VwEU zal worden beoordeeld.

Hoofdstuk 6. Mogelijke oplossingen voor de fiscale belemmeringen

6.1 Inleiding

In de vorige hoofdstukken is steeds stilgestaan bij de verschillende exitheffingen op nationaal, bilateraal en communautaire niveau. Uit deze behandeling van de exitheffingen komt naar voren dat elk soort exitheffing een specifiek eigen vorm inhoudt. De basis van de drie exitheffingen is hoofdzakelijk gelijk aangezien alle drie gericht zijn op de bescherming van de Nederlandse heffingsgrondslag op de grond van de fiscale coherentie en het territorialiteitsbeginsel. Het verschil is echter aanwezig in het specifieke doel van elke exitheffing. In de ab-sfeer wordt door middel van de exitheffing aangeknoopt bij de geconstateerde waardemutatie ter afbakening van de ongerealiseerde vermogenswinst. Bij de pensioen- en lijfrentesfeer levert de fiscale faciliteit een belastingvrij opgebouwde pensioen- en lijfrentekapitaal waar de exitheffing specifiek op ziet. Voor de winstsfeer is het specifieke doel van de exitheffing gelegen in de heffing over de nog aanwezige stille en fiscale reserves en de goodwill als gevolg van een grensoverschrijdende zetelverplaatsing. Steeds gaat het om de belangen van de betrokken lidstaten enerzijds en de bescherming van de belangen van de belastingplichtige anderzijds. Gezien de soevereiniteit van Nederland is het vertrekpunt een oplossing op het nationale niveau. Echter, door het grensoverschrijdende element van de exitheffingen is het noodzakelijk om tevens rekening te houden met de geldende internationale en Europese recht. Uit dit oogpunt heb ik bij ieder exitheffing een specifiek spanningsveld waargenomen die om een specifieke benadering vraagt. In dit hoofdstuk behandel ik allereerst de exitheffing in de ab-sfeer om vervolgens in te gaan op de exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer. De vraag van de ongerealiseerde vermogenswinsten in de winstsfeer is de centrale vraag van mijn scriptie. De mogelijke oplossing voor de bijdrage aan de verenigbaarheid van de exitheffing in de winstsfeer met het gemeenschapsrecht behandel ik in de vierde paragraaf.

6.2 Ongerealiseerd vermogenswinst in de aanmerkelijkbelangsfeer

Het belang van de exitheffing in de ab-sfeer wordt op nationaal niveau gezocht in het sluitend maken van de belastingregeling. De fiscale coherentie ziet op de totale belastingheffing van de voordelen uit het aanmerkelijk belang die hun oorsprong vinden op het Nederlandse territoir. Een maatregel dient rekening te houden met de voorwaarden van het nationale belastingrecht, doch ook met het internationale belastingrecht conform het OESO-Modelverdrag en het EU-recht. De duidelijkheid omtrent de exitheffingen in de ab-sfeer is tot zover uitgekristalliseerd. Nationaal wordt een emigratie in de ab-sfeer als een fictieve vervreemding van het ab-pakket gezien. De waardemutatie gedurende de binnenlandse periode is een reële vermogensvermeerdering waarover op grond van het OESO-Modelverdrag aan Nederland het heffingsrecht toekomt voor het opleggen van de conserverende aanslag over de ongerealiseerde vermogensbestanddelen. In hoofdstuk drie heb ik derhalve geconcludeerd dat de 20

februari 2009 arresten van de Hoge Raad²⁰⁵ juist zijn. Het ab-voorbehoud en de exitheffing dienen de duidelijkheid en de zekerheid richting de verdragspartner en zijn derhalve aan te merken als een Nederlands optreden conform het OESO-Modelverdrag. De exitheffing in de ab-sfeer volgt de geconstateerde vermogensaanwas.²⁰⁶ Op Europees niveau is echter een element van de exitheffing, dat onsamenhangendheid vertoont met het gepretendeerde doel van de fiscale coherentie. Namelijk, ingeval na de emigratie gedurende tien jaar geen oneigenlijke handelingen plaats vinden, volgt in de ab-sfeer de automatische kwijtschelding van de conserverende aanslag.²⁰⁷ Het bestaan van deze kwijtschelding wordt rechtvaardigt uit doelmatigheidsoverwegingen en de noodzaak om als zodanig in overeenstemming met het EU-recht te zijn. Mijns inziens is de automatische kwijtschelding gelijk aan het materieel weggeven van de latente belastingclaim. Het is dit element dat niet in overeenstemming is met de fiscale coherentie, gebaseerd op het fiscale territorialiteitsbeginsel, aangezien de waardegroei tijdens de binnenlandse periode op deze manier belastingvrij aan een ab-houder toevloeit. Het HvJ EU heeft de Nederlandse rechtvaardiging van de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid gehonoreerd, maar Nederland laat met deze kwijtschelding het doorschemeren dat er tevens sprake is van een algemeen antimisbruikbepaling. Ingevolge De Lasteyrie²⁰⁸ is de automatische kwijtschelding in de ab-sfeer hierdoor niet in overeenstemming met het EU-recht. Mijns inziens volgt uit de zaak N²⁰⁹ nergens dat een exitheffing tevens het element van definitieve kwijtschelding dient te bevatten om zo verenigbaar met het EU-recht te zijn. Naast het onvoorwaardelijke uitstel van betaling en geen vereiste van de zekerheidsstelling past de definitieve kwijtschelding niet. Deze fiscale belemmering in de ab-sfeer dient uit de wetgeving te worden verwijderd. Alleen zo is er sprake van een volledig sluitende ab-regeling in de Nederlandse wetgeving.

6.3 Belastingvrij opgebouwd pensioen- en lijfrentekapitaal

Zoals beschreven in hoofdstuk twee is op het nationaal niveau sprake van fiscaal gefacilieerde pensioenopbouw. De premiebetalingen en de aanspraak zijn vrijgesteld, terwijl de daaruit voortvloeiende uitkeringen in de heffing worden betrokken. Volgens het ideale scenario vindt pensioenopbouw plaats gedurende de binnenlandse belastingplicht. Bij het bereiken van pensioengevend leeftijd en het genieten van pensioenuitkeringen is er nog steeds sprake van binnenlandse belastingplicht. Dientengevolge gaat Nederland over tot de inhouding van loonbelasting over deze uitkeringen. In een voortdurend mobieler wordende Europa ontstaan afwijkingen van dit ideale scenario.

²⁰⁵ Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 07/12314, *BNB* 2009/262, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 701, *BNB* 2009/260, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 699, *NtFR* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 702, *NtFR* 2009/467, Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 43 760, *BNB* 2009/ 261.

²⁰⁶ *BNB* 2009/260, r.o. 4.3.2.

²⁰⁷ Art. 26, lid 2, IW 1990.

²⁰⁸ HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02, *BNB* 2004/258, *NtFR* 2004/397.

²⁰⁹ HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04, *BNB* 2007/22.

Op nationaal niveau wordt op het moment van vlak voor het ophouden van de binnenlandse belastingplicht de opgebouwde pensioenaanspraak naar de waarde in het economische verkeer tot het loon gerekend. In de pensioensfeer is de geboden faciliteit onvoorwaardelijk verleend, toch volgt de oplegging van de conserverende aanslag ingeval de belastingplichtige zijn woonplaats naar een andere lidstaat verplaatst. Derhalve gaat Nederland in de materiële zin over tot het terugnemen van de verleende faciliteit. Dit handelen van Nederland is ingegeven door de wens tot bescherming van de fiscale coherentie en de voorkoming van belastingontwijking. Een kant van de medaille wordt gevormd door de faciliteit voor de vorming van de adequate oudedagsvoorziening. Terwijl tot de keerzijde van deze medaille de voorkoming van belastingontwijking bij irreguliere afhandeling, als de waker over de heffingsgrondslag, behoort. De Nederlandse verwachting belasting te heffen over pensioen is in de nationale wet geëffectueerd. Zoals in de voorgaande hoofdstukken beschreven, kan Nederland heffen, maar de grootste vraag was of Nederland dit, onder op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen en het Europese recht, ook daadwerkelijk mag. In hoofdstuk drie heb ik geconcludeerd dat de huidige exitheffing in de pensioensfeer in strijd is met de goede verdragstrouw jegens de verdragspartner met wie een belastingverdrag is gesloten voor het inwerkingtreden van de Wet IB 2001 en waarin een exclusieve woonstaathffing ten aanzien van pensioenen is opgenomen. Zelfs de reparatiewetgeving²¹⁰ in verband met de 19 juni 2009-arresten van de Hoge Raad kan niet als houdbaar met bovenbedoelde belastingverdragen worden aangemerkt. De exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer is slechts houdbaar ingeval een belastingplichtige zijn woonplaats verplaatst naar een land waarmee Nederland geen op het OESO-Modelverdrag gebaseerd verdrag heeft gesloten, dan wel naar een lidstaat waarmee een dergelijk belastingverdrag is gesloten ná de inwerkingtreding van de Wet IB 2001. Als laatste mogelijkheid kan worden genoemd de emigratie naar de lidstaat met een belastingverdrag voor de inwerkingtreding van de Wet IB 2001, doch waarin op grond van een ongeclausuleerde bronstaathffing het heffingsrecht aan Nederland toekomt. Na de bilaterale toets volgde de toets van de houdbaarheid onder het communautaire recht. Zoals in hoofdstuk vier geconcludeerd, is de Nederlandse exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer niet in strijd met het Europese recht. Ondanks de geconstateerde belemmering, kon de rechtvaardiging worden gevonden in het fiscale territorialiteitsbeginsel verbonden met een temporele component. Bovendien voldeed de conserverende aanslag aan de vereisten die in de zaak N²¹¹ werden gesteld, waardoor de maatregel proportioneel is uitgewerkt. Uit het voorgaande volgt dat de exitheffing slecht op bilateraal niveau tot complicaties leidt. Ik zal mij daarom richten op de mogelijke oplossingen inzake de exitheffing onder het internationale recht.

²¹⁰ Wet van 8 juli 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten (reparatie in verband met arresten van de Hoge Raad inzake pensioen- en lijfrenteaanspraken), *Stb.* 2009, 304.

²¹¹ HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04, *BNB* 2007/22.

Het probleem wordt in de pensioen- en lijfrentesfeer veroorzaakt in de belastingvrije opbouw. In grensoverschrijdende situaties dreigt Nederland de belastingclaim te verliezen op het moment dat de belastingplichtige zijn woonplaats verlegt. Het is in de internationale praktijk gebruikelijk dat staten in een door hun gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting de heffingsbevoegdheid inzake pensioen en lijfrente verdelen. De hoofdregel op grond van art. 18 OESO kent de exclusieve heffingsbevoegdheid toe aan de woonstaat. Echter, sinds 2005 is het in OESO-Commentaar opgenomen dat de staten van deze hoofdregel in hun bilaterale verdragen mogen afwijken.²¹² In de meeste verdragen van voor 1 januari 2001 voorziet Nederland niet in een ongeclausuleerde bronstaatheffing ingeval van afkoop van pensioen en lijfrente. Indien een belastingplichtige op het moment van uitkering zijn woonplaats in een andere verdragsluitende staat heeft, mag Nederland het heffingsrecht niet effectueren ondanks dat de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van de fiscale opbouwfaciliteit in Nederland. Gaat Nederland alsnog over tot de heffing op grond van een eenzijdige posterieure wijziging in de nationale wet, dan betekent dit de ondermijning van het heffingsrecht van de verdragspartner. De goede verdragstrouw die verdragspartners in acht dienen te nemen, verzet zich tegen eenzijdige uitholling van het eenmaal toegekende heffingsrecht op grond van een belastingverdrag. Wil Nederland voorkomen dat de belastingclaim als gevolg van emigratie wordt afgeschud, dan dient een oplossing te worden gezocht buiten de nationale wetgeving. Uit het oogpunt van antimisbruik kan de wens van claimbehoud worden gerechtvaardigd, doch het effectieve claimbehoud kan alleen bereikt worden door heronderhandeling omtrent reeds gesloten bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. In dit theoretische onderzoek lijkt de oplossing dan ook vrij eenvoudig. Opmerking verdient dat uit de praktijk volgt dat (her)onderhandeling van belastingverdragen een intensief en langdurig proces is. Nederland kan in de nationale wetgeving wel al een aanzet vormen. De onvoorwaardelijke vrijstelling van pensioenen ingevolge hoofdstuk IIB Wet LB 1964 is een onderwerp van discussie. Het zou de rechtszekerheid dienen indien het van meet af aan duidelijk zou zijn dat tegenover gefacilieerde pensioenopbouw ook een tegenprestatie wordt verwacht. In het geval van reguliere afwikkeling na emigratie is er geen probleem, doordat Nederland als het uitkerende land altijd belasting inhoudt. Bij emigratie naar het buitenland spelen echter nooit alleen de fiscale motieven een rol. Mocht dat wel het geval zijn, dan zouden deze fiscaal ingegeven emigraties een stuk minder voorkomen wanneer de belastingplichtige gerechtvaardigde vertrouwen heeft dat Nederland bij irreguliere afhandeling kan, mag en daadwerkelijk over zal gaan tot strafheffing.

²¹² OESO-Commentaar op art. 18, paragraaf 13.

6.4 Ongerealiseerd inkomen in de winstsfeer

6.4.1 Alternatieven in de literatuur

Een soevereine lidstaat is bevoegdheid om zijn fiscale jurisdictie te beschermen. Echter, dit heffingsrecht van de lidstaat kan, zoals uit de voorgaande hoofdstukken is gebleken, in strijd komen met de verdragsvrijheden van het VwEU. Derhalve wordt de grondslagbescherming door de lidstaat beperkt door het communautaire recht.²¹³ In de literatuur zijn tot zover verscheidene alternatieven geboden inzake de exitheffingen. De meeste alternatieven zien niet expliciet op de winstsfeer en de gecompliceerdheid die daarmee speelt, doch zijn er paar alternatieven die ik op deze plek wens te bespreken vanwege hun authentieke oplossing. Na de bespreking van de alternatieven in de literatuur ga ik over tot het uiteenzetten van mijn alternatief.

Woonplaatsgebonden compartimentering

Het systeem van woonplaatsgebonden compartimentering is voorgedragen door Kemmeren.²¹⁴ Ter behoud van het heffingsrecht legt een emigratiestaat geen conserverende aanslag op, maar een bij voor bezwaar vatbare beschikking ter vastlegging van het ongerealiseerde inkomen. Deze aanpak dient in het bijzonder de rechtszekerheid van de belastingplichtige omtrent de vastgestelde waarde van het ongerealiseerde inkomen. Het emigratieland is heffingsbevoegd inzake het vastgestelde inkomen. Bij realisatie in het immigratieland dient rekening te worden gehouden met het deel dat aan het emigratieland toekomt op grond van de daar ontstane waardeaan groei. Kemmeren draagt twee voordelen van dit alternatief. Als eerste behouden de betrokken landen hun volledige soevereiniteit omdat er geen noodzaak bestaat voor harmonisatie. Ten tweede wordt voor de invordering aangesloten op het moment van de realisatie. Woonplaatsgebonden compartimentering houdt tevens in dat er rekening wordt gehouden met de eventuele verliezen door het emigratieland. In de literatuur bestempelen Rijkers²¹⁵ en Heithuis²¹⁶ het door vertrekland rekening houden met waardedalingen na emigratie als niet in overeenstemming met het fiscale territorialiteitsbeginsel. Mijns inziens dient het territorialiteitsbeginsel ter bepaling van de grenzen der heffingsbevoegdheid. Voor de inwoners van de lidstaat komt dat op het in de heffing betrekken van het wereldinkomen; inkomen en verlies. Doch voor de niet-inwoners betekent de toepassing van dit beginsel het in de heffing betrekken van uitsluitend de broninkomsten uit de lidstaat. Voor de emigratie behoren negatieve bestanddelen tot de heffingsgrondslag van het emigratieland. Doch na de emigratie gaat het inwonerschap over in het niet-inwonerschap, gevolgd door de verkleining van de heffingsgrondslag van het wereldinkomen naar uitsluitend het bronlandinkomen. Analoog aan de zaak N

²¹³ Weber 2005, onderdeel 1.3.

²¹⁴ Kemmeren 2005.

²¹⁵ Rijkers 2006.

²¹⁶ Heithuis 2007.

is het echter nog steeds noodzakelijk om als emigratieland rekening te houden met de gerealiseerde waardedalingen. In de latere behandeling van mijn alternatief neem ik een ander standpunt in van deze huidige bepaling in het EU-recht. Het alternatief van Kemmeren verschilt naar mijn mening niet veel van de huidige conserverende aanslag in de ab-sfeer. Voor de bepaling van de omvang en het realisatietijdstip treden hier administratief grote bezwaren en complicaties die inherent zijn aan de toepassing van de conserverende aanslag in de winstsfeer. In zoverre meen ik dat mijn alternatief beter aan deze bezwaren tegemoet komt dan het systeem van woonplaatsgebonden compartimentering.

Handel in exitclaims

Ook Wattel heeft een eigen alternatief geboden om de ongerealiseerde waardemutatie tot uiting te brengen.²¹⁷ Verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten speelt zich naar zijn mening af op het internationale niveau, waardoor ook de oplossing op dit niveau gezocht dient te worden. Ik ben het met Wattel eens dat een geschikte oplossing niet enkel op nationaal niveau kan worden bereikt, doch dat het tot de plicht van de lidstaten behoort om interstatelijk tot een oplossing te komen. Dit systeem ziet op een handel in de exitclaims, in het bijzonder de immigratiestaat gaat over tot de koop van de fiscale claim van de emigratiestaat. De belastingplichtige blijft na de emigratie de vermogensbestanddelen waarderen tegen de boekwaarde. Groot voordeel van dit systeem is dat er geen noodzaak bestaat voor het volgen van de fiscale claim. De emigratiestaat ziet zijn belastingclaim materieel voldaan worden, terwijl de belastingplichtige geen liquiditeits- of continuïteitsproblemen ervaart. Mijns inziens wordt hiermee groot deel van de verantwoordelijkheid bij de belastingplichtige weggenomen, waardoor de kans op fiscaal ingegeven emigratie hiermee alleen vergroot wordt. Hoewel het alternatief in overeenstemming met het EU-recht lijkt te zijn, zie ik dit alternatief niet worden geaccepteerd door de 27 lidstaten van de EU vanwege de nog grote verschillen in de welvaart.

6.4.2 Mijn alternatief: Gewone aanslag met uitstel van betaling en invordering in termijnen

De vraag kan worden gesteld of het HvJ EU de in het OESO-Modelverdrag geldende doctrine zal volgen. In de internationale praktijk is het gebruikelijk dat bij gebrek aan harmonisatie de lidstaten nadere afspraken maken inzake de verdeling van het heffingsbevoegdheid. Hierbij wordt door de lidstaten vaak overeenkomstig het OESO-Modelverdrag gehandeld. Het is belangrijk om op te merken dat, hoewel het HvJ EU het OESO-Modelverdrag als leidend in de internationale praktijk beschouwt, de gegarandeerde verdragsvrijheden voor het HvJ EU als hoofddoelstellingen blijven.²¹⁸ In de internationale praktijk draait het centraal om de juiste navolging van de verdeelde heffingsbevoegdheid, terwijl het in het EU-verband hoofdzakelijk gaat om de handeling overeenkomstig de verkeersvrijheden. Als gevolg van emigratie

²¹⁷ Wattel 2002.

²¹⁸ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/40, *BNB* 2007/22, noot I.J.J Burgers, onderdeel 5.

wordt de belastingplichtige geconfronteerd met een minder gunstige behandeling dan dat het geval zou zijn in binnenlandse situatie. De emigrerende vennootschap is de benadeelde, maar de “schuldige” is moeilijker aan te wijzen. Meussen wijst naar de lidstaten, aangezien het de lidstaten zijn die weigeren om deze materie in de bilaterale belastingverdragen te regelen.²¹⁹ De Minister van Financiën noemt het echter falen van de communautaire wetgever op het gebied van harmonisatie en vindt dat het de lidstaten zijn die onterecht gestraft worden voor andermans falen.²²⁰ Gezien deze tweestrijd kon een reactie van de EC dan ook niet uitblijven. Volgens de EC is een exitheffing in de winstsfeer mogelijk, mits de emigrerende ondernemers niet eerder en niet ongunstiger worden belast in vergelijking met de binnenlandse situaties.²²¹ De vraag is dan ook niet meer gericht op het toegestaan zijn van de exitheffing, maar de problematiek rond de exitheffing in de winstsfeer betreft het realisatiemoment en de invorderingsvorm.

Conserverende aanslag in de winstsfeer

Het is uit het oogpunt van de proportionaliteit dat het beoogde doel van de exitheffing niet met een minder vergaande maatregel bereik moet kunnen worden. De conserverende aanslag in de winstsfeer zou betekenen dat de emigratiestaat de belastingclaim dient te conserveren tot het moment dat het inkomen overeenkomstig de binnenlandse wetgeving als gerealiseerd kan worden beschouwd. In de ab-sfeer is de conserverende aanslag een vertrouwd systeem, waardoor snel gedacht kan worden dat de conserverende aanslag ook geschikt is voor de winstsfeer. Er zijn echter belangrijke verschillen die de toepassing van de conserverende aanslag in de winstsfeer minder geschikt maken dan het eerst lijkt. Als volgt beschrijf ik de complicaties omtrent het realisatiemoment op grond waarvan mijns inziens de conserverende aanslag geen toepassing kan vinden in de winstsfeer.

Karakteristiek aan de conserverende aanslag is dat geen garantie bestaat of het geconserveerde inkomen ooit daadwerkelijk gerealiseerd zal worden. Het is inherent aan het liquiditeitsbeginsel dat de conserverende aanslag aansluiting zoekt bij het werkelijke realisatiemoment. In de winstsfeer zou dit betekenen dat de invordering uitgesteld wordt tot het activum in het buitenland vervreemd wordt. Kenmerkend aan de winstsfeer is dat, anders dan in de ab-sfeer en de pensioen- en lijfrentesfeer, niet sprake is van slechts één realisatiemoment. De verscheidenheid aan de vermogensbestanddelen in een vennootschap betekent verscheidenheid aan de realisatiemomenten. Bovendien kan de vaststelling van het realisatiemoment in de winstsfeer lastiger zijn dan in de andere twee inkomenssferen. Als voorbeeld kan de waardering van de bedrijfsmiddelen worden genoemd. De bedrijfsmiddelen zijn vermogensbestanddelen die niet worden vervreemd, doch gebruikt binnen een vennootschap. De stille

²¹⁹ Meussen 2004, blz.28.

²²⁰ Barnard in Bot en Nijhuis 2005, onderdeel 2.

²²¹ Mededeling van de Europese Commissie van 19 december 2006, COM(2006)825definitief.

reserve komt dan niet tot uitdrukking in het vervreemdingsvoordeel, maar in de behaalde winst. In een grensoverschrijdende situatie kan het derhalve zeer lastig zijn om de stille reserve van een bedrijfsmiddel aan het bewuste deel van de winst toe te rekenen en dus de stille reserves die zijn ontstaan ná de emigratie af te zonderen. Duidelijk is dat hierbij een complex toerekeningsmethode komt kijken, waardoor een zodanig administratieve belemmering ontstaat. De belemmering van het eerder in de heffing betrekken van de ongerealiseerde vermogenswinsten maakt bij toepassing van de conserverende aanslag slechts plaats voor een nieuwe belemmering.

Een ander element van de conserverende aanslag dat mijns inziens een probleem oplevert in de winstsfeer is het rekening houden met de gerealiseerde waardedalingen door de emigratiestaat. De gerealiseerde waardedaling dient niet vanzelfsprekend aan de emigratiestraat te worden toegerekend. De oorzaak van de waardedaling is bepalend voor de allocatie van de waardedaling. Het onderzoeken van de historische en causale band tussen de gerealiseerde waardedaling en de emigratiestaat levert een bijkomende verzwaring van de reeds omvangrijke administratieve belasting van de vennootschap als de emigratiestaat.

Op deze plek attendeer ik nog op de aangedragen oplossing in de literatuur om de buitenlandse afschrijving over het bedrijfsmiddel aan te merken als de partiële realisatie van dat vermogensbestanddeel.²²² Mijns inziens dient een dergelijke vergelijking niet te snel te worden gemaakt, omdat een afschrijving niet de realisatie inhoudt van de vermogensmutatie gedurende de Nederlandse periode. Bedacht moet worden dat een belastingverdrag alleen de verdeling van de heffingsbevoegdheden regelt en geen heffingsgrondslag creëert. Tegenover dit bezwaar kan een voordeel worden aangedragen dat mijns inzien van groter gewicht is dan het bestaande bezwaar. De afschrijving in het buitenland leidt niet tot de realisatie van de gedurende Nederlandse periode ontstane waardemutatie. Doch, kan de afschrijving in het buitenland als een indicatie worden gebruikt. Namelijk als een indicatie dat het lichaam door de verlaging van de belastbare winst in het buitenland thans in de gelegenheid is om (een deel van) de conserverende aanslag in Nederland te voldoen.

Gewone aanslag met uitstel van betaling en invordering in termijnen

Mijn alternatief is het systeem van de gewone aanslag met uitstel van betaling en invordering in termijnen.

Van het HvJ EU kan alleen verwacht worden dat zij de exitheffing of in strijd of niet in strijd met de vestigingsvrijheid zal beoordelen. De rechtelijke onafhankelijkheid staat in de weg aan het nemen van een beslissing door het HvJ EU dat in wezen een keuze betreft dat voorbehouden is aan de wetgevende macht van de lidstaten. Derhalve dient een oplossing inzake de grensoverschrijdende zetelverplaatsing *bottom*

²²² Van Ede 2002.

*up*²²³ door de lidstaten te worden voorgedragen. Elk lidstaat is zelf verantwoordelijk voor het EU-proof houden van de eigen nationale wetgeving, doch een zekere sturing vanuit de EU is wenselijk. Voor Nederland bestaat derhalve geen keuzemogelijkheid tussen het afwachten van het oordeel van het HvJ EU of zelf pro-actief werken aan een exitheffing die houdbaar is onder het EU-recht. Met door de Raad van de EU voorgedragen middel van het vereiste step up verlening in het immigratieland wordt een helpend hand uitgereikt aan het emigratieland. De instandhouding van de exitheffing steunt mijns inziens niet op louter budgettaire redenen, ten nadele van de emigrerende vennootschap, doch op de fiscale coherentie, gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel met een temporele element. De geschikte vorm van de invordering is een uitvoeringvraagstuk, waarbij hier pas rekening gehouden kan worden met het realisatie- en liquiditeitsbeginsel. Dit meegenomen kan en mag Nederland wel degelijk overgaat tot het opleggen van een gewone aanslag ingeval van emigratie. Het pro-actieve van Nederland komt vervolgens tot uiting in het verlenen van uitstel van betaling en de invordering in termijnen. De keuze voor de conserverende aanslag is mijns inzien niet nodig, omdat voor aan de gewone aanslag de algemene uitstelmogelijkheid in art. 25, lid 1 Wet IW 1990 openstaat. Speciaal voor het geval van de exitheffing in de winstsfeer inzake de zetelverplaatsing verdient het de aanbeveling om in de Uitv.reg. IW 1990 een artikel op te nemen als volgt:

Art.1c Uitv.reg. IW 1990

Verzoek tot uitstel van betaling inzake de emigratie;

Lid 1. *Overeenkomstig artikel 25, eerste lid van de wet verleent de ontvanger aan de belastingschuldige uitstel van betaling van de door hem verschuldigde vennootschapsbelasting in gevallen als bedoeld in artikel 15c en 15d Wet VPB 1969, overeenkomstig de solvabiliteit van het lichaam bij een voor bezwaar vatbare beschikking.*

Lid 2. *Voor het verlenen van uitstel van betaling als bedoeld in het eerste lid is geen schriftelijk verzoek nodig en blijft zekerheidstelling achterwege voorzover de verschuldigde belasting betrekking heeft op emigratie van de belastingschuldige naar een andere lidstaat van de EU of een EER land.*

Lid 3. *De ontvanger verleent geen kwijtschelding op het verleende uitstel van betaling.*

Het recht op vestigingsvrijheid eindigt daar waar de belastingontwijking begint. Complicatie is gelegen in de moeilijkheid van de bepaling van deze sfeerovergang. Weber beschrijft het misbruik van een verkeersvrijheid als een handeling door een belastingplichtige die met de uitoefening van zijn verkeersvrijheid slecht de belastingheffing in een bepaalde lidstaat beoogt te ontwijken, zonder gebruik te willen maken van het werkelijke doel van de interne markt.²²⁴ Hier komt mijns inziens de tweede

²²³ Meussen 2004, blz.50.

²²⁴ Weber 2005, blz. 197.

doelstelling van de exitheffing tot uiting, namelijk de bestijding van belastingontwijking. In een betoog voor de houdbaarheid van de Nederlandse exitheffing in de winstfeer dient niet enkel de fiscale coherentie als grondslag te dienen.²²⁵ De fiscale coherentie wordt ondersteund en aangevuld door de antimisbruikdoelstelling van de exitheffing. In mijn alternatief verleent de ontvanger het uitstel van betaling afhankelijk van de solvabiliteit van de vennootschap. Voorgesteld kan worden om elk vijf jaar opnieuw de solvabiliteitstoets bij de vennootschap uit te voeren en het belastinguitstel hierop aan te passen of te handhaven. Op deze manier is er geen sprake van een algemeen antimisbruikbepaling, zoals deze ingevolge De Lasteyrie binnen de EU is verboden. Er is thans sprake van een individuele tegemoetkoming aan de financiële gesteldheid van de vennootschap. Voor Nederland blijft de fiscale claim behouden op grond van het fiscale territorialiteitsbeginsel. Bovendien bevat de regeling geen mogelijkheid tot kwijtschelding wat tevens bijdraagt aan een sluitend belastingstelsel die hoofdzakelijk op de belastingheffing van de totale winst ziet. Ondanks dat uit de zaak N²²⁶ volgt dat een emigratiestaat rekening dient te houden met de waardeverminderingen indien de immigratiestaat deze niet in aanmerking neemt, dient volgens mij alternatief geen rekening te worden gehouden met de gerealiseerde waardedalingen ná de emigratie. Volgend voorbeeld kan gegeven worden.

Voorbeeld: BV Z bevat een merkrecht met de boekwaarde 100. In de loop der tijd is de waarde van het merkrecht gestegen naar 500. BV Z verplaatst haar zetel naar Duitsland per 1 januari 2012 en houdt per die datum belastbare winst in Nederland te genieten. Op grond van art. 15c Wet VPB 1969 wordt voor de stille reserve in het merkrecht exitheffing opgelegd ter grote van $500 - 100 = 400$. De gewone aanslag dient niet acuut te worden voldaan, maar BV Z krijgt een betalingsuitstel afhankelijk van haar financiële positie. Ongeacht de verdere waardeontwikkeling van het merkrecht in Duitsland blijft de Nederlandse belastingclaim 400. Bij een voor bezwaar vatbare beschikking wordt het aantal invorderingstermijnen vastgelegd.

²²⁵ Kemmeren 2005, onderdeel 5.1.

²²⁶ HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04, *BNB* 2007/22, punt 55.

7.1 Conclusie

‘In een heersende leer zijn afwijkende gevallen altijd een bedreiging.’

De EU is dominant. Hierdoor vormt de samenwerking niet alleen een basis, maar is het ook een gebod. Een lidstaat kan zich een beroep op de moeilijkheid in uitvoering niet meer permitteren gezien de bestaande invordering- en bijstandrichtlijnen. In het rapport van de WRR wordt de samenwerking benadrukt en wordt het Nederland geadviseerd om zich als een *enabling state* te presenteren. Hiermee wordt de inspanning bedoeld om andere partijen in staat te stellen om activiteiten te ontplooiën die zowel in het belang zijn van andere partijen als van Nederland.²²⁷ Van de volledig nationale aangelegenheden kan nog zelden gesproken worden. De neiging is sterk om te opteren voor de heersende leer zoals deze geldt in de nationale wetgeving. Echter, terwijl de afwijkende gevallen als bedreigend worden ervaren, ontwikkeld de materie van de exitheffing in de winstsfeer zich verder. Zelfs nadat de hoogste rechtelijke instantie een uitspraak doet gaat de ontwikkeling van de exitheffing door. Witteveen ziet de wetgeving als een interactief traject dat zelfs doorgaat na de rechtelijke uitspraak.²²⁸ Huidige wetgeving inzake de exitheffingen is duidelijk nog niet volmaakt. De uitspraak van het HvJ EU inzake de Nederlandse restrictieve exitheffingen die als gevolg van zetelverplaatsing aan de ondernemingen worden opgelegd moet nog volgen. Daarbij heeft de wetgever vooralsnog niet geprobeerd om op te vooruitlopen. Wellicht zal hij eerst de uitspraak afwachten en dan pas met een wetswijziging komen, zoals dat reeds is gebeurd na De Lasteyrie en de zaak N. In deze scriptie heb ik de problematiek rond de huidige exitheffing in de winstsfeer besproken. Gezien het juridisch kader van het nationale, internationale en Europese recht heb ik het verwachte oordeel van het HvJ EU geschetst zoals deze mijn inziens dient te zijn. Aan de hand van het thans geldende nationale, internationale en Europese belastingrecht heb ik een onafhankelijke conclusie genomen. In mijn scriptie stond de volgende probleemstelling centraal:

“In hoeverre is het fiscale gevolg dat Nederland als lidstaat van vertrek verbindt aan een zetelverplaatsing in strijd met de vrijheid van vestiging zoals bepaald in artikel 49 VwEU, en hoe ver zou dit recht overigens in de context van artikel 49 VwEU kunnen en moeten reiken?”

Om tot een antwoord op deze probleemstelling te komen heb ik de exitheffingen in de aanmerkelijkbelangsfere en in de pensioen- en lijfrentesfeer ter afspiegeling gebruikt. Ter zake van de

²²⁷ Wetenschappelijke Raad voor het regeringsbeleid. Rapport ‘Aan het buitenland gehecht; over verankering en strategie van Nederlands buitenlandbeleid’, r85 nov 10, blz. 120.

²²⁸ Witteveen 2010.

drie inkomenssferen heb ik mijn onderzoek verdeeld in drie niveaus. Als eerst heb ik in hoofdstuk twee stilgestaan bij de nationale behandeling van de drie exitheffingen. Per inkomenssfeer heb ik de Nederlandse behandeling van de exitheffing beschreven. In de ab-sfeer ligt primair het fiscale territorialiteitsbeginsel ten grondslag. Dit beginsel wordt aangevuld met een anti-misbruikdoelstelling, waardoor uiteindelijk door Nederland gestreefd wordt naar de totale heffing over het ab-inkomen. Op grond van de nationale wetgeving kan Nederland heffen over de ongerealiseerde vermogenswinsten in de ab-sfeer. Vervolgens heb ik de nationale behandeling van de exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer behandeld. Kenmerkend is de gefaciliteerde opbouw van de oudedagsvoorziening. Op grond van de nationale wetgeving kan Nederland heffen over de belastingvrij opgebouwde pensioen- en lijfrentekapitaal. Concluderend inzake de exitheffing in de winstsfeer is dat deze op het nationaal niveau in de fase van invordering anders wordt behandeld dan de exitheffingen in de overige twee sferen. Het is de acute invordering dat exclusief in de winstsfeer van toepassing is.

Het derde hoofdstuk was gericht op het bilaterale niveau. Afhankelijk van de inkomenssfeer heb ik de houdbaarheid van de Nederlandse exitheffing onder de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting beschreven. In de ab-sfeer kan worden geconcludeerd dat Nederland met de exitheffing niet in strijd handelt met het OESO-Modelverdrag en de goede verdragstrouw zoals deze in aanmerking dient te worden jegens de verdragspartners. Ingevolge art. 13, lid 5 OESO mag voor de bepaling van de vermogenswinst aansluiting worden gezocht bij de geconstateerde vermogensaanwas. In de pensioen- en lijfrentesfeer heb ik geconcludeerd dat Nederland met de toepassing van de exitheffing in strijd handelt met de belastingverdragen die gesloten zijn voor 2001 en waarin een exclusieve woonstaatheffing is opgenomen. Art. 18 OESO bepaald dat het ingevolge de aard van het vermogensbestanddeel het heffingsrecht toekomt aan de woonstaat. Concluderend op het bilateraal niveau voor de exitheffing in de winstsfeer kan gesteld worden dat art. 3.61 Wet IB 2001 en art. 15c Wet VPB afgeleid zijn van het oude art. 16 IB 1964. Derhalve is er geen sprake van de posterieure wijziging en is de exitheffing in de winstsfeer niet in strijd met art. 7 OESO.

In het vierde hoofdstuk stond de houdbaarheid van de Nederlandse exitheffingen in de ab-sfeer en de pensioen- en lijfrentesfeer onder het communautaire recht centraal. De exitheffing in de ab-sfeer kan ondanks de geconstateerde belemmering worden gerechtvaardigd met een dwingend reden van algemeen belang. Na de aanpassingen analoog aan De Lasteyrie en de zaak N is de exitheffing in de ab-sfeer proportioneel. Geconcludeerd kan worden dat de exitheffing in de ab-sfeer houdbaar is onder het EU-recht. Exitheffing in de pensioen- en lijfrentesfeer is vormgegeven in overeenstemming met de exitheffing in de ab-sfeer. Hierdoor luidt de conclusie in de pensioen- en lijfrentesfeer dat de Nederlandse exitheffing verenigbaar is met het EU-recht.

De houdbaarheid van de exitheffing in de winstsfeer onder het communautaire recht is afzonderlijk aan bod gekomen in hoofdstuk vijf. De exitheffing in de winstsfeer heb ik uitgebreid getoetst aan de hand van het beslissingsschema van het HvJ EU. Ondanks de geconstateerde belemmering ben ik tot de conclusie gekomen dat de belemmering gerechtvaardigd kan worden met het beroep op het fiscale coherentiebeginsel, gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel met een temporele element. In de literatuur is het veelvuldig bepleit dat de exitheffing in de winstsfeer de proportionaliteitstoets niet kan doorstaan. Mijn conclusie luidt echter anders. Ik heb geconcludeerd dat de exitheffing in de winstsfeer als proportioneel kan worden aangemerkt gezien de rechtvaardiging in de complexiteit.

In hoofdstuk zes heb ik per inkomenssfeer een oplossing aangedragen voor de geconstateerde belemmering. De automatische kwijtschelding in de ab-sfeer heb ik als een inconsistentie binnen een sluitend fiscaal systeem beoordeeld. Mijn aanbeveling was om deze definitieve kwijtschelding uit de ab-sfeer te laten verwijderen. Nederland zou hiermee met grotere overtuiging kunnen laten zien een coherent belastingstelsel te hebben. Belemmering binnen de pensioen- en lijfrentesfeer is de Nederlandse aanpassing in de nationale wetgeving, terwijl de onverkorte handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid uitsluitend op bilateraal niveau kan worden gewijzigd. Op deze plek heb ik de voorkeur uitgesproken voor de heronderhandeling over de bestaande belastingverdragen in plaats van nationale eenzijdige wetswijziging. Binnen de winstbelasting heb ik een eigen alternatief gepresenteerd inzake de exitheffing. Naar mijn mening dient in de winstsfeer gebruik te worden gemaakt van een gewone aanslag met uitstel van betaling en invordering in termijnen.

7.2 Beantwoording van de probleemstelling

In mijn thesis heb ik de drie Nederlandse exitheffingen met elkaar vergeleken om zo tot een specifiek antwoord inzake de houdbaarheid van de exitheffing in de winstsfeer onder het EU-recht te komen. De exitheffing in de winstsfeer is een belemmering van de vestigingsvrijheid, maar kan op zichzelf worden gerechtvaardigd uit hoofde van de fiscale coherentie, gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel met een temporele element. Deze exitheffing is een geschikt middel ter bescherming van de belastingclaim. Wat overbleef was de proportionaliteitstoets: is de huidige invorderingsmodaliteit proportioneel? Het antwoord op deze vraag heb ik bevestigend beantwoord. Het eerste deel van mijn probleemstelling wordt dan als volgt beantwoord. Het fiscale gevolg dat Nederland als lidstaat van vertek verbindt aan een zetelverplaatsing is niet in strijd met de vrijheid van vestiging zoals bepaald in art. 49 VwEU. Het tweede deel van de probleemstelling is gericht op de reikwijdte van het exitheffingsrecht van Nederland. Ter bepaling van de reikwijdte van de vestigingsvrijheid van art. 49 VwEU vervult het territorialiteitsbeginsel een belangrijke rol. Gezien de soevereiniteit van de Nederlandse staat inzake de directe belastingen en het ontbreken van een duidelijke harmonisatie in het EU-recht, dient het heffingsrecht van Nederland tot de

landsgrenzen te reiken. De effectuering van de Nederlandse belastingclaim kan uit het oogpunt van art. 49 VwEU worden uitgesteld met betalingsuitstel bij de belastingschuldige, doch dient in deze context niet over te gaan in belastingafstel. Met een coherent fiscaal stelsel kan Nederland een voorloper zijn in de EU.

Literatuurlijst

Boeken

- Aardema 2004
E. Aardema e.a., *TriBuut aan Europa*, Amersfoort: SDU 2004.
- Albregtse 2006
D.A. Albregtse, P. Kavelaars (red.), *Maatschappelijk heffen, De Wetenschap, deel 1*, (Stevens-bundel), Deventer: Kluwer 2006.
- Albregtse 2010
D.A. Albregtse en P.Kavelaars (red.), *Naar een Europese winstbelasting?*, Deventer: Kluwer 2010.
- Beukens 2010
T.W.B Beukens e.a., *Het recht van de Europese Unie in 50 klassieke arresten*, Den Haag: BJu 2010.
- Van Caspel 2005
J.A. van Caspel, *Lijfrente in de Wet IB 2001 in de praktijk*, Deventer: Kluwer 2005.
- Cogen 2003
M. Cogen, *Handboek internationaal recht*, Deventer: Kluwer 2003.
- Van der Geld 2010
J.A.G van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2010.
- Heithuis 2009
E.J.W. Heithuis, P.Kavelaars, B.F. Schuver (red.), *Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2009.
- Van den Hurk 2001
H.T.P.M. van den Hurk, *Europees gemeenschapsrecht en directe belastingen: spanning tussen verdragsvrijheden en het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2001.
- De Kam en Van Schie 2010
C.A. de Kam, P.M. van Schie, *Belastingrecht in Hoofdpijnen*, Deventer: Kluwer 2010.
- Kemmeren 2001
E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of Origin in Tax Conventions – A Rethinking of Models*, Dongen: Pijnenburg 2001.
- Lubbers & Meussen 2010
A.O. Lubbers, G.T.K. Meussen, *Hoofdzaken winst uit onderneming*, Deventer: Kluwer 2010.

- Meussen 2004
G.T.K. Meussen, *De toekomst van de (Nederlandse) vennootschapsbelasting in Europa; gedachten over harmonisatie, de rol van HvJ EG en politieke onwil*, Deventer: Kluwer 2004.
- Van Ooik 2009
R.H. van Ooik en R.A. Wessel (red.), *De Europese Unie na het Verdrag van Lissabon*, Deventer: Kluwer 2009.
- Pauwels 2009
M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, (dissertatie UvT), Den Haag: Sdu 2009.
- Peters 2007
F.G.F. Peters, *De aanmerkelijkbelangregeling in internationaal perspectief*, Fiscale Monografieën nr. 123, Deventer: Kluwer 2007.
- Russo 2005
R. Russo, *Herinvesteringsreserve in kort bestek*, Deventer: Kluwer, 2005.
- Stevens 2006
A.J.A. Stevens, *Huidige belastingverdragen voldoen niet meer*, (oratie EUR), Den Haag: BJu 2007.
- Stevens 2008
L.G.M. Stevens, B.G.J. Schuurman, *Pensioen in de loonsfeer*, Deventer: Kluwer 2008.
- Strik 2009
S.A.W.J. Strik, *Studenteneditie Cursusbelastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Kluwer 2009.
- Terra & Wattel 2008
B.J.M. Terra & P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer 2008.
- Weber 2005
D. Weber, *Tax avoidance and the EC treaty freedoms*, Den Haag: Kluwer Law International 2005.
- Witteveen 2010
W. Witteveen, *Het wetgevend oordeel*, Den Haag: BJu 2010.

Tijdschriften

- Albert 2004
P.G.H. Albert, 'HvJ EG: Franse exit-heffing over vennootschappen strijdig met EG-recht', *NTFR* 2004/397.

- Van Arendonk 2008
H.P.A.M. van Arendonk, 'Inkomstenbelasting en Europa: nationale folklore met een Europees sausje', *MBB* 2008/3, blz. 121-134.
- Van Arendonk 2009
H.P.A.M. van Arendonk, 'Cartesio en exitheffingen: zijn we dichterbij een oplossing', *MBB* 2009/09.
- Barents 2009
R. Barents, 'De voorrang van unierecht in het perspectief van constitutioneel pluralisme', *Sociaal-economische wetgeving* 2009-2, blz. 44-53.
- Bellingwout 2009
J.W. Bellingwout, 'Cartesio; Mijlpaal en doorbraak na Daily Mail', *WFR* 2009/217.
- Bot en Nijhuis 2005
S.H.E. Bot en O. Nijhuis, 'Het territorialiteitsbeginsel; weg ermee?', *WFR* 2005/1161.
- Van Ede 2002
A.C. van Ede, 'De eindafrekening is nog (steeds) niet EU-proof', *WFR* 2002/735.
- Heithuis 2007
E.J.W. Heithuis, '(R)emigratie en immigratie van aanmerkelijkbelanghouders onder de Wet IB 2001', *TFO* 2007/147.
- Kavelaars 2009a
P. Kavelaars, 'Conserverende aanslag en verdragen (1)', *NTFR Beschouwingen* 2009/28.
- Kavelaars 2009b
P. Kavelaars, 'Conserverende aanslag en verdragen (2)', *NTFR Beschouwingen* 2009/29.
- Kemmeren 2005
E.C.C.M. Kemmeren, 'Nederlandse exitheffingen anno 2005 zijn onhoudbaar, maar een passend alternatief is denkbaar', *WFR* 2005/1613.
- Kemmeren 2009
E.C.C.M. Kemmeren, 'Exitheffing bij pensioenen: Financiën is hardleers', *WFR* 2009/881.
- Koerts 2009
M. Koerts, 'Houdbaarheid van exitheffingen bij de zetelverplaatsing van vennootschappen in Europeesrechtelijk perspectief', *WFR* 2009/529.
- Korving 2010
J. J. A. M. Korving, 'Europeesrechtelijke ontwikkelingen in de winstsfeer', *TFO* 2010/74.

- Monfrooij 2009
M.P.A. Monfrooij, 'Exitheffing en EU-recht, een analyse', *Europese Fiscale Studies* 2009.
- Monteiro en Koerts 2011
W.W. Monteiro en M. Koerts, 'Verslag van de NOB-rondetafelbijeenkomst, sectie EU-recht', *WFR* 2011/319.
- Pauwels 2010
M.R.T. Pauwels, 'Terugwerkende kracht van belastingwetgeving', *NTFR Beschouwingen* 2010/13.
- Peeters 2007
P.J.J.M. Peeters, 'Meerderheidsdeelnemingen: bestaat er een rangorde tussen art. 43 en 56 EG?', *WFR* 2007/777.
- Peters 2009
F.G.F. Peters, 'Emigratieheffing ab: eindoordeel geveld maar eindstation nog niet bereikt', *NTFR* 2009/1415.
- Peters en Monfrooij 2009
F.G.F. Peters, M.P.A. Monfrooij, 'Exitheffing bij vertrek?', *WFR* 2009/637.
- Pötgens en Kappelle 2010
F.P.G. Pötgens en H.M. Kappelle, 'Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen!', *WFR* 2010/74.
- Rijkers 2006
A.C. Rijkers, 'De zaak N. kwijtschelding conserverende aanslag overbodig', *NTFR* 2006/1417.
- Rijkers 2008
A.C. Rijkers, 'Verleden, heden en toekomst van de aanmerkelijkbelangregeling', *TFO* 2008/171.
- Rivolta 2010
A. Rivolta, 'European Union - Transfer of Residence within the European Union: The Treatment of Pre-Existing Losses, Part 1', *European Taxation* 2010 (volume 50), No.1.
- Smit 2006
D.S. Smit, 'Verslag van het EFS-seminar: Exitheffing in Europa', *WFR* 2006/835.
- Smit 2009
D.S. Smit, 'Conserverende aanslag bij emigratie aanmerkelijkbelanghouder geen treaty override', *FED* 2009/65.
- Van Sprundel 2010
D.E. van Sprundel, 'Naar een Europese winstbelasting', *WFR* 2010/948.

- Steffens 2004
L.F.A. Steffens, ‘Strijd tussen de incorporatieleer en de leer van de werkelijke zetel’, *TvOB* 2004, nr. 1, blz. 46-53.
- Wattel 2002
P.J. Wattel, ‘Handel in exitclaims’, *NtFR* 2002/303.

Kamerstukken en beleid

- Kamerstukken II 2010/2011, 25 087, nr. 7.
- Kamerstukken II 2008/2009, 31 990, nr. 3.
- Kamerstukken II 2004/2005, 29 758, nr. 7.
- Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3.
- Kamerstukken II 1997/1998, 26 020, nr. 3.
- Kamerstukken II 1997/1998, 25 087, nr.4.
- Kamerstukken II 1995/1996, 24 761, nr. 3.
- Kamerstukken II 1995/1996, 24 761, nr. 7.
- Kamerstukken II 1993/1994, 23 046, nr. 9.

- Wetenschappelijke Raad voor het regeringsbeleid. Rapport ‘Aan het buitenland gehecht; over verankering en strategie van Nederlands buitenlandbeleid’, r85 nov 10.
- Persbericht van de Europese Commissie 24 november 2010, nr. IP/10/1565, www.europa.eu/press_room.
- Persbericht van de Europese Commissie 18 maart 2010, nr. IP/10/299, www.europa.eu/press_room.
- Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (*PbEU* 2010, L 84).
- Raad van de Europese Unie, 2 december 2008, nr. 104449, H&I 2009/1.14.
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 31 januari 2008, nr. CPP2008/98M, *BNB* 2008/119.
- COM(2006)825 definitief, Mededeling van de Europese Commissie van 19 december 2006, Exitheffingen en de behoefte aan coördinatie van het belastingbeleid van de lidstaten.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2004, nr. WDB 2004/188U, *V-N* 2004/21.8.

- Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende Lid-Statens (*PbEU* 2003, L 157/49).
- Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetalingen (*PbEU* 2003, L 157/38).
- COM(2001)214 definitief, Mededeling van de Europese Commissie van 19 april 2001, De opheffing van fiscale barrières voor grensoverschrijdende bedrijfspensioenregelingen.
- Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Statens (*PbEG* 1990, L 225, blz. 1-5).
- Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Statens (*PbEG* 1990, L 225, blz. 6-9).
- Richtlijn 77/799 EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lidstatens op het gebied van de directe belastingen (*PbEG* 1977, L 336).

Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ EG 16 juli 2009, nr. C-128/08 (Damseaux), *V-N* 2009/39.7.
- HvJ EG 16 december 2008, nr. C-210/06 (Cartesio), *V-N* 2009/6.22.
- HvJ EG 8 november 2007, nr. C-379/05 (Amurta), *V-N* 2007/57.16.
- HvJ EG 9 november 2006, nr. C-520/04 (M. Turpeinen), *NTFR* 2006/1684.
- HvJ EG 7 september 2006, nr. C-470/04 (zaak N), *BNB* 2007/22.
- HvJ EG 13 december 2005, nr. C-411/03 (Sevic), *V-N* 2006/7.27.
- HvJ EG 13 december 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer), *BNB* 2006/72.
- HvJ EG 29 april 2004, nr. C-224/02 (Pusa), *BNB* 2004/259.
- HvJ EG 11 maart 2004, nr. C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant), *BNB* 2004/258.
- HvJ EG 30 september 2003, nr. C-167/01 (Inspire Art), *V-N* 2004/4.2.
- HvJ EG 18 september 2003, nr. C-168/01 (Bosal), *BNB* 2003/344.
- HvJ EG 21 november 2002, nr. C-436/00 (X en Y II), *BNB* 2003/221.
- HvJ EG 5 november 2002, nr. C-208/00 (Überseering), *FED* 2003/446.
- HvJ EG 21 september 1999, nr. C-307/97 (Saint-Gobain), *BNB* 2000/75.
- HvJ EG 16 juli 1998, nr. C-264/96 (ICI), *BNB* 1998/420.
- HvJ EG 12 mei 1998, nr. C-336/96 (Gilly), *BNB* 1998/305.

- HvJ EG 30 november 1995, nr. C-55/94 (Gebhard), *Jur.* 1995, blz. I-4165
- HvJ EG van 14 februari 1995, nr. C-279/93 (Schumacker), *BNB* 1995/187.
- HvJ EG 5 februari 1963, nr. 26/62 (Van Gend & Loos), *BNB* 1964/134.
- HvJ EG 27 september 1988, nr. 81/87 (Daily Mail) *Jur.* 1988, blz. I-05483
- Conclusie A-G Maduro, 22 mei 2008, nr. C-210/06 (Cartesio), *V-N* 2008/41.19
- Conclusie A-G Kokott, 30 maart 2006, nr. C-470/04 (zaak N), *V-N* 2006/20.6.
- Conclusie A-G Mischo, 13 maart 2003, nr. C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant), *NTFR* 2003/558.

Jurisprudentie Nederlandse rechtscolleges

- Hoge Raad 15 april 2011, nr. 10/009990, *V-N* 2011/20.7.
- Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 07/13267, *BNB* 2009/265*.
- Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 08/02 288, *BNB* 2009/266*.
- Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 43 978, *BNB* 2009/263c*.
- Hoge Raad 19 juni 2009, nr. 44 050, *BNB* 2009/264c*.
- Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 07/12314, *BNB* 2009/262c*.
- Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 701, *BNB* 2009/260c*.
- Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 699, *NTFR* 2009/467.
- Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 42 702, *NTFR* 2009/467.
- Hoge Raad 20 februari 2009, nr. 43 760, *BNB* 2009/ 261c*.
- Hoge Raad 13 mei 2005, nr. 39 144, *BNB* 2005/232c*.
- Hoge Raad 13 mei 2005, nr. 39 610, *BNB* 2005/233c*.
- Hoge Raad 13 mei 2005, nr. 39 613, *BNB* 2005/234c*.
- Hoge Raad 13 mei 2005, nr. 40 192, *BNB* 2005/235c*.
- Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37 651, *BNB* 2003/379c*.
- Hoge Raad 5 september 2003, nr. 37 657, *BNB* 2003/380c*.
- Hoge Raad 11 juli 1990, nr. 25 579, *BNB* 1990/290.
- Hof Amsterdam 15 juli 2010, nr. P08/00135, *V-N* 2010/35.6.
- Hof Arnhem 27 oktober 2004, nr. 00/00191, *NTFR* 2004/1698.
- Hof Amsterdam 6 januari 1989, nr. 2985/86, *BNB* 1990/215.