

Europarlementariër en pensioenbijdragen; wat rest is het restartikel

HR 12 oktober 2007, 42.501, NTFR 2007/1873
 HR 12 oktober 2007, 42.292, NTFR 2007/1874
 Art. 14, NSV; Art. 21, OESO-Modelverdrag

Volgens de Hoge Raad vallen de pensioenbijdragen die het Europese Parlement betaalt in hoofde van een in Nederland wonend lid niet onder art. 14 van de belastingverdragen met Frankrijk en België (zelfstandige arbeid) maar onder het restartikel (art. 22 van die verdragen).

1. Inleiding

Belastingverdragen kennen in beginsel geen vaste rangorde wat de verdragsbepalingen betreft waaronder een inkomensbestanddeel kan ressorteren. Dienovereenkomstig is het mogelijk dat verschillende toewijzingsbepalingen op een bepaald inkomensbestanddeel van toepassing zijn. In dat geval zal aan de hand van de beperkte rangorde die het verdrag kent (zie bijvoorbeeld art. 7, lid 7, OESO-Modelverdrag), alsmede aan de afbakening die tussen verschillende bepalingen bestaat, moeten worden uitgemaakt onder welke toewijzingsbepaling van het verdrag het betreffende inkomensbestanddeel classificeert. Indien er geen toewijzingsbepaling kan worden aangewezen, valt het inkomensbestanddeel onder het restartikel van een belastingverdrag. Het restartikel wijst het heffingsrecht over het betreffende inkomensbestanddeel veelal toe aan de woonstaat. In feite bewerkstelligt het restartikel dat het verdrag een soort gesloten systeem vormt waardoor er geen situaties overblijven die niet door het verdrag zijn gedekt.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 7 december 2001, nr. 35.231, NTFR 2001/1749, BNB 2002/42 een inbreuk op dit gesloten systeem toegestaan door

te oordelen dat negatieve persoonlijke verplichtingen die worden vastgesteld bij de afkoop van een lijfrente na de emigratie van een gerechtigde naar Hongarije aan het desbetreffende belastingverdrag waren onttrokken, waardoor het verdrag Nederland niet belemmerde zijn nationale heffingsmogelijkheden te effectueren. Volgens de Hoge Raad was de bijtelling (negatieve persoonlijke verplichtingen) een correctie voor in het verleden (naar achteraf blijkt) ten onrechte in aftrek gebrachte bedragen. Een dergelijke bijtelling vormde geen inkomensbestanddeel (item of income) in de zin van het restartikel waardoor deze bepaling geen toepassing kon vinden. Hierdoor is het de vraag of er nog meer aan het verdrag is onttrokken en zo ja, wat?; op dit arrest is dan ook de nodige kritiek geleverd.¹ In ieder geval heeft de Hoge Raad in zijn arresten van 23 januari 2004, nr. 37.979, BNB 2004/132 en nr. 38.098, NTFR 2007/126, BNB 2004/133² een gelijkaardige redenering afgewezen – terugname van een eerder toegestane aftrek of faciliteit die aan het verdrag is onttrokken – met betrekking tot waardeoverdrachten van pensioenkapitalen van een Nederlandse naar een Belgische verzekeringsmaatschappij, waarbij de pensioengerechtigde op het moment van de overdracht inwoner van België was.³

Bij sommige inkomensstypes wordt in principe niet meer aan het restartikel toegekomen. Dit is onder meer het geval bij winst uit onderneming, die ook onder een aantal andere toewijzingsbepalingen van het OESO-Modelverdrag kan vallen,

1 Zie ook M.J. Ellis, 'De sloop van artikel 21', NTFR 2005/524; M.J. Ellis, 'Nieuwe dimensies in verdragstoepassing?', NTFR 2002/434; R. Betten, 'Recapture of Life Insurance Premiums Not Covered by Netherlands-Hungary Tax Treaty', *European Taxation*, 2002, nr. 9, p. 409-412 en J.A. Gielink en M.P.A. Monfroi, 'De verdragskwalificatie van fictieve negatieve persoonlijke verplichtingen', *Pensioen &*

Praktijk, 2002, nr. 7/8, p. 25-30. De visie van de Hoge Raad wordt onderschreven door P. Kavelaars, 'Internationale aspecten van fictieve negatieve persoonlijke verplichtingen', *Tijdschrift voor Pensioenvraagstukken*, 2002, nr. 2, p. 34-38.

2 Zie ook P. Kavelaars, 'Grensoverschrijdende aspecten van pensioenen', TFO 2005/149, onderdeel 4.2.2.

3 De desbetreffende arresten hadden betrekking op het voormalige belastingverdrag met België. Het huidige verdrag met België kent in art. 18 vrij specifieke bepalingen voor afkoopsommen waar ook dergelijke waardeoverdrachten onder vallen.

zoals art. 6 (onroerende zaken⁴), art. 8 (internationale vervoerswinst), art. 10, 11 en 12 (dividenden, interesten en royalty's⁵) en art. 17, lid 1 (artiesten en sportbeoefenaars⁶). Zodoende heeft art. 7 OESO-Modelverdrag wat ondernemingswinst betreft een saldokarakter, hetgeen inhoudt dat alleen ondernemingswinst die niet onder de reikwijdte van een andere specifieke verdragsbepaling valt, wordt toegewezen door art. 7. De algemene saldobepaling van art. 21 OESO-Modelverdrag (overige inkomsten) heeft voor ondernemingswinst derhalve geen betekenis.⁷

Naast winst uit onderneming, onderscheidt de Hoge Raad⁸ ook een gesloten systeem voor inkomsten uit dienstbetrekking. Binnen dit gesloten systeem vervult art. 15 de rol van saldobepaling, waarbij de regels van art. 15 wijken voor de bijzondere toewijzingsregels die andere artikelen bevatten voor specifieke categorieën van inkomsten uit dienstbetrekking, zoals art. 16 (bestuurders en commissarissen), art. 17 (artiesten en sportbeoefenaars), art. 18 (pensioenen) en art. 19 (beloning voor overheidsambtenaren).⁹ Dienten-

gevolge kan de algemene saldobepaling van art. 21 OESO-Modelverdrag op inkomsten uit dienstbetrekking in principe evenmin van toepassing zijn nu deze rol binnen het gesloten systeem van art. 15 e.v. is overgenomen door art. 15 evenals dat voor ondernemingswinsten het geval is voor art. 7.¹⁰

2. Afbakening tussen art. 14 en overige verdragsbepalingen

De afbakening tussen art. 14 (zelfstandige arbeid) en art. 15 vindt plaats op basis van de aanwezigheid van een dienstbetrekking in welk verband de gezagsverhouding veelal het bepalende element is.¹¹ De afbakening tussen art. 7 en art. 14 is vanaf 2000 komen te vervallen omdat art. 14 is afgeschaft. Een aantal Nederlandse verdragen bevat evenwel nog steeds een bepaling overeenkomstig art. 14 OESO-Modelverdrag, hetgeen ook het geval is voor het huidige en voormalige belastingverdrag met België, alsmede het belastingverdrag met Frankrijk. De afbakening tussen art. 7 en art. 14 loopt tot op zekere hoogte synchroon met die onder de nationale wetgeving tussen art. 3.5

4 De voorrang van art. 6 boven art. 7, wordt uitdrukkelijk bevestigd door art. 6, lid 4, OESO-Modelverdrag.

5 Dergelijke opbrengsten die tot de ondernemingswinst behoren, vallen respectievelijk onder art. 10, 11 en 12 OESO-Modelverdrag. Een uitzondering geldt, waardoor art. 7 weer van toepassing wordt, indien de dividenden, interesten en royalty's tot de winst van de vaste inrichting moeten worden gerekend: art. 10, lid 4, art. 11, lid 4 en art. 12, lid 3 OESO-Modelverdrag.

6 Dit wordt ook bevestigd door de beginbewoordingen van art. 17, lid 1, OESO-Modelverdrag: 'Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15'. Voor 2000 refereerde deze bepaling aan art. 14 (zelfstandige arbeid) in plaats van art. 7 (winst uit onderneming). Vanaf 2000 is art. 14 uit het OESO-Modelverdrag geschrapt, waarover meer hierna.

7 Zie in dezelfde zin, C. van Raad, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*, Gouda Quint (losbladig), par. 3.2.4.A.a1.

8 HR 3 mei 2000, nr. 34.653, *NtFR* 2000/679, *BNB* 2000/328; HR 3 mei 2000, nr. 34.361, *NtFR* 2000/678, *BNB* 2000/296; HR 10 augustus 2001, nr. 35.761, *NtFR* 2000/1220, *BNB* 2001/353 en HR 5 september 2003, nr. 37.657, *NtFR* 2000/1510, *BNB* 2003/380.

9 Zie ook F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, Doctoral Series, nr. 12, IBFD, 2006, p. 142-146 en L.F. van Kalmthout, *Taxation of Income from Employment under Dutch Tax Treaties*, Liber Amicorum Maarten J. Ellis, IBFD, 2005, p. 63-72.

10 De Hoge Raad heeft overigens een inbreuk op dit gesloten systeem van art. 15 e.v. van het OESO-Modelverdrag toegestaan voor WAO-uitkeringen (de WAO is inmiddels vervangen door de WIA). In zijn arresten van 4 juli 1989, nr. 25.660, *BNB* 1989/274; 22 juni 1994, nr. 29.802, *BNB* 1994/242 en 27 september 2000, nr. 34.796, *NtFR* 2000/1457, *BNB* 2001/29 oordeelde de Hoge Raad dat een WAO-uitkering die werd toegekend aan een inwoner van respectievelijk Oostenrijk, Spanje en de Nederlandse Antillen onder het restartikel ressorteerden van de desbetreffende belastingverdragen (de Belastingregeling voor het Koninkrijk is een Rijkswet, maar aangezien zij functioneert als een belastingverdrag wordt zij gemakshalve daarmee gelijkgesteld) die een specifieke socialezekerheidsbepaling ontbeerden (voor Oostenrijk is hierin inmiddels voorzien). Dit laatste ondanks het feit dat WAO-uitkeringen volgens de Wet LB 1964 zijn aan te merken als

loon uit vroegere dienstbetrekking (ingevolge art. 11, lid 1, onderdeel e, Wet LB 1964 zijn de aanspraken vrijgesteld, maar de latere uitkeringen zijn belast). De Hoge Raad trekt deze nationale classificatie niet door naar deze verdragen (art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag). Met name uit *BNB* 2001/29 blijkt dat de Hoge Raad een classificatie onder art. 15 van de hand wees op basis van het publiekrechtelijke karakter van deze uitkeringen. Zie ook M.J. Ellis, *Opinie NtFR* 2005/524, op. cit., p. 2 en 3 en Pötgens, op. cit., p. 145 en 146.

11 Vergelijk HR 14 maart 2003, nr. 38.327, *NtFR* 2003/560, *BNB* 2003/302 ten aanzien van in het Verenigd Koninkrijk wonende oculoleders van rozen. Zie ook par. 1 van het voormalige Commentaar op art. 14 OESO-Modelverdrag en par. 14 OESO-rapport 'Issues Related to Art. 14 of the Model Tax Convention'. In dit verband zal ook rekening moeten worden gehouden met de fictieve dienstbetrekkingen waarin de Wet LB 1964 voorziet; vergelijk S. van Weeghel, III.14 'Zelfstandige arbeid', Handboek voor Internationaal Belastingrecht (losbladig), par. 1.2.

Wet IB 2001 (zelfstandig uitgeoefend beroep) en art. 3.3 Wet IB 2001 (winst uit onderneming).¹² Indien zich desalniettemin een samenloop tussen art. 7 en art. 14 voordoet, gaat art. 14 op basis van art. 7, lid 7 voor.

3. De reikwijdte van art. 14

De pensioenbijdragen die ten laste van de begroting van het Europese Parlement werden betaald, waren in hoofde van het Europarlementslid belastbaar als andere inkomsten uit arbeid (art. 22, lid 1, onderdeel b, Wet IB 1964) en zouden onder de huidige wetgeving als resultaat uit overige werkzaamheden (art. 3.91 Wet IB 2001) in de belastingheffing worden betrokken.¹³ Het geschil spitste zich toe op de vraag of deze inkomsten onder art. 14 moesten worden geclassificeerd (toewijzing van het heffingsrecht aan Frankrijk of België aangezien de Europarlementariër aldaar over een vast middelpunt beschikte door middel van een werkkamer waaraan de inkomsten waren te alloceren waartegenover Nederland als woonstaat voorkoming van dubbele belasting moest bestaan), dan wel onder art. 22 van de vigerende belastingverdragen (toewijzing van het exclusieve heffingsrecht aan de woonstaat, in casu Nederland). Art. 15 (inkomsten uit dienstbetrekking) en art. 18 kwamen niet in aanmerking omdat de betrokken Parlementsleden hun werkzaamheden niet in een dienstbetrekking verrichtten of hadden verricht; art. 19 (overheidsfuncties) was niet van toepassing, omdat de inkomsten niet waren betaald door een overeenkomstsluitende staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan (voor Frankrijk) aan een natuurlijk persoon ter zake van aan die staat bewezen diensten¹⁴ en art. 7 kwam niet ter sprake aangezien de betrokken Parlementsleden geen winst uit onderneming genoten.

Op het eerste gezicht bevreemdt het dat inkomsten die naar nationaal recht als andere inkom-

sten uit arbeid of resultaat uit overige werkzaamheden worden aangemerkt, niet onder art. 14 van de vigerende belastingverdragen vallen. Echter, in dit verband is het van belang dat art. 14 van het voormalige belastingverdrag met België en het huidige belastingverdrag met Frankrijk uitgingen van het OESO-Modelverdrag uit 1963. Evenals de tekst van het OESO-Modelverdrag uit 1963 omschreef art. 14 van het voormalige belastingverdrag met België en het huidige belastingverdrag met Frankrijk 'zelfstandige arbeid' als 'de uitoefening van een vrij beroep of ... andere zelfstandige werkzaamheden van soortgelijke aard'. Bij deze omschrijving gaat het om activiteiten die naar hun aard vergelijkbaar zijn met de 'klassieke vrije beroepen' zoals die voorbeeldsgewijs in art. 14, lid 2 worden genoemd (artsen, advocaten, architecten, enz.).¹⁵ Vanuit dat perspectief kan de beslissing van de Hoge Raad worden onderschreven inhoudende dat de inkomsten van de Europarlementariër niet onder art. 14 vallen, omdat zijn werkzaamheden weliswaar zelfstandig van aard zijn, maar niet soortgelijk zijn aan die van de beoefenaar van een vrij beroep. Anders dan de beoefenaar van een vrij beroep oefent een Europarlementariër een controlerende en vertegenwoordigende functie van politieke aard uit. Dergelijke werkzaamheden verschillen naar hun aard wezenlijk van die van een beoefenaar van een vrij beroep zodat soortgelijkheid in dit verband ontbreekt. Zodoende vielen deze inkomsten onder het eigenlijke saldoartikel van de vigerende belastingverdragen.

De vraag kan worden gesteld of de conclusie van de Hoge Raad ook opgeld doet voor belastingverdragen die zijn gebaseerd op art. 14 OESO-Modelverdrag uit 1977-2000. Immers, die tekst verwees naar '...other activities of an independent character'. Hierdoor kwam de nadruk te liggen op de zelfstandigheid van de activiteiten in plaats van de soortgelijkheid aan de werkzaamheden die

12 Vergelijk ook C. Van Raad, op. cit., par. 3.4.5.A.

13 Zuiverder is het te stellen dat het recht op de pensioenuitkering (die met de bijdrage wordt gefinancierd) de belastbare bate vormt en niet de bijdragen zelf; vergelijk ook besluit van 8 juli 2002, nr. DGB2002/1239, BNB 2002/334 en NTFR 2007/1873 met commentaar van Van Nispen tot Sevenaer.

14 De situatie van het Europese Parlementslichaam verschilt bijvoorbeeld van een wethouder of een lid van

Gedeputeerde Staten, omdat een wethouder en een lid van Gedeputeerde Staten een publiekrechtelijke dienstbetrekking uitoefenen; zie ook HR 4 april 1990, nr. 26.075, BNB 1990/157, respectievelijk HR 30 april 1966, nr. 15.561, BNB 1966/138. A-G Overgaauw komt in zijn Conclusies van 19 mei 2006 overigens tot de gevolgtrekking dat de desbetreffende inkomsten onder art. 19 van de belastingverdragen in kwestie ressorteren, omdat de

leden van het Europese Parlement vergelijkbaar zijn met diplomaten. Zie ook J.W.J. de Kort, 'De afschaffing van het modelverdragsartikel inzake inkomsten uit zelfstandig uitgeoefende arbeid', WFR 2001/1543, onderdeel 2.2 en het OESO-rapport 'Issues Related to Art. 14 of the Model Tax Convention', op. cit., par. 10.

werden vervuld door de beoefenaar van een vrij beroep. Aldus zou kunnen worden betoogd dat inkomsten die naar nationaal recht belast zijn als resultaat uit overige werkzaamheden onder art. 14 OESO-Modelverdrag uit 1977-2000 vallen.¹⁶ Dit doet zich onder meer voor ten aanzien van art. 14 van het huidige verdrag met België ('uitoefening van een vrij beroep of andere werkzaamheden van zelfstandige aard'). Eenzelfde vraag rijst bij belastingverdragen die zijn gebaseerd op de huidige versie van het OESO-Modelverdrag waarin een bepaling overeenkomstig art. 14 ontbeert en deze inkomsten onder art. 7 vallen. Dit laatste is bewerkstelligd door (vanaf 2000) in art. 3, lid 1, onderdeel h, OESO-Modelverdrag op te nemen dat 'the term "business" includes the performances of personal services and other activities of an independent character'. Bovendien stelt art. 3, lid 1, onderdeel c, OESO-Modelverdrag dat 'the term "enterprise" applies to the carrying on of any business'.¹⁷ Hiermee wordt gepoogd te verduidelijken dat zelfstandige werkzaamheden worden beschouwd als het uitoefenen van een onderneming in de zin van het belastingverdrag dat deze versie van het OESO-Modelverdrag volgt ongeacht de definitie van 'onderneming' onder het nationale recht van de verdragstoepassende staat.¹⁸

4. Art. 14 maakt geen onderdeel uit van een gesloten systeem

Onder 2 zijn een tweetal gesloten systemen geschetst, te weten voor winst uit onderneming en inkomsten uit dienstbetrekking waarbinnen het eigenlijke restartikel geen rol vervult aangezien hij is overgenomen door art. 7 of art. 15 OESO-Modelverdrag. Hof Amsterdam trachtte in zijn uitspraak van 12 mei 2005, nr. 03/04134 (die is gecasseerd door de Hoge Raad in *NTFR* 2007/1874) in feite deze gesloten systemen te bundelen en uit te breiden met art. 14. Hierdoor werd een gesloten systeem geconstitueerd voor de toewijzing van de belastingheffing van inkomsten uit activiteiten door art. 7, 14, 15, 16, 17 en 19 waarbinnen voor het eigenlijke restartikel (art. 22 van het voormalige belastingverdrag met België en art. 22 van het belastingverdrag met Frankrijk) niet meer aan de orde kwam. Uiteindelijk kwam

Hof Amsterdam dan ook tot het oordeel dat de desbetreffende inkomsten onder art. 14 vielen omdat de uitleg die het OESO-Commentaar tot 2000 aan het begrip 'independent personal services' gaf, meebracht dat de daaronder vallende activiteiten een soort restcategorie vormden. Een en ander was gebaseerd op par. 1 van het vroegere Commentaar op art. 14 OESO-Modelverdrag dat volgens het hof niet een positieve omschrijving gaf van het begrip 'independent personal services'¹⁹ maar slechts een beschrijving van activiteiten die niet onder dat artikel vielen: (i) industriële en ondernemingsactiviteiten (art. 7 is daarop van toepassing); (ii) in dienstbetrekking verrichtte werkzaamheden (art. 15, 16 en 19) en (iii) activiteiten van sporters en artiesten (art. 17).

De Hoge Raad volgt Hof Amsterdam niet in zijn redenering. Op zich kan de visie van de Hoge Raad worden onderschreven, aangezien er geen aanwijzingen zijn in de tekst of de structuur van de desbetreffende belastingverdragen dat er inderdaad een gesloten systeem voorhanden is voor inkomsten uit activiteiten waarin art. 14 een restcategorie vormt en voor het eigenlijke saldoartikel geen nadere functie meer is weggelegd. Het hof baseert dit op een passage uit het Commentaar op art. 14 OESO-Modelverdrag, zoals dat vanaf 1977 luidde (zoals hierboven is aangegeven is in 1977 de tekst van art. 14 OESO-Modelverdrag op een essentieel punt gewijzigd), terwijl de relevante belastingverdragen uitgingen van de tekst van art. 14 OESO-Modelverdrag uit 1963. Er kunnen de nodige vraagtekens worden gezet bij de vaststelling of een dergelijk gesloten systeem überhaupt kan worden gestoeld op een extract uit het OESO-Commentaar dat ziet op een andersluidende tekst van een verdragsbepaling. Bovendien werd in het Commentaar met name een nadere afbakening gegeven ten aanzien van een aantal andere verdragsbepalingen waarmee een mogelijke collisie kon plaatsvinden. Het gaat naar mijn mening te ver in het Commentaar uit 1977-2000 te lezen dat art. 14 OESO-Modelverdrag uit 1963 in dit verband een restcategorie vormt die onderdeel uitmaakt van een gesloten systeem voor inkomsten uit activiteiten.

16 Vergelijk J.W.J. de Kort, op. cit., onderdeel 2.2 en F.P.G. Pötgens, op. cit., p. 268-270.

17 Pötgens, op. cit., p. 269 en 270.

18 Par. 4 van het Commentaar op art. 3 OESO-Modelverdrag.

19 Het vroegere commentaar luidde in dit verband en voor zover rele-

vant als volgt: 'The Article is concerned with what are commonly known as professional services and with other activities of an independent character. This excludes industrial and commercial activities and also professional services performed in employment.... It

should, however, be observed that the Article does not concern independent activities of artistes and sportsmen, these being covered by Art. 17.'

5. Slot

De pensioenbijdragen die het Europese Parlement betaalt voor een in Nederland wonende Europarlementariër vallen niet onder art. 14 van het voormalige belastingverdrag met België en het huidige verdrag met Frankrijk, maar onder het restartikel. Deze beslissing is met name ingegeven door de redigering van art. 14 van die verdragen (soortgelijk aan een vrij beroep). Betoogd zou kunnen worden dat een andere conclusie kan worden getrokken voor verdragen die in dit verband zijn gebaseerd op art. 14 OESO-Modelverdrag uit 1977-2000 of die de uitbreiding van het ondernemingsbegrip bevatten uit het huidige OESO-Modelverdrag.

*Pötgens*²⁰

²⁰ Prof.mr. F.P.G. Pötgens is werkzaam als hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek NV te Amsterdam.