

Hof Den Bosch 2007/00003

IB 2001 7.2

Duidelijke wettekst staat in de weg aan opheffen onevenwichtig resultaat

Toelichting staatssecretaris van 13 februari 2008, nr. DGB 2008-236, n.a.v. uitspraak Hof Den Bosch van 3 januari 2008, nr. 2007/00003, jaar 2002

Belanghebbende (A) is in 1976 door een Rijksuniversiteit, waar hij in dienstbetrekking is, aangesteld als directeur van een Instituut in Italië. Na die aanstelling is A daarheen geëmigreerd. Anders dan onder de Wet IB 1964 werd A onder de nieuwe Wet niet langer als fictief binnenlands belastingplichtige aangemerkt.

In geschil is het antwoord op de vraag of het salaris van A krachtens art. 7.2, lid 7, laatste volzin Wet IB 2001 in Nederland is onderworpen aan belastingheffing als zijnde genoten uit dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden.

Rechtbank/Hof

Zowel Rechtbank als Hof beantwoordden die vraag ontkennend.

Het BW maakt onderscheid tussen onder meer de Staat, de provincies, de gemeenten, en andere lichamen, waaraan een deel van de overheidstaak is opgedragen. Ook in het belastingrecht wordt dit onderscheid gemaakt. De wetgever heeft in art. 7.2, lid 7 Wet IB 2001 alleen de Staat der Nederlanden genoemd. Vaststaat echter, dat A niet in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden doch in dienst is bij een universiteit, een rechtspersoonlijkheid bezittende instelling. Volgens het hof kan A dan ook niet als buitenlands belastingplichtige worden aangemerkt (r.o. 4.2).

De staatssecretaris laat weten dat hij afziet van het instellen van beroep in cassatie. Ter toelichting merkt hij het volgende op.

A is in 1976 door de Rijksuniversiteit aangesteld als directeur van het Instituut te Z (Italië). Hij is in dienstbetrekking bij de universiteit. Na zijn aanstelling is hij geëmigreerd naar Italië waar hij nog steeds woont.

Onder de Wet IB 1964 werd hij als fictief binnenlands belastingplichtige aangemerkt. Vaststaat dat A onder de Wet IB 2001 niet meer fictief binnenlands belastingplichtig is. Wél was in geschil of A ter zake van deze inkomsten uit arbeid buitenlands belastingplichtige is.

Rechtbank en Hof oordelen dat dit niet het geval is, omdat in art. 7.2, zevende lid, vierde volzin Wet IB 2001 wordt gesproken over "de dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden". Volgens de Rechtbank en het Hof valt de universiteit daar niet onder.

Deze oordelen acht ik juist. Ik moge verwijzen naar de in r.o. 4.2 gegeven motivering van het Hof. Ik merk uitdrukkelijk op dat dit oordeel slechts geldt indien de dienstbetrekking geheel buiten Nederland wordt uitgeoefend. Zodra sprake is van een gedeeltelijk in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking, wordt op grond van art. 7.2, zevende lid, eerste volzin Wet IB 2001, de dienstbetrekking geacht geheel in Nederland te zijn vervuld.

De vraag is wel of deze uitkomst strookt met de bedoeling van de wetgever. Ik meen dat dit niet het geval is.

In het oorspronkelijk voorgestelde art. 7.2, zesde lid Wet IB 2001 werd de term "publiekrechtelijke dienstbetrekking" gehanteerd. Uit de toelichting blijkt dat de wetgever de bepalingen van de buitenlandse belastingplicht beter wilde laten aansluiten op hetgeen gebruikelijk was in bilaterale verdragen. Op grond daarvan zou A als buitenlands belastingplichtige zijn aan te merken geweest.

Bij de Veegwet Wet IB 2001 zijn er wijzigingen in art. 7.2, zesde lid Wet IB 2001 aangebracht. De toelichting op deze wijziging spreekt voor zover hier van belang

van redactionele wijzigingen. Daarbij is in art. 7.2, lid 6, eerste volzin Wet IB 2001 een wijziging aangebracht op grond waarvan bij fictie geldt dat een gedeeltelijk in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking geacht wordt geheel in Nederland te zijn uitgeoefend. Deze fictie geldt derhalve niet voor een geheel in het buitenland uitgeoefende dienstbetrekking. In de derde volzin wordt een uitzondering gemaakt voor een aantal situaties waaronder de dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden. Waarom daar de term "Staat der Nederlanden" wordt gebruikt, is niet nader toegelicht. Een en ander is thans neergelegd in het zevende lid, van art. 7.2 Wet IB 2001.

Zoals opgemerkt was het de bedoeling van de wetgever om voor de buitenlandse belastingplicht aan te sluiten bij de bilaterale verdragen. Aangezien in de bilaterale verdragen veelal een onderscheid wordt gemaakt tussen de begrippen "Staat" en "publiekrechtelijke lichamen", is door de tekstuele aanpassing in art. 7.2, zevende lid Wet IB 2001, een situatie ontstaan waarbij die aansluiting niet meer bestaat. De onderhavige zaak is daar een voorbeeld van. Ik meen dan ook dat dit resultaat onevenwichtig is, maar de duidelijke tekst van de wettelijke bepaling biedt onvoldoende mogelijkheid om met succes het oordeel van het Hof in cassatie aan te vechten. Om die reden zal nader worden bezien op welke wijze art. 7.2, zevende lid Wet IB 2001 kan worden aangepast.