

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Hoge Raad der Nederlanden
Postbus 20303
2500 EH DEN HAAG

Amsterdam, 10 juni 2020

Betreft: Schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs bij de prejudiciële vragen van Rechtbank Zeeland-West Brabant van 15 april 2020, nr. BRE 18/4665, ECLI:NL:RBZWB:2020:1764, uw kenmerk 20/01393 en van 17 april 2020, nr. BRE 19/1920, ECLI:NL:RBZWB:2020:1814, uw kenmerk 20/01404

Edelhoogachtbaar College,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennis genomen van het verzoek om schriftelijke opmerkingen in te dienen bij bovenvermelde prejudiciële vraag. De Orde geeft hierbij graag gehoor aan dit verzoek.

Prejudiciële vragen Rechtbank Zeeland-West Brabant

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft op 15 april 2020 en op 17 april 2020 in een tweetal zaken prejudiciële vragen gesteld aan uw Raad. Hierna volgt omwille van de leesbaarheid de letterlijke tekst van de voorgelegde vragen.

Prejudiciële vraag 20/01393

1. Onder welke voorwaarden mag op grond van artikel 18, tweede lid, van het Verdrag een uitkering betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel van Nederland aan een inwoner van Portugal worden belast in Nederland?
Indien uit het antwoord op vraag 1 volgt dat ook relevant is op welke wijze de uitkering in Portugal ‘in de belastingheffing wordt betrokken’:
2. Is daarvoor maatgevend de feitelijke belastingheffing in Portugal of is maatgevend hoe de uitkering volgens de Portugese belastingwetgeving in de belastingheffing wordt betrokken?
Indien dat laatste het geval is, moet daarbij rekening worden gehouden met een eventuele maatregel ter voorkoming van dubbele belasting?

Prejudiciële vraag 20/01404

1. Onder welke voorwaarden mag op grond van artikel 18, tweede lid, van het Verdrag een uitkering betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel van Nederland aan een inwoner van Portugal worden belast in Nederland?
Indien uit het antwoord op vraag 1 volgt dat ook relevant is op welke wijze de uitkering in Portugal ‘in de belastingheffing wordt betrokken’:
2. Is daarvoor maatgevend de feitelijke belastingheffing in Portugal of is maatgevend hoe de uitkering volgens de Portugese belastingwetgeving in de belastingheffing wordt betrokken?
Indien dat laatste het geval is, moet daarbij rekening worden gehouden met een eventuele maatregel ter voorkoming van dubbele belasting?
Indien uit het antwoord op vraag 1 volgt dat ook een voorwaarde geldt overeenkomstig wat is vermeld bij onderdeel a van het tweede lid:
3. Kan in een geval van een AOW-uitkering worden voldaan aan die voorwaarde en zo ja wat zijn daarbij de toetsingscriteria?

Schriftelijke opmerkingen bij prejudiciële vraag 20/01393Vraag 1

Naar de mening van de Orde ligt voor de toepassing van artikel 18, lid 2, van het Verdrag cumulatie van de aldaar vermelde voorwaarden voor de hand. Hiervoor kunnen de volgende (hoofd)redenen worden aangereikt.

Grammaticale interpretatie

Dat artikel 18 van het Verdrag mede is geschreven met het oog op uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel volgt uit opname van deze zinssnede in lid 1, waarbij de heffingsbevoegdheid als hoofdregel wordt toegewezen aan de woonstaat van de uitkeringsgenieter. Dit wordt herhaald door opname van deze zinssnede in de aanhef van lid 2, waarbij de mogelijkheid van een bronstaatheffing is opgenomen mits aan een aantal cumulatieve voorwaarden wordt voldaan. Dat de voorwaarden cumulatief bedoeld zijn, blijkt uit het gebruik van het woord ‘en’. De omstandigheid dat de socialezekerheidsuitkeringen niet met zoveel woorden zijn genoemd in voorwaarde a en b, doet daaraan, volgens de Orde, niet af nu deze reeds expliciet in de cumulatieve voorwaarden van lid 2 worden betrokken door benoeming in de aanhef van dit lid.

Indien de wetgever een andere lezing van dit artikel voorstond, lag wat de Orde betreft een duidelijkere redactionele vormgeving voor de hand. Hierbij verwijst de Orde ook naar de vergelijkbare bepaling in het Belastingverdrag met België.

Eerdere jurisprudentie

Hof Arnhem heeft op 3 oktober 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BB6073, overwogen dat duidelijk is dat de uitzondering op de hoofdregel, te weten dat de bronstaat over de in artikel 18, lid 1, en artikel 18, lid 2, aanhef, van het Verdrag genoemde inkomsten mag heffen, indien aan de daartoe gestelde (cumulatieve) voorwaarden wordt voldaan, ook geldt voor de aldaar bedoelde socialezekerheidsuitkeringen. Volgens het Hof wijst niets erop dat Portugal bij de onderhandelingen met Nederland omtrent de toewijzingsregels een uitzondering heeft willen

maken op de in artikel 18, lid 2, van het Verdrag neergelegde afwijking van de hoofdregel, in die zin dat uitkeringen ingevolge een sociaalzekerheidsstelsel van Nederland steeds aan Portugal toekomen, ook indien deze voldoen aan de onder de onderdelen a en b genoemde voorwaarden.

De staatssecretaris heeft tegen bovengenoemde uitspraak geen beroep in cassatie ingesteld (Toelichting staatssecretaris 23 november 2007, nr. DGB 2007-5786). Hij acht het oordeel van het Hof met betrekking tot de interpretatie van de onderworpenheidseis uit artikel 18, lid 2, onderdeel b, van het Verdrag juist.

In zijn toelichting noemt de staatssecretaris niets over een eventuele onjuiste interpretatie van het Hof van artikel 18, lid 2, met betrekking tot de cumulatieve toetsing van voorwaarden. Hieruit leidt de Orde af dat er blijkbaar vanuit het Ministerie van Financiën geen onduidelijkheid bestaat over de verdragsuitleg op dit punt.

Wetshistorische interpretatie

Uit de toelichtende nota bij het Verdrag (Kamerstukken I/II 1999-2000, 26 867, nr. 57 en 1) kan nog het volgende worden afgeleid.

- a. De wenselijkheid van een belastingverdrag tussen Nederland en Portugal werd mede ingegeven door de steeds groter wordende groep inwoners van Portugal, voornamelijk gepensioneerden, die inkomsten uit Nederland genoten en geconfronteerd werden met dubbele belastingheffing. Voor deze groep neemt het Verdrag een aantal nadelen weg. De betrokkenen zullen niet langer met een dubbele belastingheffing over hun pensioenen (inclusief AOW-pensioen) worden geconfronteerd.
- b. De structuur, de inhoud en de bewoordingen van het Verdrag stemmen in het algemeen overeen met het gebruikelijke patroon van de recentelijk door Nederland gesloten verdragen op dit terrein.
- c. Portugal volhardde in de wens om pensioenen en uitkeringen ingevolge de sociale zekerheid van een land ter belastingheffing in beginsel toe te wijzen aan het woonland van de genietter van de pensioenen of uitkeringen. Omdat Portugal zich op dit punt in verband met de hiermee voor dat land gemoeide budgettaire aspecten onwrikbaar opstelde, heeft Nederland daarin berust in het besef dat hiermee in het licht van het voorkomen van het ontgaan van belastingheffing over pensioenen en lijfrenten een alleszins aanvaardbaar resultaat zou worden bereikt.
- d. Voor pensioen- en lijfrentetermijnen geldt derhalve als uitgangspunt een woonstaatheffing. Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is dit uitgangspunt aangevuld met de mogelijkheid om onder omstandigheden een bronstaatheffing met betrekking tot deze inkomsten toe te passen (artikel 18, lid 3, Nederlands standaardverdrag 1987). Alvorens de bronstaat tot heffing kan overgaan, moet cumulatief voldaan zijn aan de volgende voorwaarden:
 - i. De aanspraak op het pensioen of de lijfrente in de bronstaat was vrijgesteld of de daarvoor betaalde premies in de opbouwfase van de aanspraak waren fiscaal aftrekbaar bij de berekening van het belastbaar inkomen in de bronstaat;
 - ii. De pensioen- of lijfrentetermijnen worden niet belast tegen het normale tarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid of minder dan 90% van de pensioen- of lijfrentetermijnen wordt in de belastingheffing betrokken; en

- iii. Het gezamenlijke bedrag van door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten pensioen- en lijfrentetermijnen of pensioen of uitkering ingevolge het socialezekerheidsstelsel van een van de landen bedraagt meer dan € 10.000.

Voor kleine pensioenen en lijfrenten geldt dus uitsluitend de hoofdregel van woonstaatheffing.

De toelichtende nota maakt volgens de Orde duidelijk dat de voorwaarden voor een bronstaatheffing in artikel 18, lid 2, bedoeld zijn om cumulatief toe te passen. De toelichtende nota gaat daarbij echter niet specifiek in op de socialezekerheidsuitkeringen. Het ligt volgens de Orde in de rede aan te nemen dat de cumulatieve toepassing van de voorwaarden ook betrekking heeft op de socialezekerheidsuitkeringen en de verdragslanden hierop geen uitzondering hebben willen maken. Als de cumulatieve toepassing van de voorwaarden geen betrekking zou hebben op de socialezekerheidsuitkeringen, dan zou dit naar de verwachting van de Orde specifiek zijn benoemd en/of toegelicht.

Teleologische interpretatie

Voor het achterhalen van doel en strekking van de mogelijkheid tot een bronstaatheffing, zoals deze ook is opgenomen in het Verdrag, kan volgens de Orde worden gekeken naar het algemene verdragsbeleid van Nederland bij onderhandelingen waarbij bronstaatheffing het uitgangspunt is.

In artikel 18, lid 3, van het Nederlands standaardverdrag 1987 is opgenomen dat pensioenen en andere betalingen krachtens de bepalingen van een regeling inzake sociale zekerheid van een van de Staten aan een inwoner van de andere Staat, in de eerstbedoelde Staat mogen worden belast. Oftewel, hoofdregel is bronstaatheffing. De ratio achter deze bepaling kan worden afgeleid uit de eveneens in 1987 verschenen Notitie Algemeen Fiscaal Verdragsbeleid (Kamerstukken II, 1987-1988, 20 365 nr. 5), die als het ware het commentaar op het standaardverdrag vormt. Hierin staat het volgende:

‘De sociale zekerheids- en verzekeringsuitkeringen vertonen meer gelijkenis met het algemene karakter van de overheidsbeloningen en -pensioenen dan met inkomsten die opkomen in de particuliere sfeer, vanwege het feit dat ook zij afkomstig zijn uit de collectieve sfeer. Om die reden is bij de beslissing om in de belastingverdragen te komen tot de opneming van een benoemde bepaling voor alle sociale zekerheids- en verzekeringsuitkeringen tezamen ervoor gekozen aansluiting te zoeken bij het verdragsregime van de overheidsbeloningen. Overwegingen van budgettaire aard spelen hierbij ook een rol.’

Bij dit citaat merkt de Orde op dat Nederland bij overheidsbeloningen uitgaat uit van een zogenoemde kasstaatheffing, een heffing in de staat die het salaris, respectievelijk het pensioen, betaalt.

Een nadere invulling van de beweegredenen achter artikel 18, lid 3, uit het Nederlands standaardverdrag 1987 kan worden gevonden in de Notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht (Kamerstukken II, 1997-1998, 25 087 nr. 4). Ten aanzien van socialezekerheidsuitkeringen wordt daarin het volgende opgemerkt:

‘Tenslotte kan over particuliere pensioenen en sociale-zekerheids-uitkeringen nog worden opgemerkt dat een woonstaatheffing voor uitgaande particuliere pensioenen een vermindering van de Nederlandse heffingsgrondslag tot gevolg en heeft dientengevolge een inperking in houdt ten opzichte van de bestaande nationale heffingsrechten op dat terrein. Wellicht ten overvloede merk ik ook hier op dat de woonstaatbenadering dezerzijds niet meer wordt aangehangen indien het andere land de uit Nederland ontvangen pensioenen niet of nauwelijks in de heffing betreft. Alsdan komen bronstaatbenaderingen in beeld; zoals bekend, is dat in elk geval het uitgangspunt bij afkoop van pensioenen. Verder zal, zoals hiervoor in de nota is vermeld ook in het bredere verband van de EU, een bredere herbezinning plaatsvinden op de heffing over pensioenen in het licht van een evenwichtige benadering voor zowel de bronstaat die de opbouw wellicht faciliteerde en de woonstaat (waar de gepensioneerde van de publieke voorzieningen profiteert).’

In het Verdrag wordt van het uitgangspunt van bronstaatheffing, zoals dit is opgenomen in het Nederland standaardverdrag 1987, afgeweken, nu daar als hoofdregel voor pensioen en andere uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel een woonstaatheffing geldt, dit op uitdrukkelijk verzoek van Portugal. Nederland heeft het noodzakelijk geacht inbreuk te maken op deze woonstaatheffing door het opnemen van de mogelijkheid tot bronstaatheffing. Uit bovengenoemde stukken valt volgens de Orde af te leiden dat de achterliggende ratio als volgt is geweest:

- Socialezekerheidsuitkeringen zijn afkomstig uit de collectieve sfeer. Om die reden wenst Nederland dergelijke uitkeringen als bronstaat te belasten. Budgettaire overwegingen spelen hierbij een rol.
- Wanneer de bronstaat de opbouw van pensioen en/of uitkeringen heeft gefacilieerd, vraagt de verdeling van heffingsrechten om een evenwichtige benadering voor zowel de bronstaat als de woonstaat waar van publieke voorzieningen wordt geprofiteerd.
- De woonstaatbenadering wordt niet langer aangehangen indien het andere land de uit Nederland ontvangen pensioenen of uitkeringen niet of nauwelijks in de heffing betreft. Alsdan komen bronstaatbenaderingen in beeld.

Nu bovengenoemde beweegredenen voor het opnemen van een bronstaatheffing grotendeels in lijn zijn met de voorwaarden zoals genoemd in artikel 18, lid 2, van het Verdrag, zou een teleologische interpretatie er volgens de Orde toe leiden dat de voorwaarden van artikel 18, lid 2, van het Verdrag cumulatief van toepassing zijn.

Uit het voorgaande volgt dat het antwoord op de eerste prejudiciële vraag naar de mening van de Orde luidt dat cumulatief aan de voorwaarden van artikel 18, lid 2, moet worden voldaan.

Vraag 2

Nu het antwoord op de eerste prejudiciële vraag naar de mening van de Orde luidt dat cumulatief aan de voorwaarden van artikel 18, lid 2, moet worden voldaan, behoeft ook de tweede vraag beantwoording. De Orde beschouwt de eerste deelvraag binnen de tweede vraag als reeds beantwoord. In zijn Besluit van 18 december 2000, nr. IFZ2000/1329M, geeft de staatssecretaris aan dat voor onderworpenheid niet is vereist dat daadwerkelijk belasting over het buitenlandse inkomen is verschuldigd, noch dat er belastingheffing over het volle bedrag van dat inkomen plaatsvindt.

Uit eerdere jurisprudentie blijkt tevens dat waar in de Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting wordt gesproken van ‘in de belastingheffing wordt betrokken’, het enkel relevant is of het object onderworpen is aan een belasting naar het inkomen of de winst op grond van buitenlandse belastingwetgeving (HR 28 maart 1979, nr. 19 240, ECLI:NL:HR:1979:AX2686, Hof Amsterdam 7 maart 1986, nr. 2212/85, ECLI:NL:GHAMS:1986:AW8077, en HR 2 oktober 1996, nr. 31 135, ECLI:NL:HR:1996:AA2055).

Met betrekking tot het tweede deel van de tweede vraag, te weten of er rekening moet worden gehouden met een eventuele maatregel ter voorkoming van dubbele belasting in Portugal, wijst de Orde op de werking van het belastingverdrag. Het Verdrag verdeelt de heffingsbevoegdheid tussen Staten. Om dubbele heffing te voorkomen is in artikel 24 van het Verdrag bepaald hoe dit moet worden toegepast. Indien het heffingsrecht uitsluitend is toegewezen aan Portugal op basis van artikel 18, lid 1, dan komt Nederland geen heffingsrecht toe en gelden geen aanvullende voorwaarden met betrekking tot de verlening van een maatregel ter voorkoming van dubbele belastingheffing.

Op de tweede prejudiciële vraag luidt het antwoord volgens de Orde derhalve dat uitsluitend van belang is of het object onderworpen is aan een belasting naar het inkomen of de winst op grond van de Portugese wetgeving en dat de systematiek van voorkoming van dubbele belastingheffing in Portugal niet relevant is voor de Nederlandse heffing.

Schriftelijke opmerkingen bij prejudiciële vraag 20/01404

Vraag 1

De Orde volstaat hier graag met een verwijzing naar de opmerkingen hiervóór bij vraag 1, onder prejudiciële vraag 20/01393, die hier eveneens van toepassing zijn.

Vraag 2

De Orde volstaat hier graag met een verwijzing naar de opmerkingen hiervóór bij vraag 2, onder prejudiciële vraag 20/01393, die hier eveneens van toepassing zijn.

Vraag 3

De aanspraak op een AOW-uitkering is in de Nederlandse belastingwetten niet van belasting vrijgesteld, noch kan de hiermee samenhangende bijdrage bij het bepalen van belastbaar inkomen in aftrek worden gebracht, noch komt deze anderszins in aanmerking voor fiscale facilitatie in de opbouwfase. Met betrekking tot de AOW-uitkering zal derhalve nooit kunnen worden voldaan aan artikel 18, lid 2, voorwaarde a, van het Verdrag.

Het voorgaande strookt wat de Orde betreft met de wens van Nederland om te voorzien in een bronstaatheffing alsmede met het standpunt van Portugal zoals dit blijkt uit de toelichtende nota bij het Verdrag. Ter toelichting merkt de Orde het volgende op.


In het Nederlandse verdragsbeleid is het uitgangspunt dat bronstaatheffing gewenst is, indien onder andere de bronstaat de opbouw van pensioen en/of uitkeringen heeft gefaciliteerd. Dit uitgangspunt geldt ook ten aanzien van het verdragsbeleid voor overheidsbeloningen en de wens voor een evenwichtige verdeling van heffingsrechten tussen de bron- en woonstaat zoals genoemd in de

Notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht. Nu er voor wat betreft de AOW geen fiscale facilitering plaatsvindt in Nederland in de opbouwfase, kan de Orde zich voorstellen dat Nederland het heffingsrecht met betrekking tot deze uitkeringen bewust heeft prijsgegeven.

Dit blijkt volgens de Orde ook uit de toelichtende nota bij het Verdrag, waarbij het uitgangspunt van woonstaatheffing voor pensioenen en uitkeringen ingevolge het socialezekerheidsstelsel als het ware is uitgeruild voor een bronstaatheffing op de afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten. Portugal was slechts bereid in te stemmen met het Nederlandse voorstel voor een bronstaatheffing op afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten, indien een woonstaatheffing als uitgangspunt zou gelden voor pensioenen en uitkeringen ingevolge het socialezekerheidsstelsel van een land. Portugal stelde zich op dit punt in verband met de hiermee voor dat land gemoeide budgettaire aspecten onwrikbaar op. Nu er enkele duizenden Nederlandse gepensioneerden in Portugal van hun oude dag genieten zal het budgettaire effect van een woonstaatheffing op pensioenen en uitkeringen ingevolge het socialezekerheidsstelsel met name betrekking hebben op de AOW. Dat het heffingsrecht over de AOW wegens het niet kunnen voldoen aan artikel 18, lid 2, voorwaarde a, van het Verdrag derhalve altijd aan Portugal zal toekomen, is naar de Orde meent een door Nederland bewust aanvaarde consequentie.

Het antwoord op de derde prejudiciële vraag luidt volgens de Orde dat voor een AOW-uitkering nooit kan worden voldaan aan artikel 18, lid 2, voorwaarde a, van het Verdrag.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



mr. F.R. Herreveld
voorzitter Commissie Prejudiciële Vragen