

Tilburg University

Belastingheffing en grensoverschrijdende pensioenuitkeringen

Starink, Bastiaan

Published in:
NTFR Beschouwingen

Publication date:
2015

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Starink, B. (2015). Belastingheffing en grensoverschrijdende pensioenuitkeringen. *NTFR Beschouwingen*, 2015(5), 20-26.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Belastingheffing en grensoverschrijdende pensioenuitkeringen

Nederland heeft met ongeveer honderd landen verdragen ter voorkoming van dubbele belasting over inkomen en vermogen gesloten. In deze verdragen is een keur aan verschillende bepalingen opgenomen die het heffingsrecht over particuliere en publieke pensioenen verdelen tussen de landen. Mijn op 8 april 2015 verdedigde proefschrift getiteld 'Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties' staat in het teken van de genoemde onderwerpen. In deze beschouwing behandel ik enkele onderdelen daaruit.¹

1. Particulierpensioen versus overheidspensioen

Uitgaande van het OESO-Modelverdrag is op grond van art. 18 particulierpensioen belast in het woonland en overheidspensioen op grond van het tweede lid van art. 19 in het bronland.² Art. 19, lid 2 is daarmee de uitzondering op de hoofdregel dat pensioenen belastbaar zijn in het woonland. Het woonlandbeginsel is gebaseerd op de gedachte dat een inwoner van een land profiteert van de publieke voorzieningen in dat land en dat daarom een bijdrage kan worden verlangd aan deze publieke voorzieningen. Ondanks de trend naar bronlandheffing in belastingverdragen³ is de argumentatie voor woonlandheffing mijns inziens nog steeds overtuigend.

De bronlandgedachte over overheidspensioen is gebaseerd op een andere gedachte. 'De achterliggende gedachte bij de toedeling van de heffingsrechten over overheidspensioenen is dat het heffingsrecht daarover voorbehouden moet blijven aan de staat die deze pensioenen verschuldigd is.'⁴

De staatssecretaris van Financiën: 'De reden voor de afwijkende behandeling van overheidspensioen is gelegen in het feit dat staten er aan hechten zelf

belasting te heffen over betalingen waar ze zich zelf de middelen voor hebben moeten verschaffen.'⁵ Dergelijke bewoordingen zijn ook opgenomen in het commentaar op art. 19 OESO-Modelverdrag, waaruit blijkt dat de bronlandheffing over overheidspensioenen (en salarissen) bestaat 'in order to conform with the rules of international courtesy and mutual respect between sovereign States'. Daarnaast is het in lijn met de gedachte van internationale beleefdheid die aan de basis van het artikel alsmede aan het Verdrag van Wenen inzake Consulaire Betrekkingen (hierna: VWCB) ten grondslag ligt.⁶ In art. 49 VWCB is opgenomen dat een diplomaat is vrijgesteld van veel belastingen in het gastland, waaronder inkomstenbelasting. De afwijkende behandeling van overheidspensioen vindt zijn oorsprong dan ook in de diplomatieke immuniteit en geldt als een verlengstuk van dit principe. Bronlandheffing over overheidspensioen is daarmee niet gebaseerd op de reguliere brongedachte die uitgaat van een economische bron maar van de soevereiniteitsgedachte van het bronland. Deze soevereiniteitsgedachte is evenwel voor pensioenuitkeringen minder overtuigend omdat de band met de overheid als vroegere werkgever is verbroken. Alleen al daarom staat het bestaan van een aparte overheidspensioenbepaling

1 Deze beschouwing is te beperkt om alle onderdelen van mijn proefschrift te behandelen. Daarom verwijs ik tevens naar B. Starink, 'Woon- en bronlandheffing over particulier- en overheidspensioen', *PensioenMagazine* 2015/5, p. 15-20.

2 In het kader van art. 19 OESO-Modelverdrag wordt in plaats van bronland ook wel over kasland gesproken. De Engelse termen zijn *state of the fund* dan wel *paying state*.

3 Zie ook het Nederlandse uitgangspunt in verdragsonderhandelingen zoals verwoord in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, Kamerstukken II, 2010-2011, 25 087, nr. 7.

4 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 087, nr. 4, p. 50.

5 Antwoord van de staatssecretaris van Financiën op Kamervragen uit de Eerste Kamer, vergaderjaar 1990-1991, aanhangsel, p. 53, nr. 26.

6 In dezelfde zin K. Vogel, *On double taxation conventions*, Kluwer, London 1997, commentaar op art. 19, lid 1, OESO Modelverdrag.

in belastingverdragen ter discussie.⁷ Daarover later meer.

Abstraherend van het huidige onderscheid tussen particulierpensioen en overheidspensioen, is de vraag of de huidige onbeperkte woonlandheffing in art. 18 OESO-Modelverdrag nog verdedigbaar is. Ik gaf al aan dat de argumenten voor woonlandheffing mijns inziens nog altijd legitiem zijn. Maar dat betekent niet dat de argumenten die pleiten voor bronlandheffing niet eveneens legitiem zijn. De gedachte achter bronlandheffing is dat de gerechtigde tot de bron destijds profijt heeft gehad van de publieke voorzieningen in het bronland en dat de bron (pensioeninkomen) hierdoor heeft kunnen ontstaan. Ook de argumenten voor bronlandheffing zijn mijns inziens legitiem. Overigens kunnen meerdere landen als bronland worden aangemerkt maar in dit verband is het enige juiste land, het land waar de arbeid werd verricht waaruit de pensioenuitkering voortvloeit.⁸ Die arbeid is immers de bron of oorzaak van de uiteindelijke pensioenuitkering. Het als bronland aanmerken van het land dat de omkeerregel op de pensioenopbouw heeft toegepast, zoals in enkele door Nederland gesloten verdragen is bepaald, acht ik dan ook onjuist.⁹

De argumenten vóór onbeperkte bronlandheffing zijn niet overtuigender dan de argumenten vóór onbeperkte woonlandheffing en vice versa. Om die reden zouden zowel het bronland als het woonland de pensioenuitkeringen deels in de heffing mogen betrekken. Bij een gedeeld heffingsrecht worden verdragspartners beide in ieder geval tegemoetgekomen in hun wens pensioenuitkeringen (deels) in de heffing te betrekken. De 'alles of niets'-benadering van de huidige volledige bronlandheffing of volledige woonlandheffing valt alsdan weg. Het voordeel daarvan is dat landen minder krampachtig dan nu hoeven te streven naar volledige bronlandheffing vanwege de angst voor fiscale pensioenemigratie en het verliezen van een verondersteld aanwezige belastingclaim. Dit zal de verdragsonderhandelingen en het internationaal fiscaal verdragsbeleid naar verwachting sterk vereenvoudigen. Het past tevens goed in de ontwikke-

ling waarbij belastingconcurrentie tussen landen moet worden voorkomen en wordt gestreefd naar een situatie waarbij inkomen uiteindelijk adequaat wordt belast en met de belangen van betrokken landen rekening wordt gehouden. Alhoewel het BEPS-rapport van de OESO zich richt op belastingheffing van multinationals, is de doelstelling van het BEPS-rapport evengoed van toepassing op pensioeninkomsten. "Taxation is at the core of countries' sovereignty, but the interaction of domestic tax rules in some cases leads to gaps and frictions. When designing their domestic tax rules, sovereign states may not sufficiently take into account the effect of other countries' rules."¹⁰ Het beter op elkaar afstemmen van belastingverdragen, ook als het gaat om pensioeninkomsten, waarbij met de belangen van beide landen rekening wordt gehouden, zal naar verwachting uiteindelijk een positieve impuls geven aan de kwaliteit en effectiviteit van het internationaal fiscaal verdragenrecht. Verbeteringsvoorstel nr. 12 van mijn proefschrift is dan ook dat het heffingsrecht over pensioenuitkeringen evenredig tussen het bronland en het woonland moet worden verdeeld.¹¹

Daarnaast houdt verbeteringsvoorstel nr. 10 uit mijn proefschrift in dat het onderscheid tussen particulierpensioen en overheidspensioen in belastingverdragen moet worden opgeheven. Ik gaf eerder al aan dat de soevereiniteitsgedachte die ten grondslag ligt aan art. 19 OESO-Modelverdrag voor pensioenuitkeringen minder overtuigend is omdat de band met de overheid als vroegere werkgever is verbroken. Alleen al daarom staat het bestaan van een aparte overheidspensioenbepaling in belastingverdragen ter discussie. Echter, ook vanwege andere redenen dient de *status aparte* van overheidspensioen in belastingverdragen te worden opgeheven. Op deze andere redenen ga ik hierna in.

2. Knelpunten overheidspensioen

Art. 19, lid 2, onderdeel a, OESO-Modelverdrag luidt als volgt:

'Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or

⁷ In gelijke zin het recente artikel van M. Blank en R. Ismer, 'Rethinking Article 19 OECD MC (Government Service): A Provision in Search of a Rationale?', *Intertax* 2015/3, p. 252 en 253.

⁸ Uitgaande van de situatie dat dit het land is dat ook het heffingsrecht over de inkomsten uit arbeid had en dat daarmee geen sprake is van een situatie waarbij minder dan 183 dagen in het desbetreffende land is gewerkt.

⁹ Zie bijvoorbeeld art. 18, lid 4, Verdrag Nederland-België uit 2001.

¹⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013, p. 9.

¹¹ B. Starink, *Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties* (dissertatie), Tilburg University 2015, p. 254 en 255.

a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.’

Over dit artikel is veel te zeggen. Met name de bepaling ‘paid by or out of funds created by’ is met enige regelmaat onderwerp van dispuut tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. De kern van de discussie ziet veelal op de vraag of een pensioenuitkering daadwerkelijk door de overheid betaald moet worden (paid by the government) om als overheidspensioen te kwalificeren of dat het voldoende is dat het pensioen is opgebouwd tijdens een dienstbetrekking dan wel aanstelling bij de overheid zodat de pensioenopbouw is betaald door de overheid. In dat geval is het publiekrechtelijke, dan wel privaatrechtelijke karakter van de pensioenuitvoerder irrelevant. De laatste lezing is al decennia ook die van de Hoge Raad.¹² Desondanks is er internationaal geen consensus over de uitleg van deze bepaling. Zo meent Duitsland in ieder geval dat het pensioen wel daadwerkelijk door de overheid zelf uitgekeerd moet worden om te spreken van overheidspensioen.¹³ Deze verschillende interpretaties kunnen leiden tot situaties van dubbele (niet) belastingheffing.

In deze beschouwing wil ik echter uitgebreider stilstaan bij het overheidsbegrip als zodanig, ofwel wat wordt verstaan onder *Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof*?¹⁴ Ik vertaal deze begrippen naar het Nederlands in *Staat, politieke onderafdeling* of een *lokale overheidsinstantie*. Deze begrippen zijn in het OESO-Modelverdrag niet gedefinieerd zodat de uitleg op basis van nationale wetgeving moet geschieden. Dit is overigens direct aanleiding voor een potentieel kwalificatieconflict tussen landen omdat de interpretatie kan verschillen. De begrippen zijn als zodanig ook in het Nederlandse positieve recht niet nader gedefinieerd. In het fiscale recht worden daarmee begrippen gehanteerd die ook in het staatsrecht als zodanig niet gedefinieerd zijn. Overigens komt de term *publiekrechtelijke rechtspersonen* wel in een aantal fiscale wetten voor, waaronder de Wet LB 1964 en

de Wet IB 2001, maar de betekenis van de term is echter niet gegeven.¹⁵ In het Nederlandse recht komen de staatsrechtelijke begrippen *overheidslichamen, -organen en -instellingen* wel veelvuldig voor. De fiscale begrippen zijn dus niet op voorhand direct duidelijk zodat nadere uitleg en onderzoek nodig is. De eerste stap hiertoe is door na te gaan of aansluiting gezocht kan worden bij begrippen in het publiek organisatierecht. Dit betekent echter niet dat de begrippen die in andere rechtsgebieden veelal gebruikt worden, in de fiscale vorm gedrukt kunnen worden. Dit kan namelijk leiden tot een verkeerde uitleg van terminologie. Gezocht moet worden naar de fiscale betekenis van de terminologie en uiteraard kan dit een andere zijn dan de betekenis die de terminologie in het publiek organisatierecht heeft.

Het begrip *staat* is onomstreden. Het gaat namelijk om één der landen, oftewel één der verdragspartijen. Op grond van art. 42, lid 1, Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden regelt de Grondwet de staatsinrichting van Nederland. In hoofdstuk 2 t/m 4 Grondwet worden vervolgens de verschillende onderdelen van de staatsinrichting uitgewerkt, te weten:

- de regering (hoofdstuk 2 Grondwet);
- de Staten-Generaal (hoofdstuk 3 Grondwet);
- de Raad van State (hoofdstuk 4 Grondwet);
- de Algemene Rekenkamer (hoofdstuk 4 Grondwet);
- de Nationale Ombudsman (hoofdstuk 4 Grondwet);
- de vaste colleges van advies (hoofdstuk 4 Grondwet);
- de rechterlijke macht (hoofdstuk 6 Grondwet);
- de provincies, gemeenten, waterschappen en andere openbare lichamen (hoofdstuk 7 Grondwet).

Het begrip *openbare lichamen* is uit het bovenstaande rijtje de minst duidelijke en verdient daarom een nadere beschouwing. Bij openbare lichamen moet gedacht worden aan een vorm van decentralisatie met de daarbij behorende kenmerken zoals een representatief samengesteld bestuur, een eigen

12 Deze lijn is ingezet met het PTT-arrest: HR 23 november 1994, nr. 29.935, BNB 1995/117 en recenter HR 5 december 2008, nr. 43.722, NTFR 2008/2446.

13 Juist om die reden wilde belanghebbende een vanuit de Stichting Pensioenfonds ABP uitgekeerd pensioen niet in Nederland belastbaar laten zijn omdat Duitsland het vanuit een privaatrechtelijk rechtspersoon uitgekeerde pensioen als particulierpensioen in het woonland belastbaar maakte.

14 Voor een uitgebreidere uitwerking verwijs ik naar paragraaf 6.3.1 van mijn proefschrift. De passages in deze beschouwing komen logischerwijs overeen met passages uit paragraaf 6.3.1 van mijn proefschrift.

15 Zie art. 2 Wet LB 1964 en art. 7.2 Wet IB 2001. Zie ook P. Kavelaars, *Toewijzingsregels in het internationaal fiscale- en sociaalverzekeringsrecht*, Kluwer, Deventer 2003, p. 250. Kavelaars stelt dat ‘niet blijkt wat onder dergelijke rechtspersonen moet worden verstaan, zodat te rade moet worden gegaan bij het civiele recht’.

bevoegdheid en een onderworpenheid aan toezicht zoals stadsdeelraden, deeltgemeentes en dergelijke. Onder deze openbare lichamen kan mede in verband met art. 2:1, lid 1, BW ook worden verstaan een lichaam waaraan een deel van de overheids-taak is opgedragen (een publiekrechtelijk verband), waaraan krachtens de Grondwet *verordenende* bevoegdheid is verleend, en die rechtspersoonlijkheid bezit. Een andere term voor hetzelfde begrip wordt bijvoorbeeld in art. 17, lid 1, Advocatenwet gebruikt: publiekrechtelijk lichaam.

In hoofdstuk 7 Grondwet wordt gesproken over openbare lichamen. Deze zijn in art. 2:1 BW nader omschreven.

- ‘1. De Staat, de provincies, de gemeenten, de waterschappen, alsmede alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend, bezitten rechtspersoonlijkheid.
2. Andere lichamen, waaraan een deel van de overheidstaak is overgedragen, bezitten slechts rechtspersoonlijkheid, indien dit uit het bij of krachtens de wet bepaalde volgt.
3. (...)’

In het eerste lid wordt een opsomming gegeven van publiekrechtelijke rechtspersonen die ook in hoofdstuk 7 Grondwet worden vermeld. Daarnaast zijn alle lichamen waaraan krachtens de Grondwet verordenende bevoegdheid is verleend publiekrechtelijke rechtspersonen. Volgens Peters sluit art. 2:1 BW op dit punt aan bij art. 134 van de Grondwet dat de instelling van openbare lichamen behandelt.¹⁶ Van belang is wel dat aan deze openbare lichamen verordenende bevoegdheid is verleend. Pas dan is sprake van een publiekrechtelijk rechtspersoon. Heeft een openbaar lichaam geen verordenende bevoegdheid, dan is sprake van een privaatrechtelijk rechtspersoon die een wettelijke taak opgedragen heeft gekregen. Dit maakt een dergelijk rechtspersoon per definitie géén overheidsinstellingen omdat daarvoor het publiekrechtelijke karakter kenmerkend is. Hier is echter een uitzondering op gemaakt in het tweede lid van art. 2:1 BW. Indien er aan een lichaam géén verordenende bevoegdheid is verleend, maar wel een wettelijke taak is toebedeeld, dan is het lichaam slechts een publiekrechtelijk rechtspersoon indien de rechtspersoonlijkheid bij of krachtens de wet

is toegekend. Anders gezegd: de wetgever bepaalt welk openbaar lichaam rechtspersoonlijkheid heeft.

Publiekrechtelijke rechtspersonen zijn per definitie dus overheidsinstellingen. Het is echter in eerste aanleg niet eenvoudig om te bepalen of een bepaalde rechtspersoon publiek- of privaatrechtelijk is. Het is uiteraard wel mogelijk, mede doordat per 1 juli 2008 de Handelsregisterwet in werking is getreden. Ook publiekrechtelijke rechtspersonen moeten sinds 1 januari 2010 in het handelsregister zijn ingeschreven.¹⁷

Publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid kan uit de wet voortvloeien zoals bedoeld in art. 2:1, lid 2, BW. Enkele voorbeelden:

1. de Nederlandse Orde van Advocaten bezit rechtspersoonlijkheid op grond van art. 17, lid 3, Advocatenwet,¹⁸
2. Luchtverkeersleiding Nederland is een publiekrechtelijk rechtspersoon op basis van art. 5.22 Wet luchtvaart.

Indien de publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid niet rechtstreeks uit de wet voortvloeit, kan er toch nog sprake zijn van publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid doordat de instelling een openbaar lichaam is in de zin van art. 134 GW met verordenende bevoegdheid. Dit kan blijken uit de wet die het openbaar lichaam instelt. Een voorbeeld is art. 2, lid 1, Wet op het accountantsberoep dat stelt dat de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) ‘een openbaar lichaam is in de zin van artikel 134 Grondwet’. Het slechts zijn van openbaar lichaam is dus voor de kwalificatie als publiekrechtelijk rechtspersoon niet voldoende. Daarnaast moet het lichaam, of een tot dat lichaam behorend orgaan, verordenende bevoegdheid bezitten. Pas dan is er sprake van een publiekrechtelijk rechtspersoon. Voor de NBA geldt dat sprake is een publiekrechtelijk rechtspersoon omdat zojuist is gebleken dat het een openbaar lichaam is én omdat een orgaan van de NBA, de ledenvergadering, op grond van art. 5, lid 1, Wet op het accountantsberoep verordenende bevoegdheid bezit.

Het vaststellen of een rechtspersoon publiekrechtelijk is, is zeker niet eenvoudig. Helaas is er ook geen compleet overzicht beschikbaar van alle pu-

¹⁶ J.A.F. Peters, *Publiekrechtelijke Rechtspersonen*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1997, p. 54.

¹⁷ Art. 57 Handelsregisterwet 2007.

¹⁸ Deze en andere genoemde voorbeelden en uitwerkingen zijn grotendeels afkomstig uit J.A.F. Peters, *Publiekrechtelijke Rechtspersonen*, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1997.

blikrechtelijke rechtspersonen, alhoewel dit via het Handelsregister mogelijk moet zijn. Het is dan maar de vraag of het heffingsrecht altijd op de juiste manier wordt verdeeld. Een juiste kwalificatie lijkt in ieder geval een uitdaging voor onder andere de Belastingdienst. Navolgenswaardig is dan ook het initiatief van Her Majesty's Revenue and Customs die een niet uitputtende lijst publiceert met overheidsinstanties in het kader van het overheidspensioenartikel in belastingverdragen.¹⁹

Nu is onderzocht wanneer vanuit Nederlands perspectief sprake is van 'overheid', is de vraag aan de orde of alle instellingen die als zodanig kwalificeren ook direct onder de reikwijdte van het overheidspensioenartikel vallen of zouden moeten vallen. Met andere woorden: wat is de reikwijdte van art. 19 OESO-Modelverdrag op dit punt?

Wat in ieder geval opvalt is dat in het OESO-Modelverdrag wordt gesproken over *State or a political subdivision or a local authority*. Daarbij lijkt te worden bedoeld op de diverse politieke bestuurslagen (landelijke, provinciale, gemeentelijke overheden) en diegene die daar rechtstreeks voor werken. Anders gezegd: openbare lichamen die rechtstreeks een overheidstaak uitvoeren zonder dat deze aan hen is *overgedragen*. Ik licht dit toe.

Vogel meent dat de reikwijdte van art. 19 OESO-Modelverdrag is beperkt tot de Staat, een politieke onderafdeling (of subafdeling) of een lokale overheidsinstantie. De 'pure' of 'echte' overheid dus. Andere instellingen die weliswaar op basis van publiekrecht zijn georganiseerd maar geen (decentrale) overheid zijn, vallen volgens Vogel dan ook niet onder art. 19 maar onder art. 18.²⁰ Als voorbeeld noemt hij Kamers van Koophandel en een publieke omroep. Zelfs als instellingen een publieke taak vervullen, door publieke middelen worden gefinancierd en aan overheidstoezicht zijn onderworpen maar geen politieke onderafdeling (of subafdeling) of een lokale overheidsinstantie zijn, vallen deze volgens Vogel niet onder de reikwijdte van art. 19. Ondanks dat het slechts voorbeelden zijn, zijn de Kamers van Koophandel in Nederland overigens publiekrechtelijke rechtspersonen. Onduidelijk is hoe de visie van Vogel zich vertaalt naar de Nederlandse situatie omdat openbare lichamen dan wel publiekrechtelijke rechtspersonen

in wezen als onderafdeling van de Staat worden aangemerkt, gezien hoofdstuk 7 Grondwet. Het zijn immers instanties die een wettelijke taak vervullen, waarvan een orgaan verordenende bevoegdheid heeft en daarmee mede-regelgever zijn dan wel door de wet rechtspersoonlijkheid toegekend hebben gekregen. Als we ervan uitgaan dat publiekrechtelijke rechtspersonen worden aangemerkt als een overheidsinstantie, is de reikwijdte van art. 19 OESO-Modelverdrag groot; groter dan waarschijnlijk was bedoeld toen het principe van art. 19 OESO-Modelverdrag in de vorige eeuw werd ingevoerd. Echter, deze uitbreiding van art. 19 OESO-Modelverdrag vanwege de groei van de publieke sector en de trend naar decentralisatie is onontkoombaar. Publiekrechtelijke rechtspersonen, of zelfstandig bestuursorganen, voeren immers een overheidstaak uit die hen is opgedragen. Indien de desbetreffende overheidstaak niet aan het publiekrechtelijke rechtsorgaan zou zijn overgedragen, zou deze hoogstwaarschijnlijk nog door de directe overheid zelf worden uitgevoerd. Dat betekent dat het grote aantal overheidsinstanties niet leidt tot uitbreiding van art. 19 OESO-Modelverdrag maar dat de groei van de overheid als zodanig hier de oorzaak van is. De reikwijdte van art. 19 OESO-Modelverdrag beperken door slechts de directe overheid eronder te scharen, leidt niet alleen tot een schier onmogelijke taak maar tevens tot een inconsequente uitkomst. Immers, sommige ministeries zullen bepaalde taken wel hebben overgedragen aan publiekrechtelijke rechtspersonen, andere niet. Als een beperking van de reikwijdte van art. 19 OESO-Modelverdrag gewenst zou zijn, dan lijkt het logischer om art. 19 OESO-Modelverdrag slechts van toepassing te laten zijn op overheidsrepresentanten en bestuurders zelf. Hiermee worden ministers, staatssecretarissen, gemeenteraadsleden, burgermeesters, Kamerleden enz. bedoeld. Dat betekent dat andere personen werkzaam voor de overheid zoals politieagenten, hoogleraren aan een Rijksuniversiteit, medewerkers van de Belastingdienst enz. niet onder de reikwijdte van art. 19 OESO-Modelverdrag vallen. Daarvoor is alsdan wel een wijziging van art. 19 OESO-Modelverdrag nodig. Dat is overigens slechts een tussenstap naar de uiteindelijk juiste oplossing die verderop wordt besproken.

19 HM Revenue and Customs, International Manual, INTM343040 – DT Applications and claims – Types of income: Pensions and Annuities.

20 K. Vogel, *On double taxation conventions*, Kluwer, London 1997, paragraaf 14 bij art. 19, lid 1.

Vanwege de onduidelijkheid rondom de reikwijdte van het overheidsbegrip in art. 19 OESO-Modelverdrag en de verschillende uitleg die landen eraan geven, kan wederom een situatie van dubbele (niet) belastingheffing ontstaan omdat bijvoorbeeld het bronland meent dat sprake is van een overheidsinstantie en dus een overheidspensioen terwijl het woonland meent dat sprake is van een particuliere instelling en dus een particulierpensioen (en vice versa).

Door de potentieel enorme reikwijdte van het overheidsbegrip, worden veel pensioenen aangemerkt als overheidspensioen. Een bepaling die oorspronkelijk bedoeld was als een echte uitzonderingssituatie en gold als een verlengstuk van de soevereiniteitsgedachte, neemt daarmee een steeds prominentere plaats in in het fiscaalverdragenrecht. De belangrijkste argumenten die in het verleden legitiem waren voor het onderscheid in internationale fiscale behandeling van overheidsmedewerkers versus reguliere werknemers, waaronder de behandeling van hun pensioenuitkeringen, gelden niet meer. Er is geen reden om een reguliere werknemer anders of elders te belasten dan een overheidsmedewerker, alleen omdat de werkgever een publieke instelling is.²¹ Tegenargumenten die veelal uitgaan van de gedachte dat er een zeer nauwe juridische, persoonlijke en materiële band is tussen het bronland en de overheidsmedewerkers en dat bronlandheffing daardoor legitiem is, zijn minder sterk. De conclusie is dus dat er geen onderscheid gemaakt zou moeten worden in verdeling van heffingsrechten in grensoverschrijdende situaties tussen pensioenen van overheidsmedewerkers en particuliere werknemers.²² Het bestaande onderscheid is in zijn huidige vorm daarom niet verdedigbaar.

3. Tot slot

In mijn proefschrift staat de vraag centraal wat een fiscaal rechtvaardige en uitvoerbare verdeling van heffingsrechten over uitkeringen uit particulierpensioen en overheidspensioen is. Zowel vanuit het perspectief van de betrokken landen als dat van de pensioengerechtigde is een gedeeld heffingsrecht tussen het bronland en het woonland over particulierpensioen en overheidspensioen waarbij

het fiscaalverdragsrechtelijke onderscheid tussen beide wordt opgeheven, fiscaalrechtelijk het meest rechtvaardig en uitvoerbaar. Vervolgens heb ik elf verbeteringsvoorstellen geformuleerd waarbij ik de twee belangrijkste hier vermeld.

Uit het onderzoek blijkt dat het aanwezige onderscheid tussen belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen veel praktische en theoretische problemen met zich brengt. De argumenten voor het onderscheid zijn achterhaald en leiden tot een ongelijkheid in belastingheffing tussen burgers die slechts wordt veroorzaakt door het publiekrechtelijke, dan wel privaatrechtelijke karakter van de voormalige werkgever. Dit is in strijd met de rechtsgelijkheid en leidt tot rechtsonzekerheid. Mede vanwege de groei van de publieke sector en de normalisering van de arbeidspositie van ambtenaren, dient ook vanuit Nederlands perspectief het onderscheid in belastingheffing tussen particulierpensioen en overheidspensioen te worden opgeheven. Dit brengt met zich dat de problematiek zoals die van samengestelde pensioenen (pensioenen die deels uit particulierpensioen en deels uit overheidspensioen bestaan) en de interpretatieproblemen inzake particulierpensioen en overheidspensioen tot het verleden behoren. Dit leidt tot meer duidelijkheid en rechtszekerheid. Echter, opheffing van het onderscheid leidt tot de vraag of overheidspensioen voortaan in het woonland moet worden belast of particulierpensioen voortaan in het bronland.

In het kader van de verdeling van heffingsrechten tussen twee landen geniet een gelijkwaardig en evenredig gedeeld heffingsrecht tussen het bronland en het woonland dan ook de voorkeur omdat beide genoemde landen een legitiem recht hebben om de pensioenuitkering (deels) in de heffing te betrekken. Realisatie van een gedeeld heffingsrecht geschiedt het meest effectief via wijziging van het OESO-Modelverdrag en het bijbehorende commentaar mede vanwege de wereldwijde werking en invloed ervan, gevolgd door het overnemen ervan in bilaterale verdragen.

Al met al blijft het onderwerp inzake de verdeling van heffingsrechten over pensioenuitkeringen de

21 In gelijke zin H. Debatin en F. Wassermeyer, *Doppelbesteuerung*, Vol. 1 of the Commentary on the OECD Model Convention, p. 17.

22 In gelijke zin P. Pistone in M. Lang e.a., *Source versus Residence; problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008, p. 293. Hij noemt een aantal bijkomende voordelen van het opheffen

van art. 19 OESO-Modelverdrag. Het lost uiteraard interpretatieproblemen op maar tevens de problematiek inzake samenloop met art. 16 (bestuurdersbeloningen) en art. 28 (diplomaten) OESO-Modelverdrag. Als second best oplossing stelt Pistone een verwijdering van het tweede lid van art. 19 OESO-Modelverdrag voor; het pensioenonderdeel.

gemoederen bezighouden. Met mijn promotieonderzoek heb ik een bijdrage willen leveren aan een verbetering van de huidige situatie. In deze beschouwing heb ik slechts een tipje van de sluier kunnen oplichten. Ik realiseer me terdege dat er nog veel water door de Rijn moet stromen alvorens

we internationaal grote stappen gaan zetten. Maar een beweging als de Echternachse Springprocessie zou in dit kader al verlichting bieden.

Starink²³

²³ Mr.dr. B. Starink is werkzaam bij het CompetenceCentre for Pension Research, Fiscaal Instituut Tilburg, Tilburg University en Pensions, Actuarial & Insurance Services van PwC. Deze beschouwing is gebaseerd op mijn proefschrift getiteld Belastingheffing over particulier-

pensioen en overheidpensioen in grensoverschrijdende situaties, Tilburg University 2015. Onderdelen van deze beschouwing komen dan ook voor dan wel vertonen sterke gelijkens met onderdelen uit het proefschrift.