

Vergaderjaar 2002–2003

**28 259**

**Goedkeuring van het op 5 juni 2001 te Luxemburg tot stand gekomen 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, met Protocol I en II en briefwisseling (Trb. 2001, 136)**

**Nr. 10**

**NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET NADER VERSLAG**

Ontvangen 20 september 2002

**Algemeen**

Allereerst bedank ik, mede namens de Minister van Buitenlandse Zaken, de leden van de fracties van CDA, LPF, VVD, PvdA en SP, voor de snelle inbreng voor het nader verslag met betrekking tot het voorliggende wetsvoorstel. Bij de reactie op de vragen en opmerkingen van deze fracties is de volgorde in het nader verslag zoveel mogelijk gevolgd.

De leden van de CDA-fractie merken op dat zij met betrekking tot twee onderdelen van 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, met Protocol I en II en briefwisseling (Trb. 2001, 136) (hierna: Verdrag 2001) nog niet zijn overtuigd door de antwoorden in de nota naar aanleiding van het verslag. Het gaat hierbij om de opname van de compensatieregelingen in het verdrag en het ontbreken van een overgangsregeling voor uitkeringen als bedoeld in artikel 18, paragraaf 2, van het Verdrag 2001. Deze leden merken op dat zij hierop tijdens de mondelinge behandeling terug zullen komen. Tijdens de mondelinge behandeling zal ik mijn visie op deze twee punten mondeling opnieuw toelichten. Het tweede onderwerp zal overigens naar aanleiding van vragen van de leden van de VVD-fractie ook in deze nota uitgebreid aan de orde komen.

De leden van de LPF-fractie vragen hoe de ongelijke rechtsbehandeling tussen diegenen die een pensioen hebben opgebouwd via reguliere pensioenopbouw en lijfrente zal worden beëindigd. Met betrekking tot de door de leden van de SP-fractie bedoelde pensioen- en lijfrenteproblematiek is in de afgelopen jaren een driesporenbeleid in gang gezet. Zoals in de memorie van toelichting bij dit wetsvoorstel is toegelicht, heeft Nederland als uitgangspunt dat de opbouw van oudedagsvoorzieningen in grensoverschrijdende situaties zo min mogelijk belemmerd moet worden, mits er een redelijk evenwicht is tussen de fiscale faciliteiten in de opbouwfase en de belastingheffing in de

uitkeringsfase. In de afgelopen jaren is echter gebleken dat belastingplichtigen steeds vaker tijdelijk naar een verdragsland verhuisden om van daaruit hun in Nederland fiscaal gefacilieerd opgebouwde pensioenrechten of lijfrenten belastingvrij of tegen een zeer laag belastingtarief af te kopen. Van een dergelijke «pensioenvlucht» was met name in de relatie met het buurland België sprake. Overigens zijn er ook enkele voorbeelden in de jurisprudentie in de relatie met andere landen, zoals de afkoop van lijfrenten door een naar Hongarije geëmigreerde ex-inwoner van Nederland (HR 7 december 2001, nr. 32 231; NTFR 2001/1749). Een en ander heeft geleid tot onevenwichtige situaties, omdat het pensioen of de lijfrente tegen een tarief van maximaal 52% (in het verleden 60% of 72%) fiscaal gefacilieerd is opgebouwd. Dergelijke onevenwichtige situaties kunnen zich ook voordoen indien geen sprake is van afkoop, maar van reguliere in Nederland gefacilieerd opgebouwde pensioen- of lijfrentetermijnen die in het woonland worden vrijgesteld of naar een laag tarief worden belast. Het driesporenbeleid heeft tot doel dergelijke verstoringen te voorkomen. Het beleid bestaat in de eerste plaats uit een aanpassing van de nationale wetgeving. Hierbij wordt gewezen op de Brede Herwaarderding I tot en met III en de Wet inkomstenbelasting 2001. In de tweede plaats is het beleid gericht op een multilaterale oplossing in Europees verband. Zo'n oplossing is niet op korte termijn te verwachten, maar er vindt op dit moment wel intensief overleg over plaats. In de derde plaats is het sinds een aantal jaren beleid om bij onderhandelingen over bilaterale belastingverdragen een oplossing te treffen. Dit beleid is beschreven in de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (Kamerstukken II 1997/98, 25 078, nr. 4) en is ook reeds tot uitdrukking gekomen in het op 20-09-1999 te Oporto totstandgekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Portugal tot het vermijden van dubbele belastingen en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Nederlands-Portugese verdrag). In het Verdrag 2001 is een vergelijkbare bepaling als in het Nederlands-Portugese verdrag opgenomen. De bepaling houdt in dat met betrekking tot particuliere pensioenen, lijfrenten, AOW-uitkeringen en soortgelijke uitkeringen in bepaalde situaties heffing in de bronstaat in plaats van de woonstaat plaatsvindt. Heffing in de bronstaat vindt plaats bij de afkoop van pensioenen, lijfrenten en soortgelijke uitkeringen indien deze afkoop vóór de ingangsdatum van de uitkering plaatsvindt. Voorts wordt het heffingsrecht aan de bronstaat in plaats van de woonstaat toegewezen indien het pensioen of de lijfrente fiscaal gefacilieerd is opgebouwd, de uitkering niet naar het tarief voor niet-zelfstandige beroepen wordt belast of voor meer dan 90% is vrijgesteld, en deze naar een afwijkend tarief belaste of vrijgestelde uitkeringen uit de bronstaat in totaal meer dan € 25 000 bedragen. Hiermee wordt bereikt dat in Nederland gefacilieerd opgebouwde oudedagsvoorzieningen – ongeacht of sprake is van pensioenen of lijfrenten – adequaat in de woonstaat of de bronstaat worden belast.

De leden van de LPF-fractie vragen of er problemen in de uitvoerings sfeer te verwachten zijn en zo ja, hoe hieraan tegemoet wordt gekomen. Naar mijn verwachting zullen zich geen bijzondere problemen voordoen in de uitvoerings sfeer. Zoals beschreven in de nota naar aanleiding van het verslag, zijn beide belastingadministraties inmiddels in staat om na afloop van ieder kalenderjaar op korte termijn nauwkeurig vast te stellen welke bedragen aan ingehouden loonheffing respectievelijk bedrijfsvoorheffing voor de macro-economische verrekening van belang zijn. Thans wordt nog onderzocht hoe een verschil tussen het bedrag van de ingehouden loonheffing en het bedrag van de later opgelegde aanslag op een praktische manier in de macro-economische verrekening kan worden verwerkt. Op de uitvoering van de verdragsbepalingen met betrekking tot

grensarbeiders wordt hierna nog uitgebreid ingegaan. Op een aantal punten is afstemming met België wenselijk. Daarover vindt thans intensief overleg plaats. Daarbij valt onder meer te denken aan het besluit over de concrete invulling van artikel 16, paragraaf 3, het in kaart brengen van de situaties waarin het heffingsrecht op grond van artikel 18, paragraaf 2, aan de bronstaat wordt toegewezen en de gegevensuitwisseling onder het nieuwe verdrag. Met dit overleg wordt de uitvoering in beide landen daar waar nodig onderling op elkaar afgestemd en gestroomlijnd.

Het verheugt mij dat de leden van de VVD-fractie hun waardering uitspreken voor de uitgebreide beantwoording van de meeste vragen. Op de door deze leden per artikel gestelde vragen zal ik in het artikelsgewijze deel van deze nota ingaan.

De leden van de fracties van LPF, PvdA en SP stellen een groot aantal vragen over de administratieve lasten van het Verdrag 2001 voor grensarbeiders en de uitvoering door de Belastingdienst van de verdragsbepalingen over grensarbeiders. Deze zullen hierna gezamenlijk worden behandeld.

De leden van de LPF-fractie vragen hoe de voorlopige teruggaaf zal worden gerealiseerd. De leden van de PvdA-fractie vragen om een reactie op het voorstel van de Stichting Grensarbeid om de inwerkingtreding van het Verdrag 2001 te verschuiven van 1 januari 2003 naar 1 januari 2004. Daarnaast vragen zij hoe uitvoering zal worden gegeven aan de voorlopige teruggaaf aan grensarbeiders indien per 1 januari 2003 nog geen schaduwberekeningen zijn gemaakt en de informatieverstrekking aan grensarbeiders nog onvoldoende is. De leden van de PvdA-fractie vragen naar de stand van zaken van de voorlichtingscampagne aan grensarbeiders. De leden van de PvdA-fractie vragen voorts naar een reactie op de suggestie van de Stichting Grensarbeid om – ter beperking van de administratieve lastenverzwaring voor de grensarbeiders – tot één grensoverschrijdende centrale eenheid van de Nederlandse en Belgische Belastingdienst te komen, eventueel aangevuld met het terrein van de sociale verzekeringen. De leden van de SP-fractie merken op dat de positie van grensarbeiders voor hen zeer belangrijk is. Zij zijn bezorgd dat de extra financiële en administratieve lasten voor grensarbeiders ertoe zullen leiden dat grensarbeiders niet meer in België zullen gaan werken en zijn teleurgesteld over de antwoorden op dit punt in de nota naar aanleiding van het verslag. Daarbij merken zij op dat ook thans niet alles vlekkeloos verloopt. Voorts vragen zij of de Belastingdienst al bekend is met alle grensarbeiders.

Allereerst merk ik op dat bij de onderhandelingen de positie van grensarbeiders van groot belang is geweest. De systematiek in het Verdrag 2001 is gedegen voorbereid en vormt een samenhangend geheel. De systematiek bestaat uit de volgende elementen:

1. een OESO-conform artikel 15 waarmee het knelpunt van de discoördinatie van belasting- en premieheffing in de meeste gevallen wordt weggenomen en – in samenhang met de non-discriminatiebepaling van art. 26, par. 2 – gelijkheid op de «werkvloer» wordt bereikt;
2. de algemene compensatieregeling in het kader van de gelijkheid met de «buurman»;
3. de tijdelijke compensatieregeling ter voorkoming van een inkomensachteruitgang voor diegenen die nu onder de grensarbeidersregeling vallen;
4. de macro-economische verrekening met het oog op verdeling van de belastingopbrengsten over grensoverschrijdende arbeid.

Bij deze systematiek zijn ook de administratieve lasten voor grensarbeiders niet uit het oog verloren. De Commissie grensarbeiders heeft veel aandacht besteed aan dit onderwerp. De aanbevelingen die de Commissie

grensarbeid op dit punt heeft gedaan, zijn door het kabinet overgenomen<sup>1</sup>. De aanslagregeling van degenen die voor compensatie in aanmerking komen, wordt geconcentreerd bij de Belastingdienst Belastingdienst/Particulieren Middelburg, vestiging Roosendaal. Dit vergroot de efficiency bij de aanslagregeling zodat de uitvoering wordt vergemakkelijkt. Daarnaast is deze vestiging ook aanspreekpunt voor bijvoorbeeld problemen bij het invullen van de formulieren. De gegevens die voor de aangiften moeten worden aangeleverd, ondergaan door de compensatieregelingen vrijwel geen wijziging. De extra vragen die worden gesteld is of de belastingplichtige in aanmerking komt voor de algemene of tijdelijke compensatieregeling, wat de inkomsten uit tegenwoordige of vroegere arbeid van de fiscale partner zijn en hoeveel kinderen door de belastingplichtige worden onderhouden. De Belastingdienst heeft software ontwikkeld waarmee de schaduwberekening voor de compensatieregeling kan worden gemaakt en de voorlopige teruggaaf kan worden berekend. Grensarbeiders hoeven deze berekening dus niet zelf te maken, zodat het invullen van het voorlopige teruggaaf formulier nauwelijks afwijkt van het normale formulier.

Bij de Belastingdienst zijn inmiddels alle noodzakelijke voorbereidingen getroffen. Om het mogelijk te maken dat grensarbeiders conform de toezegging in januari 2003 de eerste betaling op de voorlopige teruggaaf ontvangen, zal de Belastingdienst de voorlopige teruggaaf formulieren aan grensarbeiders verzenden zodra het wetsvoorstel in de Eerste Kamer ligt. De periode die vervolgens resteert voor het afhandelen van de formulieren is door het tijdstip van de mondelinge behandeling van dit wetsvoorstel in de Tweede Kamer korter dan gepland. Bij de Belastingdienst Particulieren Middelburg, vestiging Roosendaal, zullen echter alle zeilen worden bijgezet zodat de verzoeken tijdig worden afgehandeld. Grensarbeiders kunnen er dus van op aan dat aan de toezegging gevolg wordt gegeven.

De voorlichtingscampagne is eveneens bijna startklaar. Mede in verband met de voorlopige teruggaaf zal de campagne direct na de goedkeuring door de Tweede Kamer beginnen. De grensarbeiders die als zodanig bij de Belastingdienst staan geregistreerd, ontvangen een informatiebijlage bij het voorlopige teruggaaf formulier. Circa 90% van de grensarbeiders is als zodanig bij de Belastingdienst bekend, namelijk deels door middel van de grensarbeidersverklaring en deels door eigen onderzoek door de Belastingdienst. De kleine groep grensarbeiders die niet als zodanig staat geregistreerd, krijgt via de regionale media in de grensstreek informatie. Overigens hebben veel grensarbeiders al bij de afgifte van de grensarbeidersverklaring individueel informatie ontvangen over de belangrijkste wijzigingen onder het Verdrag 2001. Ten slotte vindt voorlichting plaats door middel van telefonische informatieverstrekking via Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland te Heerlen. Er wordt naar gestreefd twee Belgische medewerkers bij de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland Heerlen te stationeren zodat daar niet alleen informatie over de fiscale aspecten in Nederland, maar ook in België kan worden verkregen. België heeft hiervoor vacatures uitgezet, waarop al is gereageerd. Afgezien van het feit dat een grensoverschrijdende centrale eenheid naar mijn mening onwenselijk en onhaalbaar is, zou zo'n eenheid gezien het bovenstaande mijns inziens weinig toegevoegde waarde hebben. Voorts is er gelet op het voorgaande naar mijn mening geen aanleiding om de datum van inwerkingtreding te verschuiven naar 1 januari 2004.

Met betrekking tot de opmerking van de leden van de SP-fractie over de premieheffing merk ik op dat in enkele gevallen aan grensarbeiders ten onrechte een aanslag premie volksverzekeringen is opgelegd. Dit is veelal veroorzaakt door het niet invullen van de in de aangifte opgenomen vraag naar de periode waarover de belastingplichtige om vrijstelling premies volksverzekeringen verzoekt. Los hiervan loopt thans een zaak waarbij de

---

<sup>1</sup> Zie de brief van 15 december 1999 aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II, 1999/2000, 26 834, nr. 2) en de brief van 4 oktober 2001, nr. IFZ 2001/860M, met het kabinetsstandpunt bij het rapport van de Commissie grensarbeiders en de behandeling in de Tweede Kamer daarvan.

Stichting grensarbeid is betrokken over de premieheffing bij een Nederlandse grensarbeider die in de woonstaat een nevenactiviteit verricht. Deze zaak is inmiddels opgelost.

De leden van de fractie van de PvdA. vragen om een reactie op de brief van de heer J. Y. Groeneveld aan de Vaste Commissie van Financiën van 7 september 2002.

In de nota naar aanleiding van het verslag is ingegaan op een eerdere brief van 11 mei 2002 van de heer Groeneveld. De essentie van beide brieven van de heer Groeneveld is dat naar zijn mening de bepaling van artikel 18 van het Verdrag 2001 in strijd is met het EG-verdrag<sup>1</sup>, welke mening ik niet deel. De heer Groeneveld kan zich in de reactie in de nota naar aanleiding van het verslag niet vinden, hetgeen ik betreur. In zijn brief van 7 september 2002 vraagt de heer Groeneveld opnieuw in te gaan op de onderbouwing van zijn stelling. Aangezien in de nota naar aanleiding van het verslag uitvoerig is gereageerd op hetgeen de heer Groeneveld ter onderbouwing van zijn stelling in zijn brief van 11 mei 2002 naar voren heeft gebracht, ga ik hierna slechts in op een aantal aspecten die in het eerdere betoog van de heer Groeneveld nog niet aan de orde zijn geweest. Daarbij merk ik op dat in het artikelsgewijze deel van deze nota bij artikel 18 nog nader wordt ingegaan op de vraag van de leden van de VVD-fractie of artikel 18 in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht en het belemmeringverbod alsmede het rechtszekerheid- en vertrouwensbeginsel.

In zijn brief refereert de heer Groeneveld een aantal malen aan normen en waarden en ageert hij tegen het gebruik van de termen «fiscale emigratie» en «onbedoeld gebruik» in de nota naar aanleiding van het verslag. In de nota naar aanleiding van het verslag is vermeld dat in de afgelopen jaren in toenemende mate sprake is geweest van onbedoeld gebruik van verschillen tussen de belastingheffing in België en in Nederland over pensioenen. Dit is aanleiding geweest voor een aanpassing van het Nederlands-Belgische belastingverdrag. Met deze aanpassing wordt bereikt dat het fiscaal tegen een tarief van maximaal 52% (voorheen 60% of 72%) gefacilieerd opbouwen van pensioenaanspraken in Nederland, gedurende welke tijd onder meer gebruik wordt gemaakt van de infrastructuur, gezondheidszorg, rechtstaat, met zich meebrengt dat wanneer de pensioenaanspraken tot uitkering komen, hierover ook naar het tarief voor niet-zelfstandige arbeid belasting wordt betaald.

Voorts stelt de heer Groeneveld in zijn brief het gelijkheidsbeginsel aan de orde en vraagt hier op in te gaan zowel vanuit Belgisch als vanuit Nederlands perspectief.

Wat betreft het gelijkheidsbeginsel vanuit Belgisch perspectief, brengt in verdragsonderhandelingen de goede trouw van een (toekomstige) verdragspartner mee dat een Staat geen onderhandelingen voert over een verdrag dat in strijd komt met nationale rechtsbeginselen. In uitzonderlijke situaties zou wellicht later kunnen blijken dat dit toch het geval is, maar dit zal dan een onvoorzien aspect van het verdrag zijn. Bij het sluiten van het Verdrag 2001 is Nederland er vanuit gegaan, zoals België daar wat Nederland betreft ook vanuit zal zijn gegaan, dat het verdrag niet in strijd komt met nationale rechtsbeginselen. Het gelijkheidsbeginsel vanuit Belgisch perspectief is dus een Belgische aangelegenheid.

De heer Groeneveld stelt dat wat de schending van het gelijkheidsbeginsel vanuit de Nederlandse situatie betreft, de nota naar aanleiding van het verslag uitgaat van een te beperkte opvatting inzake dat beginsel en van een onjuiste opvatting omtrent de reikwijdte van de artikelen 12, 18, 39, 43 en 49 EG-Verdrag. Ik kan mij niet verenigen met deze stelling en onderschrijf hetgeen ik hierover heb opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag over de woonstaatheffing en de bronstaatheffing. De mening dat de nota naar aanleiding van het verslag geen of onvoldoende rekening houdt met de vraag of de samenstelling van de groep

<sup>1</sup> Verdrag van 25 maart 1957, te Rome gesloten tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals dit verdrag is gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie, te Maastricht gesloten op 7 februari 1992 en in werking getreden op 1 november 1993. Het Verdrag is nader gewijzigd bij het Verdrag betreffende de Europese Unie dat op 2 oktober 1997 te Amsterdam werd gesloten en op 1 mei 1999 in werking trad.

die volgens artikel 18, paragraaf 2, van het Verdrag 2001 bronbelasting moet betalen, van belang is voor de vraag of er sprake is van discriminatie vanuit gemeenschappelijk oogpunt, deel ik evenmin. Nu voor de toepassing van artikel 18, paragraaf 2, van het Verdrag 2001 het geslacht niet onderscheidend is, noch direct noch indirect door verwijzing naar met name echtelijke staat of gezinssituatie, is van discriminatie op grond van geslacht, naar redelijkerwijs niet kan worden betwijfeld, geen sprake. In dit kader wordt mede verwezen naar HR BNB 1999/286c\* (de vakantiegeld-procedure).

De leden van de fractie van de SP zijn het eens met het uitgangspunt om bij grensarbeid verschillen tussen werken in het woonland en werken in het buitenland te voorkomen. Daarbij plaatsen zij echter de kanttekening dat dit niet alleen fiscaal moet worden bekeken, maar dat ook het lagere niveau van de sociale zekerheid in België in de beschouwing moet worden betrokken. Volgens deze leden is een algehele compensatieregeling als bedoeld in artikel 27, paragraaf 2, wenselijk omdat grensarbeiders anders de lusten van een hoger nettoloon verliezen, terwijl zij de lasten van een lager niveau van sociale zekerheid behouden.

In de brief van 15 december 1999 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal is de problematiek die zich bij grensoverschrijdende arbeid voordoet onder de toepassing van het belastingverdrag van 19 oktober 1970 uitvoerig beschreven (kamerstukken II 1999/2000, 26 834, nr. 2). Daarbij is als ideaalbeeld geschetst dat binnen de Europese Unie grensarbeiders slechts te maken hebben met één fiscaal en sociaal stelsel. Dit ideaalbeeld is met het Verdrag 2001 niet gerealiseerd omdat dit een aanpak op Europees niveau vergt. Het Verdrag 2001 is echter wel belangrijke «tussenstap» in de richting van dit ideaalbeeld. Met deze tussenstap worden namelijk twee belangrijke knelpunten zoveel mogelijk opgelost, namelijk de discoördinatie tussen belasting- en premieheffing en de ongelijkheid op de «werkvloer». De suggestie van de leden van de SP-fractie om een algehele compensatieregeling als bedoeld in artikel 27, paragraaf 2, in te voeren, komt er feitelijk op neer dat de grensarbeidersregeling in het huidige verdrag wordt gehandhaafd, met dien verstande dat voortaan in België in plaats van in Nederland belasting is verschuldigd. Dit acht ik onwenselijk omdat de discoördinatie tussen belasting- en premieheffing en ongelijkheid «op de werkvloer» dan blijft voortbestaan. Daar komt bij dat met de algemene compensatieregeling een belangrijke tegemoetkoming wordt geboden. Bovendien worden met de tijdelijke compensatieregeling de door de leden van de SP-fractie genoemde lusten van het hogere nettoloon in bestaande situaties behouden.

Voorts merk ik op dat de conclusie dat Nederlandse grensarbeiders door het Belgische niveau van sociale zekerheid slechter af zijn dan hun «buurman», niet zonder meer kan worden getrokken. Dit zal van geval tot geval verschillen. Zo is de Belgische kinderbijslag in het algemeen hoger dan de Nederlandse kinderbijslag en ontvangen Nederlandse grensarbeiders bij volledige werkloosheid een Nederlandse werkloosheidsuitkering, die van een hoger niveau is dan de Belgische uitkering. Bovendien is, anders dan het geïndividualiseerde Nederlandse AOW-pensioen, het Belgische rustpensioen gebaseerd op het kostwinnersbeginsel en zal dus bij een volledige loopbaan in België hoger zijn dan het geïndividualiseerde AOW-pensioen.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe de aanvullende compensatieregeling uitwerkt indien de rechter de Staat met betrekking tot de premieheffingskortingen in het ongelijk zal stellen.

Naar ik aanneem bedoelen de leden van de fractie van de SP de lopende procedure voor Hof Den Bosch, kenmerk BK-01/03003, over de vraag of een belastingplichtige Nederlandse grensarbeider die niet verzekerd is voor de volksverzekeringen en dus ook niet premieplichtig is, toch het

premiedeel van de heffingskorting kan vergelden. Naar mijn overtuiging is dit niet mogelijk. Dit standpunt is ook in het verweerschrift van de inspecteur ingenomen en uitgebreid onderbouwd. In dit stadium lijkt het mij niet opportuun om vooruit te lopen op een van dit standpunt afwijkende uitkomst van deze procedure.

De leden van de SP-fractie vragen waarom niet tussen de Belastingdiensten kan worden verrekend zodat geen administratieve lastenverzwaring optreedt nu er een goede samenwerking bestaat tussen Nederland en België.

Ik neem aan dat de leden van de SP-fractie bij deze vraag het alternatief bedoelen dat de Stichting Grensarbeid in de brief van 24 april 2002 heeft voorgesteld. Dit voorstel komt erop neer dat de door Nederlandse grensarbeiders verschuldigde Belgische belasting en premie door de Nederlandse Belastingdienst wordt geïnd, die vervolgens de opbrengst overmaakt naar de Belgische Belastingdienst. Bij dit alternatief wordt de Nederlandse Belastingdienst verantwoordelijk voor de vaststelling van de Belgische belasting over het arbeidsinkomen. Zoals is opgemerkt in de nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II, 2001–2002, 28 258, nr. 6), betekent dit voorstel echter een wijziging van de fiscale soevereiniteit van Nederland en België en een overschrijding van de fiscale jurisdicties met alle gevolgen van dien.

De leden van de SP-fractie merken op dat zij een zorgvuldige procedure van belang achten en invoering per 1 januari 2003 niet tegen alle kosten moet plaatsvinden. Ook al is het niet waarschijnlijk dat de Tijdelijke Referendumwet gebruikt zal worden, dient dit recht voor iedere burger open te staan. Deze leden zijn van oordeel dat het wegnemen van de opschortende werking bij nota van wijziging een benadeling betekent voor tegenstanders, omdat bij een terugdraaiing van het wetsvoorstel extra kosten moeten worden gemaakt.

Met de leden van de SP-fractie ben ik het eens dat een zorgvuldige goedkeuringsprocedure van belang is. Naar mijn mening is daarvan ook op grond van het gewijzigde wetsvoorstel nog sprake. De mogelijkheid tot een referendum blijft immers nog steeds openstaan. Het lijkt mij niet waarschijnlijk dat indien een referendum over dit wetsvoorstel zou worden gehouden, de uitkomst daarvan in belangrijke mate zou worden beïnvloed door de kosten van het terugdraaien van dit wetsvoorstel. Voorts merk ik op dat uiteraard niet zonder reden is gekozen voor de spoedprocedure als bedoeld in artikel 16 van de Tijdelijke Referendumwet. Met de spoedprocedure is bereikt dat het nog steeds haalbaar is dat het verdrag, waarin een aantal belangrijke knelpunten wordt opgelost zoals de problematiek van de grensarbeiders en fiscale emigratie, vanaf 1 januari 2003 van toepassing zal worden.

De leden van de VVD-fractie hebben nog nadere vragen die hierna artikelsgewijs zullen worden behandeld.

### **Artikel 10 Dividenden**

De leden van de VVD-fractie maken een kanttekening bij de passage in de nota naar aanleiding van het verslag onder het kopje «Fiscale emigratie». Daarin is – naar aanleiding van een vraag van de leden van de fractie van Groen Links – vermeld dat dividenden in België naar een tarief van 25% worden belast. De leden van de VVD-fractie merken daarbij op dat de totale belastingdruk echter op een hoger percentage uitkomt. De in België verschuldigde belasting wordt berekend over het verschil tussen het dividend en de Nederlandse dividendbelasting. Afhankelijk van de oprichtingsdatum van de vennootschap bedraagt het Belgische belastingtarief 25% of 15%. De belastingdruk komt dan uit op 36,25% ( $25\% \times (100\% -$

15%)) respectievelijk 27,75% ( $15\% \times (100\% - 15\%)$ ). De leden van de VVD-fractie vragen welke maatregelen de Nederlandse overheid wil nemen om deze belastingdruk te beperken zodat inwoners van België evenveel belasting betalen als inwoners van Nederland.

Bij navraag bij de Belgische belastingautoriteiten is mij gebleken dat de kanttekening van de leden van de VVD-fractie bij de hoogte van de belastingdruk op dividenden inderdaad juist is. In tegenstelling tot hetgeen in de nota naar aanleiding van het verslag is vermeld, wordt de Nederlandse dividendbelasting dus niet verrekend met de in België verschuldigde belasting, maar wordt deze als kosten in aftrek gebracht op het dividend. Dit neemt niet weg dat de conclusie in de bedoelde passage in de nota naar aanleiding van het verslag nog steeds juist is. Anders dan de leden van Groen Links vreesden, leidt de heffing van 15% bronbelasting in Nederland immers niet tot fiscale emigratie van aanmerkelijk-belanghouders.

Met betrekking tot portfoliodividenden is een bronheffingspercentage van 15% in belastingverdragen zeer gebruikelijk. Dit blijkt ook uit artikel 10 van het OESO-modelverdrag. De effectieve belastingdruk op inkomensbestanddelen waarover het woonland het heffingsrecht heeft, behoort tot de soevereiniteit van het woonland. Er zijn dan ook geen maatregelen wenselijk om ervoor te zorgen dat de totale belastingdruk op Nederlandse dividenden in België op hetzelfde uitkomt als in Nederland.

Met betrekking tot de door de leden van de fractie van de VVD aan de orde gestelde uitdelingsbelasting van Hoofdstuk 2, artikel IV, onderdeel B (Overgangsrecht vennootschapsbelasting), van de Invoeringswet Wet Inkomstenbelasting 2001, merk ik op dat de vraag naar de kwalificatie van deze heffing uiteraard allereerst nationaalrechtelijk dient plaats te vinden. Maar dit neemt niet weg dat er bij de toepassing van het belastingverdrag op dit punt, gelijk dat op andere punten niet is uit te sluiten, een verschil van inzicht zou kunnen bestaan tussen de regeringen van Nederland en van België. Dit is inherent aan de dynamiek van de toepassing en de uitleg van fiscale bepalingen aan beide kanten van de grens en vormt op zichzelf geen aanleiding de ratificatieprocedure aan te houden. In concrete situaties biedt de in het Verdrag 2001 overeengekomen regeling voor onderling overleg (artikel 28) op dit punt een belangrijke voorziening op grond waarvan dubbele heffing die zou kunnen voortvloeien uit een verschil in interpretatie door belastingplichtigen aan de orde kan worden gesteld. Verwijzend naar mijn opmerking in de nota naar aanleiding van het verslag op dit punt, meen ik echter dat het gelet op de praktische betekenis die de uitdelingsheffing kan hebben, zinvol zou kunnen zijn de kwalificatie van de uitdelingsheffing te gelegener tijd in zijn algemeenheid met de Belgische regering te bespreken.

Naar aanleiding van de vragen van deze leden bij dit artikel over de toepassing van *fraus tractatus* kan ik opmerken dat dit, zoals ik ook aangaf in de nota naar aanleiding van het verslag, een instrument is dat – evenmin als *fraus legis* – niet is opgenomen in de nationale wetgeving van de verdragssluitende staten. Punt 17 van het Protocol bij het Verdrag 2001 ziet daarom niet op de toepassing van deze buitenwettelijke leerstukken. In dit verband dient *fraus tractatus*, ook wel aangeduid als *fraus conventiones*, overigens van *fraus legis* onderscheiden te worden in die zin dat bij *fraus tractatus* naar eventuele strijdigheid met doel en strekking van het gesloten verdrag wordt gekeken en bij *fraus legis* naar eventuele strijdigheid met doel en strekking van nationale regelgeving. Bij *fraus legis* komt vervolgens, toegespitst op dividenden, de vraag aan de orde of met behulp van dit leerstuk tot dividend geherkwalificeerde opbrengsten als dividend kunnen worden aangemerkt in de zin van de dividendbepaling uit het verdrag. Uit de op dit punt gewezen jurisprudentie blijkt dat de Hoge Raad voor zo'n doorwerking de gebleken gemeenschappe-



lijke bedoeling van de verdragsluitende partijen van groot belang acht. Maar uit deze jurisprudentie kunnen naar mijn mening geen definitieve conclusies worden getrokken met betrekking tot de toepassing van het *fraus tractatus* leerstuk. Daarbij stel ik mij overigens op het standpunt dat constructies die voornamelijk ten doel hebben voordelen te trekken uit de verdragsbepalingen, op grond van deze algemene rechtsregel bestreden kunnen worden indien beide verdragspartners de mening delen dat sprake is van strijd met doel en strekking van het door hen gesloten belastingverdrag.

### **Artikel 11**

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de VVD of de regering ter beantwoording van de door de Orde gestelde vraag omtrent de reikwijdte van de in de definitie van het interestbegrip (artikel 11, paragraaf 4, van het Verdrag 2001) opgenomen zinsnede «premies van allerlei aard» enkele concrete voorbeelden zou kunnen geven in plaats van te verwijzen naar het OESO-commentaar, merk ik het volgende op. Zoals in de gezamenlijke toelichting is aangegeven sluit de definitie van het interestbegrip zoals die voor de toepassing van het Verdrag 2001 wordt gehanteerd, op hoofdlijnen aan op de definitie van het interestbegrip uit het OESO-modelverdrag. In de definitie van het begrip interest zoals opgenomen in het OESO-modelverdrag is (in artikel 11, paragraaf 3) onder meer de zinsnede «including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures» opgenomen. In het Verdrag 2001 is in artikel 11, paragraaf 4, een vergelijkbare zinsnede opgenomen die (in de Nederlandse taal) als volgt luidt «daaronder begrepen de aan zodanige leningen, obligaties of schuldbewijzen verbonden premies van allerlei aard». Uitgangspunt in zowel het OESO-modelverdrag als in het onderhavige Verdrag 2001 is dat het begrip interest in beginsel alles omvat dat meer wordt (terug)betaald dan het bedrag van de hoofdsom. Door de hiervoor bedoelde zinsnede in de verdragstekst op te nemen, wordt beoogd tot uitdrukking te brengen dat ingeval een lening wordt overeengekomen ter zake waarvan de (marktconforme) leenvergoeding niet (volledig) bestaat uit reguliere rente, maar (ook voor een deel) uit andersoortige rechten waaraan waarde in het economische verkeer kan worden toegekend, die andersoortige rechten – premies van allerlei aard – voor de toepassing van het Verdrag 2001 als rente zullen worden behandeld. Als concrete voorbeelden kunnen in dit verband worden genoemd:

- De zogenoemde zero-bonds: obligatieleningen zonder rentevergoeding die onder pari worden uitgegeven en die aan het einde van de looptijd a pari worden afgelost. De waardeangroei van de uitgifteprijs naar de uiteindelijke aflossingsprijs vormt dan het economische rendement dat in de plaats komt van de jaarlijkse rentebetaling;
- De zogenoemde deep-discount-bonds: obligatieleningen waarvan de rentevergoeding bij uitgifte (aanzienlijk) onder de marktrente ligt. Ter compensatie van de te lage rente worden ook deze obligaties onder pari uitgegeven;

De zogenoemde premie-obligaties: obligatieleningen waarvan de rentevergoeding bij uitgifte (aanzienlijk) onder de marktrente ligt. Ter compensatie van de te lage rente worden deze obligaties niet onder pari uitgegeven, maar ontvangen de schuldeisers (naast de te lage rente) een recht met waarde in het economische verkeer, bijvoorbeeld een lot dat recht geeft op aflossing van de lening tegen een bedrag dat (veel) hoger ligt dan de hoofdsom van de feitelijke lening.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de regering kan garanderen dat in geen geval dubbele belastingheffing op zal treden ter zake van rentetermijnen die in eerste instantie onder de werking van artikel 13, paragraaf 5, van het Verdrag vallen – omdat sprake is van vervreemding

van (toekomstige) inkomsten uit schuldvorderingen die deel uitmaken van een aanmerkelijk belang – en die nadien, als de uiteindelijke inkomsten uit de schuldvordering door de koper worden genoten, onder de werking van artikel 11, paragraaf 5, van het Verdrag vallen (de schuldvordering houdt immers niet langer verband met een aanmerkelijk belang). Voorts vragen deze leden of de toepassing van artikel 13, paragraaf 5, bij de vervreemding van (toekomstige) inkomsten uit schuldvorderingen niet strijdig is met de opmerking in de nota dat het niet de bedoeling is om met die bepaling meer heffingsrechten te claimen dan het bedrag van de conserverende aanslag.

Allereerst merk ik op dat de door deze leden bedoelde vervreemding van (toekomstige) inkomsten uit schuldvorderingen door een natuurlijke persoon die van Nederland naar België is geëmigreerd en een aanmerkelijk belang heeft in de schuldenaar, en waarbij een bedrag op de conserverende aanslag openstaat, een situatie is die zich zelden zal voordoen. Ingeval sprake is van zo'n vervreemding zal Nederland degene die deze inkomsten vervreemdt op grond van artikel 13, paragraaf 5, van het Verdrag, mogen belasten ter zake van die inkomsten. Daarbij is niet van belang welk bedrag nog openstaat op de conserverende aanslag. De conserverende aanslag heeft immers slechts betrekking op de waardestijging van aandelen en winstbewijzen tot het tijdstip van emigratie. Indien sprake is van een daadwerkelijke vervreemding van (toekomstige) inkomsten uit schuldvorderingen, zullen de uiteindelijke rentetermijnen uit die schuldvorderingen niet worden genoten door degene die de (toekomstige) inkomsten heeft vervreemdt, maar door degene die deze (toekomstige) inkomsten heeft gekocht. Zoals eerder aangegeven vallen de uiteindelijke rentetermijnen die de koper geniet, onder de werking van artikel 11, paragraaf 5, van het Verdrag. Dit heeft tot gevolg dat ingeval de koper in Nederland woonachtig is, de waarde in het economische verkeer van de gekochte rentetermijnen tot de rendementsgrondslag van box 3 zal worden gerekend. Van dubbele heffing is dan geen sprake, omdat bij de koper alleen het (forfaitaire) rendement in de heffing wordt betrokken dat betrekking heeft op de periode vanaf de aankoop van de (toekomstige) inkomsten uit schuldvorderingen. Ingeval de koper in België woonachtig is, betreft België de uiteindelijke termijnen in de heffing, en wel naar rato van het deel van de totale looptijd dat de koper de schuldvorderingen in bezit heeft gehad. Ook in deze situatie doet zich geen dubbele heffing voor.

Het is daarentegen ook mogelijk dat op grond van de Nederlandse wetgeving een vervreemding van de (toekomstige) inkomsten uit schuldvorderingen wordt geconstateerd, terwijl de schuldvordering niet in andere handen overgaat. In dat geval is het denkbaar dat de uiteindelijke rentetermijnen worden genoten door dezelfde persoon als degene bij wie de inkomsten uit de vervreemding van de (toekomstige) inkomsten uit schuldvordering in aanmerking zijn genomen. Dit zou er in theorie toe kunnen leiden dat er partiële dubbele heffing ontstaat. Indien zich in de praktijk op dit punt een situatie van dubbele heffing voordoet, zal via een onderlinge overlegprocedure worden gestreefd naar een oplossing waarmee dubbele belastingheffing zo veel mogelijk wordt voorkomen.

### **Artikel 13 Vermogenswinst**

In het kader van artikel 13 stellen de leden van de VVD-fractie eveneens vragen over de passage in de nota naar aanleiding van het verslag dat met artikel 13, paragraaf 5, niet meer heffingsrechten worden gecreëerd dan het bedrag van de conserverende aanslag.

In de eerste plaats vragen zij hoe artikel 13, paragraaf 5, zich verhoudt tot artikel 7.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Op grond van artikel 13, paragraaf 5, tweede volzin, wordt het heffingsrecht alleen aan Nederland toebedeeld voorzover de conserverende aanslag nog openstaat. Op grond van artikel 13, paragraaf 5, van het Verdrag 2001 wordt artikel 7.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 dus niet geëffectueerd met betrekking tot de vermogenswinst van het aanmerkelijkbelangpakket die na de emigratie ontstaat. Anders dan de leden van de VVD-fractie suggereren, zal dit uiteraard niet met een pennenstreek worden teruggedraaid. Dit zou in strijd zijn met doel en strekking van artikel 13, paragraaf 5, van het Verdrag 2001. Artikel 7.5 is onder het Verdrag 2001 overigens nog wel van belang, namelijk met betrekking tot reguliere voordelen.

In de tweede plaats merken de leden van de VVD-fractie op dat het feit dat België het heffingsrecht heeft over de waarde-aangroei na emigratie strijdig lijkt te zijn met de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (Kamerstukken II 1997/98, 25 078, nr. 4). Daarin is vermeld dat het verdragsbeleid erop is gericht om het heffingsrecht over vermogenswinsten die worden gerealiseerd bij vervreemding van een aanmerkelijkbelangpakket, binnen een bepaalde periode na de emigratie toe te wijzen aan de vroegere woonstaat.

De door deze leden bedoelde passage kan inderdaad de suggestie wekken dat het verdragsbeleid er thans op is gericht dat de vroegere woonstaat het heffingsrecht over de volledige waarde-aangroei krijgt. Dit wordt echter niet beoogd. Omdat Nederland sinds 1 januari 1997 een conserverende aanslag bij emigratie oplegt, is de aanmerkelijkbelangbepaling in de Nederlandse belastingverdragen die op dit nieuwe regime zijn gebaseerd, meer gericht op het voorkomen van dubbele belasting dan op het creëren van heffingsrechten. De aanmerkelijkbelangbepaling voorkomt dan dat over dezelfde vermogenswinst ook in het woonland belasting is verschuldigd. Artikel 7.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt met betrekking tot de vermogenswinst die na emigratie ontstaat in de praktijk alleen geëffectueerd indien de buitenlandse belastingplichtige inwoner is van een land waarmee geen verdrag is gesloten of vanuit Nederland naar een land is geëmigreerd waarmee Nederland een verdrag heeft met een aanmerkelijkbelangbepaling die is gebaseerd op het regime van voor 1 januari 1997.

### **Artikel 15 Niet-zelfstandige beroepen**

De leden van de VVD-fractie vragen welke situaties aan de orde zijn geweest in de onderlinge overlegprocedures met België over de vraag onder welke voorwaarden een materiële benadering bij zogenoemde management-B.V.'s geldt.

Bij de bedoelde procedure was de situatie aan de orde waarbij een inwoner van België, de heer X, als directeur in dienstbetrekking was bij een Nederlandse vennootschap. Deze arbeidsovereenkomst werd vervolgens omgezet in een (mondelinge) managementovereenkomst tussen de Nederlandse vennootschap en een door X opgerichte BVBA. Van deze BVBA was X directeur en enig aandeelhouder. Overigens is het overleg over deze situatie nog gaande.

De leden van de VVD-fractie vragen of uit de nota naar aanleiding van het verslag kan worden afgeleid dat er met betrekking tot de dagentelling op grond van artikel 15, paragraaf 2, van het Verdrag 2001, voortaan, dus ook onder het huidige verdrag, geen verschillen meer zijn tussen Nederland en België.

Er zijn inderdaad in de praktijk geen verschillen meer te verwachten, nu overeenstemming is bereikt over de toepassing van de «physical presence method» zoals beschreven in punt 5 van het commentaar op artikel 15

OESO-modelverdrag onder het huidige verdrag en deze methode ook zal worden toegepast onder het Verdrag 2001.

Naar aanleiding van de vraag van de VVD-fractie over fictief loon merk ik op dat dit onderwerp aan de orde is geweest tijdens de onderhandelingen. Naar aanleiding daarvan is in de door Nederland en België gezamenlijk opgestelde artikelsgewijze toelichting opgemerkt dat de fictief-loonregeling onder het Verdrag 2001 in Nederland kan worden toegepast. België heeft nog geen concreet oordeel gevormd over de raakvlakken met de Belgische belastingheffing, maar dit onderwerp zal nog worden besproken bij het hiervoor genoemde overleg tussen Nederland en België over de uitvoering van het Verdrag 2001.

### **Artikel 16 Vennootschapsleiding**

De leden van de VVD-fractie vragen wat voor de Nederlandse belastingheffing moet worden verstaan onder «zaakvoerder» als bedoeld in artikel 16, paragraaf 1, van het Verdrag 2001. Aanleiding voor deze vraag is de passage in de nota naar aanleiding van het verslag waarin is vermeld dat aan niet in het Nederlandse rechtsbestel voorkomende rechtsfiguren, zoals zaakvoerder, geen specifieke Nederlandse invulling behoeft te worden gegeven.

In reactie daarop merk ik op dat een inwoner van Nederland die zaakvoerder is van een Belgische vennootschap voor de Nederlandse belastingheffing als zaakvoerder als bedoeld in artikel 16, paragraaf 1, wordt aangemerkt.

De leden van de fractie van de VVD merken op dat het voor de praktijk van groot belang is dat in het gezamenlijke besluit over artikel 16, paragraaf 3, duidelijk wordt aangegeven wie exact onder deze bepaling zullen vallen. Dit onder vermelding van concrete functiebenamingen en/of een duidelijke omschrijving van wat onder «een zekere mate van leidinggevende werkzaamheden en functies» wordt verstaan. Voorts vragen deze leden welke materiële criteria een rol spelen bij de toepassing van artikel 16, paragraaf 2 en 3. Tot slot vragen zij of deze criteria ook in het besluit zullen worden opgenomen. Zoals is vermeld in de nota naar aanleiding van het verslag is artikel 16, paragraaf 3, ruim geformuleerd, maar is de reikwijdte van deze bepaling beperkt tot de beloningen van personen die in zekere mate leidinggevende werkzaamheden en functies vervullen. Nederland en België achten het eveneens van belang dat duidelijk is wie onder deze bepaling vallen. De precieze reikwijdte van de bepaling zal dan ook zo concreet mogelijk in het gezamenlijke besluit van Nederland en België worden ingevuld. Het besluit zal slechts betrekking hebben op artikel 16, paragraaf 3. Anders dan in paragraaf 3, zijn in paragraaf 2 van artikel 16 concrete criteria neergelegd, die van geval tot geval moeten worden beoordeeld.

Op deze plaats merk ik op dat artikel 16, de leden van de VVD-fractie vragen daarnaar, ook van toepassing is op een Belgische commissaris.

De leden van de VVD-fractie vragen in hoeverre de sociale verzekeringspositie van de directeur/grotaandeelhouder ongewijzigd blijft. Dit naar aanleiding van de passage in de nota naar aanleiding van het verslag dat de bestaande praktijk met betrekking tot de situatie van een dubbel mandaat en het attractiebeginsel niet zal wijzigen.

De door de leden van de VVD-fractie bedoelde passage heeft betrekking op de toepassing van het Verdrag 2001. Dit verdrag ziet alleen op de belastingheffing en heeft dan ook geen gevolgen voor de sociale verzekeringspositie van directeur/grotaandeelhouders.

## **Artikel 18 Pensioen, lijfrenten, sociale zekerheidsuitkeringen en alimentatieuitkeringen**

De leden van de VVD vragen de regering nogmaals haar visie te geven op de vraag of het onderhavige verdrag wel in overeenstemming is met het EG-verdrag; daarbij wordt nadrukkelijk gevraagd aandacht te besteden aan de vraag of er sprake is van een inbreuk op het belemmeringverbod. Nu het verbod tot belemmeringen een onderdeel is van de artikelen betreffende het vrij verkeer van werknemers (artikel 39 EG-verdrag) en de vrijheid van vestiging (artikel 43 EG-verdrag) zal deze laatste vraag binnen dit kader worden beantwoord.

Het Europese recht waar de leden naar vragen is vervat in het EG-verdrag, waarin deze rechten artikelsgewijs zijn opgenomen. Gezien het verzoek het antwoord met jurisprudentie te onderbouwen, is het, net als bij de nota naar aanleiding van het verslag is gedaan, bij deze beantwoording noodzakelijk de meer algemeen geformuleerde vragen te herleiden tot strikt juridische geformuleerde rechten, nu ook de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen alleen betrekking heeft op concrete verdragsartikelen.

Voorop staat dat de directe belastingen tot de bevoegdheid van de nationale lidstaten behoren, doch dat deze bevoegdheid in overeenstemming met het Europese recht moet worden uitgeoefend. Zie het arrest van 14 februari 1995 in de zaak C-279/93, Schumacker, Jur 1995 I-225, punt 21). Echter, de allocatie van fiscale heffingsbevoegdheid d.m.v. verdragen gaat vooraf aan het uitoefenen van deze bevoegdheid, en de lidstaten zijn derhalve vrij te kiezen voor het aanknopingspunt van nationaliteit of woonplaats voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid, zie Melchior Wathelet, *The influence of the free movement of persons, services and capital on national direct taxation*, Yearbook of European Law, vol. 20, 2001, p. 3 en 4 en het arrest van 12 mei 1998 in de zaak C-336/96, Époux Rober Gilly tegen Directeur des Services Fiscaux dus Bas-Rhin, Jur 1998 I-2793, punt 30. A fortiori zijn de lidstaten vrij om bij de verdeling van de heffingsbevoegdheden ten aanzien van pensioenen als aanknopingspunt te nemen de vraag in welk land het pensioen fiscaal gefacilieerd is opgebouwd.

Voor wat betreft de uitoefening van die heffingsbevoegdheid moeten de lidstaten wel in overeenstemming met het Europese recht handelen. Daarbij is het noodzakelijk te identificeren welke verdragsartikelen hierbij relevant zijn. Nu het gaat om pensioenen die hetzij als werknemer, hetzij als zelfstandige, fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd zijn de artikelen betreffende het vrij verkeer van werknemers (artikel 39 EG) en de vrijheid van vestiging (artikel 43 EG) van toepassing. Daaruit volgt tevens dat geen beroep mogelijk is op de algemene non-discriminatiebepaling in artikel 12 EG, zie het arrest van 30 mei 1989 in de zaak C-305/87 Commissie tegen Griekenland, Jur 1989 1469, punt 13 en het arrest van 26 januari 1993 in de zaak C-112/91, Werner tegen Finanzamt Aachen, Jur 1993 I-429, punt 20 alsook R. H. Lauwaars en C. W. A. Timmermans, *Europees recht in kort bestek*, Deventer 1999, vijfde druk, bladzijde 41. Ook volgt daaruit dat geen beroep mogelijk is op artikel 18 EG inzake het Europees Burger-schap, zie het arrest van 29 februari 1996 in de zaak C-193/94 Skanavi, Jur 1996 I-929, punt 20 en het arrest van 17 mei 1994, Zaak C-18/93, Corsica Ferries, Jur 1994, I-1738, punt 19 alsook R. H. Lauwaars en C. W. A. Timmermans, reeds aangehaalde werk, bladzijde 43.

De artikelen betreffende vrij verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging verbieden discriminatie naar nationaliteit en belemmeringen indien geen rechtvaardigingsgrond aanwezig is. In de nota naar aanleiding van het verslag is reeds uitvoerig ingegaan op de vraag of er sprake is van discriminatie naar nationaliteit. Hieraan kan hooguit worden toegevoegd dat nu in het arrest Gilly is toegestaan te kiezen voor het aanknopingspunt nationaliteit het a fortiori toegestaan is te kiezen voor een

aanknopingspunt als plaats waar het pensioen gefacilieerd is opgebouwd ook als dat betekent dat de groep die als gevolg hiervan onder de Nederlandse heffingsbevoegdheid valt voornamelijk uit één en dezelfde nationaliteit bestaat. Ten aanzien van de vraag of er sprake is van een belemmering kan het volgende worden opgemerkt. In de casuspositie dat iemand tijdens zijn arbeidzame leven in Nederland woonde en aldaar zijn pensioen opbouwde, en nog voor of na zijn pensionering zijn woonplaats verplaatst naar België, wordt zijn fiscale positie niet slechter in vergelijking met een gecontinueerd verblijf in Nederland. Van enigerlei fiscale belemmering is dan ook geen sprake; alleen de fiscale incentive om te verhuizen die tot op heden bestond is komen te vervallen. Overigens valt zelfs te betwijfelen of de verandering van woonplaats in deze situatie wel beschermd wordt door het EG-Verdrag, zie zaak C-112/91, Werner, waar een in Duitsland als zelfstandige werkzame tandarts zijn woonplaats verlegde naar Nederland.

Nu er geen sprake is van discriminatie of een belemmering, hoeft hiervoor ook geen rechtvaardigingsgrond gegeven te worden.

De leden van de VVD-fractie vragen of in de Belgische belastingverdragen met andere landen een uitsluitende woonstaatheffing voor pensioenen geldt, en zo ja, hoe dit moet worden beoordeeld op basis van het Belgische gelijkheidsbeginsel en uitspraken van het Belgische Arbitragehof.

In de recente Belgische belastingverdragen van België geldt geen exclusieve woonstaatheffing in artikel 18. België heeft op dit punt zelfs een voorbehoud bij artikel 18 van het OESO-modelverdrag gemaakt. Dit voorbehoud is opgenomen onder punt 42 van het commentaar op artikel 18 van het OESO-modelverdrag. Het voorbehoud is als volgt geformuleerd: «When negotiating bilateral conventions, Belgium will propose that the State of source be given in any case the right to tax pensions and allowances paid pursuant to the social legislation of a Contracting State or under a general scheme set up by this Contracting State to supplement the benefits provided under this social legislation».

De leden van de VVD-fractie hebben een aantal vragen in verband met het ontbreken van een overgangsregeling met betrekking tot artikel 18 van het Verdrag 2001. Zij vragen of het met het oog op de rechtszekerheid gewenst is om zonder overgangsregeling een veel strenger regime in te voeren. Voorts vragen zij hoe voor 5 juni 2001 geanticipeerd had kunnen worden op het Verdrag 2001, nu het verdrag voor die datum nog niet was gepubliceerd. Daarnaast merken zij op dat de gesignaleerde scheve verhoudingen al vanaf 1970 zijn aanvaard. Zij vragen of de wijziging wel past bij de betrouwbare overheid. Ten slotte vragen de leden van de VVD-fractie waarom geen overgangsregeling wordt opgenomen nu er met de wijziging geen hogere opbrengsten worden beoogd en verwacht. Hoewel de verschillen in de wetgeving in Nederland en België met betrekking tot de belastingheffing over pensioenen en lijfrenten, sinds lange tijd bestaan, is van het zich in toenemende mate voordoen van «pensioenvlucht» pas sinds de jaren '90 sprake. Sindsdien is uitgebreid aandacht besteed aan de pensioenproblematiek en is het in deze nota beschreven driesporenbeleid in gang gezet. In dit verband wordt verwezen naar de nota Belastingen 21e eeuw (Kamerstukken II, 1997-1998, 25 810, nr. 2) en de notitie «Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht» (1998) (Kamerstukken II 1997/98, 25 078, nr. 4). In de laatstgenoemde notitie is concreet uitgewerkt voor welke situaties in bilaterale verdragen een uitzondering op de woonstaatheffing wenselijk is. De uitzonderingen die daarbij expliciet zijn genoemd, zijn de afkoop voor de ingangsdatum en reguliere uitkeringen die fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd, maar in de woonstaat niet of nauwelijks worden belast. Voorts is in deze notitie opgemerkt dat de inbreuk op de woon-

staatheffing om uitvoeringstechnische redenen kan worden beperkt tot uitkeringen met een zekere omvang. Het Verdrag 2001 sluit hier naadloos op aan. Bovendien is in het in 1999 ondertekende Nederlands-Portugese belastingverdrag een vergelijkbare bepaling opgenomen. Dat er onderhandelingen met België over een nieuw belastingverdrag gaande waren, was destijds al bekend. Gelet op het voorgaande, ben ik van mening dat belanghebbenden hadden kunnen weten dat er een wijziging op handen was en geen sprake was van het aanvaarden van scheve verhoudingen. Daar komt bij dat het naar mijn mening niet zo kan zijn dat elke verzwarende beleidswijziging, zoals een tariefverhoging, gepaard zou moeten gaan met eerbiedigende werking.

Bij het voorgaande moet worden bedacht dat artikel 18 van het Verdrag 2001 voor de meeste gevallen geen wijziging betekent. Zoals ik in de nota naar aanleiding van het verslag heb opgemerkt, worden Nederlandse pensioentermijnen met een periodiek karakter volgens de Belgische autoriteiten naar het normale tarief voor niet-zelfstandige arbeid belast. In die situatie blijft België dus heffingsbevoegd. Dit betekent dat een overgangsregeling voor reguliere termijnen alleen betekenis zou hebben voor in NL gefacilieerd opgebouwde lijfrenten van meer dan € 25 000 euro per jaar. De premies met betrekking tot deze lijfrenten zijn in verleden tegen het marginale tarief (thans maximaal 52%, voorheen 60% of 72%) in aftrek gebracht. Daarnaast betekent artikel 18 in de praktijk een wijziging voor de afkoop van ingegane pensioenen en lijfrenten. Ook daarbij gaat het om pensioenen en lijfrenten die tegen het marginale tarief zijn opgebouwd. Ongeacht de budgettaire gevolgen, acht ik het niet wenselijk om voor dergelijke situaties een overgangsregeling te treffen. Anders dan de leden van de VVD-fractie suggereren, betekent dat overigens niet dat een overgangsregeling in het geheel geen budgettaire gevolgen heeft. Bij het voorgaande is voorts van belang dat een overgangsregeling uitstralings-effecten kan hebben naar toekomstige verdragen met een soortgelijke pensioenbepaling. Ten slotte verhoudt een overgangsregeling voor inwoners van België met eerbiedigende werking voor bestaande gevallen zich ook in relatie met andere landen slecht met het gelijkheidsbeginsel.

Naar aanleiding van een vraag van de leden van de VVD-fractie merk ik op dat het opnemen van een bepaling die vergelijkbaar is met artikel 18 van het Verdrag 2001 sinds een aantal jaren onderdeel uitmaakt van het Nederlandse verdragsbeleid. Bij landen waarvoor de bepaling in de praktijk nauwelijks van belang is, wordt indien gewenst akkoord gegaan met een eenvoudigere bepaling, bijvoorbeeld een bronstaatheffing met verrekening in de bronstaat van de in het woonland verschuldigde belasting.

De leden van de VVD-fractie vragen om een nadere toelichting op de toepassing van artikel 18 van het Verdrag 2001 bij de overdracht van pensioenrechten. Indien Nederland op grond van artikel 18 geen heffingsrecht heeft over de overdracht van pensioenrechten aan een buitenlandse verzekeraar, en toch sprake zou blijven van een fiscaal gefacilieerde aanspraak, dan zou volgens deze leden sprake zijn van dubbele heffing. De leden van de VVD-fractie merken op dat in dat geval een tegemoetkomende regeling kan worden overwogen.

In de eerste plaats merk ik op dat Nederland bij de overdracht van een in Nederland opgebouwd pensioen of opgebouwde lijfrente aan een buitenlandse verzekeraar op basis van artikel 15 en 16 van het Verdrag 2001 het heffingsrecht heeft. Onder strikte voorwaarden wordt van dit heffingsrecht geen gebruik gemaakt. Belangrijkste voorwaarde is dat de buitenlandse verzekeraar aan bepaalde criteria voldoet. In die situatie blijft echter sprake van een fiscaal gefacilieerde aanspraak als bedoeld in artikel 18, paragraaf 2. Het is mij dus niet duidelijk hoe zich in die situatie dubbele heffing kan voordoen. Indien het heffingsrecht over de pensioentermijnen op grond van die paragraaf aan Nederland wordt toegewezen, wordt in

België immers voorkoming dubbele belasting verleend. Indien het heffingsrecht over deze pensioentermijnen op grond van artikel 18 aan België wordt toegewezen, vindt alleen belastingheffing in België plaats.

De leden van de VVD-fractie vragen opnieuw naar concrete rekenvoorbeelden van de consequenties van artikel 18 van het Verdrag 2001. Zij vragen naar de netto-uitkeringen voor en na invoering van het Verdrag 2001 bij bruto-uitkeringen van € 20 000, € 40 000, € 60 000 en € 80 000 per jaar. Voorts vragen zij of er op korte termijn nog relevante wijzigingen zijn te verwachten.

Anders dan de leden van de VVD-fractie veronderstellen, is in het verslag nog niet gevraagd naar concrete rekenvoorbeelden van netto-uitkeringen. Uiteraard ben ik bereid deze te maken. Gelet op het feit dat ook de Belgische belastingheffing moet worden berekend, is dit praktisch niet mogelijk binnen de termijn waarbinnen deze nota moet worden afgerond. Daar komt bij dat het mij niet duidelijk is welke situatie de leden van de VVD-fractie voor ogen staat. De belastingheffing in België hangt namelijk af van het type uitkering. In reactie op de laatste vraag merk ik op dat mij op dit moment geen Belgische wetsvoorstellen bekend zijn op grond waarvan belangrijke wijzigingen zullen plaatsvinden.

De leden van de VVD-fractie vragen of diegenen die reguliere pensioentermijnen ontvangen onder het Verdrag 2001 wel gelijk worden behandeld met diegenen die in het verleden hun pensioen hebben afgekocht. De strekking van deze vraag is mij niet duidelijk. Wijzigingen in regelgeving hebben immers altijd tot gevolg dat «nieuwe» gevallen anders worden behandeld dan «oude» gevallen.

De leden van de VVD-fractie vragen of het heffingsrecht van artikel 18, paragraaf 2, ook een heffingsplicht betekent. Een belastingverdrag geeft alleen heffingsrechten en kan geen heffingsplichten creëren. Met betrekking tot inkomsten die op grond van het belastingverdrag ter heffing aan Nederland zijn toegewezen, wordt in Nederland alleen belasting geheven indien dit voortvloeit uit de nationale wetgeving. Over de in artikel 18, paragraaf 2, bedoelde inkomsten, wordt op grond van hoofdstuk 7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 belasting geheven.

### **Artikel 27 Compensatieregeling voor Nederlandse grensarbeiders**

De leden van de VVD-fractie vragen naar concrete rekenvoorbeelden met betrekking tot de algemene en specifieke compensatieregeling voor grensarbeiders. Daarbij vragen zij naar voorbeelden met diverse hoogtes van het inkomen, met aftrek eigen woning, de bijtelling van de auto van de zaak en alimentaties en pensioenproblematiek.

Over de werking van de compensatieregelingen zijn in het rapport van de Commissie grensarbeiders 24 rekenvoorbeelden opgenomen, die ook als bijlage bij de nota naar aanleiding van het verslag zijn gevoegd. Naar aanleiding van het verzoek van de leden van de VVD-fractie zullen voor de mondelinge behandeling nog enkele rekenvoorbeelden worden toegezonden. Met betrekking tot pensioenen is het mij echter niet duidelijk welke situatie deze leden voor ogen staat. In de praktijk is het een zeldzaamheid dat een inwoner van Nederland zowel Belgisch arbeidsinkomen als pensioen ontvangt.

Met betrekking tot de vraag van de leden van de VVD-fractie naar de informatie die door grensarbeiders in verband met de compensatieregeling bij de Belastingdienst moet worden aangeleverd, verwijs ik naar de passage daarover in het algemeen deel van deze nota. De leden van de VVD-fractie vragen in dit verband voorts op welke wijze de belastingplichtige inzicht



krijgt in de door de Belastingdienst gemaakte berekening ter uitvoering van de compensatieregeling. Deze berekening zal als bijlage bij de aanslag worden meegezonden.

### **Protocol punt 13**

De leden van de fractie van de VVD vragen naar een nadere motivering inzake het in het Verdrag neergelegde uitgangspunt dat de termijn waarbinnen een verzoek om teruggaaf van bronbelasting moet worden ingediend, gesteld is op drie jaar na afloop van het kalenderjaar waarin de bronbelasting is geheven. Deze leden zijn – met mij – van mening dat deze termijn, mede met het oog op de administratieve problemen die dat voor de Belastingdienst met zich zou brengen, niet onbeperkt kan zijn, maar geven mij wel in overweging om de termijn te verlengen, bijvoorbeeld naar tien jaar. Ten antwoord op deze vraag merk ik op dat ik weinig voor de suggestie van deze leden voel. Nederland heeft er in het verleden bewust voor gekozen om bij verdragsonderhandelingen wat betreft de periode waarbinnen een verzoek om teruggaaf van bronbelasting moet worden ingediend, in te zetten op een periode van drie jaar. Een periode van drie jaar biedt belastingplichtigen in de praktijk voldoende tijd en ruimte om een verzoek om teruggaaf in te dienen. Daar komt nog bij dat, zoals ik in de nota naar aanleiding van het verslag heb aangegeven, in veel gevallen al bij de inhouding van bronbelasting rekening kan worden gehouden met de vermindering die uit het Verdrag 2001 voortvloeit, waardoor veel belastingplichtigen niet langer achteraf een verzoek om teruggaaf hoeven in te dienen. Gelet op vorenstaande overwegingen acht ik een verlenging van de periode van drie jaar niet opportuun, te meer niet daar dit voor de Belastingdienst tot additionele administratieve handelingen zou leiden. Dat deze administratieve problemen wellicht voor een deel zijn te ondervangen door de bewijslast te leggen bij degene die om teruggave verzoekt, doet – nog afgezien van het antwoord op de vraag of een dergelijke bewijslast operationeel zou kunnen worden gemaakt – aan dit oordeel niet af.

### **Protocol punt 17**

Op de door de leden van de fractie van de VVD onder dit kopje aangesneden problematiek is reeds onder het kopje «artikel 10 Dividenden» ingegaan.

De Staatssecretaris van Financiën,  
S. R. A. van Eijck