

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Hoofredactie
Fiscaal up to Date

Redacteuren

Mr. M.F.P. de Clercq
ESJ Accountants & Belastingadviseurs
Mr. P.C.H.J. Janssen
Flynth Adviseurs en Accountants
Mr. B.J. Maes
Maes Staudt Advocaten
Mw. mr. C. Staudt-Bos
Maes Staudt Advocaten
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort
Team Vervoort
Dhr. D. de Wolf
Internationaal belastingadviseur

Redactie

Vrieseplein 15
3311 NK Dordrecht
Telefoon: (078) 632 85 10
E-mail: futdvakbladen@futd.nl

Uitgever

Fiscaal up to Date BV
Vrieseplein 15
3311 NK Dordrecht
Telefoon: (078) 632 85 10
E-mail: futdvakbladen@futd.nl

Abonnementen

Fiscaal up to Date BV
Postbus 125
5600 AC Eindhoven
Telefoon: (040) 292 59 50
E-mail: info@futd.nl

Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, indien zij niet twee maanden voor het verstrijken van de abonnementstermijn schriftelijk zijn opgezegd.

Copyright

Hoewel uiterste zorg is besteed aan de inhoud van Over de Grens, aanvaardt de uitgever noch de redactie enige aansprakelijkheid voor onvolledigheid of onjuistheid of voor gevolgen daarvan. Verveelvoudigen en openbaarmaking van Over de Grens © is slechts toegestaan na voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

ISSN
2210-5611

8e jaargang | 23 januari 2017 | nummer 01

In dit nummer

NIEUWS VAN DE BUREAUS

Hoe kom ik aan een burgerservicenummer? _____ 2
Dhr. W. Hentenaar

CASUS

Terbeschikkingstelling zonder registratie _____ 3
Mr. Dr. J. van Drongelen & mr. A.D.M. van Rijs

PENSIOEN

Wonen in Duitsland, pensioen uit Nederland: actie gewenst! _____ 6
Drs. R.W.M. te Kaat
Fiscaal regime in België van AOW: stand van zaken na bijna
10 jaar rechtspraak _____ 9
Mw. mr. C.G.J. Hendrickx

ARBEIDSRECHT

Beëindiging van arbeidsovereenkomsten: Wij willen uit
elkaar maar hoe? _____ 12
Mw. mr. S.E.F. Hermsen-Pfeiffer

SOCIALE ZEKERHEID

Woonlandfactoren 2017 en de bijdrage aan het Zorginstituut
Nederland (deel 1) _____ 15
Dhr. J. de Voogd

FISCALITEIT

Internationale samenwerking inzake de bestrijding van
btw-fraude _____ 18
Dhr. D. de Wolf

EN VERDER

Gelezen en gezien _____ 22
Jurisprudentie _____ 23
OdG-Select _____ 24

PERSPECTIEF

In deze januari-editie van *Over de Grens* (OdG) introduceren we een nieuw redactieraad lid namelijk mr. A.D.M. van Rijs. André is Senior Juridisch bestuurlijk medewerker bij de directie Wetgeving, Bestuurlijke en Juridische Aangelegenheden van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid. Deze directie is onder meer verantwoordelijk voor de wetgeving op het terrein van arbeidsmigratie, arbeidsverhoudingen en sociale zekerheid. Tevens is hij werkzaam als docent arbeidsrecht bij de vakgroep Sociaal Recht en Sociale Politiek van de Universiteit van Tilburg. Hij is ook auteur en redacteur van diverse publicaties op het gebied van arbeid en sociale zekerheid. In zijn eerste bijdrage (samen met vakgenoot de heer van Drongelen) voor OdG, bespreekt hij de casus "Waadi was in strijd met het *lex certa*-beginsel".

Woont u in België en gaat u werken of studeren in Nederland? Of vraagt u in Nederland een uitkering aan? Dan heeft u een burgerservicenummer (BSN) nodig voor uw contact met de Nederlandse overheid. Hoe u de BSN aanvraagt, wordt verduidelijkt in de bijdrage van de heer Hentenaar.

Pensioengenieters wonend in Duitsland met bedrijfspensioen uit Nederland gaan er in de meeste gevallen op achteruit door het nieuwe belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en Duitsland. Voor het jaar 2016 kon worden geopteerd voor de overgangsregeling van het verdrag. Vanaf 2017 is de overgangsregeling niet meer van toepassing. Uit de bijdrage van de heer te Kaat blijkt dat het nu zaak wordt actie te ondernemen! Al jaren procederen Nederlanders in België tegen de Personenbelasting op hun AOW-uitkering. Het geschil met de Belgische belastingadminis-

tratie gaat specifiek om de vraag of de AOW betrekking heeft op een beroepswerkzaamheid. Fiscaal regime van AOW in België: onduidelijkheid troef? Mevrouw Hendrickx maakt in haar bijdrage de stand van zaken op na bijna 10 jaar rechtspraak.

Als een Nederlandse ondernemer succesvol zaken doet met Duitsland neemt hij vaak na korte tijd ook Duitse of in Duitsland woonachtige werknemers in dienst. Op dat moment komt de Nederlandse ondernemer in aanraking met het Duitse arbeidsrecht en doet zich dan ook de vraag voor of het Duitse arbeidsrecht verschilt van het Nederlandse arbeidsrecht. Mevrouw Hermesen-Pfeiffer overloopt in haar bijdrage welke mogelijkheden er bestaan om professioneel uit elkaar te gaan.

Met ingang van 1 januari 2017 wordt de Leidraad Invordering 2008 aangepast. Er wordt onder andere ingevoerd dat bij de bepaling van de beslagvrije voet en de betalingscapaciteit van een niet-inwoner rekening wordt gehouden met de woonlandfactoren die ook voor de sociale zekerheid worden toegepast. De heer de Voogd besteedt in zijn bijdrage aandacht aan de definitie en de berekening van deze woonlandfactoren.

Als het aan de Europese Commissie (EC) ligt is het huidige btw-stelsel toe aan een grondige hervorming, getuige het op 7 april 2016 gepresenteerde btw-actieplan. Het moet allemaal eenvoudiger, fraudebestendiger en bedrijfsvriendelijker. Het is in 2017 uitkijken naar het definitieve wetsvoorstel van de EC.

Dirk de Wolf, namens de redactie en uitgever van *Over de Grens*

NIEUWS VAN DE BUREAUS

Hoe kom ik aan een burgerservicenummer?

17-0001

"Ik woon in België en heb een baan gevonden in Nederland. Nu vraagt mijn werkgever om een burgerservicenummer. Wat is dat eigenlijk? En hoe kan ik dat nummer aanvragen?"

BBZ krijgt regelmatig vragen van klanten over het burgerservicenummer (BSN). Het BSN is een Nederlands persoonsnummer dat bestaat uit negen cijfers. Het BSN is vergelijkbaar met het rijksregisternummer in België. Het BSN wordt regelmatig gevraagd door allerlei Nederlandse (semi-)overheidsorganisaties, zoals: zorgverzekeraar, gemeente, Belastingdienst, SVB, UWV. Werkgevers vragen om een BSN voor uitwisseling van gegevens met de Belastingdienst. Banken mogen, om die reden, ook

vragen ook om een BSN. Hoe men dit nummer moet aanvragen, hangt af van de omstandigheden. Welke band heeft of krijgt de aanvrager met Nederland?

BSN bij werk of studie in Nederland

Wie voor werk of studie in Nederland verblijft maar in zijn of haar land van herkomst blijft wonen, maakt een afspraak voor een bezoek aan een van de bevoegde Nederlandse gemeenten. Deze gemeente registreert hem of haar als "niet-ingezetene" in de Basisregistratie Personen (BRP). Na de inschrijving krijgt de aanvrager meteen een afschrift met het BSN.

Registreren kan bij een van de volgende gemeenten: Alkmaar, Almelo, Amsterdam, Breda, Den Haag, Doetinchem, Eindhoven, Goes, Groningen/Eemshaven, Heerlen, Leeuwarden, Leiden, Nijmegen, Rotterdam, Terneuzen, Utrecht, Venlo, en Zwolle.

Let op! Heeft iemand een woning in Nederland en gaat hij of zij, in een periode van zes maanden, vier maanden of langer in Nederland verblijven? Dan is de gemeente waar de woning ligt bevoegd om het BSN toe te kennen. Deze persoon moet zich dan ook bij die gemeente laten registreren.

BSN bij uitkering of pensioen uit Nederland

Iemand die buiten Nederland woont, kan in aanmerking komen voor de nabestaanden-uitkering Anw of het ouderdomspensioen AOW van de Sociale Verzekeringsbank (SVB). Heeft de aanvrager nog geen BSN? Dan regelt de SVB dat hij of zij wordt ingeschreven als niet-ingezetene in de BRP. Het BSN staat op de AOW- of Anw-beschikking.

BSN voor buitenlandse gezinsleden

Iemand die buiten Nederland woont en in Nederland werkt, heeft een BSN nodig. Heeft de werkende een gezin? Dan moeten partner en/of kind vaak ook een BSN krijgen. Ook al hebben deze gezinsleden misschien geen band met Nederland. Dit heeft te maken met het recht op kinderbijslag. Het kan ook gaan om recht op toeslagen van de Belastingdienst: zorgtoeslag, kindgebonden budget, of kinderopvangtoeslag. Voor die rechten is het nodig dat de gezinsleden worden geregistreerd met een BSN.

BSN partner

De partner heeft twee opties om een BSN aan te vragen:

1. Aanmelden bij een bevoegde gemeente voor registratie als niet-ingezetene.
2. Het formulier "Verzoek burgerservice-nummer toeslagpartner buitenland" invullen en opsturen aan Belastingdienst¹. Of

vraag het aan bij de BelastingTelefoon Buitenland, 0031-555-385 385.

BSN kind

Een kind krijgt het BSN via de SVB. De toekenning verloopt automatisch, zodra de in Nederland werkende ouder kinderbijslag aanvraagt bij de SVB. De SVB zorgt ervoor dat het kind als niet-ingezetene wordt ingeschreven in de BRP. Daarna ontvangt de ouder een brief van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties waarin het BSN staat vermeld.

BSN weetjes

- Het BSN is uniek gekoppeld aan een persoon. Bij overlijden blijft het BSN gekoppeld aan die persoon. Het BSN gaat dus niet over naar een andere persoon.
- In tegenstelling tot bijvoorbeeld het rijksregisternummer, bevat het BSN geen informatie over de persoon aan wie het is toegekend.
- Het BSN staat vermeld op een Nederlands paspoort, identiteitsbewijs of rijbewijs.
- Een inwoner van Nederland die naar het buitenland verhuist, behoudt zijn of haar BSN.
- Burgers die buiten Nederland wonen en de originele toekenning van hun BSN zijn kwijtgeraakt, kunnen een uittreksel aanvragen bij een van de bevoegde gemeenten.
- De overheid kent BSN toe vanaf 26 november 2007. De voorloper van BSN heette sociaalfiscaalnummer of sofi-nummer. Dit persoonsnummer werd toegekend door de Belastingdienst in de periode van 1 juli 1989 tot 7 januari 2014.
- Alle overheidsorganisaties mogen gebruik maken van het BSN. Andere organisaties mogen dat alleen als dit in een wet staat².

Auteur: Wim Hentenaar, Voorlichter SVB/ Bureau voor Belgische Zaken

Noten:

1. Download dit formulier via <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/home/>.
2. Meer weten? Kijk op <https://www.wiekrijgtmijngevens.nl/>.

CASUS

Terbeschikkingstelling zonder registratie

17-0002

De Centrale Raad van Beroep oordeelt in zijn uitspraak van 9 december 2016 dat artikel 7a, eerste lid, van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs (Waadi) niet de bedoeling van de wetgever weergaf.

Inleiding

In de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs¹ (Waadi) is de niet openbare ofwel

particuliere arbeidsbemiddeling geregeld. Dat blijkt uit de omschrijving van het begrip 'arbeidsbemiddeling' in artikel 1 lid 1 onderdeel b Waadi. Arbeidsbemiddeling is in dit artikellid onderdeel omschreven als de dienstverlening in de uitoefening van beroep of bedrijf ten behoeve van een werkgever, een werkzoekende, dan wel beiden, inhoudende het behulpzaam zijn bij het zoeken van arbeidskrachten onderscheidenlijk arbeids-

gelegenheid, waarbij de totstandkoming van een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht (zie artikel 7:670 lid 1 BW) dan wel een aanstelling tot ambtenaar (zie artikel 5 ARAR) wordt beoogd. Het begrip 'in de uitoefening van beroep of bedrijf' is niet nader omschreven. Uitgangspunt bij dit begrip is dat het eigenlijk niet gaat om een juridisch begrip maar om een aanduiding van het feitelijk karakter van een economische activiteit die gericht is op het behalen van winst². Door dit element van de begripsomschrijving vallen activiteiten die door een werkgever worden opgezet op het terrein van werving en selectie binnen zijn eigen organisatie niet onder de arbeidsbemiddeling waarop de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs van toepassing is. Dit behoort tot het terrein van het interne personeelsbeleid³. De arbeidsbemiddeling waarop de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs ziet, heeft alleen betrekking op het tot stand brengen van een (nieuwe) arbeidsovereenkomst of een ambtelijke aanstelling. Het behulpzaam zijn bij andere overeenkomsten tot het verrichten van arbeid valt daar niet onder⁴. De Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs en de daarop berustende bepalingen⁵ kennen talloze verplichtingen, zoals de gelijke behandeling van de ter beschikkinggestelde arbeidskrachten wat betreft de arbeidsvoorwaarden in vergelijking met de werknemers die in dezelfde of vergelijkbare functie werkzaam in de inlenende onderneming (artikel 8 Waadi), de toegang tot bedrijfsvoorzieningen of diensten in de inlenende onderneming (zie artikel 8a Waadi) en een tijdige melding van vacatures in de inlenende onderneming (zie artikel 8b Waadi), maar ook bestuursrechtelijke gesanctioneerde verbodsbepalingen, zoals het verbod op het bedingen van een tegenprestatie van de ter beschikking te stellen arbeidskracht (zie artikel 9 Waadi), het belemmeringsverbod (zie artikel 9a Waadi), het onderkruipersverbod (zie artikel 10 Waadi) en niet te vergeten het onderwerp van deze bijdrage het verbod op het ter beschikking stellen van arbeidskrachten zonder registratie (zie artikel 7a Waadi). Alvorens in paragraaf 3 in te gaan op de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 12 december 2016⁶ wordt in paragraaf 2 eerst dit verbod op het ter beschikking stellen van arbeidskrachten zonder registratie behandeld. De bijdrage wordt afgesloten met een slotbeschouwing.

Het verbod op het ter beschikking stellen van arbeidskrachten zonder registratie

Het in artikel 7a Waadi neergelegde verbod op het ter beschikking van arbeidskrachten door intermediairs is in de Wet registratieplicht intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen van 2012⁷ gerealiseerd met als hoofddoel de malafiditeit in de uitzend-

branche terug te dringen⁸. Op grond van het Eindrapport van de (tijdelijke) Commissie Lessen uit recente arbeidsmigratie (Lura)⁹ is vastgesteld dat het aantal uitzendondernemingen dat in meer of mindere mate malafide is, nog steeds te hoog is. Daarom is in samenspraak met de uitzendbranche een totaalpakket aan maatregelen in uitvoering genomen dat erop is gericht het net rond de malafide uitzendbureaus zo sluitend mogelijk te maken. De invoering van de registratieplicht in artikel 7a Waadi op straffe van zeer hoge boetes (zie artikelen 16 lid 1 en 19 Waadi j° artikel 1 Bijlage Beleidsregel boeteoplegging Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs 2014¹⁰) is een noodzakelijke stap om dit net nog sluitender te maken¹¹. Al snel heeft echter de huidige Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid afstand genomen van de (zeer) hoge boetes die zijn voorganger bij de introductie van de registratieplicht op de overtreding heeft gesteld. De uit 2012 stammende Beleidsregel boeteoplegging Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs¹² is vervangen door de hiervoor al genoemde beleidsregel uit 2014 en is zelfs met terugwerkende kracht tot 1 juli 2012 in werking getreden. In de praktijk is namelijk volgens de huidige minister gebleken dat de boetes onevenredig hoog konden uitvallen. Om die reden is het volgens hem wenselijk de hoogte van de boete – door middel van een staffel – aan een maximum te binden. Bovendien kan de hoogte van de boete worden gematigd bij een eerste overtreding.

De *registratieplicht* is als volgt *vormgegeven*. Lid 1 van artikel 7a Waadi geeft aanvankelijk aan dat het een ieder is verboden in Nederland arbeidskrachten ter beschikking te stellen anders dan door middel van een onderneming of rechtspersoon die in het handelsregister, bedoeld in artikel 2 Handelsregisterwet 2007¹³, is ingeschreven of waarvan is opgenomen dat deze de activiteit van het ter beschikking stellen van arbeidskrachten uitoefent of mede uitoefent. In de Verzamelwet 2015¹⁴ is lid 1 van artikel 7a Waadi gewijzigd en is "of waarvan is opgenomen" vervangen door: en waarvan is opgenomen. De wetgever licht dit toe¹⁵ met de opmerking dat hoewel er 'of' in de wet staat tussen 'ingeschreven' en 'waarvan is opgenomen', hij uitdrukkelijk heeft bedoeld 'en' met een verwijzing naar de toelichting¹⁶ die is gegeven bij de voorgetelde regeling van artikel 7a Waadi. Om de bedoeling van de wetgever ook in de wettekst duidelijker weer te geven, is het woord 'of' vervangen door 'en'.

Lid 2 van dit artikel verbiedt een ieder om als inlener arbeidskrachten arbeid te laten verrichten die door een onderneming of rechtspersoon ter beschikking zijn gesteld in strijd met lid 1 van het artikel. In lid 3 van

artikel 7a Waadi is aangegeven wie als inlener wordt aangemerkt. Hiervoor is verwezen naar artikel 34 lid 1-2 Invorderingswet 1990¹⁷. De wetgever¹⁸ geeft aan dat dit artikel de inlenersaansprakelijkheid regelt bij het niet betalen van loonbelasting en omzetbelasting door het uitzendbureau. In lid 1 van dat artikel wordt de inlener uitgebreid omschreven en in lid 2 wordt de doorlener en degene aan wie de doorlener doorleent met de inlener gelijkgesteld.

Dat gaat goed fout!

Wat is het geval? Bij besluit van 19 september 2013 is aan een aantal ondernemingen wegens het overtreden van artikel 7a Waadi een (bestuurlijke) boete opgelegd variërend van € 12.000 tot € 48.000. Het bezwaar van een van deze partijen is op 18 februari 2014 ongegrond verklaard en voor een ieder van de andere partijen heeft het bezwaar geleid tot een halvering van de hoogte van de (bestuurlijke) boete. De partijen gaan in beroep en de bestuursrechter in Limburg verklaart dat beroep gegrond. De bestuursrechter oordeelt dat de Beleidsregel boeteoplegging Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs 2014 kennelijk onredelijk is vanwege de staffeling bij het bepalen van het zogenoemde boetenormbedrag voor overtredingen van artikel 7a lid 1-2 Waadi, omdat het niet getuigt van een juiste beleidsinvulling. De beleidsregel had door de Minister van Sociale zaken en Werkgelegenheid niet mogen worden toegepast. De bestuursrechter mist de waardering die de minister geeft aan een overtreding van artikel 7a lid 1-2 Waadi toekent 'en het boetenormbedrag dat hij daarbij passend vindt'. De minister is het daarmee niet eens en stapt naar de Centrale Raad van Beroep.

De Centrale Raad van Beroep stelt allereerst vast dat de oorspronkelijke uit 2012 stammende wettekst van toepassing is (zie paragraaf 2). Vervolgens gaat de Centrale Raad van Beroep na of het zogenoemde 'lex certa'-beginsel van toepassing is. Dit 'lex certa'-beginsel is treurig te vinden in artikel 5:4 lid 1 Algemene wet bestuursrecht¹⁹ en artikel 7 lid 1 Europees Verdrag van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden²⁰.

Het 'lex certa'-beginsel verlangt van de wetgever dat hij met het oog op de rechtszekerheid op een zo duidelijk mogelijke wijze een verboden gedraging omschrijft. Een burger of een onderneming moet kunnen weten voor welke gedragingen hij kan worden gestraft. Daarbij moet niet uit het oog worden verloren dat de wetgever soms met een zekere vaagheid, die bestaat uit het gebruik van algemene termen, de zogenoemde 'vage norm', verboden gedragingen omschrijft om te voorkomen dat gedragingen die strafwaardig zijn buiten

het bereik van die omschrijving vallen. Die vaagheid kan onvermijdelijk zijn, omdat niet altijd is te voorzien op welke wijze de te beschermen belangen in de toekomst zullen worden geschonden en omdat, als dit wel is te voorzien, de omschrijvingen van verboden gedragingen anders te verfijnd worden met als gevolg dat de overzichtelijkheid wegvalt en daarmee het belang van de algemene duidelijkheid van wetgeving schade lijdt²¹. Als het desbetreffende voorschrift een 'vage norm' bevat moet bij de beantwoording van de vraag of de rechtsnorm voldoende bepaald is ook de wetsgeschiedenis of, zo nodig, de uitleg die de rechter aan die 'vage norm' heeft gegeven in aanmerking te worden genomen²². Het kan ook voorkomen dat een dergelijk wettelijk voorschrift een kennelijke misslag bevat; in dat geval is het aangewezen om aan de hand van de wetsgeschiedenis te bezien wat de bedoeling van de wetgever met het wettelijk voorschrift is geweest²³. Anders dan door Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid is betoogd kan volgens de Centrale Raad van Beroep – met het oog op de rechtszekerheid – niet in zijn algemeenheid worden aanvaard dat bij de beantwoording van de vraag of aan het 'lex certa'-beginsel is voldaan altijd, naast de wettekst, de wetsgeschiedenis in ogenschouw moet worden genomen.

Het oorspronkelijke uit 2012 stammende artikel 7a lid 1 Waadi bevat geen 'vage norm'. Evenmin is sprake van een kennelijke misslag door de wetgever. De wettekst van het artikel is tot aan 'of waarvan' helder en ondubbelzinnig. Betrokkenen hebben daarom op grond van de eerste zinsdeel van die bepaling kunnen menen dat zij artikel 7a lid 1 Waadi niet hebben overtreden, omdat zij op het moment dat zij zijn beticht van het overtreden van artikel 7a lid 1 Waadi staan ingeschreven in het handelsregister als bedoeld in artikel 2 Handelsregisterwet 2007. Dat het laatste zinsdeel bij een dergelijke lezing geen praktische betekenis meer heeft doet niet af aan de ondubbelzinnige betekenis van het eerste zinsdeel. Daarbij komt dat de wetgever zelf tot de conclusie is gekomen dat de wettekst van het oorspronkelijke artikel 7a lid 1 Waadi niet in overeenstemming is met zijn bedoeling ermee (zie paragraaf 2).

De conclusie van de Centrale Raad van Beroep laat aan duidelijkheid niet te wensen over. Het voorgaande maakt dat het in strijd is met de rechtszekerheid die in het kader van het strafbaar stellen van een handeling of het nalaten ervan geboden is, om een boete op te leggen omdat de ondernemingen niet op de voorgeschreven wijze staan ingeschreven in het handelsregister²⁴. Dit betekent dat de minister niet bevoegd is geweest om boetes op te leggen.

Tot slot

De toelichting van de wetgever bij de Wet registratieplicht intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen van 2012 is in feite niet veel meer dan een poging om een goed verhaal neer te zetten om de malafide uitzendorganisatie aan te pakken en dat bij voorkeur met behulp van de uitzendbranche zelf. Dat dit gedoemd is om te mislukken, lijkt ons duidelijk; het is vooral een politiek verhaal waarbij de wetgever verzuimt een juridisch degelijke en deugdelijke onderbouwing te geven voor de wet- en regelgeving. Bovendien is de oorspronkelijke tekst van artikel 7a Waadi niet in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever en is een aanpassing noodzakelijk gebleken. De uitspraak van de Centrale Raad van Beroep kan dan ook eigenlijk niet als een verrassing zijn gekomen. Het gaat hier om bestuursrechtelijke gesanctioneerde normen en dan hoort nu eenmaal niet alleen een degelijke en deugdelijke wettekst bij maar ook een gedegen onderbouwing. De toelichting die de wetgever geeft is eigenlijk niet meer dan een beschrijving van de inhoud van het artikel en de artikelen van andere wetten waarnaar wordt verwezen. Misschien is deze uitspraak van de Centrale Raad van Beroep een 'wake-up call' om de vormgeving en de onderbouwing van wetgeving serieuzer te nemen.

Auteurs: Harry van Drongelen en André van Rijs zijn respectievelijk als universitair hoofddocent en docent verbonden aan de Vakgroep Sociaal Recht en Sociale Politiek van de Universiteit van Tilburg (a.d.m.vrijs@tilburguniversity.edu)

Noten:

1. Zie wet van 14 mei 1998, houdende regels voor de niet-openbare arbeidsbemiddeling en het ter beschikking stellen van arbeidskrachten, Stb. 1998, 306.
2. Zie ook: A-G Tak bij HR 2 april 1917, NJ 1917, blz. 547. Zie ook: A-G Tak bij HR 15 juni 1914, NJ 1914, blz. 1005. Zie hierover: W.F. de Gaay Fortman, *De onderneming in het arbeidsrecht*, Amsterdam 1936, blz. 37-38. Zie over de begrippen 'bedrijf' en 'onderneming' in de arbeidbeschermende wetgeving: H.J. van Zwam, 'Fabriek of werkplaats: Arbeidswet 1919, Veiligheidswet 1934, Arbeidsomstandighedenwet', SMA 1988, blz. 389-394; J. van Drongelen, 'Nogmaals fabriek of werkplaats: Arbeidswet 1919, Veiligheidswet 1934, Arbeidsomstandighedenwet', SMA 1989, blz. 486-493. Zie Arbobesluit Nota van toelichting, Stb. 1997, 60, blz. 227-228.

3. Zie ook: Kamerstukken II 1987/88, 20 569, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 56-57.
4. Zie Kamerstukken II 1996/97, 25 264, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 17.
5. Zie Besluit van 16 april 2015 tot uitvoering van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, Stb. 2015, 167.
6. Zie CRvB 12 december 2016, ECLI:NL:CRVB:2016:4725.
7. Zie wet van 7 juni 2012 tot wijziging van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs in verband met de invoering van een registratieplicht voor intermediairs die arbeidskrachten ter beschikking stellen, alsmede in verband met het verstrekken door de rijksbelastingdienst en de Arbeidsinspectie van gegevens over de naleving van bepaalde wetten aan certificerende instellingen, Stb. 2012, 260.
8. Zie Kamerstukken II 2010/11, 32872, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 1.
9. Zie Kamerstukken II 2011/12, 32680, nr. 4 (Eindrapport Arbeidsmigratie in goede banen). Zie ook: Grenzen stellen Omvang van en maatregelen tegen malafide praktijken in de uitzendbranche, Zoetermeer 2010.
10. Zie Beleidsregel van 17 februari 2014 tot vaststelling van beleidsregels in het kader van de bestuursrechtelijke handhaving van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, Stcrt. 2014, 5048.
11. Zie Kamerstukken II 2011/12, 32872, nr. 6 (nota naar aanleiding van het verslag), blz. 1.
12. Zie besluit van 27 juni 2012 tot vaststelling van de beleidsregels in het kader van de bestuursrechtelijke handhaving van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs, Stcrt. 2012, 12932.
13. Zie Wet van 22 maart 2007, houdende regels omtrent een basisregister van ondernemingen en rechtspersonen, Stb. 2007, 153.
14. Zie wet van 26 november 2014 tot wijziging van enkele wetten van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, het Ministerie van Financiën en het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport, Stb. 2014, 504.
15. Zie Kamerstukken II 2013/14, 33988, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 24.
16. Zie Kamerstukken II 2010/11, 32872, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 3.
17. Zie Wet van 30 mei 1990, inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen, Stb. 1990, 221.
18. Zie Kamerstukken II 2010/11, 32872, nr. 3 (memorie van toelichting), blz. 17-18.
19. Zie Wet van 4 juni 1992, houdende algemene regels van bestuursrecht, Stb. 1992, 315.
20. Zie verdrag van 4 november 1950, Trb. 1951, 154.
21. Zie HR 31 oktober 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7954; ABRvS 17 maart 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BL7836.
22. Zie bijvoorbeeld: EHRM 28 juni 2011, nr. 5777/11, ECLI:NL:XX:2011:BT2901 (Het Financieel Dagblad vs Nederland); EHRM 25 mei 1993, nr. 14307/88 (Kokkinakis vs Griekenland).
23. Zie bijvoorbeeld: HR 30 augustus 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT7546; HR 19 september 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1141.
24. Zie ook: RvS 25 september 2013, ECLI:NL:RVS:2013:1236.

PENSIOEN**Wonen in Duitsland, pensioen uit Nederland: actie gewenst!****2017-0003**

Sinds de jaren tachtig van de vorige eeuw zijn Nederland en Duitsland in onderhandeling geweest over een nieuw belastingverdrag. Op 12 april 2012 is het nieuwe belastingverdrag ondertekend. Toch duurde het nog tot

1 januari 2016 voordat het verdrag in werking trad. Omdat belastingplichtigen er in 2016 nog voor kunnen kiezen het oude verdrag toe te passen, heeft het nieuwe verdrag in de meeste gevallen pas effect vanaf 2017. Met

name voor de in Duitsland wonende belastingplichtigen met pensioeninkomen uit Nederland heeft het verdrag grote gevolgen. Hierop ga ik hierna verder in. Ook de mogelijk gewenste actie komt aan de orde. Eerst besteed ik aandacht aan het pensioenartikel onder het oude en het nieuwe verdrag. Uitgangspunt in deze bijdrage is een inwoner van Duitsland die pensioen uit Nederland ontvangt.

Pensioen onder het oude verdrag

Het oude belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland wijst belastingheffing over een bedrijfspensioenuitkering toe aan het woonland. Duitsland mag dus belasting heffen over het bedrijfspensioen dat een inwoner van Duitsland ontvangt uit Nederland. En dat is in het algemeen zeer gunstig omdat pensioen in Duitsland erg laag belast wordt. Zo is in Duitsland nagenoeg geen Duitse belasting verschuldigd bij een pensioen ter hoogte van € 40.000 per jaar. Als hetzelfde pensioen in Nederland belast zou zijn, zou de Nederlandse belasting- en premieheffing ruim € 15.000 bedragen! Een aanzienlijk verschil dus. En dit verschil wordt groter naarmate de pensioenuitkering hoger is.

AOW-uitkeringen, sociale zekerheidsuitkeringen en pensioenuitkeringen vanuit overheidsdienst zijn ter heffing toegewezen aan de bronstaat. Een inwoner van Duitsland die een dergelijke uitkering onder het oude verdrag uit Nederland ontvangt, valt dus onder de Nederlandse heffing.

Pensioen onder het nieuw verdrag

Onder het nieuwe verdrag blijft het woonland heffingsbevoegd. De bronstaat – in casu Nederland – mag echter ook heffen als een inwoner van Duitsland in totaal jaarlijks meer dan bruto € 15.000 aan bedrijfspensioen, lijfrente, AOW, ANW, WAO, WW, WaJong, WIA, WAZO en vergelijkbare uitkeringen uit Nederland ontvangt. Het gaat om een totaal van € 15.000 bruto per belastingplichtige per jaar.

Overheidspensioen blijft ter heffing toegewezen aan Nederland als bronstaat. Dit pensioen telt ook niet mee voor de € 15.000-grens.

Uitwerking van een voorbeeld onder het oude en het nieuwe verdrag

De heer Meijer en zijn vrouw wonen in Duitsland. Zij hebben altijd in Nederland gewoond en zijn na de pensionering naar Duitsland verhuisd. De heer Meijer was timmerman en ontvangt een pensioen van zijn voormalige werkgever van € 17.000 per jaar. Daarnaast ontvangt hij een Nederlandse

AOW-uitkering van € 10.000 per jaar. Mevrouw Meijer ontvangt een pensioen uit Nederland van € 1.000 per jaar, die zij als kapster heeft opgebouwd in loondienst. Ook zij ontvangt daarnaast een AOW-uitkering van € 10.000 per jaar.

Onder het oude verdrag is zowel de pensioenuitkering van de heer Meijer van € 17.000 per jaar als de pensioenuitkering van mevrouw Meijer van € 1.000 per jaar aan Duitsland ter heffing toegewezen. Nederland mag heffen over de AOW-uitkering van beiden.

Onder het nieuwe verdrag zal Nederland over het gehele inkomen van € 27.000 van de heer Meijer heffen en zal Duitsland over het gehele inkomen van € 11.000 van mevrouw Meijer gaan heffen.

Lager belastingtarief

Uit het voorbeeld volgt dat het nieuwe verdrag tot gevolg kan hebben dat Nederland heffingsbevoegd wordt over de pensioenuitkering. Dit kan financieel zeer nadelig uitwerken door het verschil in belastingdruk in Nederland respectievelijk Duitsland. De commotie over de nieuwe pensioenbepaling en de vele Kamervragen hierover leidden ertoe dat de ondertekening van het nieuwe verdrag ongekend lang op zich liet wachten.

Omdat belastingplichtigen in 2016 konden kiezen voor toepassing van het oude verdrag zullen zij doorgaans pas vanaf 2017 met het nieuwe verdrag worden geconfronteerd. Omdat de Nederlandse staatssecretaris begrip heeft voor het grote verschil in heffing waar belastingplichtigen door het nieuwe verdrag mee te maken kunnen krijgen is er een aanvullende overgangsregeling getroffen. Onder voorwaarden krijgt de in Duitsland wonende pensioengenieter in Nederland een belastingvermindering. Hiertoe dient de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden te voldoen.

De belastingplichtige:

- Woonde al vóór 12 april 2012 in Duitsland;
- Ontvangt een pensioen of lijfrente uit Nederland;
- Betaalt onder het oude verdrag over deze inkomsten belasting in Duitsland;
- Ontvangt uit Nederland meer dan € 15.000 per jaar aan pensioenen, lijfrenten of sociale-zekerheidsuitkeringen;
- Ontvangt een pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering die is ingegaan vóór 1 januari 2016. Als deze uitkeringen niet allemaal voor 1 januari 2016 zijn ingegaan, geldt de belastingvermindering niet voor het pensioen of de lijfrente waaruit op 1 januari 2016 nog geen betaling is ontvangen.

Als de belastingplichtige aan elk van deze voorwaarden voldoet, is deze over een periode tot maximaal 2021 minder Nederlandse belasting verschuldigd over het pensioen of de lijfrente uit Nederland. In 2017 bedraagt de heffing maximaal 10%, in 2018 maximaal 15%, in 2019 maximaal 20%, in 2020 maximaal 25% en ten slotte in 2021 maximaal 30%. Nadrukkelijk merk ik op dat dit percentage uitsluitend het belastingdeel betreft en dat dit niet ziet op het premiedeel.

Het volgende voorbeeld is ontleend aan de toelichting van de staatssecretaris bij het overgangsrecht.

Een inwoner van Duitsland is ouder dan 65 jaar en hij ontvangt het volgende looninkomen en pensioen uit Nederland:

Nederlands looninkomen	€ 20.000
Nederlands pensioen	€ 30.000
Totaal Nederlands inkomen	€ 50.000
Nederlandse belasting op dit inkomen (excl. premies, aftrekposten en heffingskortingen)	€ 9.625
Nederlandse belasting op dit inkomen (excl. premies, aftrekposten en heffingskortingen)	€ 9.625
Evenredig deel van de belasting op het pensioen zonder overgangsregeling ($€ 30.000 / € 50.000$) * € 9.625	€ 5.775
Maximaal verschuldigde belasting over het pensioen, op basis van de overgangsregeling 10% (2017)	€ 3.000
Vermindering ten gevolge van de overgangsregeling, € 5.775 -/ € 3.000	€ 2.775

Het jaar 2017...

De Nederlandse pensioenuitvoerders hebben de in Duitsland wonende belastingplichtigen aangeschreven en aangegeven dat zij vanaf 1 januari 2017 Nederlandse loonbelasting in gaan houden op de uitkering. Zij zijn immers niet bekend met de persoonlijke situatie en kunnen eigenlijk niet anders.

Er zijn minimaal twee gevallen waarin actie noodzakelijk is.

1) Nederland heft over de pensioenuitkering

In veel gevallen mag Nederland volgens het nieuwe verdrag vanaf 2017 heffen over de uitkering. De instantie die het pensioen uitkeert, houdt geen rekening met het mogelijke lagere Nederlandse belastingtarief door toepassing van het hiervoor genoemde overgangsrecht. De belastingplichtige dient te verzoeken om:

- a. een (maandelijkse) voorlopige teruggave; of
- b. een teruggaaf via de Nederlandse aangifte inkomstenbelasting.

2) Duitsland heft over de pensioenuitkering

Als Duitsland mag (gaan) heffen over de pensioenuitkering is ook actie nodig. Ook voor deze situatie hebben de pensioenuitvoerders aangegeven Nederlandse loonheffing in te gaan houden. Als dit niet terecht is omdat het verdrag de heffing aan Duitsland toewijst, is het aan te raden om een vrijstelling van inhouding van Nederlandse belasting te verzoeken. Als het verzoek niet of te laat wordt gedaan, kan de teruggave alsnog via de Nederlandse aangifte inkomstenbelasting worden geclaimd.

Praktijkvoorbeeld met onverwachte gevolgen

Tot slot nog een voorbeeld om inzichtelijk te maken dat internationale wetgeving en bijbehorende advisering soms erg complex kunnen zijn.

Een ambtenaar is zijn hele leven werkzaam geweest voor de overheid. Hij besluit na pensionering te verhuizen naar Duitsland. Hij ontvangt een Nederlands overheidspensioen van € 40.000 per jaar. Daarnaast ontvangt hij een AOW-uitkering van € 10.000 per jaar omdat hij altijd in Nederland sociaal verzekerd is geweest.

Onder het oude verdrag mocht Nederland heffen over het overheidspensioen. Onder het nieuwe verdrag is dit niet anders. Het oude verdrag wijst het heffingsrecht over de AOW-uitkering toe aan Nederland. Het nieuwe verdrag wijst dit heffingsrecht toe aan Duitsland want het bedraagt minder dan € 15.000 per jaar. Dit lijkt gunstig omdat Duitsland immers een lagere heffing kent. Waarbij de Nederlandse heffing over de AOW-uitkering (gegeven het ABP inkomen) circa 40% is.

Ogenschijnlijk is deze pensionado dus met het nieuwe verdrag beter af. Nederland heeft per 1 januari 2015 (!) de eigen wetgeving echter gewijzigd. Vanaf dat moment is het alleen nog mogelijk te kwalificeren als buitenlands belastingplichtige als 90% van het inkomen vanuit aan Nederland ter heffing toegewezen inkomen komt. En daarin zit hier de crux. De AOW-uitkering is onder het nieuwe verdrag aan Duitsland ter heffing toegewezen. Dit aandeel is 20% (€ 10.000 op een totaal inkomen van € 50.000). Daarmee kwalificeert deze ambtenaar vanaf 2015 niet langer en kan hij de hypotheekrente op de lening in verband met de eigen woning in Duitsland niet langer in Nederland in aftrek brengen. De ambtenaar

in dit voorbeeld zou een pensioen van ten minste € 90.000 per jaar moeten ontvangen om toch nog te kunnen kwalificeren als buitenlands belastingplichtige. Dat zal doorgaans niet snel aan de orde zijn.

Conclusie

Het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland kent een nieuw pensioenartikel. Voor in Duitsland wonende belastingplich-

tigen kan dit artikel aanzienlijke gevolgen hebben, die met name vanaf 2017 effect krijgen. Wel kan de belasting onder voorwaarden nog een aantal jaren worden verminderd.

Auteur: Ricardo te Kaat, belastingadviseur bij Stolwijk Kelderman te Doetinchem (r.t.kaat@stolwijkkelderman.nl)

Fiscaal regime in België van AOW: stand van zaken na bijna 10 jaar rechtspraak

2017-0004

Sinds het Hof van Beroep te Antwerpen in een arrest van 27 november 2007 geoordeeld heeft dat de AOW-uitkering die een Belgisch belastingplichtige geniet, niet kan kwalificeren als een pensioen in de zin van artikel 34, §1, 1° WIB 1992, is de Belgische rechtspraak inzake het fiscaal regime van de Nederlandse AOW genuanceerder geworden. Ook het Hof van Cassatie heeft zich al meermaals gemengd in de discussie. Het Hof van Cassatie is thans opnieuw aan zet.

Fiscaal regime in België van AOW: principes

Laten we de fiscale principes die in dit debat spelen nog eens herhalen.

Overeenkomstig artikel 18, 1°, b) van het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag komt de heffingsbevoegdheid terzake pensioenen toe aan de woonstaat. Dit betekent dat de heffingsbevoegdheid met betrekking tot de AOW die wordt genoten door een Belgisch rijksinwoner toekomt aan België. Over de principiële heffingsbevoegdheid van België bestaat weinig tot geen discussie, noch over de principiële toepassing van artikel 18, 1° b) (= pensioenartikel) van het dubbelbelastingverdrag tussen België en Nederland.

Aangezien het een fiscaal debat betreft, betekent dit ook dat de Verordening 883/2004 in deze niet relevant is. Deze conclusie is als zodanig bevestigd door het Hof van Cassatie in twee arresten dd. 4 februari 2016, met name arrest nr. F.13.0155.N en arrest nr. F.13.0127.N. Vervolgens moet op grond van Belgisch intern fiscaal recht worden bepaald of de AOW-uitkering belastbaar is. In dit verband stelt artikel 34, §1, 1° WIB 1992 als pensioenen belastbaar die rechtstreeks of onrechtstreeks betrekking hebben op een beroepswerkzaamheid.

AOW: ander concept dan Belgisch wettelijk pensioen

Alvorens de voorwaarden van artikel 34, §1, 1° WIB 1992 nader te bekijken, moeten we wijzen op het verschil in concept van het

wettelijk pensioen in België en Nederland. In België wordt het wettelijk pensioen opgebouwd tijdens en op grond van een actieve beroepsloopbaan.

De AOW-uitkering wordt algemeen omschreven als een basispensioen dat op grond van de Algemene Ouderdomswet dd. 31 mei 1956 wordt uitgekeerd aan mensen die 65 jaar of ouder zijn. Het recht op AOW-uitkering wordt opgebouwd vanaf de 15de verjaardag voor mensen die in Nederland wonen of werken. Artikel 7 AOW-wet bepaalt immers dat iedereen die de AOW-leeftijd (thans 65,5 jaar, opklimmend naar 67 jaar) heeft bereikt en ingevolge de AOW-wet tussen de leeftijd van 15 en 65,5 verzekerd is geweest in aanmerking komt voor een AOW-uitkering.

De opbouw van AOW-pensioen kan plaatsvinden op grond van:

- 1) Ingezetenschap in Nederland;
- 2) Vrijwillige doorbetaling van AOW-premie door niet-ingezetene van Nederland;
- 3) Toepassing van Nederlandse sociale zekerheid door een verdrag inzake sociale zekerheid dan wel door Verordening (EG) 883/2004 op niet-ingezetene van Nederland;
- 4) Geboren vóór 1942 en voldoen aan de voorwaarden om (gratis) ook onverzekerde tijdvakken vóór de inwerkingtreding van de AOW toegerekend te krijgen;
- 5) Voldoen aan voorwaarden van bijlage VI van de Verordening 1408/71 om als inactieve, elders in de EU/EER wonende, huwelijkspartner van een AOW-verzekerde gratis niet-verzekerde huwelijkstijdvakken toegerekend te krijgen in een eigen AOW-recht.

Op grond van artikelen 6 en 7 van de AOW-wet stelden een aantal belastingplichtigen dat de AOW-uitkeringen niet noodzakelijk voortkomen uit een beroepswerkzaamheid, maar ook kunnen worden toegekend aan personen die nooit enige beroepswerkzaamheid hebben verricht. Zij concludeerden dan ook dat dit tot gevolg had dat een AOW-uitkering niet als een pensioen in de zin van artikel 34, §1, 1°

WIB 1992 kan worden gekwalificeerd, gelet op de afwezigheid van een rechtstreekse of onrechtstreekse band met de vroegere beroepswerkzaamheid.

Het Hof van beroep te Antwerpen besluit bij arrest van 27 november 2007 wel tot niet-belastbaarheid

De rechtspraak in België gaat er van oudsher vanuit dat de AOW-uitkering in België belast is als pensioen¹.

Beroering alom wanneer het Hof van Beroep te Antwerpen in een verrassende uitspraak van 27 november 2007 oordeelt dat de AOW-uitkering niet kan worden gekwalificeerd als een belastbaar pensioen in de zin van artikel 34, §1, 1° WIB 1992².

De belastingplichtige had aangegeven dat de AOW-uitkering niet als een pensioen kan worden gekwalificeerd aangezien iedere Nederlandse onderdaan gerechtigd is op een AOW-uitkering, ongeacht of men een beroepswerkzaamheid had uitgeoefend. Het Hof leidt daaruit af dat de AOW-uitkering op generlei wijze rechtstreeks of onrechtstreeks verband houdt met een voorheen uitgeoefende beroepsactiviteit, hetgeen nochtans volgens artikel 34, §1, 1° WIB 1992 een vereiste is om van een pensioen te kunnen spreken. Het Hof van beroep te Antwerpen besluit dat de AOW-uitkering dan ook een "sociale maatregel betreft die geen verband houdt met een beroepsactiviteit" en dus niet als een pensioen in de zin van artikel 34, §1, 1° WIB 1992 kan kwalificeren³.

Hof van Cassatie vernietigt arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen

De Belastingdienst tekende cassatieberoep aan tegen het arrest dd. 27 november 2007 van het Hof van Beroep te Antwerpen. En met succes, aangezien het Hof van Cassatie van oordeel is dat het Hof van Beroep te Antwerpen een verkeerde uitlegging geeft van de Nederlandse wetgeving⁴. De zaak wordt doorverwezen naar het Hof van Beroep te Gent.

Hof van Beroep Gent: introductie in concreto-benadering

Het Hof van Beroep te Gent komt in een arrest van 29 november 2011 tot het besluit dat de AOW-uitkering een belastbaar pensioen is in de zin van de artikelen 23 en 34, §1, 1° WIB 1992 vermits er in het concrete dossier een verband is met de beroepswerkzaamheid⁵.

Het Hof van Beroep te Gent brengt vooreerst het cassatie-arrest van 30 juni 1980 in herinnering volgens dewelke een AOW-uitkering

als een rustpensioen geldend voordeel moet worden aangemerkt. Vervolgens wijst het hof op de wettelijke voorwaarde van artikel 34, §1, 1° WIB 1992, met name dat er een rechtstreeks of onrechtstreekse band moet bestaan met de beroepswerkzaamheid opdat de uitkering als een belastbaar pensioen kwalificeert.

In het kader van het onderzoek naar een mogelijke band tussen de beroepswerkzaamheid en de AOW-uitkering, verwijst het Hof naar de overwegingen van het Hof van Cassatie, waarbij wordt gesteld dat op grond van artikel 6, eerste lid, van de AOW-wet tot de kring van de verzekerden behoren: de personen die de leeftijd van 65 jaar hebben bereikt en die hetzij ingezetene zijn, hetzij géén ingezetene zijn doch ter zake van in Nederland in dienstbetrekking verrichte arbeid aan de loonbelasting zijn onderworpen.

Het Gentse Hof van beroep stelt vervolgens in de feiten vast dat de belastingplichtige sinds 1988 in België woont doch tot aan zijn pensioenering in Nederland heeft gewerkt. Het Hof besluit hieruit dat de genoten AOW-uitkering dan ook rechtstreeks in verband met die beroepswerkzaamheid staat en bevestigt de belastbaarheid van de AOW-uitkering. Het Hof van beroep te Gent heeft het dossier niet benaderd vanuit de vraag: volstaat de theoretische mogelijkheid om een AOW-uitkering toegekend te krijgen louter op grond van Nederlands ingezetenschap om te stellen dat er geen rechtstreekse of onrechtstreekse band is met de beroepswerkzaamheid? Het Hof kijkt naar de concrete feiten van het geval en besluit *in casu* tot belastbaarheid van de AOW omdat de belastingplichtige in Nederland heeft gewerkt.

In het zog hiervan gaan ook andere rechtbanken en hoven van beroep *in concreto* beoordelen⁶.

Hof van Cassatie lijkt de in concreto-benadering te bevestigen

In de arresten van 15 maart 2013⁷ lijkt het Hof van Cassatie de *in concreto*-benadering te bevestigen. Het Hof stelt immers dat het feit dat de AOW-uitkering in bepaalde gevallen ook wordt toegekend aan personen die geen beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend, niet tot gevolg heeft dat het pensioen dat wordt toegekend aan personen die wel een beroepswerkzaamheid hebben uitgeoefend, geen pensioen is dat rechtstreeks of onrechtstreeks betrekking heeft op een beroepswerkzaamheid en als dusdanig progressief belastbaar is in België.

Ook in de arresten van 4 februari 2016⁸ heeft het Hof van Cassatie de *in concreto*-benadering bevestigd. In het arrest gekend onder

F.13.0155.N oordeelt het Hof van Cassatie dat het Hof van Beroep te Antwerpen terecht tot de belastbaarheid van de AOW heeft besloten op grond van de vaststelling dat de belastingplichtige steeds in Nederland heeft gewerkt. In het arrest gekend onder F. 13.0127.N bevestigt het Hof van Cassatie een uitspraak van het hof van Beroep te Antwerpen waarbij de AOW niet belastbaar wordt geacht aangezien werd vastgesteld dat de AOW-rechten werden opgebouwd buiten enige beroepswerkzaamheid in Nederland.

In concreto-benadering wordt verfijnd

Het al dan niet aanwezig zijn van een '*rechtstreeks of onrechtstreekse band met een beroepswerkzaamheid*' is een concrete vraag. Deze vraag moet in elk individueel dossier *in concreto* beantwoord worden.

Bij een *Belgisch wettelijk pensioen* is het duidelijk dat er een rechtstreeks of onrechtstreekse band met een beroepswerkzaamheid is, aangezien het Belgisch wettelijk pensioen wordt vastgesteld op grond van het aantal gewerkte jaren en het verdiende salaris (met plafond).

Bij een AOW is de concrete vraag niet zo eenvoudig te beantwoorden. Er zijn immers verschillende manieren om AOW op te bouwen. Zo bouwt een Belgisch rijksinwoner bijvoorbeeld AOW-rechten op wanneer hij in Nederland werkzaam is voor Nederlandse werkgever en dit ten belope van 80% van zijn totale arbeidstijd. In dit geval is er ontegensprekelijk wel een verband tussen de AOW en een beroepsactiviteit. In deze situatie zal de AOW op grond van artikel 34, §1, 1° WIB 1992 belastbaar zijn in België. Maar men bouwt evenzeer AOW op wanneer men van zijn 15^{de} tot aan de AOW-leeftijd (65,5 jaar, in de toekomst klimmend naar 67 jaar) in Nederland woont. In die situatie is het duidelijk dat er géén verband is tussen de AOW en een beroepswerkzaamheid, omdat er géén beroepswerkzaamheid is geweest. In deze situatie kan de AOW op grond van artikel 34, §1, 1° WIB 1992 niet belastbaar worden gesteld.

Het voorgaande maakt duidelijk dat de "in concreto"-behandeling van het fiscaal regime in België van de AOW de enige correcte benadering is.

Gentse Hof van Beroep verfijnt de in concreto-benadering

De hogervermelde uitspraak dd. 15 maart 2013 van het Hof van Cassatie, gekend onder nummer F.11.0145.N, had betrekking op de volgende situatie. Een belastingplichtige woonde en werkte in Nederland, behalve in de periode van november 1966 tot september 1968,

wanneer hij in het Verenigd Koninkrijk werkzaam was en vanaf mei 1974, datum waarop hij naar België emigreerde. De belastingplichtige bouwde gedurende 50 jaar AOW-rechten op, d.w.z. vanaf zijn 15de verjaardag (1952) tot en met 2002. Gedurende zijn verblijf/beroepswerkzaamheden buiten Nederland bleef hij vrijwillig AOW-bijdragen betalen.

Het Hof van beroep te Antwerpen had in een arrest van 17 maart 2009 geoordeeld dat er geen concreet verband voorhanden is tussen de AOW-uitkering en enige beroepswerkzaamheid gelet op:

- (i) Gedurende de 10 jaren die de betrokkene als verplichte verzekerde diende te worden beschouwd, was hij dit omdat hij ingezetene was in Nederland overeenkomstig artikel 6.1.a AOW-wet en niet omdat hij als niet-ingezetene arbeid in dienstbetrekking verrichtte in Nederland. Gedurende die tien jaar heeft hij met andere woorden zijn pensioen opgebouwd, ongeacht de vraag of hij werkzaam was in Nederland of niet; het feit dat zijn bijdrage in die jaren deels zou zijn betaald door inhouding op zijn loon doet hieraan geen afbreuk. Het betreft een betalingsmodaliteit van de bijdrage; indien hij niet in Nederland zou hebben gewerkt gedurende die periode, dan had hij de bijdrage op een andere manier dienen te betalen;
- (ii) Gedurende de 30 jaren die de betrokkene als gewezen verzekerde in de zin van artikel 35 AOW-wet vrijwillig zijn pensioen heeft opgebouwd, heeft hij dit gedaan met eigen fondsen, zonder dat enig verband met zijn beroepswerkzaamheid kan worden aangetoond.

Het Hof van beroep te Antwerpen was dan ook van oordeel dat de AOW-uitkering niet belastbaar is in België.

Zoals gemeld, vernietigt het Hof van Cassatie bij arrest van 15 maart 2013 dit arrest en verwijst de zaak door naar het Hof van beroep te Gent. Als vernietigingsgrond verwijst het Hof van Cassatie naar het feit dat het Hof van beroep te Antwerpen niet naar recht heeft kunnen beslissen dat er geen concreet verband is tussen de AOW-uitkering en enige beroepswerkzaamheid nu het heeft vastgesteld dat de belastingplichtige gedurende 10 jaar dat hij als verplicht verzekerde moest worden beschouwd, arbeid in dienstverband heeft verricht in Nederland.

Het Hof van beroep te Gent⁹ deelt de opbouw van de AOW in hoofde van de belastingplichtige op in volgende periodes :

- (i) Van 1952 tot 1962 (10 jaar), zijnde de periode tussen de 15de en de 25ste verjaardag van de belastingplichtige.
- (ii) Van 1963 tot november 1966 en van september 1968 tot mei 1974 (10 jaar), zijnde de periode dat hij in Nederland woonde en er beroepsactiviteiten verrichtte.
- (iii) Van november 1966 tot september 1968 en vanaf mei 1974 tot 2002 (30 jaar), zijnde de periode dat hij géén ingezetene was in Nederland en er géén beroepsactiviteiten verrichtte, doch wel vrijwillig bijdragen heeft betaald voor AOW.

Het Hof van beroep te Gent is van oordeel dat de AOW-uitkering ten belope van 40/50 noch rechtstreeks noch onrechtstreeks betrekking heeft op een beroepswerkzaamheid. Enkel met betrekking tot de tweede periode (10 jaar) kan er een verband vastgesteld worden met de beroepswerkzaamheid. Bijgevolg is het Hof van beroep te Gent van oordeel dat de AOW-uitkering die belastingplichtige ontvangt slechts als een belastbaar pensioen in de zin van artikel 34, §1, 1° WIB 1992 kwalificeert ten belope van 10/50 van de uitkering.

Met deze uitspraak bevestigt het Hof van beroep te Gent zeer zeker de *in concreto*-benadering, die het met het eerder vermeld arrest van 29 november 2011 voor het eerst introduceerde.

Het Hof verfijnt de *in concreto*-benadering ook¹⁰. Het Hof bevestigt dat de AOW-uitkering niet belastbaar is overeenkomstig artikel 34, §1, 1° WIB 1992 ten belope van de jaren waarvoor géén rechtstreeks of onrechtstreeks verband met de beroepswerkzaamheid kan worden aangetoond. Het betreft inzonderheid de eerste jaren van opbouw van de AOW, met name de periode vanaf de 15^{de} verjaardag tot aan de eerste tewerkstelling van de betrokkene. Dit kan al gauw 10 jaren bestrijken. Ook de jaren waarin de AOW-opbouw is gefinancierd met vrijwillige bijdragen, kunnen niet beschouwd worden als "een rechtstreeks of onrechtstreeks verband met de beroepswerkzaamheid".

Praktisch gesproken, kunnen we ervan uitgaan dat voor het grote deel van de belasting-

plichtigen die een AOW-uitkering genieten, toch een aantal 'studiejaren' in de AOW-opbouw kunnen worden bewezen, in verhouding waarmee de uitgekeerde AOW niet belastbaar is in België. Gelet op de principiële houding van de administratie (AOW-uitkering is belastbaar), zal moeten overwogen worden of het (financieel) de moeite loont of hierover een discussie aan te gaan.

Tot slot

De Belastingdienst heeft tegen het voormeld arrest dd. 17 februari 2015 cassatievoorziening ingediend. Er wordt met argusogen uitgekeken naar het oordeel van het Hof van Cassatie. Het AOW-verhaal is zeker nog niet ten einde.

*Auteur: Chantal Hendrickx, advocaat bij Vandendijk & Partners Advocaten te Brussel
(chantal.hendrickx@vandendijk-taxlaw.be)*

Noten:

1. Antwerpen, 7 mei 1994, F.J.F., nr. 84/186; Antwerpen, 29 mei 1990, F.J.F., nr. 90/215; Antwerpen, 15 september 1994, Fisc. act., 1994, nr. 36, blz. 1.
2. Antwerpen, 27 november 2007, F.J.F., nr. 2008/102.
3. D. VAN BELLE, "Nederlandse AOW-vergoedingen voortaan in België onbelast?", fisc., 2008, nr. 1100, blz. 3; C. HENDRICKX, "Hof van Beroep Antwerpen: AOW is geen belastbaar pensioen.", Acc. & Fisc., nr 5, dd. 07.02.2008.
4. Cass., 12 november 2009, F.08.0040.N, www.cass.be; C. BUYSE, "Nederlandse AOW-uitkering: Cassatie fluit Antwerpen terug.", fisc., 2009, nr. 1185, blz. 11 – 12; C. HENDRICKX, "Hof van Cassatie vernietigt arrest van hof te Antwerpen inzake AOW.", Acc. & fisc., nr. 44, dd. 24.12.2009.
5. C. HENDRICKX, "Hof van Beroep Gent: AOW belastbaar want band met beroepswerkzaamheid.", Acc & Fisc., nr. 1 dd. 12.01.2012.
6. Rb. Antwerpen, 6 juni 2012, T.F.R., nr. 431, blz. 975 ev. Hier oordeelt de rechtbank dat de AOW van de man belastbaar is terwijl de AOW van de vrouw niet belastbaar is. De motivering is even bondig als duidelijk: het stond vast dat de man in Nederland een beroepsactiviteit had uitgeoefend, terwijl de vrouw géén beroepsactiviteiten in Nederland had verricht.
7. Cass., 15 maart 2013, F.11.0145.N en Cass., 15 maart 2013, F.11.0146.N www.cass.be.
8. Cass., 4 februari 2016, F.13.0155.N en cass., 4 februari 2016, F.13.0127.N www.cass.be.
9. Gent, 17 februari 2015, T.F.R., 2016, nr. 493, blz. 21.
10. C. HENDRICKX, "AOW: in concreto-benadering verfijnd", T.F.R., 2016, nr. 493, blz. 25.

ARBEIDSRECHT

Beëindiging van arbeidsovereenkomsten: Wij willen uit elkaar ... maar hoe?

2017-0005

Een Nederlandse werkgever heeft in Duitsland een werknemer in dienst die uitsluitend in Duitsland werkzaam is; op het dienstverband is dan ook Duits recht van toepassing. Welke mogelijkheden hebben partijen nu om afscheid van elkaar te nemen? Waarop dienen partijen te letten?

Welke mogelijkheden bestaan er om uit elkaar te gaan?

Uiteraard bestaat de mogelijkheid van ontslag. Net zoals in het Nederlands recht kent ook het Duitse recht een gewoon ontslag met inachtneming van de toepasselijke opzegter-

mijn en een ontslag op grond van dringende redenen, zonder inachtneming van een opzegtermijn maar met onmiddellijke beëindiging, respectievelijk beëindiging met een korte uitlooperperiode. Ontslaat een werkgever een werknemer, dan dient hij bovendien met de ondernemingsraad (OR) en speciale ontslagbescherming voor bepaalde werknemersgroepen rekening te houden. Een werknemer zal dikwijls gewoon ontslag nemen indien hij/zij van werkplek wil veranderen. Een werkgever zal regelmatig een werknemer ontslaan indien niet te verwachten is dat de werknemer aan een minnelijke beëindiging meewerkt.

Na een ontslag kan een werknemer binnen drie weken bij de rechter bezwaar tegen het ontslag maken ("*Kündigungsschutzverfahren*"). Dit gebeurt menigmaal. Vaak sluiten partijen vervolgens in het kader van een arbeidsgerechtelijke procedure een schikkingsovereenkomst ter beëindiging van het dienstverband. Deze schikking wordt dan over het algemeen in een gerechtelijke schikking door de rechter uitgesproken. Voordeel hiervan is dat een gerechtelijke schikking direct executoriaal is, dus vergelijkbaar met een vonnis.

Wensen partijen zonder tussenkomst van een rechter het dienstverband te beëindigen, dan kan dat ook door een overeenkomst. Er dient onderscheid te worden gemaakt tussen een "*Aufhebungsvertrag*" (beëindigingsovereenkomst) en een "*Abwicklungsvertrag*" (afhandelingsovereenkomst). De eerste beëindigt een arbeidsovereenkomst, de tweede regelt hoe partijen uit elkaar gaan nadat een beëindiging door een opzegging al heeft plaatsgevonden. Het gaat daarom niet om de beëindiging, maar om de gevolgen daarvan. Voor beide geldt het principe van contractvrijheid, partijen kunnen in ruime mate zelf de inhoud bepalen. De beëindigingsovereenkomst dient schriftelijk te worden vastgelegd in een document dat beide partijen persoonlijk moeten ondertekenen. Deze vormvereiste geldt voor een afhandelingsovereenkomst niet, om achteraf de gemaakte afspraken te kunnen bewijzen is het echter aan te raden om wel ook de afhandelingsovereenkomst schriftelijk vast te leggen.

Op basis van een beëindigings- of afhandelingsovereenkomst kan de werknemer in geval van niet-nakoming door de andere partij niet direct een gerechtsdeurwaarder met de tenuitvoerlegging van de vordering belasten. Hiervoor zou de werknemer eerst nog een gerechtelijke procedure moeten inleiden om zodoende een executoriale titel te verkrijgen. Daarom komt het in de praktijk vaak voor dat na uitspraak van een ontslag, de werknemer binnen drie weken een gerechtelijke procedure aanspant en partijen zo dan een

minnelijke regeling treffen die de rechter in een formeel besluit (gerechtelijke schikking) vastlegt (zie boven). Een gerechtelijke schikking is direct uitvoerbaar, wat betekent dat de partijen bij niet-nakoming door de andere partij direct de gerechtsdeurwaarder met de inning of tenuitvoerlegging van zijn vordering (bijvoorbeeld tot betaling van de ontslagpremie) kan belasten.

Voordelen van een beëindigingsovereenkomst ten opzichte van een ontslag

De partijen van een beëindigingsovereenkomst kunnen het tijdstip van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst vrij bepalen; wettelijke of contractuele opzeggingstermijnen zijn niet van toepassing en kunnen verlengd of verkort worden. Voor de werkgever is het een voordeel dat hij de risico's van een ontslagbeschermingsprocedure omzeilt waarin aan alle wettelijke eisen van een ontslag moet zijn voldaan. De werknemer krijgt vaak in het kader van een beëindigingsovereenkomst een ontslagpremie waarop hij in geval van ontslag geen wettige aanspraak zou kunnen maken (maar die bij arbeidsrechtelijke procedures echter regelmatig toegewezen wordt). In dit verband dient erop gewezen te worden dat in heel wat gevallen ook leidinggevende werknemers aan de voorschriften van de Ontslagbeschermingswet onderworpen zijn en daarom ontslagbescherming genieten, waardoor de positie van de werknemer bij onderhandelingen in het kader van een beëindigingsovereenkomst verbetert. Het ligt anders bij directeuren op wie de bescherming door de Ontslagbeschermingswet niet van toepassing is. In geval van de beëindiging van een aanstellingsovereenkomst van een directeur kan een beëindigingsovereenkomst echter wel een zinvolle oplossing zijn om de resterende looptijd van het contract en onderlinge (financiële) aanspraken te regelen.

Nadelen of valkuilen van een beëindigingsovereenkomst

Door het sluiten van een beëindigingsovereenkomst kan de werknemer negatieve gevolgen betreffende zijn werkloosheidsuitkering ondervinden. Uitgangspunt hierbij is dat de wet bepaalt dat een werknemer die instemt met de beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst respectievelijk hieraan meewerkt, zijn recht op een werkloosheidsuitkering gedeeltelijk kwijt kan raken. Een beëindigingsovereenkomst wordt als medewerking aan de beëindiging beschouwd, waardoor er -zoals ook in geval van een ontslag door de werknemer - sprake is van een minstens 12 weken durende verbodsperiode van de werkloosheidsuitkering. In deze periode is de werknemer ook niet tegen

ziektekosten verzekerd, etc. Er bestaan uitzonderingen op deze regel, bijvoorbeeld wanneer de werkgever vóór sluiting van de beëindigingsovereenkomst serieus een ontslag wegens reorganisatie in het vooruitzicht heeft gesteld en wanneer de werknemer in de beëindigingsovereenkomst een ontslagpremie van minstens 0,25 tot 0,5 maandloon per jaar van tewerkstelling krijgt en ook de daarop betrekking hebbende opzeggingstermijn werd nageleefd. De juiste formulering is essentieel. Bovendien doet de werknemer door de beëindigingsovereenkomst afstand van de wettelijke ontslagbescherming waarop hij eventueel recht heeft. Dit omvat de bescherming op grond van de Ontslagbeschermingswet, de bijzondere ontslagbescherming voor zwangere vrouwen of ernstig gehandicapten en ook die voor leden van de ondernemingsraad. Bovendien hoeft de ondernemingsraad in geval van een beëindigingsovereenkomst niet gehoord te worden.

Inhoud en vorm van een beëindigingsovereenkomst en afwikkelingsovereenkomst

Zoals gezegd zijn partijen in beginsel vrij voor wat betreft de inhoud van een beëindigingsovereenkomst of afwikkelingsovereenkomst. De volgende bepalingen zijn regelmatig in een beëindigingsovereenkomst te vinden, de meeste hiervan ook in een afwikkelingsovereenkomst:

- Tijdstip van de beëindiging;
Let op: indien de toepasselijke opzegtermijn verkort wordt, kan dit negatieve gevolgen voor de werkloosheidsuitkering van de werknemer hebben. Een verlenging van de opzegtermijn is altijd mogelijk.
- Reden voor de beëindiging;
regelmatig worden hier neutrale redenen genoemd, zoals redenen in de bedrijfsvoering.
Let op: indien in het verleden een sociaal plan van toepassing was, kunnen de bepalingen hierin nog steeds van toepassing zijn (Dauersozialplan).
- Ontslagpremie;
indien er in de arbeidsovereenkomst geen afspraken tussen partijen zijn gemaakt is de hoogte vrij onderhandelbaar. Hierin wegen vele factoren mee, zoals de procesrisico's van partijen, leeftijd van de werknemer, duur van het dienstverband, belang aan een snelle beëindiging, draagkracht van werkgever, arbeidsmarkt, etc. Vaak wordt als uitgangspunt 0,5 maandsalarissen per dienstjaar genomen; toch dient altijd met de omstandigheden van het op zichzelf staande geval rekening te worden gehouden (leeftijd, ziekte, prestaties van de werknemer, sterkte van de ontslagbescherming waarop de werknemer kan terugvallen, hoe snel de werknemer een

nieuwe baan zal vinden, vereffening van andere omstreden financiële aanspraken door een ontslagpremie, etc.), het totaalpakket is beslissend.

- Vrijstelling van arbeid;
Let op: er dient onderscheid te worden gemaakt tussen een herroepelijke en een onherroepelijke vrijstelling. Wordt een werknemer onherroepelijk vrijgesteld, dan kunnen eventueel nog resterende vakantiedagen en meerwerkuren in deze periode van vrijstelling verrekend worden. Ook hier is de juiste formulering essentieel. Voordeel voor de werknemer in geval van een onherroepelijke vrijstelling is dat zijn eventuele inkomsten in deze periode van vrijstelling niet met het doorbetaalde salaris verrekend worden, tenzij dat in de beëindigingsovereenkomst is opgenomen. Ook is in geval van een onherroepelijke vrijstelling de werknemer niet meer verzekerd tegen ongevallen en de werkgever neemt afstand van het contractuele concurrentiebeding (tenzij anders in de beëindigingsovereenkomst opgenomen). Beide partijen dienen dus goed af te wegen wat voor hen van belang is en vervolgens de juiste formulering voor hun afspraken te kiezen.
- Resterende vakantiedagen (indien niet met onherroepelijke vrijstelling verrekend);
Let op: recht op vakantiedagen kan pas na beëindiging van een arbeidsovereenkomst tussen partijen geregeld worden, afspraken hiervoor zijn niet rechtsgeldig. Een clausele waarin partijen finale kwijting overeenkomen omvat echter deze vakantiedagen.
- Postcontractueel concurrentiebeding (indien rechtsgeldig contractueel overeengekomen);
Let op: aan de totstandkoming worden andere voorwaarden gesteld dan naar Nederlands recht. Partijen kunnen in een beëindigingsovereenkomst ook ervoor kiezen het postcontractuele concurrentiebeding te laten vervallen.
- Geheimhouding;
- Dienstwagen;
Let op: is de auto in eigendom van de werkgever en wordt deze aan het einde van het dienstverband verkocht aan de werknemer (zijnde een consument), dan kan de werkgever de garantie voor de auto tegenover de werknemer niet uitsluiten, doch slechts tot 1 jaar verkorten; vervolgens spelen in geval van een koop door de werknemer nog talrijke fiscale aspecten een rol. In geval van teruggave van de dienstwagen is te adviseren om in de overeenkomst op te nemen wie de auto terug dient te geven en op welke locatie. Anders kan dit achteraf tot discussie leiden.
- Referentieschrijven, outplacement-consult, terugbetaling van opleidingskosten, werknemersuitvindingen, bedrijfspensioen, teruggave van wederzijds eigendom, finale kwijting.

Dit is geen afsluitende optelling maar geeft de meest gebruikte clausules weer. Afhankelijk van het individuele geval kunnen nog andere aspecten een rol spelen. Zoals aangegeven zijn er echter een aantal valkuilen voor wat betreft de formulering van een overeenkomst; wordt niet voor de juiste formulering gekozen, dan kan dat negatieve gevolgen voor één van de partijen met zich brengen.

Speciale situaties

Bijzondere aandacht verdienen beëindigingsovereenkomsten in speciale situaties. Te denken is bijvoorbeeld aan het sluiten van een bedrijf(sdeel). In dit kader worden ook regelmatig beëindigingsovereenkomsten gesloten, vaak op basis van een tussen de OR en de onderneming overeengekomen sociaal plan. In geval een beëindigingsovereenkomst in het kader van de sluiting van een bedrijfsdeel met een werknemer is afgesloten alvorens er een sociaalplan is, en is de ontslagvergoeding volgens het sociaal plan hoger is dan die in de beëindigingsovereenkomst, dan kan de werk-

nemer aanspraak maken op een hogere vergoeding indien deze optie in het sociaal plan is opgenomen.

Is er sprake van overgang van onderneming en zijn werkgever en werknemer een beëindigingsovereenkomst overeengekomen, dan gaat de overeenkomst op de nieuwe werkgever over en eindigt op het in de overeenkomst afgesproken tijdstip.

Conclusie

Er zijn een aantal met het Nederlands recht vergelijkbare opties om een einde aan een arbeidsrelatie te maken. Welke optie in het individuele geval de beste voor partijen is en waarop gelet moet worden wat betreft de juiste formuleringen, dient voor elk geval apart beoordeeld te worden.

Auteur: S.E.F. Hermsen-Pfeiffer, advocaat naar Duits en Nederlands recht, werkzaam bij Dirkzwager advocaten & notarissen (Hermsen@dirkzwager.nl)

SOCIALE ZEKERHEID

Woonlandfactoren 2017 en de bijdrage aan het Zorginstituut Nederland (deel 1)

2017-0006

Onlangs zijn nieuwe woonlandfactoren gepubliceerd in de Staatscourant voor de zogeheten verdragsbijdrage op basis van art. 69 ZVW die verdragsgerechtigden voor hun ziektekosten betalen aan het Zorginstituut Nederland (ZIN)¹. Deze factoren veranderen jaarlijks en tonen nogal wat ontwikkelingen waarop ik hieronder zal ingaan.

Inleiding

Verdragsgerechtigden betalen voor zichzelf en hun medeverdragsgerechtigde gezinsleden een bijdrage op basis van art. 69 van de Zorgverzekeringswet (ZVW), die in meer detail geregeld is in de artt. 6.3.1. tot en met 6.3.5. van de Regeling Zorgverzekering (RZv). Het dekkingspakket bevat voor degenen die in het gebied bestreken door Vo883/2004 wonen (EU/EER/Zwitserland): het wettelijke zorgpakket van het woonland, wettelijke zorg bij verblijf in het herkomstland Nederland en wettelijke zorg bij tijdelijk verblijf in derde EU/EER staten en Zwitserland onder bepaalde voorwaarden. Voor degenen die in verdragslanden wonen met een bilateraal sociale zekerheidsverdrag met Nederland is het afhankelijk van de voorwaarden in het verdrag en de nationale wetgeving van het woonland of er meer dekking bestaat dan het wettelijke pakket van het woonland.

In dit artikel zal ik eerst dieper ingaan op de structuur van die tamelijk ingewikkelde bijdrage en kort ook op de afzonderlijke grootheden en parameters, waaronder de woonlandfactor. Alle genoemde bedragen zijn voor het jaar 2017 tenzij anders vermeld.

De formule

De formule voor de bijdrage kan als volgt worden beschreven voor de zelfstandig verdragsgerechtigde (hier: hoofdverdragsgerechtigde of zelfstandige verdragsgerechtigde, zijnde de migrant die op eigen titel verdragsgerechtigd is als gepensioneerde met een wettelijk pensioen):

Bijdrage = wlf * ((nominale premie ZVW + iab% * (pseudo)inkomen ZVW) + (wlpremie% * (pseudo)inkomen WLZ - WLZ-deel in de heffingskortingen))

ZVW = Zorgverzekeringswet

WLZ = Wet Langdurige Zorg (voorheen AWBZ)

wlf = woonlandfactor

iab% = percentage voor de inkomensafhankelijke bijdrage ZVW

Als er medeverdragsgerechtigde gezinsleden zijn wordt aan de bijdrage voor de hoofdverdragsgerechtigde voor elk gezinslid toegevoegd de door de hoofdverdragsgerech-

tigde verschuldigde bijdrage: $wlf \cdot (\text{nominale premie ZVW})$. Voor medeverdragsgerechtigde minderjarige kinderen wordt (evenals in Nederland) geen bijdrage geheven. Medeverdragsgerechtigde gezinsleden kunnen ook medeverdragsgerechtigd zijn als gezinslid van een (al dan niet in Nederland wonende) ZVW-verzekeringplichtige. Er zal dan geen hoofdverdragsgerechtigde zijn maar in principe een ZVW-verzekerde (bijvoorbeeld grensarbeider of gedetacheerde werknemer of Nederlandse ambtenaar). Die ZVW-verzekerde is dan wel de bijdrage verschuldigd voor zijn medeverdragsgerechtigde gezinsleden.

Voor de medeverdragsgerechtigde partner wordt onder voorwaarden de bijdrage berekend als gezinslid onder extra aftrek bij de hoofdverdragsgerechtigde van diverse heffingskortingen waarop de partner wonende in Nederland recht zou hebben, vermenigvuldigd met de woonlandfactor. In dat geval gaat het niet slechts om het WLZ-deel in die heffingskortingen maar ook om de delen die betrekking hebben op inkomstenbelasting, eventueel AOW, en ANW.

De vermelde formule is gebaseerd op gelijkstelling in heffing t.o.v. de vergelijkbare gepensioneerden die in Nederland wonen, behoudens de woonlandfactor. Uitzondering daarop vormt de bijdrage voor medeverdragsgerechtigde gezinsleden, aangezien Nederland geen stelsel heeft van medeverzekering van gezinsleden voor wettelijke zorg.

De verdragsbijdrage wordt per kalenderjaar geheven, maar de vraag of men (nog) verdragsgerechtigd is wordt voor de hoofdverdragsgerechtigde en zijn gezinsleden per maand bepaald. ZIN heeft op de website een *rekenhulp* ontwikkeld waarmee de diverse componenten van de bijdrage per woonland berekend kunnen worden, zij het met wat beperkingen met betrekking tot de heffingskortingen in de WLZ-component.

De nominale premie ZVW

Deze wordt voorafgaand aan elk kalenderjaar op gelijke maandelijks bedragen vastgesteld aan de hand van, volgens de RZv, de standaardpremie naar artikel 4 van de Wet op de Zorgtoeslag. In 2017 is de nominale premie ZVW gesteld op € 107,50 per maand. De standaardpremie is gelijk aan het voor het volgende jaar door VWS geschatte gemiddelde bedrag aan premie ZVW dat ZVW-verzekerden zullen betalen vermeerderd met hun te verwachten gemiddelde verplichte eigen risico. Merk op dat bij (mede)verdragsgerechtigden geen eigen risico geïnd wordt, ook niet voor in Nederland genoten zorg. In verband daarmee wordt kennelijk slechts de

te verwachten gemiddelde nominale premie ZVW als basis genomen.

De inkomensafhankelijke bijdrage op het bijdrageinkomen ZVW

Het bijdrageinkomen ZVW is gelijk aan het wereldinkomen zoals dit is gedefinieerd in de Zorgverzekeringswet, afdeling 5.2. Het bijdrageinkomen ZVW bestaat voornamelijk uit: loon van de Zorgverzekeringswet of bijdrage-loon, waaronder ook pensioenen; belastbare winst uit onderneming; belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden; belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen waarop geen loonbelasting/premie volksverzekeringen wordt ingehouden, waaronder bijvoorbeeld alimentatie en lijfrente. Voor verdragsgerechtigden (en evenmin voor ZVW-verzekerden) is niet van belang of het inkomen uit Nederland of het buitenland afkomstig is.

Er is een maximum aan het bijdrageinkomen van € 53.647, nadat dit in 2012 in verband met de Wet Uniformering Loonbegrip structureel verhoogd is met bijna € 17.000. Merk op dat vrije verdeling tussen partners van hun bijdrageinkomen niet mogelijk is. Bovendien zijn er, anders dan direct in de begrippen loon, winst e.d. al opgenomen aftrekposten die met het werk samenhangen, geen persoonlijke aftrekposten.

Er zijn in beginsel voor de door de verdragsgerechtigde te betalen inkomensafhankelijke bijdrage slechts twee iab%'s die verschillen per inkomenselement: het lage tarief (5,4%) en bij wijze van uitzondering het nultarief. Daarnaast is er een hoog tarief voor de door de werkgever te betalen heffing (6,65%) op andere inkomensposten. Voor AOW, pensioenen en lijfrenten is het lage tarief van 5,4% van de inkomensafhankelijke bijdrage van toepassing. Voor WAO-, WIA-, en ANW-uitkeringen geldt de werkgeversheffing, evenals voor loon vanuit Nederland, en VUT-uitkeringen die al voor 2006 ingingen met toen ziekteverzekering, zij het gecorrigeerd met de woonlandfactor.

Het nultarief voor de inkomensafhankelijke bijdrage geldt voor de ontvangen partneralimentatie indien deze al voor 2006 werd toegekend. Dit nultarief wordt per 2018 afgeschaft en vervangen door het lage tarief. Sommige bijdragen worden bij inhouding door uitkeringsinstanties en werkgevers al geïnd, andere worden bij (voorlopige) aanslag door ZIN opgelegd. Indien boven het maximale bijdrageinkomen is ingehouden wordt dit bij definitieve aanslag door ZIN teruggegeven.

De ontwikkeling van de iab%'s vanaf 2006 toont dat het lage en het hoge tarief in verhouding steeds dichter bij elkaar zijn geko-

men: in 2006 was het lage tarief 4,4 % en het hoge 6,5 %, in 2017 resp. 5,4% en 6,65%. Weliswaar is de heffingssystematiek vanaf 2012, als gevolg van de invoering van de Wet Uniformering Loonbegrip, gewijzigd in die zin dat de inhoudingen op het hoge tarief niet langer gelden als inhoudingen bij de werknemer (voordien nog te vergoeden door de werkgever) maar als werkgeversheffing. Hoe dan ook is deze ontwikkeling voor ZVW-verzekerden ten nadele van gepensioneerden en zelfstandigen in vergelijking met werknemers. Hetzelfde geldt voor verdragsgerechtigde gepensioneerden.

De bijdrage voor de WLZ component

Het *pseudo-premieinkomen* WLZ wordt bepaald aan de hand van de definitie van dat inkomen als ware betrokkene premieplichtig voor de WLZ volgens art. 8 van de Wet Financiering sociale verzekeringen (WFSV). Dit verwijst door naar het belastbaar inkomen volgens de Wet Inkomstenbelasting 2001 hoofdstuk 3, als ware de verdragsgerechtigde (en zijn eventuele partner) binnenlands belastingplichtige van Nederland. Uitgangspunt is dus dat het belastbaar wereldinkomen box 1 het pseudo-inkomen WLZ vormt. Het Ninbi aangiftebiljet wordt gebruikt als belangrijke bron voor de vaststelling van dit inkomen door de Belastingdienst. De Belastingdienst levert de gegevens door aan ZIN. ZIN verkrijgt echter ook (binnenlandse) gegevens van anderen, vooral de bronhouders zoals de SVB, de UWV, pensioenfondsen en verzekeraars. Het Ninbi biljet zal veelal ook aan de partner van de hoofdverdragsgerechtigde worden toegezonden, maar onduidelijk is aan welke partners en volgens welke kenmerken geselecteerd. Bij medeverdragsgerechtigdheid is het inkomen van de partner immers niet van belang voor vaststelling van de verdragsgedragte, maar wel in verband met de hoogte van toeslagen en het recht op heffingskorting voor de hoofdverdragsgerechtigde. Zie voor een voorbeeld, en ook voor toelichtingen per post, de site van de Belastingdienst².

Het belastbare wereldinkomen box 1 is in art. 3.1. van de WetIB2001 gedefinieerd. Het Ninbi biljet bevat echter ook posten die betrekking hebben op het wereldinkomen box 2 en box 3. Het Ninbi biljet wordt immers ook gebruikt voor toetsing van het recht op bepaalde toeslagen, zoals de zorgtoeslag die onder voorwaarden ook aan verdragsgerechtigden wordt toegekend en omdat deze inkomens mede van belang zijn voor de bepaling van enkele heffingskortingen en de persoonsgebonden aftrek.

Indien men een partner heeft die als fiscale partner in de zin van hoofdstuk 2 van de WetIB2001 kan worden aangemerkt, gegeven

de fictie dat beiden binnenlands belastingplichtig zouden zijn, komen de faciliteiten van *vrije verdeling tussen partners* van gemeenschappelijke inkomensposten en van vrije verdeling van de persoonsgebonden aftrek aan de orde. Relevante gemeenschappelijke inkomensposten met de partner kunnen vooral zijn: de inkomsten uit eigen woning en de inkomsten uit sparen en beleggen. Voor de persoonsgebonden aftrek gelden vooral de partneralimentatie en de ziektekosten als relevant voor verdragsgerechtigden.

In geval er sprake is van een medeverdragsgerechtigde partner of een partner die op andere wijze tegen ziektekosten verzekerd is (bijvoorbeeld woonlandverzekerd op grond van arbeid) kan het zinvol zijn dat de gemeenschappelijke inkomensposten en de persoonsgebonden aftrek zodanig worden toegedeeld dat het pseudo-premieinkomen van de hoofdverdragsgerechtigde zo laag mogelijk wordt gehouden. Indien de beide partners verdragsgerechtigd zijn op eigen titel, zal mogelijk op soortgelijke wijze geschoven kunnen worden met deze posten om het totaal van beiden aan verdragsgedragten zo laag mogelijk te houden. Merk op dat er in de regelgeving geen formele relatie gelegd is tussen de aangifte inkomstenbelasting bij de Nederlandse Belastingdienst en de aangifte Ninbi. Uiteraard zullen de meeste posten hetzelfde dienen te worden opgegeven indien er ook sprake is van opgaaf van het wereldinkomen voor de inkomstenbelasting (wat voor kwalificerende buitenlands belastingplichtigen (KBB) noodzakelijk is). Wat betreft de verdeling van posten tussen partners kunnen buitenlandse belastingplichtigen, indien beiden vallend onder de KBB-regeling, onder omstandigheden mijns inziens besluiten de willekeurige verdeling tussen partners bij de aangifte inkomstenbelasting anders te doen dan bij de Ninbi aangifte.

De voorwaarden voor aftrek zijn dezelfde als voor een binnenlands belastingplichtige als woonde men in Nederland. Ter aanvulling op de toelichtingen van de belastingdienst slechts het volgende. Voor aftrekbaarheid van *giften* geldt daardoor dat deze in beginsel gericht moeten zijn op ANBI instellingen in Nederland of daarbuiten of SBBI instellingen, maar buiten Nederland wonenden zullen hun giften vaak aan in hun woonland gevestigde instellingen willen toekennen. Onder meer het EHVJ arrest Persche (C-318/07) verruimt binnen de EU de aftrek van giften aan instellingen die algemeen nut beogen, zelfs indien ze niet als ANBI geregistreerd zijn. Ook het arrest van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2008:BB0428) wijst in die richting. Zeker indien een in het buitenland gevestigde begiftigde instelling onderdeel is van een multinationale instelling (zoals bij kerken of milieuorganisaties

nogal eens het geval is) met onderdelen die in Nederland als ANBI zijn erkend, zal giftenaftrek al snel moeten worden toegestaan (beslissingen zijn in concrete gevallen aan de Belastingdienst Buitenland in Heerlen gedelegeerd). Onder omstandigheden zal de Belastingdienst nadere stukken ter aantoning van het algemeen nut beogende karakter kunnen verlangen.

Moeilijker ligt het wat betreft de aftrek van onderhoudskosten van een monumentenpand in het buitenland betreft. Er is jurisprudentie die eraan vasthoudt dat aftrekbaarheid slechts is toegestaan bij opname van een pand in het Rijksmonumentenregister.

Er zijn leeftijdsafhankelijke grenzen gesteld aan het maximum van het premieinkomen waarboven geen WLZ premie wordt geheven, gelijk aan de maxima aan de tweede schijf voor de inkomstenbelasting. Voor degenen die voor 1946 geboren zijn is dat maximum € 34.150 en voor jongere verdragsgerechtigden € 33.791. Dit verschil naar leeftijd vloeit voort uit de in 2011 ingevoerde houdbaarheidsbijdrage in de inkomstenbelasting waarbij voor degenen die na 1945 geboren zijn de tweede schijf slechts gedeeltelijk geïndexeerd wordt voor inflatie. Het voordeel dat de oudste groep in de inkomstenbelasting heeft van een langere tweede schijf is voor veel verdragsgerechtigden weinig relevant, namelijk als ze geen of weinig in Nederland belast inkomen hebben. Daar tegenover staat dus het nadeel van de langere schijf voor het premieinkomen WLZ.

In het jaar van migratie (van of naar Nederland) kan het jaarcomeen onder bepaalde omstandigheden (naar keuze) volgens twee methoden worden toegerekend aan het binnenlandse deel van het premieinkomen in het kader van de premieheffing volksverzekeringen: de aftrekmethode en de tijds-evenredige herleiding van het maximale premie-inkomen³.

De Belastingdienst past daarbij voor de premieheffing volksverzekeringen automatisch de voordeligste methode toe gezien vanuit dat binnenlandse deel. Omgekeerd zal daardoor het resterende buitenlandse deel hoger uitvallen. Dit laatste is ongunstig voor

de verdragsbijdrage. Het staat in het kader van de Ninbi-aangifte dan mijns inziens de verdragsgerechtigde alsnog vrij een keuze van methode te maken om het pseudo-premie-inkomen voor de verdragsbijdrage zo laag mogelijk te houden.

In geval van verdragsgerechtigdheid gedurende een deel van het jaar (bijvoorbeeld bij migratie) zal de berekening van de WLZ component, in al zijn onderdelen, m.i. tijds-evenredig dienen te worden berekend. Uit publicaties lijkt echter af te leiden dat ZIN een uitvoeringspraktijk hanteerde, of mogelijk nog hanteert, waarbij dan geen korting op de heffingskortingen (ook niet de verhogingen voor de minstverdienende partner) wordt toegepast.

Het *premiepercentage* WLZ is 9,65%. Ten opzichte van het premiepercentage AWBZ is het structureel gedaald. In het laatste jaar (2014) van de AWBZ was dat vergelijkbare percentage 12,65%. De reden dat het percentage zo sterk gedaald is, is dat het dekkingspakket van de WLZ beduidend kleiner is geworden dan dat van de AWBZ. Gedeeltelijk betreft dat overigens een verschuiving van zorgcomponenten naar de ZVW (die wel tot bijdrage leidt voor verdragsgerechtigden) en ten dele een verschuiving naar de WMO (die door gemeenten wordt uitgevoerd en zorg bevat die niet tot de wettelijke zorg in de zin van Vo883/2004 en sociale zekerheidsverdragen is te rekenen).

Het vervolg van deze bijdrage is te lezen in OdG nr.2 ...

Auteur: Jan de Voogd, zelfstandig adviseur (voogdj@hotmail.com)

Noten:

1. Zie: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2016-61016.html>.
2. http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/opgaaf_wereldinkomen_2015.
3. Zie daartoe: http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/internationaal/fiscale_regelingen/sociale_zekerheid_bij_grensoverschrijdend_werken_en_ondernemen/hoe_wordt_de_premie_berekend/berekening_premie_volksverzekeringen_heffingskorting_deel_van_het_jaar_premieplichtig/als_u_niet_het_hele_jaar_premieplichtig_bent.

FISCALITEIT

Internationale samenwerking inzake de bestrijding van btw-fraude

2017-0007

Door fraude en onzorgvuldigheden bij het ophalen van btw zijn de EU-landen in 2014 € 160 mrd misgelopen. In Nederland is het 'btw-gat' bijna € 5 mrd, oftewel 10,4%. Dat

blijkt uit een jaarlijks overzicht dat de Europese Commissie (EC) dinsdag 6 september 2016 heeft gepubliceerd. Eurocommissaris Pierre Moscovici van belastingzaken knoopt er een

nieuwe oproep aan vast om het btw-stelsel te hervormen. Deze bijdrage gaat over de verschillende instrumenten die het mogelijk maken grensoverschrijdend inlichtingen uit te wisselen inzake btw.

Samenwerking tussen lidstaten van de Europese unie

Juridische basis

De juridische basis voor de administratieve samenwerking tussen lidstaten is voor het grootste deel gebaseerd op Verordening (EU) Nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op gebied van de belasting over de toegevoegde waarde. Deze verordening wordt aangevuld met de Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 79/2012 van de commissie van 31 januari 2012 tot vaststelling van nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 904/2010.

Voor lidstaten van de EU is het supranationale Europese niveau de meest dwingende vorm van recht, en staat dus boven de nationale wetgeving. Een verordening is verbindend in al haar onderdelen en is van toepassing in elke lidstaat van de EU. De lidstaten hebben dus niet de keuze om deze regels al dan niet in te voeren. Deze verordening vervangt de Verordening (EG) Nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belasting over de toegevoegde waarde. De Verordening (EU) Nr. 904/210 maakt voor een groot deel een herschikking uit van voormelde verordening maar bevat ook enkele nieuwigheden. In de verordening kunnen we drie vormen van gegevensverkeer onderscheiden, inlichting die op verzoek van één van de bevoegde autoriteiten worden uitgewisseld, inlichting die zonder voorafgaand verzoek worden uitgewisseld en inlichtingen die automatisch worden uitgewisseld.

Doelstellingen

De voornaamste doelstelling van de verordening is de snelheid en de efficiëntie van de internationale samenwerking op btw-vlak te verbeteren in het kader van de strijd tegen belastingontwijking en –ontduiking om zo de btw-opbrengsten van alle lidstaten te beschermen. In de verordening worden regels en procedures vastgesteld die de lidstaten in staat stellen onderling alle inlichtingen uit te wisselen die nodig zijn met het oog op een juiste btw-heffing, toe te zien op de juiste toepassing van btw en btw-fraude te bestrijden. Specifiek in deze verordening worden er regels vastgesteld die de lidstaten toe laten deze inlichtingen uit te wisselen langs elektronische weg.

Nieuwigheden

In vergelijking met Verordening (EU) nr. 1798/2003 biedt de nieuwe verordening de lidstaten meer instrumenten voor een nauwere samenwerking ter bestrijding van btw-fraude.

Enkele nieuwigheden zijn:

1. De oprichting van het Eurofisc-netwerk;
2. De invoering van het terugmeldingsmechanisme;
3. Geautomatiseerde toegang tot databanken van andere lidstaten;
4. Betere kwaliteit van de gegevens in de databanken.

Algemene bepalingen

De uitwisseling van gegevens beperkt zich tot de gegevens die nodig zijn “met het oog op een juiste btw-heffing” en “ter bescherming van de btw-opbrengsten van alle lidstaten”. Er kunnen dus geen inlichtingen worden uitgewisseld met als doel het bijvoorbeeld het opleggen van een boete aan een bepaalde belastingplichtige.

De belastingplichtige kan ook niet zelf verzoeken dat de belastingadministratie inlichtingen uitwisselt met een andere lidstaat. Dit blijkt uit het *Twoh International* arrest, deze zaak gaat over een Nederlandse onderneming die zelf niet in staat was het nodige bewijs te leveren van het vervoer voor de toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. *Twoh* verzocht vervolgens de Nederlandse belastingautoriteiten om inlichtingen in te winnen bij de administratie van de lidstaat van aankomst van de goederen. Op 27 september 2007 besliste het Europees Hof van Justitie dat in het kader van het bewijs dat de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling voor een intracommunautaire levering vervuld zijn de belastingautoriteiten niet verplicht zijn om inlichtingen te vragen aan de lidstaat van aankomst van de goederen.

Central Liason office (CLO)

In iedere lidstaat is er één centraal verbindingsbureau of *central liason office* dat verantwoordelijk is voor het beheer en de coördinatie van de uitwisseling van inlichtingen op het vlak van de heffing van btw. Het centraal verbindingsbureau draagt dus de verantwoordelijkheid voor de contacten met de andere lidstaten. Het is ook het CLO die aan een belastingplichtige bevestigt of het btw-identificatienummer van zijn leverancier geldig is en effectief toegekend is aan deze persoon.

Eurofisc

Vanaf 1 januari 2012 werd Eurofisc, een netwerk voor snelle uitwisseling van doelgerichte inlichtingen tussen de lidstaten in het leven geroepen met als doel de multilaterale samenwerking bij bestrijding van btw-fraude te bevorderen en te vergemakkelijken. Dit is een voorbeeld van een systeem van spontane uitwisseling van informatie.

Binnen Eurofisc wordt er gewerkt met vier werkterreinen die betrekking hebben op verschillende sectoren waarin btw-fraude wordt gepleegd:

1. Intracommunautaire carrouselfraude (MTIC)
2. Fraude met betrekking tot vervoermiddelen (voertuigen, vaartuigen, luchtvaartuigen)
3. Fraude in verband met het misbruik van douaneregeling 42 (invoer gevolgd door doorvoer)
4. Btw-fraudewaarnemingspost voor de trends en ontwikkelingen

De lidstaten zijn niet verplicht om deel te nemen, ze hebben zelf de keuze of en op welke werkterreinen ze wensen deel te nemen. Het is wel zo dat als lidstaten beslissen om deel te nemen ze verwacht worden actief deel te nemen aan het programma. Elke deelnemende lidstaat duidt één Eurofisc-verbindingsembenaar aan. Die ambtenaar is verantwoordelijk voor de uitwisseling van inlichtingen op de werkterreinen waar ze deelnemen en houdt zich ook bezig met het bestuderen, uitwisselen en analyseren van relevante inlichtingen met betrekking tot btw-fraude. Deze ambtenaren wijzen onder elkaar één land aan die voor een bepaalde periode werkterreincoördinator is. Deze coördinator ontvangt alle inlichtingen van andere lidstaten en stelt inlichtingen aan andere deelnemers ter beschikking. Daarnaast volgt hij op wat andere lidstaten met de inlichtingen doen en welk resultaat ze behalen. Hij doet ook een terugmelding aan de eurofiscverbindingsembenaar daarin meld hij wat er met de gegeven inlichtingen gebeurd is.

Samenwerking met derde landen*EU Verordening 904/2010*

Art. 50 van de Verordening gaat over de betrekking met derde landen. Als een lidstaat van een bevoegde autoriteit van een derde land inlichtingen krijgt dan kan deze lidstaat die inlichtingen doorgeven aan de autoriteiten van een andere lidstaat die er om verzoekt of die in deze inlichtingen geïnteresseerd zou kunnen zijn, als de bijstandsregeling met het derde land in kwestie dat toelaat.

Daarnaast kunnen de bevoegde autoriteiten inlichtingen die ze op grond van deze verordening ontvangen hebben doorgeven aan de autoriteiten van derde landen onder volgende voorwaarden:

1. De nationale voorschriften van de lidstaat die de inlichtingen heeft ontvangen laat communicatie van persoonsgegevens aan derde landen toe;
2. De autoriteit die inlichtingen verschaft heeft, geeft hiervoor toestemming;
3. Het derde land aan wie de inlichtingen worden doorgegeven heeft zich ertoe verbonden om medewerking te verlenen bij het bijbrengen van bewijsmateriaal in het kader van verrichtingen die in strijd zijn met de btw-wetgeving.

Uitwisseling van gegevens met landen van buiten Europa is voornamelijk van belang voor de controle van transacties die te maken hebben met digitale diensten en immateriële zaken die op afstand aan Europese consumenten worden geleverd.

Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden (OESO-verdrag)

Dit verdrag kunnen lidstaten aanwenden voor de uitwisseling van inlichtingen inzake btw met derde landen die het ook geratificeerd hebben op voorwaarde dat beide partijen de btw specifiek vermelden in de bijlagen.

Samenwerking tussen de Benelux landen

Het wettelijk kader voor de samenwerking tussen België, Nederland en Luxemburg op vlak van btw ligt in de Overeenkomst inzake de administratieve en strafrechtelijke samenwerking op het gebied van de regelingen die verband houden met de verwezenlijking van de doelstellingen van de Benelux Economische Unie van 29 april 1969. Deze overeenkomst werd aangevuld met drie Aanvullende Protocolen waarvan het aanvullend Protocol houdende bijzondere bepalingen op het stuk van de belastingen gewijzigd door het Protocol en de gezamenlijke verklaring van 17 april 2007 bepalingen bevat inzake btw.

Op grond hiervan verstrekken de bevoegde autoriteiten elkaar de nodige inlichtingen voor de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake de btw hetzij uit eigen beweging hetzij op verzoek. De ambtenaren van een bepaald land mogen ook de ambtenaren van het aangezochte land vergezellen bij onderzoeken en controles ter verkrijging van gegevens om de juiste toepassing van de btw wetgeving te garanderen, daarbij mogen ze ook onder leiding van de aangezochte lidstaat met hen samenwerken. Op grond van deze

overeenkomst kunnen de Benelux lidstaten dus intensiever met elkaar samenwerken dan op grond van de Verordening (EU) Nr. 904/210.

Daarnaast verlenen België, Nederland en Luxemburg ook bijstand aan elkaar om strafbare feiten inzake btw te voorkomen en te bestrijden. Hetzij op verzoek hetzij automatisch verschaffen de Benelux lidstaten elkaar alle gegevens betreffende feiten of omstandigheden die doen vermoeden dat er een strafbaar feit inzake btw wordt gepleegd of zal worden gepleegd. De bevoegde ambtenaren mogen hier mits toestemming van de aangezochte autoriteit op de kantoren van de administratie van de aangezochte lidstaat gegevens verzamelen betreffende feiten of omstandigheden die een vermoeden opwekking dat er een strafbaar feit wordt gepleegd of zal worden gepleegd. Hier gaat hier dan bijvoorbeeld over stukken die zich in een proces-verbaal bevinden.

Toekomst van het Europees btw-stelsel

Op 7 april 2016 lanceerde de EC een btw-actieplan waarin ze maatregelen voorstelde om het btw systeem te moderniseren. Er zijn namelijk twee fundamentele problemen met het huidige systeem. Ten eerste is de compliance cost vooral voor kleine en middelgrote ondernemingen bij intracommunautaire handel zeer groot. Er zijn verschillende verplichtingen bij intracommunautaire handel en bovendien zijn deze niet in elke lidstaat gelijk. Het tweede probleem is de fraudegevoeligheid van het systeem.

Volgens de EC moet er een systeem komen dat:

1. Eenvoudiger in gebruik is voor bedrijven;
2. Het risico op fraude vermindert;
3. De mogelijkheden van digitale technologie efficiënt benut;
4. Berust op vertrouwen enerzijds tussen bedrijven en belastingdiensten anderzijds tussen de belastingdiensten van de verschillende lidstaten.

De EC wil hiervoor in 2017 een wetsvoorstel indienen tot wijziging van de huidige btw-richtlijn om een definitief btw-stelsel op te zetten. Het uiteindelijke doel van de commissie is om te komen tot een gemeenschappelijk btw-ruimte in de EU. Omdat zo'n wijziging van het btw-stelsel tijd zal kosten lanceert de EC ook een aantal andere initiatieven om de fraudeproblematiek en andere tekortkomingen van het huidige btw-stelsel onmiddellijk aan te pakken. Op lange termijn is het de bedoeling dat er tot een gemeenschappelijke btw-ruimte wordt gekomen waar grensoverschrijdende transacties op dezelfde manier behandelt worden als binnenlandse transacties. De EC wil hiervoor een sys-

teem opzetten dat gebaseerd is op het bestemmingsprincipe. Wat direct opvalt is dat de EC de teugels van verdere harmonisatie van het Europees btw-stelsel iets laat vieren en in een meer gedecentraliseerd systeem meer beleidsvrijheid geeft aan de lidstaten.

Tot slot

Om efficiënt btw-fraude te bestrijden is het ten eerste noodzakelijk dat de lidstaten nauw met elkaar samenwerken en dat er snel actie wordt ondernomen als er signalen van fraude worden opgevangen. Dit is bij carrouselfraude zeer belangrijk aangezien de malafide ondernemingen vaak na drie maanden verdwijnen. Het is bijvoorbeeld belangrijk dat btw-nummers van frauderende ondernemingen zo snel mogelijk geschrapt worden.

Er zijn veel instrumenten voor handen voor het uitwisselen van informatie maar in de praktijk blijkt dat deze vaak niet zo efficiënt gebruikt worden en dat er nog steeds veel gevallen van carrouselfraude zijn. Vragen om inlichtingen worden bijvoorbeeld vaak te laat beantwoord terwijl timing bij het bestrijden van carrouselfraude net cruciaal is. Het Eurofisc systeem is een zeer efficiënt systeem om vroegtijdig signalen van fraude op te vangen maar het feit dat lidstaten niet verplicht zijn om deel te nemen vormt hier nog een probleem.

Naast de uitwisseling van inlichtingen is het ook noodzakelijk dat de overgangsregeling die zeer fraudegevoelig is vervangen wordt door een betere definitieve regeling. Met het btw-actieplan dat op 6 april 2016 gelanceerd is zijn de eerste stappen hiervoor alvast gezet.

Auteur: Dirk de Wolf, zelfstandig (belasting)-adviseur te Aalst (dewolf_dirk@yahoo.com)

Geraadpleegd:

- HvJ EU 27 september 2007, zaak C-1784/05 Twoh International.
- C. Taghon, (Inter)nationale gegevensuitwisseling, Mechelen, Kluwer 2014.
- BTW-handleiding 2012, "Hoofdstuk XX: Adm. Samenwerking tussen Lidstaten", fisconetplus.
- C. Amand, "The impossible Proof of Intra-community Supplies of Goods", VAT Monitor 2016, blz. 98-106.
- Rekenhof, "Intracommunautaire btw-fraude, Samenwerkingsonderzoek met de Nederlandse Algemene Rekenkamer en het Duitse Bundesrechnungshof.", Brussel, Rekenhof 2009 www.ccrek.be.
- Mededeling van de commissie aan het Europees parlement, de raad en het Europees economische en sociaal comité over een actieplan betreffende Btw, Europese Commissie, Brussel, 2016.

GELEZEN EN GEZIEN

Grensoverschrijdende pensioenuitvoering

2017-0008

Sinds 2003 is het in Europa mogelijk voor pensioenfondsen om grensoverschrijdende pensioenregelingen uit te voeren. Pensioeninstellingen uit een andere EU-lidstaat kunnen Nederlandse pensioenregelingen uitvoeren. Omgekeerd kunnen Nederlandse pensioeninstellingen pensioenregelingen van buitenlandse werkgevers uitvoeren. Tweede Kamerleden hebben meerdere malen de zorg geuit dat Nederlandse bedrijven hun pensioen in het buitenland onderbrengen, maar er andersom weinig animo is om buitenlandse pensioenen in Nederland onder te brengen. Naar aanleiding van deze zorgen heeft de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid onderzoek toegezegd naar de precieze omvang en gevoelde urgentie met betrekking tot grensoverschrijdende dienstverlening. Het kabinet heeft op het onderzoek een reactie, maar ziet geen dringende redenen om de regelgeving aan te passen.

In het onderzoek van SEO wordt ingegaan op: 1. omvang van grensoverschrijdende uitvoering van Nederlandse pensioenregelingen in buitenland en buitenlandse regelingen in Nederland; 2. verschillen in wet- en regelgeving tussen Nederland en andere lidstaten; 3. de door de onderzoekers geconstateerde knelpunten en oplossingsrichtingen.

Bron: SEO-rapport nr. 2016-86 en rijksoverheid.nl

'Mijn aanvullend pensioen' nu ook online beschikbaar in België

Hoeveel bedraagt uw pensioen? Eén op de twee Belgen weet niet hoeveel aanvullend pensioen hij zal ontvangen. Op de website van mypension.be kunnen personen die in België pensioen en/of wettelijk (=sociale zekerheids) pensioenen opgebouwd hebben sinds 6 december 2016 ook gepersonaliseerde informatie over het aanvullend pensioen terugvinden. In de loop van 2017 zal u ook een raming kunnen laten maken van uw wettelijk en aanvullend pensioen wanneer u met pensioen gaat. En nog later (ergens in 2018) zullen gebruikers via een simulator kunnen nagaan welke de gevolgen zijn van verschillende loopbaankeuzes voor het pensioenbedrag. Zo kunt u dus de invloed checken van een overstap naar deeltijds werken of naar een ander statuut (bijvoorbeeld van werknemer naar zelfstandige).

Bron: onprvp.fgov.be, 6 december 2016

Overeenkomst met Verenigd Koninkrijk over fiscale behandeling met betrekking tot pensioenregelingen via verzekeringsondernemingen

De Nederlandse overheid heeft met het Verenigd Koninkrijk (VK) een overeenkomst gesloten over de fiscale behandeling van VK pensioenregelingen via verzekeringsondernemingen.

In de 'Competent Authority Agreement' wordt formeel vastgesteld dat VK verzekeringsmaatschappijen namens de VK pensioenregelingen de voordelen van het dividendartikel in het belastingverdrag NL-VK 2008 kunnen claimen. Hierbij worden een aantal voorwaarden gesteld onder andere met betrekking tot het verschaffen van bewijsstukken en verklaringen van de VK autoriteiten. De overeenkomst met het VK, die 22 december 2016 in werking is getreden, heeft terugwerkende kracht tot 1 januari 2011 (de inwerkingtredingsdatum van het belastingverdrag NL-VK 2008).

Bron: Min. v. Fin., 29 december 2016

Nieuwe looncriteria kennis- en arbeidsmigranten

Kennis- en arbeidsmigranten moeten voldoen aan een looncriterium om in aanmerking te komen voor een verblijfsvergunning. Deze looncriteria worden jaarlijks herzien aan de hand van het indexcijfer van de cao-lonen. Op basis van deze berekening worden de looncriteria vanaf 1 januari 2017 verhoogd. Met ingang van 1 januari 2017 gelden voor kennismigranten de volgende minimum bruto looncriteria per maand exclusief 8% vakantiegeld:

- Kennismigranten jonger dan 30 jaar: € 3.170 (€ 3.423,60 inclusief vakantiegeld)
- Kennismigranten van 30 jaar en ouder: € 4.324 (€ 4.669,92 inclusief vakantiegeld)
- Recent in Nederland afgestudeerde studenten: € 2.272 (€ 2.453,76 inclusief vakantiegeld)

De bovenstaande leeftijdsgebonden normen worden ook gehanteerd voor aanvragen voor een verblijfsvergunning onder de EU ICT-richtlijn. Het minimum bruto maandlooncriterium exclusief vakantiegeld voor een Europese Blauwe kaart is gewijzigd naar € 5.066 (€ 5.471,28 inclusief vakantiegeld). Het minimum bruto maandlooncriterium voor een tewerkstellingsvergunning in het kader van een overplaatsing binnen een concern die niet onder de EU ICT-richtlijn valt, is € 4.324 exclu-

sief vakantiegeld (€ 4.669,92 inclusief vakantiegeld).

Bron: PWC Nederland, 23 december 2016

JURISPRUDENTIE

Belastingverdrag met Portugal verhindert toepassing gebruikelijkloonregeling

2017-0009

De Hoge Raad heeft op 18 november 2016 geoordeeld dat de Nederlandse gebruikelijkloonregeling geen effect heeft onder het belastingverdrag met Portugal. Nederland kan daardoor niet heffen over een fictief salaris van een in Portugal wonende aanmerkelijk belanghouder die werkzaamheden verricht voor een in Nederland gevestigde vennootschap. De uitspraak geeft duidelijkheid over de doorwerking van nationale ficties in verdragsituaties. Dit is met name relevant voor in het buitenland wonende aanmerkelijk belanghouders van een Nederlandse vennootschap.

De zaak betreft een natuurlijk persoon X, woonachtig in Portugal in de periode 1998 tot en met 2001, met een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap waarvoor hij werkzaamheden verrichtte. De inspecteur heeft de gebruikelijkloonregeling van art. 12a Wet op de loonbelasting 1964 toegepast. Deze regeling stamt uit 1997. Het door Nederland en Portugal in 1999 gesloten belastingverdrag is per 1 januari 2001 van toepassing. Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dat, gelet op het jaar van totstandkoming van het belastingverdrag met Portugal (1999), de voordien al bestaande gebruikelijkloonregeling niet beschouwd kan worden als eenzijdige posterieure verdragstoewijzingsbeïnvloeding. X gaat in cassatie.

De Hoge Raad oordeelt dat de gebruikelijkloonregeling wel degelijk moet worden beschouwd als een eenzijdige posterieure verdragstoewijzingsbeïnvloeding. Volgens de Hoge Raad geeft de uitspraak van het hof namelijk uiting aan een andere rechtsopvatting dan uit de jurisprudentie van de Hoge Raad naar voren komt. De Hoge Raad vermindert de aanslag tot nihil, en verwijst de zaak nog naar Hof Arnhem-Leeuwarden om te beslissen op het verzoek om vergoeding van immateriële schade.

Bron: Hoge Raad, 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497

Nederlandse premieplicht voor bemanningslid binnenschip met Cypriotische en Luxemburgse werkgever

Rechtbank Zeeland-West-Brabant beslist dat belanghebbende, X, die als bemanningslid op een binnenschip werkt voor een Cypriotische en Luxemburgse werkgever, in Nederland premieplichtig is.

X woont in Nederland en werkt in 2012 in loondienst voor een werkgever te Luxemburg en in 2013 voor een werkgever te Cyprus op een binnenschip waarvan de exploitant volgens de Rijnvaartverklaring in Nederland is gevestigd. In het jaar 2012 staat X op de loonlijst van B sa te Luxemburg. In het jaar 2013 staat hij op de loonlijst van C Ltd, gevestigd op Cyprus. In afwijking van de ingediende aangiften ib/pvv 2012 en 2013 heeft de inspecteur bij het vaststellen van de aanslagen betreffende de periode 5 juni 2012 tot en met 31 december 2013 geen rekening gehouden met de verzochte vrijstelling voor premie volksverzekeringen ten aanzien van het loon ontvangen van B sa en C Ltd. In geschil is of dit terecht is. Met betrekking tot het jaar 2012 is ook in geschil of het beroep wegens termijnoverschrijding niet-ontvankelijk is.

Met betrekking tot het jaar 2012 verklaart de rechtbank het beroep niet-ontvankelijk wegens niet-verschoonbare termijnoverschrijding. Voor het jaar 2013 komt bindende kracht toe aan de A1-verklaring welke is afgegeven door de SVB op grond van artikel 16 van de (EG) VO 987/2009 waarin staat dat belanghebbende op grond van artikel 13, lid 1, onderdeel a van de (EG) VO 883/2004 vanaf 1 januari 2013 in Nederland sociaal verzekerd is. De omstandigheden dat deze A1-verklaring niet onherroepelijk vast staat en is afgegeven na de ingangsdatum en voorts na afgifte van een Liechtensteinse A1-verklaring (met ingangsdatum in 2014) leiden niet tot een ander oordeel. De inspecteur heeft voorts terecht geen voorkoming van dubbele belasting verleend. Het beroep van X is dus ongegrond.

Bron: Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 20 december 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:5317

ODG-SELECT**Conclusie A-G EU-Hof over Belgische fairness tax 2017-0010**

Ondernemingen in België konden verliezen onbepoort overdragen naar latere belasting-tijdvakken en ook een aftrek voor zogenoemd risicokapitaal toepassen. Dit leidde er echter toe dat bepaalde ondernemingen vrijwel geen belasting meer betaalden, terwijl zij wel winst uitkeerden. België voerde daarom een afzonderlijk geheven belasting in, "fairness tax" genaamd, die de excessen moest tegengaan die de aftrekmogelijkheden hadden veroorzaakt. Deze fairness tax was van toepassing wanneer vennootschappen in een bepaald belastingtijdvak winst uitkeerden, terwijl zij hun belastbaar inkomen in dat tijdvak effectief hadden verlaagd door de aftrekmogelijkheden. A-G Kokott van het EU-Hof van Justitie heeft een conclusie genomen op prejudiciële vragen van het Grondwettelijk Hof van België over de fairness tax. Het is volgens de A-G niet in strijd met de vrijheid van vestiging als een niet-ingezeten vennootschap met een winstgevende vaste inrichting (v.i.) onder bepaalde voorwaarden een belasting is verschuldigd wanneer zij winst uitkeert, terwijl een niet-

ingezeten vennootschap met een dochteronderneming in dezelfde lidstaat een dergelijke belasting niet verschuldigd is. Verder is het volgens de A-G niet in strijd met de vrijheid van vestiging als een niet-ingezeten vennootschap met een winstgevende v.i., bij volledige reservering van de in de lidstaat gerealiseerde winst onder bepaalde voorwaarden ter zake van de uitkering van winst een belasting verschuldigd is, terwijl een ingezeten vennootschap bij volledige reservering van de winst deze belasting niet verschuldigd is. De fairness tax is volgens de A-G ook geen bronbelasting in de zin van de moeder-dochterrichtlijn. Wel is het volgens de A-G in strijd met de moeder-dochterrichtlijn als een vennootschap ter zake van de uitkering van dividenden die zij binnen de werkingssfeer van de richtlijn heeft ontvangen en vervolgens op haar beurt uitkeert, een belasting verschuldigd is die de drempel van artikel 4, lid 3, van de moeder-dochterrichtlijn overschrijdt.

Bron: Hof van Justitie 17 november 2016 C-68/15

Hongaarse advertentiebelasting volgens EC in strijd met staatssteunregels 2017-0011

Op grond van de Hongaarse Wet op de advertentiebelasting van 2014 betaalden bedrijven belasting naar een tarief dat afhankelijk was van hun advertentieomzet. Bedrijven met een hogere omzet kregen te maken met aanzienlijk hogere, progressieve belastingtarieven, variërend van 0% tot 50%. Ondernemingen met een lagere omzet hadden daardoor volgens de Europese Commissie (EC) een onevenredig voordeel ten opzichte van concurrenten met een hogere omzet. De EC vond dat de Hongaarse advertentiebelasting daarom in strijd was met de Europese staatssteunregels, omdat een selectief voordeel toekwam aan bepaalde bedrijven. Bovendien werden ten onrechte bedrijven bevoordeeld, die in 2013

geen winst maakten en daardoor minder belasting betaalden. Na een onderzoek door de EC heeft Hongarije de regeling aangepast door de progressie in de tarieven minder te laten variëren (0% tot 5,3%). Volgens de EC is er echter nog steeds geen objectieve rechtvaardiging voor de verschillende behandeling, onder meer omdat ook de aftrekbeperking van verliezen niet is veranderd. De EC heeft Hongarije verzocht om de ongelijke behandeling op te heffen. Het bedrag aan eventuele terug te vorderen staatssteun moet worden bepaald door de Hongaarse belastingautoriteiten.

Bron: EC 4 november 2016 IP/16/3606