

# De Pseudo-eindheffing bij excessieve beloningsbestanddelen en de relatie tot belastingverdragen

Prof. mr. F.P.G. Pötgens \*



\* Prof. mr. F.P.G. Pötgens is hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

## 1. Inleiding

In deze bijdrage wil ik aan de hand van reeds van kracht geworden fiscale wetgeving illustreren hoe de belastingwetgever (representant van het publieke recht) tracht in te grijpen in privaatrechtelijke verhoudingen door het entameren van fiscale wetgeving. Uiteraard is het niet mogelijk wetten in formele zin te toetsen aan de grondwet (art. 120 van de Grondwet). Echter (belasting)verdragen zijn in dezen van hoger orde dan de nationale wetgeving en kunnen uit dien hoofde de toepassing van dergelijke wetgeving beperken, belemmeren of uitsluiten. Nederland is een land met een open economie waardoor grensoverschrijdingen veelvuldig voorkomen. Hierdoor spelen belastingverdragen een belangrijke rol, te meer daar deze verdragen als doel hebben dubbele belastingheffing te voorkomen en heffingsrechten te verdelen tussen de woonstaat en de bronstaat. In een eerder verband heb ik vastgesteld dat de belastingwetgever onvoldoende rekening houdt met de interactie met belastingverdragen en dat deze interactie een van de kwaliteitskenmerken zou moeten zijn waaraan fiscale wetgeving zou moeten beantwoorden.<sup>1</sup>

Ik neem bij wijze van voorbeeld één aspect van de wet "Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen", in casu de excessieve vertrekvergoedingen waarmee beoogd werd in te grijpen in privaatrechtelijke verhoudingen door wat gezien werd als excessieve vertrekvergoedingen langs fiscale weg te ontmoedigen. Daartoe worden eerst de achtergronden van die wetgeving geschetst (onderdeel 2). Vervolgens wordt in onderdeel 3 een aantal internationale implicaties geschetst, in onderdeel 4 wordt de parlementaire behandeling weergegeven en wordt met name ingegaan op de gebrekkige aandacht die hierin is besteed aan de internationale implicaties. Onderdeel 5 bevat een analyse van de eerder opgeworpen internationale implicaties en laat zien dat een dergelijke analyse bij het entameren van deze wetgeving niet is gemaakt wat meebrengt dat in het veelvuldig voorkomende grensoverschrijdende verkeer de nodige beperkingen worden opgeworpen aan het beoogde ingrijpen van de belastingwetgever in privaatrechtelijke verhoudingen. Deze bijdrage besluit met een conclusie (onderdeel 6).

## 2. Achtergronden wet "Excessieve beloningsbestanddelen" en meer in het bijzonder de excessieve vertrekvergoeding

Per 1 januari 2009 is de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: "Wet IB 2001") en de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: "Wet LB") aangepast door de wet "Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen". Deze wet bestond uit een aantal fiscale maatregelen dat beoogde de topbeloningen van, onder andere, bestuurders en private equity managers te belasten:

1. vanaf een jaarloon van € 531.000,= is een werkgeversheffing in de vorm van een zogenaamde pseudo-eindheffing verschuldigd van 30% over vertrekvergoedingen voor zover deze vertrekvergoedingen hoger zijn dan één jaarloon;<sup>2</sup> die wordt uitsluitend van de (voormalige) werkgever geheven en niet (tevens) van de (vroegere) werknemer, waarmee het karakter van de Loonbelasting als een voorheffing op de Inkomstenbelasting komt te vervallen
2. het rendement op vermogensbestanddelen (zoals aandelen en schuldvorderingen) wordt belast in Box I (en dus progressief) als resultaat uit overige werkzaamheden indien aan deze vermogensbestanddelen als beloning voor de werkzaamheden van degene aan wie de vermogensbestanddelen worden verstrekt, bepaalde bijzondere condities zijn verbonden die aan de vermogensbestanddelen het karakter van een lucratief belang geven, bijvoorbeeld, doordat ten aanzien van aandelen een "hefboomeffect" wordt bewerkstelligd (d.w.z. een bijzonder en accelererend voordeel);<sup>3</sup>
3. wanneer pensioenopbouw ook vanaf een pensioengevend loon van € 531.000,= nog plaatsvindt op basis van een eindloonstelsel, wordt een pseudo-eindheffing ter grootte van 15% over een forfaitair berekende *back service* opgelegd.<sup>4</sup>

1 F.P.G. Pötgens, Het vijfde wiel aan de wagen – Over de rol van belastingverdragen tijdens het fiscale wetgevingsproces, Kluwer, 2009, blz. 60-64.

2 Art. 32bb Wet LB.  
3 Art. 3.92b Wet IB.  
4 Art. 32bc Wet LB.

Deze wetgeving is ook omschreven als graaitax<sup>5</sup> en heeft het predicaat symboolwetgeving en broddelwetgeving<sup>6</sup> meegekregen, aangezien zij er vooral op geënt was hoge beloningen binnen bepaalde gremia van het bedrijfsleven te ontmoedigen en het de vraag was of zij daartoe afdoende effectief was; met name bij de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen kon de vraag worden gesteld of zij niet vooral symbolisch zou uitpakken nu de heffing en de uiteindelijke last daarvan enkel bij de werkgever werden gelegd met als latent risico dat de werknemer en ontvanger van de excessieve beloning zich daarbij in relatie tot zijn werkgever weinig gelegen zou laten liggen aan de additionele lasten die aan de werkgever opgelegd worden indien hij een excessieve vertrekvergoeding afspreekt en toekent.

Qua systematiek kan de regeling voor lucratieve belangen als een fundamentele wijziging van het systeem van de inkomstenbelasting worden gezien, omdat dergelijke voordelen normaliter indien zij de loonsfeer hadden verlaten belast werden in Box III (inkomen uit sparen en beleggen) of Box II (inkomen uit aanmerkelijk belang). De maatregel betreffende de excessieve vertrekvergoedingen en excessieve pensioenopbouw behelzen in dit verband een nadere uitbreiding van de pseudo-eindheffingen in de Wet LB.<sup>7</sup>

Deze maatregelen hebben tevens internationale implicaties waaraan tijdens het wetgevende proces niet of op een onvoldoende fundamentele wijze aandacht is besteed. Zo gaat de Memorie van Toelichting in het geheel niet in op de internationale implicaties, terwijl in het verdere verloop van het wetgevingsproces enkel Kamervragen hieromtrent worden beantwoord. De antwoorden op deze vragen geven evenmin blijk van een principiële afweging van de verdragsrechtelijke aspecten die deze maatregelen meebrengen. Onderstaand wordt een aantal punten aangestipt en vragen opgeworpen waarover na het wetgevingsproces onduidelijkheid bestaat, respectievelijk dat nog om beantwoording vraagt en dat in dit kader begrenzingen opwerpt aan het beoogde ingrijpen van de werkgever in privaatrechtelijke relaties. Zoals aangegeven, wordt hierbij alleen ingegaan op de excessieve vertrekvergoedingen omdat dat het meest duidelijke en expliciete voorbeeld is van het ingrijpen van de werkgever in privaatrechtelijke verhoudingen. Een en ander diens als illustratie voor de wijze waarop aandacht is besteed aan de verdragsaspecten tijdens dit wetgevingsproces en geeft tevens de wijze aan waarop de werkgever omgaat met de begrenzingen die het belastingverdragen oplegt aan de mogelijkheden tot ingrijpen van de werkgever in privaatrechtelijke afspraken. Deze begrenzingen staan in deze bijdrage centraal

.....  
5 A.J. van Soelen en A.C. Hendriks, Graaitax verdient betere codificatie, FTV, 2008, nr. 10.

6 Dit betreft een uitspraak van senator Biermans tijdens de Eerste Kamerbehandeling van het onderliggende wetsvoorstel: Eerste Kamer, Handelingen, 9 december 2008, blz. 13-595, rk.

7 Een dergelijke pseudo-eindheffing was tot 1 januari 2009 alleen opgenomen voor de regeling van vervroegde uittrekking (art. 32ba Wet LB) die alleen in vrij uitzonderlijke situaties toepassing vond.

### 3. Internationale implicaties van de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoeding

Grensoverschrijdende situaties zullen zich in dit verband veelvuldig voordoen, zoals een in Nederland wonende werknemer die een excessieve vertrekvergoeding wordt toegekend terwijl hij tevens een deel van zijn werkzaamheden in een andere staat verrichtte of een in het buitenland wonende werknemer die een deel van zijn werkzaamheden in Nederland verricht voor een Nederlandse werkgever. Er kunnen dan ook diverse vragen rijzen:

- Is de pseudo-eindheffing aan te merken als een belasting in de zin van de Nederlandse belastingverdragen (die in dezen art. 2 van het OESO-Modelverdrag volgen)? Zo, nee dan is de excessieve vertrekvergoeding in het geheel aan het verdrag onttrokken?
- Indien de pseudo-eindheffing toch onder een belastingverdrag ressorteert, zijn dan de toewijzingsbepalingen uit het verdrag inzake inkomsten uit dienstbetrekking van toepassing op de excessieve vertrekvergoedingen (art. 15 e.v. van het OESO-Modelverdrag) of vallen zij onder het restartikel (art. 21 van het OESO-Modelverdrag)?
- Indien de excessieve vertrekvergoedingen inderdaad onder de toewijzingsbepalingen inzake inkomsten uit dienstbetrekking van een op het OESO-Modelverdrag gebaseerd belastingverdrag vallen, kan de in Nederland wonende werknemer dan aanspraak maken op voorkoming van dubbele belasting (art. 23 van het OESO-Modelverdrag) voor het deel van de excessieve vertrekvergoeding dat allocerbaar is aan de in de andere verdragstaat uitgeoefende dienstbetrekking en waarover die andere staat als gevolg van het vigerende belastingverdrag een heffingsrecht heeft? Hierbij speelt tevens dat de pseudo-eindheffing verschuldigd is door de werkgever terwijl de werknemer aanspraak maakt op voorkoming van dubbele belasting. In de omgekeerde situatie speelt uiteraard de vraag of de andere verdragstaat (woonstaat werknemer) bij het toestaan van voorkoming van dubbele belasting bereid is de pseudo-eindheffing in aanmerking te nemen.

Verder kan in dit verband gedacht worden aan een in Nederland wonende werknemer die in dienst is van een buitenlandse werkgever die niet in Nederland is gevestigd en geen vaste inrichting in Nederland heeft. Indien aan deze werknemer een excessieve vertrekvergoeding in de zin van art. 32bb van de Wet LB door zijn buitenlandse werkgever wordt toegekend, dan is de pseudo-eindheffing niet verschuldigd aangezien zij zich kenmerkt doordat zij enkel door de (voormalige) werkgever verschuldigd is en niet (tevens) door de werknemer.<sup>8</sup>

.....  
8 Vergelijk ten aanzien van de reguliere eindheffing, P. Kavelaars, Loonsomheffing: vereenvoudiging of juist niet?, TFO 1997/96, onderdeel 3.2.

#### 4. Parlementaire behandeling

De Raad van State besteedt geen aandacht aan de internationale of verdragsrechtelijke aspecten van excessieve vertrekvergoedingen. De Staatssecretaris van Financiën gaat hierop in als reactie op een vraag van de SP-fractie. Hij antwoordt dat de voorgestelde maatregelen geen spanning oproepen met de belastingverdragen, aangezien een belastingverdrag ziet op de toewijzing van inkomsten aan de woonstaat of de bronstaat; een belastingverdrag ziet niet op de wijze van heffing van deze inkomsten.<sup>9</sup>

*“De leden van de fractie van de SP vragen hoe de gedane voorstellen zich verhouden tot de EU-wetgeving en belastingverdragen.*

*De voorgestelde maatregelen leiden niet tot spanning met EU-wetgeving. Een belastingverdrag ziet op de toewijzing van heffingsrechten op inkomsten aan de woonstaat of aan de bronstaat. Een belastingverdrag ziet niet op de wijze van heffing van deze inkomsten.”*

Ten aanzien van de excessieve vertrekvergoeding geeft de Staatssecretaris aan dat zij onder het inkomen uit dienstbetrekking-artikel valt van de vigerende belastingverdragen (art. 15 OESO-Modelverdrag) en dat de daarin opgenomen regels ook voor de excessieve vertrekvergoeding moeten worden gevolgd. Bovendien lijkt de Staatssecretaris te impliceren dat de pseudo-eindheffing een heffing over het inkomen is die onder de reikwijdte van de belastingverdragen ressorteert.<sup>10</sup>

*“De [Nederlandse Orde van Belastingadviseurs] is van oordeel dat Nederland geen eindheffing op voet van het voorgestelde artikel 32bb Wet LB 1964 kan toepassen, indien en voor zover Nederland geen heffingsrecht heeft over de ontslagvergoeding van de desbetreffende werknemers, met inachtneming van de toepasselijke verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. De leden van de fractie van D66 vernemen graag de mening van het kabinet hierover. Ook de leden van het CDA stellen een vraag op dit punt. Net als bij iedere andere heffing over het inkomen zal Nederland de eindheffing uiteraard niet kunnen toepassen indien en voor zover Nederland op grond van een toepasselijk belastingverdrag geen heffingsrecht zou hebben. Of dit het geval zal zijn, dient steeds per geval te worden beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden. Daarbij spelen – zoals inderdaad ook uit de door de leden van de fractie van D66 genoemde arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 (BNB 2004/344 en 345) volgt - verschillende factoren een rol, zoals het karakter van de ontslagvergoeding (gederfd of te derven loon, pensioen of soortgelijke beloning, immateriële schadevergoeding e.d.), de staat waar de bestuurder zijn werkzaamheden heeft uitgeoefend, de staat waar de werkgever is gevestigd en de vraag of de vertrekvergoeding ook ten laste is gekomen van de werkgever die inwoner is van de werkstaat (de band van de vergoeding met het arbeidsverleden van de werknemer in die werkstaat).”*

Het is interessant het vorenstaande te plaatsen in het licht van de opmerkingen die de Staatssecretaris maakte in de Nota naar aanleiding van het verslag bij De Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997 met betrekking tot de reguliere eindheffing.<sup>11</sup> Aldaar gaat hij in op de situatie dat loonbestanddelen in de eindheffing worden betrokken bij de Nederlandse werkgever terwijl de werknemer in het buitenland woont. In dat verband wijst de Staatssecretaris op mogelijke problemen die een eindheffing in grensoverschrijdend verband kunnen oproepen. In het buitenland wordt belasting geheven over het loon met verrekening van Nederlandse bronbelasting (met andere woorden het buitenland hanteert een creditsysteem). De Staatssecretaris gaat er van uit dat de Nederlandse eindheffing niet verrekend zal kunnen worden met de buitenlandse belasting over het loon. Het buitenland zal, aldus de Staatssecretaris, de eindheffing die niet in de opgaven van het jaarloon van de desbetreffende werknemer is opgenomen, immers niet onderkennen. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat het vreemd oogt dat de onderkenning van Nederlandse belasting in het buitenland afhankelijk zou zijn van een mogelijke vermelding op de jaaropgave van de werknemer.<sup>12</sup> Het exacte citaat luidt gestileerd als volgt:

*“Met betrekking tot de internationale aspecten van eindheffing merken wij [...] nog het volgende op. In de situatie waarin een loonbelastingbestanddeel in de eindheffing wordt betrokken, wordt de loonbelasting/premie volksverzekeringen geheven van de werkgever en niet van de werknemer. Indien de werknemer in het buitenland woont en aldaar belasting wordt geheven over het loon, met verrekening van Nederlandse bronbelasting, zal de Nederlandse eindheffing niet verrekend kunnen worden met de buitenlandse belasting over het loon. Het buitenland zal de eindheffing die niet in de opgave van het jaarloon van de desbetreffende werknemer is opgenomen, immers, niet onderkennen.”<sup>13</sup>*

Bij de Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997 ging de Staatssecretaris, zij het summier, ook nog in op de relatie van de eindheffing met de Nederlandse belastingverdragen. Zijn opmerkingen zijn in lijn met degene die hij maakte ten aanzien van de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen. Zij komen erop neer dat de eindheffing een variant is op de loonbelasting en als zodanig onder een belastingverdrag ressorteert. Bovendien vallen de eindheffingbestanddelen onder art. 15 van het OESO-Modelverdrag. Dit betekent, aldus de Staatssecretaris, dat de grondslag van de eindheffing geen inkomensbestanddelen mag bevatten die niet in Nederland mogen worden belast of waarvan belastingheffing achterwege blijft op basis van een belastingverdrag:

9 NV, Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 6, blz. 10.  
10 NV, Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 6, blz. 13.

11 NV, Kamerstukken II, 1996/97, 25 051, nr. 5, blz. 27.  
12 Vergelijk ook Kavelaars, t.a.p., onderdeel 3.2.  
13 NV, Kamerstukken II, 1996/97, 25 051, nr. 5, blz. 27.

*“De eindheffing is een species van het genus loonbelasting en is derhalve een heffing ter zake van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid waarop in geval van verdragstoepassing het arbeidsartikel (art. 15 OESO-modelbelastingverdrag) van toepassing is. Dit betekent dat de grondslag van de eindheffing geen inkomensbestanddelen mag bevatten die niet in Nederland mogen worden belast of waarvoor belastingheffing in Nederland achterwege blijft op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting (Belastingregeling voor het Koninkrijk, belastingverdragen en Besluit voorkoming dubbele belasting 1989). Voorts is inherent aan de voorgestelde nieuwe regeling dat op het desbetreffende eindheffingsbestanddeel drukkende eindheffing niet wordt verrekend bij de werknemer en dat het eindheffingsbestanddeel niet bij hem in aanmerking wordt genomen. In die zin gaat de eindheffing buiten de werknemer om. De werkgever kan in dit verband slechts de hoogte van de eindheffing bestrijden als in de grondslag van de heffing bestanddelen zouden zijn begrepen die op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting niet in Nederland belastbaar zouden zijn of waarvoor belastingheffing in Nederland achterwege dient te blijven.”*

In het kader van de pensioenen merkt de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid<sup>14</sup> op, wat uiteraard niet de geëigende plek is,<sup>15</sup> dat de eindheffing (art. 31 Wet LB 1964) en de pseudo-eindheffingen met betrekking tot VUT-uitkeringen (art. 32ba Wet LB 1964), excessieve vertrekvergoedingen (art. 32bb Wet LB 1964) en bepaalde pensioenaanspraken op basis van een eindloonstelsel (art. 32bc Wet LB 1964) niet van invloed zijn op belastingverdragen en de classificatie van de betreffende inkomensbestanddelen onder die verdragen:

*“Ten slotte wordt nog gewezen op de in de Wet LB 1964 met ingang van 1997 geïntroduceerde eindheffing (artikel 31) en de later ingevoerde pseudo-eindheffingen met betrekking tot VUT-uitkeringen (artikel 32ba), excessieve vertrekvergoedingen (artikel 32bb) en pensioenaanspraken op basis van een eindloonstelsel (artikel 32bc). Voor de toepassing van belastingverdragen is irrelevant of het betrokken loonbestanddeel bij de werknemer dan wel, door middel van eindheffing, bij de werkgever wordt belast. In hoeverre in concrete gevallen deze eindheffingen kunnen worden geëffectueerd hangt af van het van toepassing zijnde belastingverdrag. Daarom moet per verdrag beoordeeld worden of het toepasselijke verdrag het heffingsrecht over de betrokken inkomensbestanddelen (kwalificerend als loon, pensioen of een soortgelijke beloning, of immateriële schadevergoeding) ten aanzien van de werknemer toewijst aan Nederland.”*

Ook tijdens de parlementaire behandeling van de goedkeuringswet van het belastingverdrag met Japan is aandacht besteed aan de vraag hoe de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen zich verhoudt tot art. 2 (belastingen) van dat verdrag (zie ook 5.1):<sup>16</sup>

*“De NOB maakt in haar brief een opmerking over de vraag of eindheffing en pseudo-eindheffingbestanddelen onder het Verdrag vallen. De NOB erkent overigens dat in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 in onderdeel 2.11.1 aandacht is gegeven aan de relatie tussen eindheffingen etc. en belastingverdragen. In het bijzonder vraagt de NOB naar art. 32bb Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) en naar ik veronderstel tevens art. 31, 32ba en 32bc Wet LB 1964. Daarvoor geldt dat in hoeverre in concrete gevallen deze eindheffingen kunnen worden geëffectueerd afhangt van het van toepassing zijnde verdrag. Of de heffing onder het Verdrag aan Nederland of Japan toekomt, is een bijzonder casuïstische vraag die per geval moet worden bekeken. Een rol kan spelen of de vertrekvergoeding al dan niet bestaat uit een bedrag dat is afgestemd op en strekt tot voorziening in het levensonderhoud vanaf het ontslag tot aan de aanvang van het pensioen en in welke mate het land waarheen is geëmigreerd de vergoeding belast (gewezen wordt op de tekst van art. 17 van het Verdrag). Mocht in de toekomst blijken dat in een concreet geval dubbele belastingheffing dreigt, dan zal door middel van een onderling overlegprocedure een oplossing kunnen worden gevonden.”*

Samenvattend, lijkt de analyse van de Staatssecretaris op het volgende neer te komen, waarbij moet worden aangetekend dat een en ander niet uitgebreid onderbouwd wordt:

- De Staatssecretaris erkent ten aanzien van de reguliere eindheffing dat zij problemen kan oproepen in grensoverschrijdend verband aangezien zij onder omstandigheden niet verrekenbaar is met de belasting die wordt geheven in het woonland van de werknemer;
- De pseudo-eindheffing en de eindheffing zijn aan te merken als een belasting in de zin van art. 2 van het OESO-Modelverdrag;
- De reguliere toewijzingsbepalingen van art. 15 e.v. van het OESO-Modelverdrag zijn op de eindheffingbestanddelen en de excessieve vertrekvergoeding van toepassing in welk verband de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake grensoverschrijdende ontslagvergoedingen eveneens op deze laatste categorie moet worden toegepast;
- De werkgever kan zich eveneens op art. 15 e.v. van het OESO-Modelverdrag beroepen en hij zal moeten initiëren dat rekening wordt gehouden met de toepassing van een belastingverdrag.

.....  
14 T.a.p. blz. 55.

15 Zie ook P. Kavelaars, Arbeidsinkomsten en verdragsbeleid, MBB 2011, nr. 4, blz. blz. 177.

.....

16 NV Kamerstukken II 2011/12, 32 776, nr. 6, blz. 16 en 17.

## 5. Een nadere beschouwing van de diverse belastingverdragaspecten van de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen

### 5.1. *Constitueert de pseudo-eindheffing een belasting in de zin van de Nederlandse belastingverdragen*

De eerste vraag die opkomt, is of een dergelijke werkgeversheffing of een pseudo-eindheffing als een belasting in de zin van art. 2 van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde Nederlandse belastingverdragen kan worden beschouwd. Nederland kiest er voor in lid 3 van de op art. 2 van het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen een niet uitputtende opsomming te geven van de belastingen die onder de werkingssfeer daarvan vallen.<sup>17</sup> In die opsomming wordt ook de loonbelasting genoemd, maar daarmee is nog niet de vraag beantwoord of ook de pseudo-eindheffing van art. 32bb Wet LB onder de Nederlandse belastingverdragen ressorteert.<sup>18</sup> Hoewel deze opsomming niet uitputtend bedoeld is, kan worden aangenomen dat art. 2, lid 3, van het OESO-Modelverdrag een zodanige betekenis toekomt dat het alle belastingen omvat waarop het verdrag ten tijde van het sluiten daarvan van toepassing was.<sup>19</sup> Dientengevolge zullen niet genoemde, op het moment van het sluiten van de overeenkomst bestaande belastingen, volgens de bedoeling van de verdragsluitende staten niet onder de werking van het verdrag vallen.<sup>20</sup> Art. 2, lid 4, van het OESO-Modelverdrag bepaalt dat het ook van toepassing is op gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van de ondertekening van het desbetreffende verdrag naast of in de plaats van de bestaande belastingen worden geheven.

Het begrip "belasting" is in het verdrag niet

.....

17 Dat dit een niet uitputtende opsomming betreft, blijkt uit de tekst van art. 2, lid 3, van het OESO-Modelverdrag ("in particular") en art. 2, lid 3, van het Nederlandse Standaardverdrag ("met name"). Zie ook para. 6 van het Commentaar op art. 2 van het OESO-Modelverdrag.

18 Het feit dat de pseudo-eindheffing naast en samen met de loonbelasting wordt geheven kan in dezen niet doorslaggevend worden geacht. Immers, premies volksverzekeringen worden ook samen met de loon- en inkomstenbelasting geheven maar dit gegeven maakt de premies volksverzekeringen nog niet tot een belasting in de zin van art. 2 van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde Nederlandse belastingverdragen. Dientengevolge wordt de belastingvrijstellingbreuk uitsluitend toegepast op het bedrag aan belasting; vergelijk Hof Amsterdam, 4 augustus 1993, V-N 1994, blz. 695 en Hof 's-Gravenhage 31 maart 1995, V-N 1995, blz. 1597.

19 Zie ook para. 6 van het Commentaar op art. 2 van het OESO-Modelverdrag.

20 A.J.A. Stevens, Het begrip "belastingen", in Nederlandse regelingen voor internationaal belastingrecht, Hfst 9. para. 3.2.1.5. Zie ook K. van Raad, The concept of tax in the OECD Model, in the Concept of Tax (red. B. Peeters), 2005 EATLP Congress, Naples, IBFD, 2007, blz. 262. die in dit verband wijst op de moeizame relatie tussen art. 2, lid 2, en lid 3, van het OESO-Modelverdrag.

gedefinieerd en het moet derhalve met behulp van het algemene interpretatie-artikel van art. 3, lid 2, van het OESO-Modelverdrag worden uitgelegd.<sup>21</sup> Art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag bepaalt dat alsdan te rade moet worden gegaan bij de betekenis van dit begrip onder het nationale recht van de verdragstoepassende staten tenzij de context een andere betekenis vereist.<sup>22</sup> Kenmerkend voor de pseudo-eindheffing conform het nationale recht is dat zij uitsluitend van de (voormalige) werkgever geheven wordt en niet (tevens) van de (vroegere) werknemer; het karakter van een voorheffing komt dus te vervallen. Hierin onderscheidt de pseudo-eindheffing zich van wat een reguliere loonbelasting kan worden genoemd waarbij bovendien art. 32bb Wet LB een eigen grondslag en tarief hanteert. Betoogd kan dan ook worden dat de pseudo-eindheffing in wezen geen loonbelasting is. Immers, zij wordt van de werkgever geheven en naast de loonbelasting, maar niet in plaats daarvan (wat wel het geval zou zijn geweest bij een reguliere eindheffing).<sup>23</sup>

De tekst van art. 2, lid 2, OESO-MV refereert aan "taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises." Volgens het Commentaar op art. 2 van het OESO-MV gaat het hierbij om payroll taxes, de (inmiddels afgeschafte<sup>24</sup>) Duitse Lohnsummensteuer<sup>25</sup> en de Franse taxe sur les salaires.<sup>26</sup> Art. 2, lid 2, Nederlandse Standaardverdrag verwijst hierbij naar "belastingen naar het bedrag van de door een onderneming betaalde lonen". In het Nederlandse Standaardverdrag wordt in dezen niet aangesloten bij het "totale" bedrag van de door de onderneming betaalde lonen, hoewel in de Nederlandse verdragen conform het OESO-Modelverdrag veelal wel het "totale" bedrag van deze lonen wordt vermeld, zoals in art. 2, lid 2, belastingverdragen met België, Denemarken en Japan. Hoewel de pseudo-eindheffing van art. 32bb Wet LB 1964 niet van het totale bedrag van de lonen wordt geheven maar enkel over het excessieve gedeelte van een vertrekvergoeding, wordt zij, evenals de door het

.....

21 Bùge, Art. 2 OECD-MA in DBA-Kommentar (ed. H. Becker, H-D Höppner, S. Grotherr en H-K. Kroppen) Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin, losbladig, art. 2, B.V.2 (randnummer 11).

22 Van Raad, t.a.p., blz. 260 en 261 merkt terecht op dat bij afwezigheid van een definitie van het begrip "belasting" in de nationale wetgeving van de verdragstoepassende staten, art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag geen toepassing kan vinden.

23 Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Loonbelasting, Kluwer, losbladig, art. 32bb, aant. 1; MvT, Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 3, blz. 4 en 5 en F.M. Werger, Ruim tien jaar eindheffing, van codificatie van de praktijk naar afvoerputje voor de loonbelasting, WFR 2008, blz. 460.

24 De Duitse Lohnsummensteuer is met ingang van 1 januari 1980 afgeschaft; vergelijk V. Bùge, Art. 2 OECD-MA in DBA-Kommentar (red. H. Becker, H-D Höppner, S. Grotherr en H-K. Kroppen) Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, losbladig, art. 2, B.V.2 (randnummer 29).

25 Zie ook K. Vogel in Vogel/Lehner, DBA/ Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, Art. 2, Verlag C.H. Beck, 2008, blz. 320 (randnummer 25) merkt op dat: „Lohnsummensteuer ist die Steuer vom Gesamtbetrag der von einem Unternehmen gezahlten Löhne oder Gehälter.“

26 Para. 3 van het Commentaar op art. 2 OESO-Modelverdrag.

OESO-Commentaar gegeven voorbeelden wel van de werkgever of de onderneming geheven.<sup>27</sup> Dit zou erop kunnen duiden dat het feit dat een dergelijke belasting die enkel van de werkgever wordt geheven en niet van de werknemer er niet aan in de weg staat dat zij toch onder de reikwijdte van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen valt.<sup>28</sup> Dat neemt echter niet weg dat de pseudo-eindheffing niet over het totale bedrag van de lonen wordt geheven zoals de tekst van art. 2, lid 2, OESO-Modelverdrag vereist. Derhalve blijft het de vraag of de pseudo-eindheffing onder de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen kan ressorteren. Het OESO-Modelverdrag lijkt er bovendien vanuit te gaan dat de eindheffing of loonsomheffing, gezien de uitdrukkelijke passage die in dat verband is opgenomen, niet als een reguliere loonbelasting of een belasting naar een bestanddeel van het inkomen in de zin van art. 2, lid 2, OESO-Modelverdrag kan worden gezien. Deze redeneertrant is ook aan de staatsecretaris van Financiën voorgelegd door de NOB in het kader van art. 2, lid 2, belastingverdrag met Japan maar hij gaat hier helaas niet op in (zie ook het onder 5.1 vermelde citaat).<sup>29</sup> Het zou naar mijn mening aanbeveling verdienen expliciet in art. 2 van de Nederlandse belastingverdragen die gebaseerd zijn op het OESO-Modelverdrag vast te leggen dat dergelijke heffingen hieronder ressorteren.

#### 5.2 *Vormt de excessieve vertrekvergoeding loon in de zin van de door Nederland gesloten belastingverdragen?*

Daarenboven is een belasting vereist naar het bedrag van de door een werkgever betaalde lonen, hetgeen vooronderstelt dat er loon moet zijn. Het is dan ook van belang in ogenschouw te houden dat het bestaan van een pseudo-eindheffing niet automatisch "loon" in de zin van art. 10 Wet LB impliceert. Indien geen sprake is van loon kan de vraag opkomen of de pseudo-eindheffing nog wel aangemerkt kan worden als een belasting naar het inkomen (het gehele inkomen of een bestanddeel van het inkomen) in de zin van art. 2, lid 2, van het OESO-Modelverdrag en of er überhaupt sprake is van een inkomsten- of een loonbelasting in de zin van de Nederlandse belastingverdragen (in de literatuur werd overigens met enige regelmaat de conclusie getrokken ten aanzien van de reguliere

eindheffing dat zij om die reden niet onder de reikwijdte van een belastingverdrag valt<sup>30</sup>)? Art. 10, lid 5, onderdeel b, Wet LB bepaalt expliciet dat de excessieve vertrekvergoeding tot het loon behoort. Zonder een dergelijke bepaling is het de vraag of de excessieve vertrekvergoeding als fiscaal loon kan worden beschouwd waarbij in ogenschouw moet worden gehouden dat de eindheffingbestanddelen niet meetellen in het (jaar)loon van de werknemer, omdat er geen Inkomstenbelasting over wordt geheven, maar alleen de pseudo-eindheffing. Gesteld kan worden dat de excessieve vertrekvergoeding reeds als loon is belast met pseudo-eindheffing en derhalve het karakter van fiscaal loon heeft verloren (hetgeen art. 10, lid 5, onderdeel b, Wet LB beoogt te voorkomen<sup>31</sup>). Ook de tekst van art. 32bb, lid 1, Wet LB beoogt te bewerkstelligen dat de excessieve vertrekvergoeding als loon wordt "aangemerkt" en bovendien wordt aangesloten, voor zover van belang, bij het begrippenkader van de loonbelasting (inhoudingsplichtige, etc).

Art. 10, lid 5, onderdeel b, en art. 32bb, lid 1, Wet LB kunnen van belang zijn aangezien de begrippen "salaries, wages and other similar remuneration" in art. 15, lid 1, van het OESO-Modelverdrag en "directors' fees and other similar payments" in art. 16 van het OESO-Modelverdrag niet in het verdrag gedefinieerd zijn. Zij dienen dus aan de hand van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag te worden uitgelegd dat voor de betekenis van niet in het verdrag gedefinieerde begrippen verwijst naar de betekenis die zij hebben volgens het nationale recht van de verdragstoepassende staten tenzij de context een hiervan afwijkende betekenis vereist. Dat laatste zal zich in dit verband slechts in vrij uitzonderlijke situaties voordoen.<sup>32</sup> Desalniettemin rijst een aantal vragen; constitueren art. 10, lid 5, onderdeel b, en art. 32bb, lid 1, Wet LB een soort fictie inhoudende dat de excessieve vertrekvergoeding fictief als loon wordt gezien daar waar zulks zonder een dergelijke fictie niet het geval zou zijn en werkt zij door naar reeds bestaande belastingverdragen waarbij het fictief loon-arrest van de Hoge Raad mogelijk een rol kan spelen (HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 waarin hij op basis van

.....  
27 In weerwil van deze passage in het OESO-Commentaar heeft de Franse Hoge Raad in een aantal arresten het standpunt ingenomen dat de "taxe sur les salaires" die eveneens een eindheffingskarakter heeft niet onder de reikwijdte viel van enkele door Frankrijk gesloten belastingverdragen. In het verdrag tussen Nederland en Frankrijk ontbreekt bovendien het equivalent van de zinsnede "taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises", zodat de pseudo-eindheffing vanuit Frans perspectief niet onder het belastingverdrag met Nederland valt.

28 Het belastingverdrag tussen de VS en het VK sluit payroll taxes expliciet van de reikwijdte van het belastingverdrag uit.

29 NV Kamerstukken II 2011/12, 32 776, nr. 6, blz. 16 en 17. Hij merkt ten onrechte op dat de vraag of de pseudo-eindheffing op excessieve vertrekvergoedingen als een belasting in de zin van art. 2 belastingverdrag met Japan moet worden aangemerkt casuïstisch van aard is. Dit betreft naar mijn mening evenwel een principiële vraag.

.....  
30 Vergelijk, Overduin, t.a.p., blz. 367 en 368 en Kavelaars, t.a.p., onderdeel 3.2.

31 MvT, Kamerstukken II, 2007/08, 31 459, nr. 3, blz. 19. Er vindt in ieder geval heffing van loonbelasting plaats bij de werknemer en daarnaast een pseudo-eindheffing bij de werkgever.

32 De Hoge Raad was in zijn arrest van 27 september 2000, BNB 2001/29 van mening dat een WAO-uitkering onder de BRK (dat geen specifieke sociale zekerheidsbepaling bevat) onder het restartikel viel ondanks het feit dat een WAO-uitkering naar nationaal recht als loon uit vroegere dienstbetrekking moet worden aangemerkt (art. 11, lid 1, letter e, Wet LB). In zijn arresten van 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 kwam de Hoge Raad tot het oordeel dat art. 15 (niet-zelfstandige arbeid) en art. 16 (bestuurdersbeloningen) van het voormalige verdrag tussen Nederland en België niet van toepassing waren op het fictieve loon (art. 12a Wet LB) omdat de context in de zin van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag de doorwerking daarvan naar het voormalige verdrag met België weerhield.



de goede verdragstrouw<sup>33</sup> de doorwerking van het fictief loon naar het voormalige belastingverdrag met België weerhield omdat een dergelijke verdragsposterieure wijziging tot gevolg had dat art. 15 of 16 van dat verdrag van toepassing zou worden waardoor Nederland potentieel een heffingsrecht zou hebben over inkomen dat normaal gesproken als dividend of vermogenswinsten aan de belastingplichtige zou toevloeien en waarover Nederland een beperkt of geen heffingsrecht zou hebben<sup>34</sup>)? Indien men toch tot de conclusie komt dat deze fictie doorwerkt naar bestaande verdragen omdat de verdragstrouw hier geen dam tegen opwerpt (er is geen sprake van "omkwalificatie" van inkomen<sup>35</sup> maar veeleer van het nogmaals belasten van een inkomensbestanddeel bij een andere belastingplichtige (en waarop een belastingverdrag in beginsel niet ziet)<sup>36</sup> waarvan niet gesteld kan worden dat potentieel een verschuiving in de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen de beide verdragsluitende staten wordt teweeggebracht doordat het inkomen normaliter en naar zijn aard als een andere inkomenscategorie en classificierend onder een andere verdragsbepaling aan de belastingplichtige zou toevloeien) dan zou de excessieve vertrekvergoeding als loon classificeren in de zin van het belastingverdrag.

### 5.3 Voorkoming van dubbele belasting

Indien men tot de conclusie komt dat de excessieve vertrekvergoeding als loon is aan te merken en pseudo-eindeheffing als een belasting in de zin van de belastingverdragen, dan speelt de mogelijke voorkoming van dubbele belasting (art. 23 van het OESO-Modelverdrag) een rol. Indien de gedachtegang van de Staatssecretaris wordt gevolgd, dan moet de excessieve vertrekvergoeding onder

.....  
33 In BNB 2003/379 en 381 baseert de Hoge Raad zich op de context in de zin van art. 3, paragraaf 2, van het voormalige belastingverdrag met België. Echter, uit de overwegingen van de Hoge Raad blijkt dat hij de effectuering van het fictief loon onder het voormalige belastingverdrag met België afwijst op basis van de goede trouw. Dit wordt met name tot uitdrukking gebracht door de verzekering van de "permanency of commitments" waaraan hij refereert (rechtsoverweging 3.4.4). Dit wordt door A-G Wattel (punt 2.26 van de bijlage bij de conclusies inzake BNB 2003/379 en 381) vertaald als "pacta sunt servanda". Dit beginsel is op zijn beurt weer neergelegd in art. 26 en art. 31, lid 1, van het Verdrag van Wenen. Dat de Hoge Raad in dezen aan de goede trouw wenste te refereren, wordt ook bevestigd door F. van Brunschot, *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, Bulletin for International Fiscal Documentation, 2005, nr. 5, blz. 5 e.v.; F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, 2004, blz. 489-502 (academische dissertatie) en F. Pötgens, *Ficties en Belastingverdragen*, Tijdschrift voor Fiscaal Recht, 2004, nr. 265, blz. 670-673.

34 Abstraherende van het aanmerkelijk belangvoorbehoud van art. 13, lid 5, van het voormalige belastingverdrag uit België.

35 A-G Wattel gebruikt de term "omgekwalificeerd" in de bijlage bij zijn conclusies bij HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en 381 (punt 2.26 en 2.27).

36 Zie ook C. van Raad, *Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen, in Over de grenzen van de vennootschapsbelasting*, Juchbundel, Kluwer, 2002, blz. 298.

art. 15 e.v. van het OESO-Modelverdrag worden geclassificeerd. Uit de parlementaire behandeling bij de introductie van de eindheffing in 1997 blijkt dat de Staatssecretaris de mening is toegedaan dat zij volledig aan de werknemer voorbij gaat doch dat zij alleen de werkgever aangaat. Dit impliceert dat de werknemer geen beroep kan doen op de regels voor voorkoming van dubbele belasting. Nederland verleent immers vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting aan de persoon bij wie volgens de Nederlandse regels het inkomensbestanddeel in de heffing wordt betrokken.<sup>37</sup> In het geval van de pseudo-eindeheffing is dat de werkgever en niet de werknemer. Een vergelijkbare kwestie speelt overigens met betrekking tot de reguliere eindheffing.<sup>38</sup> Gevolg van een en ander is dat de eindheffingbestanddelen niet worden meegenomen in de voorkoming van dubbele belasting waardoor sprake kan zijn van een lager inkomen en van minder aftrek ter voorkoming van dubbele belasting uitgaande van de situatie dat de vrijstellingsmethode met grondslag- of progressievoorbehoud wordt toegepast.<sup>39</sup> Uiteraard speelt dit effect in het bijzonder bij een naheffing door eindheffing die in feite voor een groot deel ter discretie van de belastingdienst en afhankelijk is van zijn initiatief (art. 31, lid 1, onderdeel a, Wet LB). Een ander nadelig effect is dat de betreffende werknemer bepaalde persoonlijke tegemoetkomingen (persoonsgebonden aftrek van afdeling 6.1 van de Wet IB 2001, zoals alimentatiebetalingen) niet of niet in dezelfde mate kan vergelden tegen deze eindheffingbestanddelen.<sup>40</sup> Dit kan zich ook voordoen in de situatie dat een buitenlandse belastingplichtige heeft geopteerd voor een behandeling als binnenlands belastingplichtige overeenkomstig art. 2.5 van de Wet IB 2001.<sup>41</sup>

### 5.4 Kan de werkgever/inhoudingsplichtige art. 15 van het OESO-Modelverdrag invoeren?

Onder de aanname dat de excessieve vertrekvergoeding als loon is te zien en de pseudo-eindeheffing als een belasting in de zin van de Nederlandse belastingverdragen, dient verder te worden nagegaan of de werkgever/inhoudingsplichtige zich op art. 15 van het OESO-Modelverdrag kan beroepen. Immers, in het geval van een excessieve vertrekvergoeding is de werkgever de enige belastingplichtige. De vraag die dan ook beantwoord moet worden, is of ook de werkgever/inhoudingsplichtige een beroep kan doen op art. 15 of art. 16 van het OESO-Modelverdrag? Art. 15 refereert expliciet aan natuurlijke personen,<sup>42</sup> maar desalniettemin kan

.....  
37 Zie ook T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationaal dubbele belasting*, Academische dissertatie, 2000, blz. 310.

38 Vergelijk Overduin, t.a.p., blz. 367.

39 Overduin, t.a.p. blz. 367.

40 Dit zou overigens ook nog Europeesrechtelijke implicaties kunnen hebben.

41 Overduin, t.a.p., blz. 367.

42 Zie, bijvoorbeeld, art. 15, lid 2, onderdeel a, OESO-Modelverdrag; alleen een natuurlijke persoon kan in de werkstaat verblijven gedurende een tijdvak of tijdvakken die in een referentieperiode een totaal van 183 dagen te boven gaan. Para. 5 van het Commentaar op art. 15 van het OESO-Modelverdrag bepaalt in dit geval het volgende: "...The application of this [days of physical presence] method is straightforward as the individual is either present in a country or not."

ook een werkgever/inhoudingsplichtige op deze bepaling een beroep doen indien de inhouding van loonbelasting of de afdracht van een pseudo-eindheffing door art. 15 van het OESO-Modelverdrag wordt beperkt of uitgesloten. In die zin heeft art. 15 ook repercussies voor de werkgever/inhoudingsplichtige en moet hij zich ook daarop kunnen beroepen. Een beroep van de werkgever/inhoudingsplichtige op art. 15 is in ieder geval in conformiteit met de diverse van belang zijnde verdragsbepalingen.<sup>43</sup>

- Art. 1 van het OESO-Modelverdrag houdt in dat het verdrag van toepassing is op personen die inwoner zijn van één van de verdragsluitende staten of van beide staten. Een werkgever/inhoudingsplichtige kan zowel een persoon als een inwoner zijn en op die basis eveneens een beroep doen op art. 15 van het OESO-Modelverdrag;
- Aan de voorwaarden van art. 15 van het OESO-Modelverdrag wordt voldaan (het inkomen wordt verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een dienstbetrekking) waaraan het beroep van de werkgever/inhoudingsplichtige op deze bepaling niet afdoet. Immers, art. 15 impliceert niet dat alleen de ontvanger van het inkomen een beroep kan doen op deze bepaling. De omstandigheden van de werknemer/ontvanger van het inkomen zijn alleen van belang om vast te stellen of deze bepaling van toepassing is. Eenmaal zij toepassing vindt, dan kan de werkgever/inhoudingsplichtige die de verplichting heeft de pseudo-eindheffing af te dragen een beroep daarop doen en deze bepaling in aanmerking nemen teneinde te beoordelen of en in hoeverre Nederland een heffingsrecht heeft over het onderliggende inkomen;
- Loonbelasting (waaronder in deze hypothese ook de pseudo-eindheffing moet worden begrepen) valt onder de werkingssfeer van het belastingverdrag ingevolge art. 2 van het OESO-Modelverdrag.

Dat een werkgever/inhoudingsplichtige een beroep kan doen op art. 15 van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen blijkt ook uit het voormalige art. 27, lid 7, Wet LB. Deze bepaling bevatte een formeel vereiste inhoudende dat een inhoudingsplichtige die op grond van een belastingverdrag of enige andere regel van internationaal recht geen loonbelasting behoorde in te houden alleen dan inhouding

.....  
43 Ontleend aan F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, Doctoral Series, no. 12, IBFD, 2006, blz. 116-118 (academische dissertatie). Een andere visie lijkt te worden gevolgd door Overduin, t.a.p., blz. 367 die met betrekking tot de reguliere eindheffing van mening is dat de werkgever in een dergelijk geval niet kwalificeert als een persoon waarop het belastingverdrag van toepassing is aangezien uit de bepalingen van dat verdrag voortvloeit dat daarmee beoogd wordt heffingen naar het inkomen van de verdragsgerechtigde personen nader te regelen. Naar de mening van Overduin is een naheffing loonheffing op basis van eindheffing beoordeeld vanuit de positie van de – naar Nederlandse maatstaven bestempelde – werkgever, niet aan te merken als een heffing naar het inkomen van de werkgever. De werkgever zou daarmee verdragsbescherming ontberen.

van loonbelasting achterwege kon laten indien de werknemer hem een daartoe strekkende verklaring van de inspecteur had overlegd. De inhoudingsplichtige kon het inhouden van loonbelasting op basis van deze verklaring achterwege laten en was daarmee gevrijwaard van het risico van een naheffingsaanslag. Vanaf 1 januari 2003 is art. 27, lid 7, Wet LB vervallen en is het ter discretie van de werknemer of de werkgever/inhoudingsplichtige of zij zo'n verzoek aan de inspecteur wensen te richten. De jurisprudentie die onder het voormalige art. 27, lid 7, Wet LB is geweest, gaat er eveneens van uit dat de werkgever/inhoudingsplichtige een beroep kan doen op art. 15 van de Nederlandse belastingverdragen die gebaseerd zijn op het OESO-Modelverdrag. In deze jurisprudentie wordt geoordeeld dat een art. 27, lid 7, Loonbelasting-verklaring geen verplichtend karakter kan hebben aangezien het de werkgever/inhoudingsplichtige vrijstaat zelfstandig te beoordelen of hij geheel of gedeeltelijk van het inhouden van loonbelasting kan afzien op basis van het vigerende belastingverdrag.<sup>44</sup>

## 6. Conclusie

Uit het vorenstaande blijkt dat een resem vragen en onduidelijkheden voorhanden is die in het wetgevingsproces had moeten worden meegewogen en die een nadere heroverweging van de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen had kunnen rechtvaardigen. Verder heb ik getracht het belang te illustreren dat een prominente rol zou moeten worden toegekend aan de inpasbaarheid van een herziening of invoering van wetgevende systemen in het Nederlandse belastingverdragen-netwerk. Dit speelt temeer indien de herziening of invoering van het wettelijke systeem elementen bevat die betrekking hebben of kunnen hebben op grensoverschrijdende arbeid, aangezien dit vanuit en naar Nederland veelvuldig voorkomt. Veel van deze vragen en onduidelijkheden zullen uiteindelijk door de rechter moet worden opgelost.

.....  
44 Hof Amsterdam 3 oktober 1972, BNB 1973/168 en Hof Arnhem 15 juni 1973, BNB 1974/109.