

Per koerier

Centrale Raad van Beroep
Sectie 1, Internationale Kamer
Graadt van Roggenweg 200-250
3531 AH Utrecht

Zuid-Hollandlaan 7
Postbus 90851
2509 LW Den Haag

T +31 70 328 5328
F +31 70 328 5325

Postbus 16002
3500 DA Utrecht

Tevens per fax: +31 30 850 2299 en + 31 30 850 2198

Datum 14 januari 2009

Mr E.H. Pijnacker Hordijk en Mr A.M.E. Voerman
Advocaten

Uw ref. CRvB 08/1303/08/1714, 08/1717, 08/1718 en
08/1721

E erik.pijnackerhordijk@debrauw.com en
anne.voerman@debrauw.com

Onze ref. M5746977/1/20276635/amev

T +31 88 888 1370
F +31 88 888 1889

Betreft: Aanvullend document

Mijn dame / heer,

1. In bovengenoemde zaken zijn op 22 februari 2008 en 12 maart 2008 namens de appellanten X even zoveel hoger beroepschriften ingediend tegen een drietal uitspraken van de Rechtbank Amsterdam.
2. Het primaire beroep in al deze zaken is gebaseerd op de stelling dat Nederland geen heffingsrecht heeft jegens appellanten. Ter onderbouwing hiervan is toegelicht dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 33 van verordening (EG) nr. 1408/71 ("Vo. 1408/71") omdat de woonstaat geen kosten in rekening kan brengen bij Nederland voor in het buitenland wonende rechthebbenden op een Nederlands ouderdomspensioen, die zich niet met het E-121 formulier hebben ingeschreven bij het ziekenfonds van hun woonplaats.
3. In dit nader stuk wordt de onderbouwing van de primaire grond aangevuld. In dit nader stuk worden geen nieuwe gronden opgeworpen.
4. Appellanten voeren aan dat Nederland door te heffen tevens in strijd handelt met de belastingverdragen met België, Frankrijk, en Spanje. De Zvw-bijdrage kwalificeert als een belasting. Op basis van de toepasselijke belastingverdragen is het Nederland niet toegestaan de Nederlandse ouderdomspensioenen in de

De Brauw Blackstone Westbroek N.V. is gevestigd in Den Haag en ingeschreven in het handelsregister onder nr. 27171912.

Alle diensten en (andere) werkzaamheden worden verricht uit hoofde van een overeenkomst van opdracht met De Brauw Blackstone Westbroek N.V. Op de overeenkomst zijn de Algemene Voorwaarden van toepassing, die zijn gedeponeerd ter griffie van de rechtbank in Den Haag en waarin onder meer een beperking van de aansprakelijkheid is opgenomen. Kwaliteitsrekening notarissen ING Bank nr. 69.32.13.876.

belastingheffing te betrekken aangezien het heffingsrecht daarover is toegewezen aan de woonstaat. Een en ander wordt hieronder nader toegelicht.

5. Eerder in de procedure is geen beroep gedaan op strijdigheid met belastingverdragen. Het was niet uitgemaakt of Vo. 1408/71 toepasselijkheid van de belastingverdragen toestond. Het Hof van Justitie heeft inmiddels duidelijkheid geschapen in het Derouin arrest¹: belastingverdragen kunnen naast Vo. 1408/71 van toepassing zijn.

I Vo en Belastingverdragen sluiten elkaar niet uit

6. In het Derouin arrest ging het om de heffingsgrondslag voor Franse bijdragen voor sociale zekerheid (de algemene sociale bijdrage ofwel (“**CSG**”) en de bijdrage ter delging van de sociale schuld ofwel (“**CRDS**”). De Franse overheid stelde zich op het standpunt dat op basis van Vo. 1408/71 het gehele inkomen van Derouin in aanmerking genomen moest worden voor de berekening van deze heffing. Derouin deed met succes een beroep op het belastingverdrag tussen Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. In dit verdrag zijn inkomsten verworven in het Verenigd Koninkrijk ter belastingheffing toegewezen aan het Verenigd Koninkrijk. Frankrijk betrok deze inkomsten in Derouin’s wereldinkomen, maar was op basis van het belastingverdrag verplicht deze inkomsten vrij te stellen.
7. De Franse bijdragen voor sociale zekerheid hebben een hybride karakter. Zij zijn enerzijds aan te merken als belastingen, maar anderzijds vallen zij onder de reikwijdte van Vo. 1408/71.
8. In het Derouin arrest wordt als uitgangspunt genomen dat de sociale bijdragen als belastingen kwalificeren. Alle belasting op het inkomen vallen binnen de werkingssfeer van het geldende belastingverdrag uit 1968 tussen Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk, waaronder ook bijdragen voor sociale zekerheid. In het Derouin arrest wordt opgemerkt dat in de nieuwe tekst van belastingverdrag uit 2004 de CSG en CRDS uitdrukkelijk als belastingen worden gezien.

R.ov. 10: Artikel 1 van het verdrag tussen het Verenigd Koninkrijk (...) en Frankrijk tot het vermijden van dubbele belasting (...), bepaalt:

“1. De belastingen die binnen de werkingssfeer van het onderhavige verdrag vallen zijn: [...] wat Frankrijk betreft, de belasting op het inkomen, [...] de vennootschapsbelasting alsook alle bronheffingen, alle voorheffingen of betaalde voorschotten op deze belastingen, (...)”

¹ HvJ EG 3 april 2008 C-103/06 (Derouin)

R.ov. 11: (...) Dit nieuwe verdrag vermeldt uitdrukkelijk de CSG en de CRDS als belastingen die "binnen de werkingssfeer [van laatstgenoemd verdrag] vallen".

9. Het verdrag uit 2004 genoemd in het Derouin arrest is nooit in werking getreden. Het is vervangen door een belastingverdrag uit 2008 dat nog in werking moet treden. Voor dit verdrag geldt ook dat de CSG en de CDRS in artikel 2 lid 1 sub b als belasting worden genoemd.

1. The taxes which are the subject of this Convention are:

- [...]

- b. in the case of France, all taxes imposed on behalf of the State or of its local authorities irrespective of the manner in which they are levied on total income, or on elements of income, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amount of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation; those taxes are in particular:

- [...]

- (v) the "contributions sociales généralisées";

- (vi) the "contributions pour le remboursement de la dette sociale";

- (hereinafter referred to as "French tax").

10. Aangezien de bijdragen ter bekostiging van de Franse sociale zekerheid dienen, is Vo. 1408/71 van toepassing naast het belastingverdrag. Dat de bijdragen onder nationale regelgeving als belasting kwalificeren en niet als socialezekerheidspremie doet hier niet aan af. Dit wordt in het Derouin arrest onderschreven.

R.ov. 22: Het Hof heeft immers geoordeeld dat de stelling dat de CSG en de CRDS buiten de werkingssfeer van genoemde verordening vallen omdat zij in feite als belasting worden gekwalificeerd niet kan worden aanvaard. Het heeft hieraan toegevoegd dat de omstandigheid dat een heffing in een nationale regeling als belasting wordt gekwalificeerd, niet betekent dat die heffing niet kan worden geacht binnen de werkingssfeer van die verordening te vallen [...].

11. De centrale vraag in het Derouin arrest is of de toepassing van het belastingverdrag in strijd is met de communautaire regels. Het Hof heeft hierop bepaald dat de berekeningsgrondslag van bijdragen voor sociale zekerheid kunnen zijn verankerd in nationale wetgeving als belastingverdragen.

R.ov. 24: Aangaande meer in het bijzonder de vaststelling van de berekeningsgrondslag van de sociale bijdragen is het, volgens vaste rechtspraak, bij gebreke van harmonisatie op communautair niveau een aangelegenheid van de wetgever van elke betrokken lidstaat om te bepalen,

welke inkomsten voor de berekening van deze bijdragen in aanmerking moeten worden genomen. [...]

R.ov. 26 [...] aangezien verordening nr. 1408/71 een instrument tot coördinatie – en niet tot harmonisatie – is, de lidstaten bevoegd zijn om de berekeningsgrondslag van bijdragen [...] vast te stellen.

12. De slotsom in het Derouin arrest is dat Vo. 1408/71 de toepassing van belastingverdragen niet uitsluit. Frankrijk mag enkel de in Frankrijk verworven inkomsten meenemen in de berekening van de heffing.

Verordening (EEG) nr. 1408/71 [...] moet aldus worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staat dat een lidstaat wiens socialezekerheidswetgeving als enige van toepassing is op een ingezeten zelfstandige, de door genoemde zelfstandige in een andere lidstaat verworven inkomsten niet in aanmerking neemt voor de berekening van bijdragen [...] met name op grond van een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting naar het inkomen.

II Zwv-bijdrage kwalificeert als belasting

13. Nu belastingverdragen van toepassing zijn verklaard naast Vo. 1408/71, wordt de kwalificatie van de Zwv-bijdrage als belasting relevant.

14. Een belangrijk aanknopingspunt wat een belastingmaatregel is, is het OESO modelverdrag met betrekking tot het heffen van belastingen op inkomen en kapitaal en het OESO commentaar daarop. De meeste door Nederland gesloten belastingverdragen zijn gebaseerd op het OESO modelverdrag en het daarbij behorende commentaar worden. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 2 september 1992, BNB 1992/379 aangegeven dat het commentaar op het OESO-Modelverdrag “van grote betekenis is” voor de uitleg van belastingverdragen.

15. In het OESO commentaar worden de grenzen van het begrip belasting als volgt weergegeven.

“Social security charges paid where there is a direct connection between the levy and the individual benefits to be received, shall not be regarded as ‘taxes on the total amount of wages’.”²

16. De Zwv-bijdrage is langs deze lat gelegd geen sociale premie aangezien er geen verzekering tegenover staat. De bijdrageplichtige is in Nederland juist uitgesloten

² OESO-Commentaar op de modelverdragen van 1977 en 1992 (met wijzigingen van 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005 en 2008), commentary on article 2 concerning taxes covered by the convention, paragraph 1.3.5.

van de Nederlandse sociale zekerheid. Evenmin heeft de bijdrageplichtige recht op een verzekering in het woonland aangezien geen E121-formulier is ingeleverd. De Zvw-bijdrage is daarom een belastingmaatregel: een heffing zonder direct voordeel. Dit wordt bevestigd door het enige standpunt van verweerder in deze procedure: de Staat zou de bijdrage kunnen heffen ongeacht of de bijdrageplichtige aanspraak kan maken op verstrekkingen in zijn woonland.

17. In de Memorie van Toelichting bij de Zorgverzekeringwet is in dit verband opgenomen dat bewust is gekozen voor de term “bijdrage” in plaats van “premie”.

“Aangezien de desbetreffende personen niet verzekerd zijn, wordt niet gesproken van een premie. Het recht op de prestaties bestaat derhalve louter op grond van het internationale recht.”³

III Belastingverdragen

18. De heffingsbevoegdheid op Nederlands ouderdomspensioen van in het buitenland wonende rechthebbenden, is opgenomen in de toepasselijke belastingverdragen. De heffingsbevoegdheid ten aanzien van AOW uitkeringen vloeit voort uit het restartikel in de toepasselijke belastingverdragen (conform art. 21 van het OESO-Modelverdrag), tenzij sociale zekerheidsuitkeringen als de AOW in een apart artikel worden genoemd. Dit is aldus opgenomen in het besluit van de Minister van Financiën met betrekking tot de kwalificatie van sociale zekerheidsuitkeringen onder belastingverdragen.

AOW-pensioenen [...]

Deze pensioenen en uitkeringen zijn publiekrechtelijke periodieke uitkeringen. Ze kunnen niet worden aangemerkt als overheidspensioen, omdat het geen betalingen zijn ter zake van diensten die destijds aan de overheid zijn bewezen. Ook kunnen deze pensioenen en uitkeringen niet worden gelijkgesteld met particuliere pensioenen, omdat er geen verband bestaat met een vroegere dienstbetrekking. Verder kunnen deze inkomsten evenmin als inkomsten uit een tegenwoordige dienstbetrekking worden aangemerkt: het is immers niet een dienstbetrekking waaraan het recht op pensioen of uitkering wordt ontleend.

Voor genoemde pensioenen en uitkeringen vallen onder het restartikel. Kent het desbetreffende belastingverdrag echter een aparte verdragsbepaling voor sociale verzekeringsuitkeringen c.q. sociale zekerheidsuitkeringen, dan hangt het van de formulering van die bepaling af of op bovengenoemde pensioenen en uitkeringen die bepaling van toepassing is of het restartikel.⁴

³ TK 2003-2004, 29 763, nr. 3, p. 163.

⁴ Besluit Ministerie van Financiën van 8 oktober 1996, IFZ96/906M, V-N 1996/4384.

19. De heffingsbevoegdheid ten aanzien van aanvullende pensioenuitkeringen vloeit voort uit het artikel met betrekking tot pensioenen in de belastingverdragen (conform art. 18 van het OESO-Modelverdrag).
20. Op basis van de toepasselijke artikelen is het woonland telkens bevoegd over deze inkomsten te heffen. Nederland komt geen heffingsrecht toe.
21. In het OESO modelverdrag is een uitzondering geformuleerd ten aanzien van ambtenarenpensioenen (art. 19 OESO-Modelverdrag). In beginsel is Nederland (de bronstaat) wel bevoegd te heffen over dit deel van de pensioeninkomsten.
22. Voor het gemak zijn de relevante pensioen- en restbepalingen uit de toepasselijke Belastingverdragen opgenomen in dit nader document.

Belastingverdrag Nederland-België⁵

Geldt ten aanzien van appellant X

Zowel AOW uitkeringen als aanvullend pensioen vallen onder artikel 18 van het belastingverdrag. Voor zover het gaat om AOW uitkeringen is artikel 18 lid 1 onderdeel b van toepassing. Voor zover het aanvullende pensioenen betreft, is artikel 18 lid 1 onderdeel a van toepassing.

1.
 - (a) Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19, paragraaf 2, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een verdragsluitende Staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking, alsmede lijfrenten en uitkeringen -- al dan niet periodiek -- uit pensioensparen, pensioenfondsen en groepsverzekeringen betaald aan een inwoner van een verdragsluitende Staat, slechts in die Staat belastbaar.
 - (b) Pensioenen en andere al dan niet periodieke uitkeringen die worden betaald ter uitvoering van de sociale wetgeving van een verdragsluitende Staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende Staat zijn slechts in de laatstbedoelde Staat belastbaar.

⁵ Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gesloten te Luxemburg op 5 juni 2001.

Belastingverdrag Nederland-Spanje⁶

Geldt ten aanzien van appelanten X

Voor zover het AOW uitkeringen betreft, is het restartikel van toepassing.

Artikel 23. Overige inkomsten. Bestanddelen van het inkomen van een inwoner van een van de Staten, die niet uitdrukkelijk in de voorgaande artikelen van deze Overeenkomst zijn vermeld, zijn slechts in die Staat belastbaar.

Voor zover het aanvullend pensioen (niet zijnde overheidspensioen) betreft, is het pensioenartikel van toepassing.

Artikel 19. Pensioenen. Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 20, eerste lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een van de Staten ter zake van een vroegere dienstbetrekking, slechts in die Staat belastbaar.

Belastingverdrag Nederland-Frankrijk⁷

Geldt ten aanzien van appellant X

Voor zover het AOW uitkeringen betreft, is het restartikel van toepassing.

Artikel 22. Overige inkomsten. Bestanddelen van het inkomen van een inwoner van een van de Staten, waarop de voorgaande artikelen van deze Overeenkomst geen toepassing vinden, zijn slechts in die Staat belastbaar.

Voor zover het aanvullend pensioen (niet zijnde overheidspensioen) betreft, is het pensioenartikel van toepassing.

Artikel 18. Pensioenen. Onder voorbehoud van de bepalingen van Artikel 19, eerste lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een van de Staten ter zake van een vroegere dienstbetrekking, slechts in die Staat belastbaar.

⁶ Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Spaanse Staat tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gesloten te Madrid op 16 juni 1971.

⁷ Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gesloten te Parijs op 16 maart 1973.

IV Conclusie

23. In de beroepschriften is toegelicht dat Nederland geen heffingsrecht toekomt aangezien niet is voldaan aan artikel 33 Vo. 1408/71. Los hiervan heeft Nederland evenmin een heffingsrecht op basis van de toepasselijke belastingverdragen. Het heffingsrecht over de uitkeringen voortvloeiende uit het ouderdomspensioen (niet zijnde overheidspensioen) is onder de vigerende belastingverdragen exclusief en onverkort toegewezen aan de woonstaat en niet aan Nederland dat in dezen fungeert als bronstaat. Als gevolg hiervan kan de Zvw bijdrage door Nederland niet worden geheven over deze inkomsten.

Hoogachtend,

E.H. Pijnacker Hordijk

A.M.E. Voerman