

Publicatiedatum:

8-02-2017

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

IBR IB-niet winst/LB

Categorie:

Verdragen

Rubriek:

wijze van voorkoming

Subrubriek:

Niet van toepassing

Voorkomingsregels onder art. 18 par. 2 verdrag Nederland – België 2001

Vraag:

Dient Nederland voorkoming te verlenen indien vanwege de toepassing van art. 18 §2 van het verdrag met België het heffingsrecht over uit Nederlandse bron voortkomende pensioenen toekomt aan Nederland?

Antwoord:

Nee

Inleiding Het pensioen artikel in het verdrag met België wijkt in complexiteit behoorlijk af van het OESO modelverdrag. Waar art. 18 van het modelverdrag slechts 1 zin bedraagt is art. 18 van het verdrag Nederland – België 2001 een complex artikel met maar liefst 8 paragrafen. Uit de gezamenlijke toelichting bij het verdrag valt op te maken dat de belangrijkste drijfveer achter het artikel is om zogenoemde 'pensioenvlucht' tegen te gaan. Leidraad is de waarborging van een grensoverschrijdende coherente werking van de bij pensioenen en lijfrenten gehanteerde systematiek waarin aanspraken op oudedagsvoorzieningen via de aftrek van premies belastingvrij kunnen worden opgebouwd en oudedagsuitkeringen worden belast . Het uitgangspunt van art. 18 is wel OESO-conform, namelijk een exclusieve woonstaatheffing, echter het artikel kent aan de bronstaat (ook?) een heffingsrecht toe indien aan een drietal voorwaarden is voldaan. Hiermee wijkt het artikel zowel in de verdeling van de heffingsbevoegdheid als in de uitwerking daarvan

af van wat in het modelverdrag gebruikelijk is. Met name de combinatie van een exclusieve woonstaatheffing (slechts in die staat belastbaar) met een voorwaardelijke, gecombineerde bronstaatheffing (mag ook worden belast) komt in het modelverdrag niet voor. Recent is in de Belgische rechtspraak een ontwikkeling te zien waaruit de conclusie getrokken zou kunnen worden dat volgens de Belgische nationale wet pensioenen uit Nederland niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief in de heffing worden betrokken. In het geval dat ook aan de overige voorwaarden van art. 18 par. 2 wordt voldaan zou dit betekenen dat het heffingsrecht over deze pensioenen (ook?) toekomt aan Nederland. De vraag die daarbij opkomt is hoe Nederland zal moeten omgaan met de in België geheven belasting, dient Nederland hiervoor voorkoming te verlenen?

Artikel 18 verdrag NL-BE Zoals hiervoor al aangegeven is het uitgangspunt van art. 18 een exclusieve woonstaatheffing, dit uitgangspunt is verwoord in §1 als '...betaald aan een inwoner van een verdragsluitende Staat, slechts in die Staat belastbaar.' §2 maakt op deze woonstaatheffing een uitzondering indien aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan: - De opbouw van de aanspraak is in de bronstaat fiscaal gefacilieerd; en - De uitkering wordt in de woonstaat niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen belast, of het brutobedrag van de uitkeringen wordt voor minder dan 90% in de belastingheffing betrokken; en - Het totaalbedrag van de bruto uitkeringen dat op grond van dit artikel in de bronstaat belastbaar zou zijn bedraagt in een kalenderjaar meer dan € 25.000,-. De bronstaatheffing wordt in §2 verwoord als: '...mag een daar bedoeld inkomstenbestanddeel ook worden belast..., indien en voor zover: '

Belgische heffing over pensioenen uit Nederlands bron In beginsel worden pensioenuitkeringen in België tegen het progressief tarief belast , in dit geval wordt niet voldaan aan de tweede voorwaarde uit art. 18 §2 en blijft de heffingsbevoegdheid over een pensioen betaald uit Nederlandse bron aan een inwoner van België aan dat land toegewezen. Recent is er echter in de Belgische rechtspraak een beweging zichtbaar waaruit valt op te maken dat er bij in Nederland opgebouwde pensioenen, onder voorwaarden, sprake kan zijn van 'individueel en definitief verworven rechten'. In dat geval dient de Belgische fiscus de uitkering te belasten als inkomen uit roerend inkomen , een regeling vergelijkbaar met de Nederlandse

box 3 heffing, welke neerkomt op een forfaitaire heffing van 27% over 3% van de contante waarde van het pensioen. Indien er kan worden vastgesteld dat België de uitkeringen forfaitair belast, en dus niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor niet zelfstandige beroepen, en er overigens is voldaan aan de andere voorwaarden van art. 18 §2 (in Nederland gefacilieerde opbouw en uitkeringen > € 25.000,-) dan wordt Nederland heffingsbevoegd over de uitkeringen.

Artikel 23 verdrag NL-BE De vraag die vervolgens opkomt is wat er moet gebeuren met de dubbele belastingheffing die ontstaat doordat België forfaitair belast en Nederland de uitkeringen tegen het progressieve tarief belast . In beginsel zou het voorkomingsartikel in het verdrag, art. 23, hier uitsluitel moeten bieden. Men zou verwachten dat, gezien de uitdrukkelijk beoogde afwijking van het OESO MV, er in het voorkomingsartikel een specifieke bepaling over dit onderwerp zou zijn opgenomen. Dit blijkt echter niet het geval, waardoor zal moeten worden teruggevallen op de hoofdregel. Het algemene uitgangspunt van art. 23 is dat de woonstaat voorkoming verleent, in beginsel zou dit betekenen dat België op grond van §1 onderdeel a voorkoming dient te verlenen volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Er is hier immers sprake van een inwoner van België die inkomsten verkrijgt die ingevolge het verdrag in Nederland zijn belast. Verder vermeldt het voorkomingsartikel niets over art. 18 op basis waarvan Nederland enige voorkoming zou moeten verlenen wat zou betekenen dat België geheel moet terugtreden. Deze visie wordt door de Belgische fiscus bevestigd in haar circulaire van 28 april 2004 waarin onder het begrip 'woonstaatheffing' wordt opgemerkt: 'De heffingsbevoegdheid van de woonstaat kan exclusief of niet-exclusief zijn. Indien de bevoegdheid niet exclusief is, d.w.z. indien de bronstaat ook heffingsbevoegd is, moet de woonstaat dubbele belasting vermijden overeenkomstig de regels die op dat vlak zijn vastgelegd in artikel 23 van het Verdrag.' Onder nummer 30 van de zelfde circulaire wordt verder verduidelijkt: 'Indien een inwoner van België inkomsten verkrijgt die ingevolge de bepalingen van het Verdrag in Nederland zijn belast, wordt in België dubbele belasting vermeden - overeenkomstig artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a van het Verdrag - door toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud zoals internrechtelijk bepaald in artikel 155 WIB 92.' Aan de Nederlandse kant ontbreekt een dergelijke standpuntbepaling in de vorm van een mededeling of besluit en ook in de parlementaire geschiedenis valt over dit onderwerp niets terug

te vinden. De jurisprudentie op dit punt is ook schaars. De enige gevonden uitspraak over de toepassing van art. 18 §2 is de zaak voor Hof den Bosch van 29 augustus 2014 . De V-N redactie merkt in haar noot op dat 'op grond van art. 18 lid 2 van het verdrag mag Nederland heffen en zal België, naar wij aannemen, op grond van art. 23 van het verdrag de uitkeringen vrijstellen'. Al met al lijkt de consensus te zijn dat België voorkoming zal moeten verlenen en volledig zal moeten terugtreden. Een andere visie is echter ook mogelijk. Zo verdedigt Hendrickx de stelling dat op grond van de principiële heffingsbevoegdheid die aan de woonstaat toekomt, juist de bronstaat voorkoming zou moeten verlenen in de vorm van een verrekening. Haar belangrijkste argument hierbij is de letterlijke lezing van de verdragstekst en dan met name het woordje 'ook'. Hierna zal worden nagegaan of letterlijke lezing van de verdragstekst aanleiding kan geven tot het moeten verlenen van voorkoming door het bronland.

OESO model verdrag Het OESO model verdrag kent in hoofdzaak een 3 tal soorten toewijzingsregels: ten eerste een exclusieve woonstaatheffing, in OESO MV termen aangeduid als: 'shall be taxable only' . Met betrekking tot deze uitkomsten mag enkel de woonstaat heffen en dient de bronstaat dus volledig terug te treden. Ten tweede is er de exclusieve bronstaatheffing, in OESO MV termen vertaald als 'may be taxed' . Met betrekking tot deze inkomsten mag de bronstaat heffen en dient de woonstaat voorkoming te verlenen. Als derde is er een gedeelde heffingsbevoegdheid die in twee vormen voorkomt: allereerst in de combinatie van een 'shall be taxable only' met een 'may be taxed', deze combinatie komt voor in de artt. 7 (winst) en 15 (persoonlijke arbeid) OESO MV. In deze artikelen is de systematiek dat er weliswaar een exclusieve woonstaatheffing is, maar dat een deel van de inkomsten, namelijk dat deel van de inkomsten dat toerekenbaar is aan een vaste inrichting of aan arbeid verricht in de bronstaat, aldaar belast mag worden. Daarnaast is er de combinatie van een 'may be taxed' bepaling met een 'may also be taxed' die is opgenomen in de artt. 10 (dividenden) en 11 (interest). Voor deze inkomsten is de systematiek dat bronstaat tot een bepaald percentage mag heffen en dat de woonstaat vervolgens tot haar eigen tarief mag bij heffen. Het is op basis van dit systeem dat vervolgens via het voorkomingsartikel (art. 23) wordt geregeld dat de woonstaat voorkoming verleent voor de inkomsten waarover de bronstaat mag heffen.

Afwijkingen onder het verdrag NL-BE Art. 18 van het verdrag NL-BE wijkt, als eerder al aangegeven, af van het OESO MV. Belangrijkste verschil is dat de exclusieve woonstaatheffing geclausuleerd is en onder andere afhankelijk is gemaakt van de mate van onderworpenheid aan belasting in de woonstaat. Daarnaast is de formulering van de toewijzingsregeling afwijkend van het hiervoor beschreven systeem: er is namelijk een combinatie van een 'shall be taxable only' (slechts belastbaar) met een 'may also be taxed' (mag ook worden belast) opgenomen welke in het geheel niet voorkomt in het OESO MV en waarmee dus de systematiek wordt doorkruist. Boosdoener is dus het woordje ook, het is de vraag welke waarde aan dit woord moet worden toegedicht. Is dit woord opzettelijk opgenomen of wellicht per abuis? Indien het woord ook er niet zou staan zou dat ervoor pleiten dat de woonstaat geheel moet terugtreden, er zou dan immers moeten worden aangesloten bij de systematiek van art. 7 en 15 en de pensioenen uit Nederlandse bron zouden dan enkel in Nederland belast zijn. Nu het woord ook er wel staat zou men kunnen redeneren dat dan dus moet worden aangesloten bij de systematiek van art. 10 en 11 en dat Nederland een voorkoming zou moeten verlenen voor het deel dat België belast. Hier dient echter meteen tegenin gebracht te worden dat het OESO MV een dergelijk systeem van voorkoming door de bronstaat helemaal niet kent. In deze redenering wordt de systematiek van art. 10 en 11 als het ware omgekeerd, de bronstaat mag bij heffen.

Gezamenlijke toelichting In de gezamenlijke toelichting op het verdrag wordt uitvoerig ingegaan op het pensioenartikel en dan met name op de redenen achter de afwijkende heffingsbevoegdheid. Opvallend is de volgende zinsnede: 'In paragraaf 2 is vervolgens neergelegd onder welke voorwaarden de in paragraaf 1 van artikel 18 bedoelde inkomensbestanddelen tevens in de bronstaat mogen worden belast'. Aan het gebruik van het woord tevens mag hier dezelfde betekenis worden toegekend als het woord ook, hetgeen een aanwijzing is dat het woord ook uitdrukkelijk en in de verdragstekst is opgenomen. Verdere aanwijzingen zijn echter niet te vinden. In de gezamenlijke toelichting wordt, net als in de verdragstekst, niet ingegaan op de vraag welke voorkomingssystematiek er moet worden gehanteerd. Dit is opvallend aangezien er voor wat betreft de heffingsbevoegdheid uitdrukkelijk wordt afgeweken van het modelverdrag. Men zou dan ook verwachten dat indien bij het opstellen van het verdrag beoogd is om ook een afwijkende voorkomingssystematiek toe te passen dit ook uitdrukkelijk opgenomen en toegelicht zou zijn.

Letterlijke lezing Het woordje ook is over het algemeen eenduidig, evenals het woord tevens geeft het aanleiding om uit te gaan van een gedeelde heffingsbevoegdheid. Wat echter opvalt is dat in de laatste volzin van §2, het woordje ook juist niet is opgenomen, hetgeen weer een argument zou kunnen zijn voor exclusieve bronstaatheffing. Verder zouden de woorden indien en voor zover nog voor onduidelijkheid kunnen zorgen, echter deze zinsnede ziet er op dat indien een deel van de uitkering tegen het algemene tarief wordt belast en een deel niet, dat dan enkel voor dit deel de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat toekomt. Indien de gehele uitkering op een forfaitaire wijze wordt belast is de gehele uitkering niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief belast en heeft deze zinsnede geen beperkende werking voor de bronstaatheffing.

Regeling inzake ontslaguitkeringen Hendrickx stelt dat bij toepassing van art. 18 §2, de bronstaat de in de woonstaat geheven belasting zou moeten verrekenen. Zij ontleent hierbij inspiratie aan het Besluit van 22 juni 2006 . Dit besluit kwam tot stand na overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België en ziet op de behandeling van grensoverschrijdende pensioenuitkeringen onder het verdrag. Onder bepaalde omstandigheden kon het voorkomen dat ontslaguitkeringen dubbel of juist helemaal niet werden belast. Dit is vervolgens opgelost door af te spreken dat Nederland als bronstaat inderdaad de Belgische belasting zal verrekenen. Deze problematiek werd echter veroorzaakt doordat de verschillende landen een ander verdragsartikel toepassen (15 tegenover 18). De in deze notitie besproken problematiek is wezenlijk anders aangezien het hier duidelijk is dat beide landen art. 18 willen toepassen.

Conclusie Al met al blijkt art. 18 een behoorlijk ingewikkeld artikel te zijn waarbij het niet geheel duidelijk is welke waarde toegekend moet worden aan de letterlijke tekst en dan met name aan het woordje 'ook'. In ieder geval is duidelijk dat met opzet is afgeweken van art. 18 OESO MV. Deze afwijking ziet echter op de verdeling van de heffingsbevoegdheid en niet op de voorkomingssystematiek. Naar mijn mening is het woordje 'ook' slechts op één manier uit te leggen en het bevreemd mij dan ook zeer dat het in de verdragstekst is opgenomen zonder verdere toelichting of uitwerking. Ik heb dan ook enige sympathie voor het door Hendrickx verdedigde standpunt. Desondanks ben ik van mening dat de bronstaat op basis van het verdrag geen voorkoming hoeft te verlenen. Een letterlijke lezing van het woord 'ook' zou een

voorkomingssysteem in werking zetten dat niet voorkomt in art. 23 van het verdrag NL-BE of in het OESO MV. Dit systeem zal daar dan dus ingelezen moeten worden hetgeen totaal indruist tegen het letterlijk nemen van de verdragstekst. Uit het artikel van Hendrickx blijkt dat er door de Nederlandse fiscus (incidenteel) een verrekening wordt toegepast. Dit is niet in lijn met het standpunt van de Belgische fiscus en hetgeen in deze notitie is beschreven. Het verdient mijns inziens dan ook aanbeveling dat hierover een standpunt wordt ingenomen. Een andere mogelijkheid zou zijn om in onderling overleg de toepassing van art. 18 §2 te regelen. §5 voorziet ook in die mogelijkheid, voor zover ik heb kunnen nagaan is dit tot op heden niet gebeurd.