

Toekomstig inkomen in internationale context

Verdragstechnisch dient volgens de auteur stroomlijning plaats te vinden in die zin dat de heffingsbevoegdheid in beginsel in alle gevallen en situaties beperkt blijft tot de waardemutatie die in de desbetreffende staat is ontstaan waar het vermogensbestanddeel wordt geëxploiteerd en de heffing pas geëffectueerd wordt bij realisatie.

1. Fiscale claims op toekomstig inkomen

Fiscale regelgeving voorziet in de regel in bepalingen op basis waarvan de overheid niet alleen gerechtigd is te heffen ter zake van actuele inkomsten, maar tevens een claim heeft op latente inkomstenbestanddelen die pas op - langere - termijn worden gerealiseerd, waarbij onder realisatie het fiscale heffingstijdstip wordt verstaan. Dat realisatietijdstip pleegt vrijwel steeds het moment te zijn waarop de gerechtigde dat voordeel daadwerkelijk geniet in de vorm van geldmiddelen waardoor hij vrije economische beschikkingsmacht verkrijgt over het verkregene. In de regel is aan een dergelijke vrije beschikkingsmacht fiscale heffing verbonden, uiteraard indien het inkomsten- of eventueel vermogensbestanddeel als zodanig object van heffing is. Ruwweg gezegd, gaat het in bovenbedoelde situaties om twee groepen gevallen.

1. Er is sprake van uitstel van heffing, omdat inkomen waarop men recht heeft niet (direct) in de heffing wordt betrokken ten gevolge van de omstandigheid dat het op dat moment niet daadwerkelijk ter beschikking staat maar pas op een later tijdstip, vermoedelijk, ter beschikking komt. Het vermoedelijke schuilt er met name in dat de gerechtigdheid afhankelijk is van een toekomstige - en daarmee in de regel onzekere - gebeurtenis. Onder dergelijke omstandigheden pleegt de wetgever onder voorwaarden het fiscale genietingsmoment te doen aanknopen bij het moment van realisatie. Het gaat in deze gevallen dus om inkomsten waarvan het genietingstijdstip in fiscaal opzicht wordt uitgesteld.

2. Er is sprake van waardemutaties - doorgaans aangroei [\[2\]](#) - van een vermogensbestanddeel ten aanzien waarvan het met name gelet op het liquiditeitsaspect niet wenselijk is die waardeaan groei te belasten zolang geen realisatie heeft plaatsgevonden. Het gaat hier dus om "capital gains", waarbij het ten principale niet uitmaakt of die in de privé sfeer of in de ondernemings sfeer plaatsvinden.

Uiteindelijk kan men zeggen dat in beide gevallen het liquiditeitsargument een belangrijke rol speelt en dat in beide gevallen de heffing aanknoopt bij de economische beschikkingsmacht. In de onder 1. genoemde situaties ligt daarbij meer de nadruk op het facilitaire karakter dan bij de situaties vermeld onder 2. omdat het in een belastingstelsel bepaald gebruikelijk is pas te belasten bij realisatie, terwijl bij de gevallen onder 1. de realisatie geschiedt bij

toekenning van het recht maar uitstel van heffing plaatsvindt in verband met het feit dat het voordeel niet in liquiditeiten ter beschikking komt. Dit punt acht ik in die zin relevant dat er in internationale verhoudingen om die reden meer voor te zeggen is de staat die de faciliteit heeft verleend ten minste deels heffingsbevoegd te laten houden, ook als de realisatie plaatsvindt in een ander land, bijvoorbeeld door het verleggen van de woonplaats voordat het genietingsstip zich voordoet. In de gevallen onder 2. is dat argument niet of nauwelijks steekhoudend.

2. Europees recht

Europeesrechtelijk is het uitgangspunt van de interne en gemeenschappelijke markt relevant zoals die is vastgelegd in art. 2 en 11 EG. Het gaat er bij deze bepalingen - waar in essentie geen noemenswaardig onderscheid tussen bestaat en mijns inziens zeker niet waar het de onderhavige problematiek betreft - om dat we te maken hebben met een gebied zonder binnengrenzen, dat wil zeggen noch fysieke binnengrenzen, noch "regelende" binnengrenzen. In essentie zijn deze uitgangspunten uitgewerkt in de vrije verkeersbepalingen die elke belemmering tussen lidstaten verbieden, tenzij sprake is van een rechtvaardigingsgrond die proportioneel is. Het is op basis van de rechtspraak van het HvJ EG dat rechtvaardigingsgronden slechts zeer beperkt worden aanvaard en de proportionaliteitstoets stringent is. De door de lidstaten reeds bij de totstandkoming van de (toenmalige) EEG bedongen fiscale autonomie van de lidstaten deed en doet daar nog steeds niets aan af. Het leidt er alleen toe dat dispariteiten tussen de fiscale stelsels worden gerespecteerd en harmonisatie niet aan de orde is. Maar coördinatie overigens wel, blijkens het beleid van de Europese Commissie (EC) laatstelijk expliciet vastgelegd in de zogenoemde Coördinatiemededeling [\[3\]](#) en de diverse andere mededelingen die de EC de afgelopen jaren het licht heeft doen zien. Ten aanzien van de onderhavige problematiek zijn in dit opzicht twee mededelingen relevant, te weten de Pensioenmededeling [\[4\]](#) en de Exitheffingenmededeling. [\[5\]](#) In de eerste is expliciet aangegeven dat de lidstaten een pensioensysteem zouden moeten toepassen gebaseerd op het zogenoemde VBB-systeem: vrijgestelde opbouw, vrijgesteld rendement en belaste uitkeringen. Die benadering - gepaard gaande met het feit dat de fiscale stelsels overigens onberoerd blijven op basis van bovenvermelde fiscale autonomie (men kan ook zeggen subsidiariteit in de zin van art. 5 EG) en met de omstandigheid dat ten aanzien van de wijze en vorm van de heffing over uitkeringen noch een impliciet, noch een expliciet standpunt is ingenomen - duidt erop dat de EC van oordeel is dat ten aanzien van pensioenen er niet op voorhand een claim dient te worden gelegd op die uitkeringen waar het de heffing betreft: de EC laat die heffing immers geheel onbesproken maar geeft alleen aan dat heffing over de uitkeringen past in haar systeem, derhalve ongeacht door welke overheid. Nog anders gezegd: de Pensioenmededeling voorziet er op dit onderdeel in dat een overheid geen claim op een toekomstig pensioenrecht kan leggen zolang dat recht niet tot uitkering komt. Die

benadering acht ik gegeven de interne en gemeenschappelijke markt en de daarvan afgeleide vrije verkeersbepalingen juist. Hoewel de Pensioenmededeling niets zegt over vergelijkbare rechten zoals lijfrenten geldt daar mijns inziens hetzelfde voor, omdat deze gefacilieerde lijfrenten in de regel beogen een vergelijkbare opbouw van toekomstvoorzieningen te bewerkstelligen ten aanzien van degenen die op basis van het pensioensysteem niet of onvoldoende kunnen voorzien in een toekomstvoorziening. EU-rechtelijk is mijn conclusie derhalve dat de bronstaat in principe geen heffingsrecht heeft, althans, zeker niet bij het vertrek van het recht uit die (opbouw)staat. De Exitheffingmededeling ziet niet (zozeer) op pensioenen maar richt zich vooral op categorie 2 zoals hierboven door mij aangeduid. Daarbij lijkt de nadruk vooral te zijn gericht op de winstsfeer en dan in het bijzonder op de overdracht van vermogensbestanddelen binnen een concern, maar het komt mij voor dat de reikwijdte breder is. De "lokalisering" van een vermogensmutatie - winstsfeer/niet-winstsfeer - is Europeesrechtelijk minder relevant. De mededeling voorziet niet in een eenduidige oplossing maar geeft mogelijke oplossingsrichtingen aan. Duidelijk lijkt wel dat ten aanzien van capital gains de EC op het spoor zit van een verdeling van de heffingsrechten en wel naar rato van de waardegroei per lidstaat. Dit sluit ook aan bij hetgeen het HvJ EG als uitgangspunt heeft geformuleerd in met name de arresten De Lasteyrie du Saillant en N, [\[6\]](#) met name ten aanzien van waardedalingen die ontstaan na bijvoorbeeld emigratie. Maar ook hier geldt dat het mijns inziens EU-rechtelijk geen verschil uit mag maken of het nu gaat om emigratie of overheveling van vermogensbestanddelen naar een andere staat. Evenzo zie ik geen bezwaar om bij verplaatsingen van de woon- of vestigingsplaats ten aanzien van capital gains een claim te handhaven ten behoeve van de bronstaat, zijnde de voormalige woon- of vestigingsstaat. Wel zal moet worden voorkomen dat de heffingsbevoegdheid op een moment wordt geëffectueerd waarop geen realisatie plaatsvindt. Teneinde te voorkomen dat de overheid van de vertrekstaat en de belastingplichtige aan elkaar "gebonden" blijven, ligt een verrekening op overheidsniveau in de rede. De overheid van de vertrekstaat krijgt een vorderingsrecht op de staat van binnenkomst, de belastingplichtige rekent niet af bij emigratie over overheveling van het vermogensbestanddeel en op het tijdstip van realisatie wordt de claim voldaan aan de staat van binnenkomst die de claim met de voormalige staat van vertrek afrekent.

3. Belastingverdragsrecht

Verdragsrechtelijk zien we een nogal wisselend beeld ten aanzien van de inkomsten- en vermogensbestanddelen waarop deze bijdrage betrekking heeft. Zoals ik hiervoor aangaf, dient het heffingsrecht over pensioenen toe te komen aan de woonstaat. Dat is momenteel ook regel (art. 18 OESO), tenzij - waar het althans Nederland betreft - de toekomstvoorziening op een niet-reguliere wijze wordt afgewikkeld. Mijns inziens kan dat uitgangspunt in essentie

blijven bestaan zij het dat de heffing door de bronstaat (Nederlands verdragsbeleid) bij niet-reguliere afwikkeling mijns inziens onjuist is. Daarentegen acht ik het geheel niet bezwaarlijk als ten aanzien van toekomstvoorzieningen een bronheffing wordt toegevoegd; de bronstaat heeft immers uitstel verleend van een bestanddeel dat in essentie reeds op een eerder tijdstip inkomen vormde. Ik zie niet in waarom dat recht - zij het bij realisatie - niet zou kunnen worden geëffectueerd.

Ten aanzien van de capital gains zien we een eveneens enigszins versnipperd beeld over winstfeer (art. 7 OESO), onroerendgoedsfeer (art. 6/7/13 OESO) en de sfeer van de overige vermogensbestanddelen (art. 13 OESO), waarbij overigens ondernemingsverplaatsingen in essentie niet expliciet zijn geregeld. Verdragstechnisch dient hierin mijns inziens stroomlijning plaats te vinden in die zin dat de heffingsbevoegdheid in beginsel in alle gevallen en situaties beperkt blijft tot de waardemutatie die in de desbetreffende staat is ontstaan waar het vermogensbestanddeel wordt geëxploiteerd en de heffing pas geëffectueerd wordt bij realisatie. Dat betekent dat bij vermogensbestanddelen ofwel via een mechanisme wordt gehandeld zoals hiervoor uiteengezet bij pensioenen, dan wel bij realisatie een verdeling van de heffingsbevoegdheid plaatsvindt. Evenals onder het huidige systeem zou men overigens ten aanzien van vermogensbestanddelen waarbij doorgaans sprake is van een (relatief) lage capital gain de waardemutatie alleen kunnen belasten in de woonstaat. Eventueel zou hieraan een cijfermatig maximum kunnen worden verbonden.

Voetnoot

[1]

Hoogleraar Fiscale Economie Erasmus Universiteit Rotterdam en directeur Wetenschappelijk Bureau Deloitte Belastingadviseurs.

[2]

Ik ga hierna uit van aangroei maar dat is ten principale geen noodzaak.

[3]

Mededeling van 19 december 2006, COM(2006)823def.

[4]

Mededeling van 19 april 2001, COM(2001)214def.

[5]

Mededeling van 19 december 2006, COM(2006)825def.

[6]

HvJ EG 11 maart 2004, zaak C-9/02 en HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04.