

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 en arbeidsinkomsten



1. Inleiding

In deze bijdrage wordt ingegaan op de arbeidsartikelen (art. 15-21) zoals die aan de orde zijn gekomen in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: Notitie) waarbij de nadruk vooral ligt op art. 15 en 16 OESO-MV.² De Notitie heeft een politiekbeleidsmatig karakter³ en besteedt alleen aandacht aan technische punten indien zich ten aanzien van de eerdere notities over fiscaal verdragsbeleid⁴ op deze punten een wijziging of een ingrijpende ontwikkeling heeft voorgedaan. Voor het overige blijven ter zake de eerdere notities relevant en bepalend.⁵ De Notitie gaat er, gezien de relatief geringe aandacht die aan art. 15 OESO-MV wordt besteed en het volledig buiten beschouwing laten van art. 16 OESO-MV, blijkbaar van uit dat de ontwikkelingen en wijzigingen op deze terreinen beperkt zijn. Naar mijn mening is deze aanname overigens ten onrechte. In de parlementaire behandeling is nog met betrekking tot art. 15 OESO-MV op een beperkt aantal onderdelen nader ingegaan, zoals de verdragsclassificatie van inkomen uit een lucratief belang.

Gezien de beperkingen wat betreft de omvang is het niet mogelijk op alle overige onderdelen genoemd in de Notitie, en de parlementaire toelichting daarop, in te gaan. Aan de hand van de relevante verdragsartikelen worden de issues naar voren gebracht die in deze stukken zijn genoemd en wordt hier waar nodig commentaar op gegeven. Aan de hand van de ontwikkelingen die zich sinds de publicatie van de vorige notitie verdragsbeleid (1998) hebben voorgedaan, wordt tevens op een aantal omissies gewezen in de Notitie.

2. Het algemene arbeidsartikel

2.1. *Werkgeverschap*

Sinds de publicatie van de vorige notitie verdragsbeleid (1998) heeft zich een behoorlijk aantal ontwikkelingen voorgedaan op het terrein van art. 15 OESO-MV. Gezien deze veelheid aan ontwikkelingen was het gerechtvaardigd geweest dat de Notitie hier uitgebreid aandacht aan zou hebben besteed. Helaas is dat niet het geval.

-
- 1 Hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek te Amsterdam.
 - 2 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 7. Zie overigens voor een kritische bespreking van hetzelfde cluster verdragsartikelen, P. Kavelaars, 'Arbeidsinkomsten en verdragsbeleid', *MBB 2011*, nr. 4, p. 168 e.v.
 - 3 *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 7, p. 13.
 - 4 Notitie Algemeen fiscaal verdragsbeleid (1987), *Kamerstukken II 1987/88*, 20 365, nr. 2; Notitie Internationaal fiscaal (verdrags)beleid (1996), *Kamerstukken II 1996/97*, 25 087, V-N 1996, p. 4011 en 'Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht (1998)', V-N 1998, nr. 22.
 - 5 *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 7, p. 13.

De Notitie merkt op dat Nederland in belastingverdragen een bepaling overeenkomstig art. 15 lid 2 OESO-MV opneemt (en uiteraard ook art. 15 lid 1 OESO-MV). Wat betreft art. 15 lid 2 OESO-MV gaat de Notitie alleen in op het verdragswerkgeverschap⁶ waarbij zij in het bijzonder refereert aan het besluit van 12 januari 2010, *BNB 2010/110*.⁷ Indien buitenlandse werknemers binnen concernverband⁸ niet langer dan zestig werkdagen⁹ per twaalf maanden in Nederland worden tewerkgesteld, staan zij niet in een gezagsverhouding tot het Nederlandse concernonderdeel waardoor het niet als een werkgever wordt aangemerkt in de zin van art. 15 lid 2 onderdeel b van de Nederlandse belastingverdragen die zijn geënt op het OESO-MV. Het gevolg hiervan is dat Nederland in een dergelijke situatie afziet van zijn mogelijke heffingsrechten (die het wellicht zou hebben op basis van de verdragswerkgever-arresten van de Hoge Raad). Dit betekent uiteraard een administratieve lastenverlichting voor het daarvoor in aanmerking komende bedrijfsleven. De zestigdagenregeling geldt niet indien een in Nederland wonende werknemer voor meer dan zestig dagen wordt tewerkgesteld in het buitenland bij een aldaar gevestigd concernonderdeel.

Het is niet geheel duidelijk wat de Notitie met deze referte aan *BNB 2010/110* beoogt te bereiken. Er wordt enkel opgemerkt dat indien de andere verdragsluitende staat de materiële benadering van 'werkgever' niet volgt die het OESO-Commentaar voorstaat (en, bijvoorbeeld, de voorkeur geeft aan een formele uitleg daarvan), Nederland hiervoor een oplossing tracht te vinden in onderling overleg met die andere staat. Dit laatste kan uitmonden in een verduidelijkende bepaling in het verdrag of in het protocol.¹⁰ Deze visie en een suggestie voor een dergelijke bepaling zijn overigens ook in het OESO-Commentaar opge-

6 De Notitie, t.a.p., p. 53 verwijst in dezen naar de verdragswerkgeverarresten (HR 1 december 2006, *BNB 2007/75-79* en *V-N 2006/65.7*). Hierin wordt een materiële uitleg van het begrip 'werkgever' in art. 15 lid 2 onderdeel b OESO-MV gevolgd. Een dergelijke uitleg is ook in 2010 neergelegd in het Commentaar op art. 15 van het OESO-MV (par. 8 e.v.). Een aantal accentverschillen tussen beiden kan echter worden onderkend (de eerste legt meer de nadruk op de gezagsverhouding en de laatste meer op de integratie van de werkzaamheden in die van de inlenende onderneming). Vergelijk F.P.G. Pötgens, De Hoge Raad bevestigt en verduidelijkt het materiële werkgeverschap onder de belastingverdragen, *WFR 2007/6714*, p. 380 en 381 ten aanzien van de OESO Discussion Draft van 12 maart 2007 'Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15 of the Model Tax Convention' dat als voorloper van de uiteindelijke wijzigingen in het OESO-Commentaar kan worden gezien.

7 Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 24*, p. 17 geeft aan dat de voorbeelden die in *BNB 2010/110* worden genoemd, aansluiten bij het Commentaar op art. 15 van het OESO MV (par. 8 e.v.). Nederland onderschrijft de visie zoals die in dit OESO-Commentaar wordt weergegeven en acht haar tevens in overeenstemming met de verdragswerkgeverarresten van de Hoge Raad.

8 Concern moet worden opgevat als verbonden lichaam in de zin van de Wet LB 1964. Voor uitzendingen buiten concernverband geldt de zestigdagenregeling niet.

9 Blijkens *BNB 2010/110* gaat het hierbij om werkdagen zoals omschreven in HR 23 september 2005, *BNB 2006/52* waardoor ook ziektedagen als werkdagen meetellen.

10 Notitie, t.a.p., p. 53.

nomen.¹¹ Het zou naar mijn mening de voorkeur verdienen een aantal van belang zijnde criteria van 'werkgever' op te nemen in het betreffende belastingverdrag of in het protocol daarbij dat tevens zou gelden voor staten die willen vasthouden aan een formele uitleg van 'werkgever'. Deze voorkeur is mede ingegeven door de omstandigheid dat het OESO-Commentaar geen eenduidige interpretatie volgt van 'werkgever' (de betekenis daarvan wordt afgeleid uit het begrip 'dienstbetrekking' welk begrip op zijn beurt weer wordt geïnterpreteerd met behulp van het nationale recht van de verdragstoepassende staten).¹²

Wat er ook zij van de zestigdagenregeling, het lijkt in ieder geval aangewezen haar op te nemen in het vigerende belastingverdrag of in het protocol daarbij. Zij zou alsdan kunnen dienen als nadere invulling van het begrip 'werkgever' voor doeleinden van art. 15 lid 2 onderdeel b OESO-MV. Overigens wordt deze zienswijze door de Staatssecretaris van Financiën van de hand gewezen omdat daartoe geen noodzaak zou bestaan zonder dat daarvoor een nadere en verdere redengeving wordt aangedragen.¹³

Voor het overige gaat de parlementaire behandeling in reactie op vragen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: 'NOB') enkel in op de verdragsclassificatie van inkomsten uit een lucratief belang en het begrip 'borne by' in de zin van art. 15 lid 2 onderdeel c OESO-MV.

2.2. *Lucratief belang*

Met betrekking tot de verdragsclassificatie van inkomen uit een lucratief belang (art. 3.92b Wet IB 2001) herhaalt de staatssecretaris het eerder in de parlementaire toelichting bij die wetsbepaling geventileerde standpunt dat het onder art. 15 of art. 16 van het OESO-MV ressorteert.¹⁴ De NOB vroeg een reactie op het standpunt in de literatuur dat dergelijke inkomsten niet onder art. 15 OESO-MV dienen te worden geclassificeerd maar onder art. 10 (dividenden), 11 (interessen) of 13 (vermogenswinsten) OESO-MV afhankelijk van de civielrechtelijke vorm waarin de voordelen uit het lucratief belang worden genoten.¹⁵ Een en ander is onder meer gebaseerd op het feit dat inkomen uit lucratief belang naar nationaal

¹¹ Par. 8.3. van het Commentaar op art. 15 van het OESO-MV.

¹² F.P.G. Pötgens, 'Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2)(b) and (c) of the OECD Model, in The 2010 OECD Updates' (red. D. Weber en S. Van Weeghel), *Series on International Taxation*, Wolters Kluwer, 2011, p. 131 en 132. Onduidelijk is of dit als een indirecte referentie naar het nationale recht van de verdragstoepassende staten moet worden gezien of als een autonome interpretatie. Hierbij kan tevens worden gewezen op HR 1 december 2006, *BNB 2007/75-79*, HR 28 februari 2003, *BNB 2004/138*, alsmede BFH 21 augustus 1985, *BStBl. II 1986*, p. 4, BFH 29 januari 1986, *BStBl. 1986*, p. 442, BFH 27 april 2000, *IStR 2000*, p. 569 en BFH 25 februari 2005, *BB 2005*, nr. 27, p. 1482 waarin een autonome interpretatie van 'werkgever' werd gevolgd ondanks het feit dat de respectieve nationale wetgevingen een definitie van 'dienstbetrekking' bevatten. Daarenboven wordt volledig voorbijgegaan aan staten die (buiten inhoudingsplicht voor de loonbelasting) een definitie in hun nationale wetgeving hebben van 'werkgever' (zoals het VK en de VS) waarnaar art. 3 lid 2 van het OESO-MV in eerste instantie verwijst.

¹³ Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 17. Wel wordt aangegeven dat signalen uit de praktijk aanleiding kunnen zijn de zestigdagenregeling, als onderdeel van de uitleg van het verdragsbegrip 'werkgever' met een concrete verdragspartner te bespreken, bijvoorbeeld, indien zij tot een dubbele vrijstelling zou kunnen leiden.

¹⁴ Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 23. Zie tevens *Kamerstukken II 2007/08*, 31 459, nr. 9, p. 23.

¹⁵ Zie F.P.G. Pötgens en D.A. Hofland, 'De verdragsclassificatie van voordelen uit een lucratief belang genoten door een buitenlandse belastingplichtige', *WFR 2010/6841*, p. 18 e.v.; F.P.G. Pötgens, *Het vijfde wiel aan de wagen – Over de rol van belastingverdragen tijdens het fiscale wetgevingsproces*, Kluwer, 2009, p. 43 e.v. en F.P.G. Pötgens, 'Tax Treaty Classification of Netherlands-Source Income from Lucrative Interest (Carried Interest)', *European Taxation*, 2011, nr. 11, p. 465 e.v.

recht als resultaat uit overige werkzaamheden wordt belast wat eerst aan de orde komt indien de voordelen niet meer als inkomen uit dienstbetrekking (art. 3.81 juncto art. 10 Wet LB 1964) kunnen worden aangemerkt. Er wordt niet duidelijk gemaakt hoe via toepassing van art. 3 lid 2 OESO-MV tot het oordeel kan worden gekomen dat dergelijke voordelen onder art. 15 OESO-MV kunnen ressorteren terwijl naar nationaal recht geen sprake is van loon.¹⁶

2.3. *Borne by*

Het OESO partnership-rapport¹⁷ heeft geleid tot een nadere uitleg in het OESO-Commentaar van het begrip 'borne by' in art. 15 lid 2 onderdeel c van het OESO-MV. In het OESO-Commentaar wordt sindsdien benadrukt dat de toerekening op basis van art. 7 van het OESO-MV doorslaggevend dient te zijn voor de uitleg van 'borne by'.¹⁸ De Hoge Raad heeft uiteindelijk in zijn arrest van 23 november 2007, *BNB 2008/29* aangegeven dat de toerekening op basis van art. 7 OESO-MV inderdaad het enige criterium is invulling te geven aan 'borne by' in de zin van art. 15 lid 2 onderdeel c OESO-MV.¹⁹ In verband met een nieuw geconcipeerd art. 7 OESO-MV in 2010 met een daarbij behorend Commentaar is ook het Commentaar op art. 15 OESO-MV gewijzigd (par. 7.2 is toegevoegd). In de literatuur is de vraag opgeroepen of deze wijzigingen meebrengen dat niet alleen bepalend is dat de toerekening van de salariskosten aan de vaste inrichting op een at arm's length-basis geschiedt, maar tevens dat zij feitelijk doorbelast worden aan de vaste inrichting.²⁰

In de parlementaire toelichting bij de Notitie wordt bevestigd dat in dezen de toerekening op basis van art. 7 OESO-MV inderdaad het enige criterium is (conform *BNB 2008/27*) en dat een feitelijke doorbelasting niet van belang is, ook niet na de wijzigingen die in 2010 zijn doorgevoerd in het Commentaar op art. 15 OESO-MV (toevoeging par. 7.2) als gevolg van het in 2010 nieuw ontworpen art. 7 OESO-MV.²¹ Zoals hiervoor is aangegeven, kan deze visie worden bijgetreden.

2.4. *Grensarbeiders*

De Notitie gaat relatief uitgebreid in op de grensarbeiders.²² Hierbij geldt als uitgangspunt dat getracht wordt voor in Nederland wonende grensarbeiders die in Duitsland werkzaam zijn, een regeling te bewerkstelligen die overeenkomt met art. 26 lid 2 verdrag met België (non-discriminatiebepaling die meebrengt dat inwoners van, bijvoorbeeld, Nederland, pro

16 De visie van de staatssecretaris wordt overigens onderschreven door Kavelaars, *MBB*, t.a.p. 170. Kavelaars is van mening dat alleen voor de inkomstenbelasting (vanwege de rangorderegeling) geen sprake is van loon, maar wel voor de loonbelasting. Hier kan evenwel tegen worden ingebracht dat de loonbelasting een voorheffing is op de inkomstenbelasting (art. 9 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001) en dat betoogd kan worden dat de kwalificatie voor de inkomstenbelasting, mede gezien HR 12 december 2003, *BNB 2004/123*, in dezen prevaleert. Zie ook Pötgens, *European Taxation*, t.a.p., p. 468.

17 'The Application of the Model Tax Convention to Partnerships, OESO, Parijs, 1999' opgenomen in *Teksten Internationaal & EU belastingrecht 2011-2012*, samengesteld en bewerkt door C. van Raad, Kluwer, 2011, p. 1642 e.v.

18 Par. 7 en 7.1. van het Commentaar op art. 7 OESO-MV.

19 De eerdere arresten (HR 9 december 1998, *BNB 1999/267* en HR 12 oktober 2001, *BNB 2002/125*) leidden in dit verband niet of niet eenduidig tot deze uitleg.

20 Vergelijk P. Kavelaars, 'OESO 2010 en het werknemersartikel', *NtFR-B 2010/40*, p. 30 en 31 die overigens evenals Pötgens, *The 2010 OECD Updates*, t.a.p., p. 141 en 142 van mening is dat de toerekening van de salariskosten op een at arm's length-basis in dezen het enige criterium is.

21 Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 17.

22 T.a.p., onderdeel 2.14 (p. 60-62).

rata parte in aanmerking komen voor dezelfde persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen als inwoners van België indien inkomen wordt verkregen dat tot belastingheffing aan België is toegewezen) en art. 27 lid 1 verdrag met België (de algemene compensatieregel). Zodoende wordt gestreefd naar gelijkheid met de 'buurman' en op de 'werkvloer'.²³ Ook deze benadering kan worden onderschreven (ten minste indien de hobbel wordt genomen dat voor grensarbeiders geen woonstaathetffing moet gelden).²⁴ Dit is te meer het geval indien het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 in de beschouwing wordt betrokken. Het is overigens de vraag of deze bepaling nog langer in de huidige vorm gehandhaafd moet worden. Dit laatste vanwege enige recente Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de moeilijke inpasbaarheid daarvan in de Nederlandse belastingverdragen (gezien de grensambtenaren-doctrine; HR 12 maart 1980, *BNB* 1980/170).²⁵ De staatssecretaris geeft overigens aan dat momenteel gezien wordt of art. 2.5 Wet IB 2001 inderdaad in de huidige vorm wordt gecontinueerd of dat het aanpassing behoeft.²⁶

2.5. Pseudo-eindheffing

In het kader van de pensioenen merkt de Notitie²⁷ op, wat uiteraard niet de geëigende plek is,²⁸ 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.²⁹ Hier valt naar mijn mening het nodige tegenin te brengen.³⁰ Het gaat het bestek van deze bijdrage te buiten hierop uitgebreid in te gaan, maar alvorens aan de verdragsclassificatie van, bijvoorbeeld, een excessieve vertrekvergoeding toe te komen, dient eerst de vraag te worden beantwoord of de pseudo-eindheffing als een 'belasting' overeenkomstig art. 2 OESO-MV kan worden gezien. 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 afgeschafte³¹) Duitse Lohnsummensteuer³² en de Franse taxe sur les salaires.³³ 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

23 Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 24, p. 19.

24 Dit wordt bepleit door Kavelaars, *MBB*, t.a.p., p. 171.

25 Zie F.P.G. Pötgens, Over het keuzerecht, 'Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenaren-doctrine', *MBB* 2011, nr. 3, p. 99 e.v. Kavelaars, *MBB*, t.a.p., p. 171 is voorstander van onverkorte handhaving van art. 2.5 Wet IB 2001.

26 Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 24, p. 19 en 20.

27 T.a.p., p. 55.

28 Zie ook Kavelaars, *MBB*, t.a.p., p. 177.

29 Een vergelijkbaar standpunt nam de Staatssecretaris van Financiën overigens in met betrekking tot de pseudo-eindheffing over excessieve vertrekvergoedingen. Zie *Kamerstukken II* 2007/08, 31 459, nr. 6, p. 10 en 13.

30 Pötgens, Kluwer, t.a.p., p. 35 e.v.

31 De Duitse Lohnsummensteuer is met ingang van 1 januari 1980 afgeschaft; vergelijk V. Büge, 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).

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

33 Par. 3 van het Commentaar op art. 2 OESO-MV.

betaalde lonen, hoewel in de Nederlandse verdragen conform het OESO-MV 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 OESO-Commentaar gegeven voorbeelden wel van de werkgever of de onderneming geheven.³⁴ 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-MV gebaseerde belastingverdragen valt.³⁵ 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-MV vereist. Derhalve blijft het de vraag of de pseudo-eindheffing onder de op het OESO-MV gebaseerde belastingverdragen kan ressorteren. Het OESO-MV lijkt er bovendien van uit 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-MV kan worden gezien. Deze redeneertrant is ook aan de Staatssecretaris 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.³⁶ Het zou naar mijn mening aanbeveling verdienen expliciet in art. 2 van de Nederlandse belastingverdragen die gebaseerd zijn op het OESO-MV vast te leggen dat dergelijke heffingen hieronder ressorteren.

2.6. Overige punten

Een aantal ontwikkelingen dat zich sinds de vorige notitie verdragsbeleid (1998) heeft voorgedaan, zou naar mijn mening separaat in het inkomen-uit-dienstbetrekking-artikel van de Nederlandse belastingverdragen geadresseerd moeten worden. In ieder geval zou hierover anderszins duidelijkheid moeten worden geschapen. De hiervoor bedoelde ontwikkelingen kunnen zijn ingegeven door jurisprudentie van de Hoge Raad die niet in alle verdragslanden gevolgd zal worden zoals de internationale ontslagvergoedingsarresten³⁷ (die mede om die

34 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.

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

36 *Kamerstukken II* 2011/12, 32 776, nr. 6, p. 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.

37 HR 11 juni 2004, *BNB* 2004/344 en 345; HR 19 november 2004, *BNB* 2004/344 en 345, alsmede HR 11 april 2008, *BNB* 2008/180.

reden ook al onderwerp van een mutual agreement met Duitsland zijn geweest),³⁸ het arrest inzake een vergoeding voor het niet doorgaan van een dienstbetrekking³⁹ en de fictief-loonarresten van de Hoge Raad op basis waarvan Nederland onder bepaalde verdragen geen heffingsrecht heeft over het fictief loon dat een in een andere verdragsstaat wonende aanmerkelijkbelanghouder op basis van art. 12a Wet LB 1964 in aanmerking dient te nemen (als gevolg van de in art. 3 lid 2 OESO-MV genoemde context).⁴⁰

Onduidelijkheid kan er ook bestaan met betrekking tot grensoverschrijdende werknemersopties⁴¹ vanwege het besluit van 11 februari 2002, *BNB* 2002/145. Het in dit besluit gehanteerde onderscheid tussen voorwaardelijke en onvoorwaardelijke werknemersopties lijkt ook te moeten worden gevolgd voor de scheidslijn tussen art. 13 en 15 van het OESO-MV en komt daarmee niet in alle gevallen overeen met het OESO-Commentaar (dat uitoefening, verkoop of andersoortige vervreemding voor deze scheidslijn bezigt).⁴²

Andere ontwikkelingen sinds de publicatie van de vorige notitie verdragsbeleid (1998) die naar verwachting niet tot moeilijkheden zullen leiden, zijn het tv-presentatrice-arrest⁴³ en par. 5.1 van het Commentaar op art. 15 van het OESO-MV dat in 2008 is toegevoegd ten-

- 38 Zie het besluit van 14 november 1997, *BNB* 2008/8 (in Duitsland zijn de resultaten van deze mutual agreement neergelegd in de resolutie van 10 januari 2007, *ISr* 2007, nr. 5, p. 188). Er deden zich problemen voor aangezien het Duitse Bundesfinanzhof in zijn arresten van 10 juli 1996, *BStBl.* II 1997, p. 341 en 12 september 2006, *T.F.R.* Net 2008/16 van mening was dat een ontslagvergoeding weliswaar onder art. 15 OESO-MV kon worden geënclassificeerd maar een relatie met een concreet uitgeoefende dienstbetrekking werd afwezig geacht zodat het heffingsrecht over de ontslagvergoeding exclusief was toegewezen aan de woonstaat van de voormalige werknemer. Een ontslagvergoeding dient, volgens deze mutual agreement, (mede) te worden toegerekend aan de in het verleden in de werkstaat uitgeoefende dienstbetrekking waarbij alle jaren die de dienstbetrekking heeft geduurd in aanmerking moeten worden genomen. De mutual agreement wijkt af van zowel de jurisprudentie van de Hoge Raad als van het Bundesfinanzhof. Voor de status van een mutual agreement, zie HR 19 september 1999, *BNB* 2000/16 en 17, alsmede *BFH* 10 juli 1996, *BStBl.* II 1997, p. 15.
- 39 HR 10 augustus 2001, *BNB* 2001/353. De vergoeding was ter belastingheffing toegewezen aan de (fictieve) werkstaat (in casu Nederland) op basis van art. 15 lid 1 tweede deel van de eerste volzin en de tweede volzin OESO-MV. Deze benadering wordt niet gevolgd door het Duitse Bundesfinanzhof (arrest van 12 september 2006, besproken door M. Wauman, Vergoeding voor het niet-nakomen van een belofte tot tewerkstelling onder het Duits-Zwitserse belastingverdrag, *T.F.R.* 2008, nr. 366, p. 177 e.v.) dat van mening is dat het heffingsrecht over een dergelijke vergoeding aan de woonstaat van de gerechtigde tot die vergoeding is toegevoerd (art. 15 lid 1 eerste deel van de eerste volzin OESO-MV) omdat de vergoeding niet is toegekend met het oog op feitelijk verrichte of te verrichten werkzaamheden.
- 40 HR 5 september 2003, *BNB* 2003/379 en 381. Deze problematiek is specifiek geadresseerd in de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het belastingverdrag tussen Nederland en België; bijlage bij *Kamerstukken II* 2001/02, 28 259, nr. 3, p. 42.
- 41 De resultaten van het OESO-rapport 'Cross-Border Income Tax Issues from Employee Stock Option Plans', OESO, Parijs, 2004, zijn in 2005 in het Commentaar op art. 15 OESO-MV neergelegd. Zie Par. 12 e.v. van het Commentaar op art. 15 OESO-MV.
- 42 Hoewel de Staatssecretaris van Financiën bij de parlementaire behandeling van Belastingplan 2005 (*Kamerstukken II* 2004/05, 29 767, nr. 14, p. 53) zich alsnog conformeerde aan de visie die is neergelegd in het Commentaar op het OESO-MV, kan betoogd worden dat het besluit van 11 februari 2002, *BNB* 2002/145 in dezen prevaleert boven de uitspraken die de staatssecretaris tijdens de parlementaire behandeling van een belastingwet doet in zijn hoedanigheid van medewetgever waaraan volgens de Hoge Raad geen rechtens te honoreren vertrouwen kan worden ontleend; zie HR 21 september 2007, *BNB* 2008/91 en *BNB* 2008/92, alsmede F.P.G. Pötgens en M. Jakobsen, 'Het OESO-commentaar betreffende werknemersopties: hinken op twee gedachten', *WFR* 2008/6792, p. 1399.
- 43 HR 22 december 2006, *BNB* 2007/97. Hierin werden beschikbaarheidsdiensten als het uitoefenen van een dienstbetrekking gezien. Zij werden uitgeoefend op de plaats waar de betreffende presentatrice zich beschikbaar hield (in casu haar woonstaat) zodat de daarmee verband houdende stand-by fee die zij ontving op basis van art. 15 van het OESO-MV was toegewezen aan de woonstaat. Een vergelijkbare visie volgt *BFH* 9 september 1970, *BStBl.* 1970 II, p. 867.

einde te verduidelijken dat alleen dagen waarop de werknemer in de ene verdragsluitende staat woonde, terwijl hij in de andere verdragsluitende staat werkte, in aanmerking mogen worden genomen de 183-dagenperiode van art. 15 lid 2 onderdeel a OESO-MV te berekenen (dagen waarop hij in dezelfde staat woonde als werkte, worden derhalve niet meegenomen).⁴⁴

3. Bestuurders- en commissarisbeloningen

Het is opvallend dat noch de Notitie, noch de parlementaire toelichting daarop enige aandacht besteedt aan art. 16 OESO-MV.⁴⁵ Mede door de jurisprudentie van de Hoge Raad die sinds de vorige notitie verdragsbeleid uit 1998 is geweest, bestaat hiertoe voldoende aanleiding. Zo is volgens de Hoge Raad van een bestuurdersbeloning in de zin van art. 16 OESO-MV slechts sprake indien de betreffende beloning geïndividualiseerd is doorbelast of ten laste is genomen door de vennootschap bij wie het bestuurderschap is vervuld; HR 15 juli 1997, *BNB 1997/298* (hierin noemde de Hoge Raad het 'betaald door of namens'-vereiste om na te gaan of er een afdoende relatie voorhanden was tussen de beloning en de werkzaamheden die de betreffende belastingplichtige in zijn hoedanigheid van bestuurder verrichtte teneinde de beloning als bestuurdersbeloning te kunnen beschouwen) en HR 11 juni 2004, *BNB 2004/344* (een ontslagvergoeding kan, aldus de Hoge Raad, enkel als een bestuurdersbeloning in de zin van art. 16 lid 2 van het voormalige belastingverdrag met België worden gezien indien en voor zover zij geïndividualiseerd ten laste is genomen door de vennootschap waarbij de betreffende persoon bestuurder was). Dit standpunt herhaalt en bevestigt de Hoge Raad in zijn arrest van 1 december 2006, *BNB 2007/77*. Dit betreft, naar kan worden aangenomen, vrij specifieke jurisprudentie die wellicht tot moeilijkheden of twijfelpunten aanleiding kan geven in relatie tot andere verdragsluitende staten. Vanuit dat perspectief zou het naar mijn mening dan ook aanbevelenswaardig zijn dat dergelijke jurisprudentie in het verdragsbeleid wordt opgenomen.

In *BNB 1997/298* en *BNB 2007/77* benadrukt de Hoge Raad het hoedanigheidsvereiste, d.w.z. dat enkel beloningen onder art. 16 OESO-MV kunnen ressorteren die in de hoedanigheid van bestuurder zijn verkregen. In *BNB 2007/77* heeft de Hoge Raad daarenboven onder verwijzing naar het hoedanigheidsvereiste de toepassing afgewezen van het zogenaamde attractiebeginsel, d.w.z. indien een persoon een dubbele hoedanigheid vervult bij een vennootschap (zowel werknemer als bestuurder) wordt hij geacht zijn gehele beloning uit hoofde van zijn bestuurderschap te hebben verkregen. In *BNB 2007/77* aanvaardde de Hoge Raad verder dat het bestuurderschap van een vennootschap onbezoldigd kan zijn, ondanks het feit dat dezelfde persoon daarnaast en bij dezelfde vennootschap werkzaamheden verricht als werknemer waarvoor hij een vergoeding ontvangt.

Niet alleen de vorenstaande jurisprudentie had aanleiding moeten zijn verdragsbeleid te formuleren aangaande art. 16 OESO-MV, maar ook de ervaring uit de praktijk die leert dat de Belastingdienst regelmatig het attractiebeginsel toepast ten aanzien van buitenlands belastingplichtige bestuurders bij Nederlandse vennootschappen⁴⁶ of dat anderszins de visie over het deel van een beloning dat aan het bestuurderschap moet worden gealloceerd tot

⁴⁴ Een en ander komt overeen met HR 15 september 1999, *BNB 1999/420*.

⁴⁵ Vergelijk ook Kavelaars, *MBB*, t.a.p., p. 171.

⁴⁶ Dit punt is ook door de NOB naar voren gebracht bij de behandeling van het belastingverdrag met Japan; *Kamerstukken II 2011/12*, 32 776, nr. 6, p. 24.

divergerende visies leidt ten opzichte van de bevoegde autoriteiten van andere verdragsluitende staten.⁴⁷

Hoewel bij de parlementaire behandeling bij het belastingverdrag met Japan in eerste instantie wordt aangegeven dat het attractiebeginsel niet wordt toegepast en dat bij een dubbele hoedanigheid een splitsing van de beloning over het onder art. 15 OESO-MV vallende werknemersdeel en het onder art. 16 OESO-MV ressorterende bestuurdersgedeelte wordt gevolgd, wordt vervolgens aangegeven dat afhankelijk van de feiten van een casus toch de gehele beloning als bestuurdersbeloning kan worden aangemerkt. Hierdoor rijst de vraag op welke feiten en omstandigheden wordt geduid. De parlementaire toelichting bij het verdrag met Japan merkt op dat bij directeur-groootaandeelhouders en dagelijkse bestuurders van de grootste multinationals zich met name discussies voordoen. Dit impliceert dat bij deze categorieën bestuurders het attractiebeginsel toch wordt toegepast (dit was overigens reeds ten aanzien van directeuren-groootaandeelhouders bevestigd tijdens de parlementaire behandeling van het belastingverdrag met België⁴⁸). Deze opmerkingen lijken erop te duiden dat er beleid of vaste parameters voorhanden zijn voor een dergelijke allocatie (waarbij naast het zijn van directeur-groootaandeelhouder de omvang van het concern waarbij het bestuurderschap wordt vervuld een bepalende rol lijkt te spelen). Hiervan zou toch op zijn minst verwacht mogen worden dat zulks in het kader van de Notitie kenbaar zou worden gemaakt en zou worden toegelicht. Onduidelijk is waarom bij een directeur-groootaandeelhouder of bij een dagelijkse bestuurder van de grootste multinationals de gehele beloning (of een zeer groot deel daarvan) onder art. 16 OESO-MV zou moeten worden geassocieerd en wat in dezen de onderscheidende criteria zijn.

4. Sporters en artiesten

In navolging van Molenaar⁴⁹ die op overtuigende wijze heeft betoogd dat art. 17 OESO-MV beter kan worden afgeschaft, trekt de Notitie eenzelfde conclusie.⁵⁰ Hierdoor ressorteren de inkomsten van sporters en artiesten hetzij onder art. 7 of art. 15 OESO-MV.

5. Pensioenen

5.1. Van woonstaathetfing naar bronstaathetfing

De Notitie⁵¹ en de parlementaire toelichting daarop⁵² zijn uitgebreid op pensioenen ingegaan. Derhalve beperk ik mij tot enkele hoofdlijnen en kanttekeningen.⁵³ In beginsel zou Nederland met betrekking tot pensioenuitkeringen (en lijfrente-uitkeringen) volgens de No-

47 In het kader van de parlementaire behandeling van het belastingverdrag met Japan worden in dit verband de Angelsaksische landen genoemd; *Kamerstukken II 2011/12*, 32 776, nr. 6, p. 24. Zie ook *Kamerstukken I 2011/12*, 32 776, C, p. 5 en 6.

48 *Kamerstukken II 2001/02*, 28 259, nr. 6, p. 40.

49 Zie D. Molenaar, *Taxation of International Performing Artists*, Doctoral Series No. 10, IBFD, 2005 en idem, *The Illusion of International Artist and Sportsman Taxation*, Liber Amicorum Maarten Ellis, IBFD 2005, p. 90 e.v. Zie specifiek over deze problematiek in het kader van de Notitie, D. Molenaar, 'Nederland wil geen art. 17 (artiesten en sporters) meer in zijn belastingverdragen', *WFR* 2011, p. 582 e.v. en Kavelaars, *MBB*, t.a.p., p. 173 en 174.

50 T.a.p., p. 59.

51 T.a.p., p. 53 e.v.

52 Bijlage 1 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 7-9 en bijlage 2 bij deze brief, p. 17-19, alsmede de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 oktober 2011, *Kamerstukken II 2011/12*, 25 087, nr. 27, p. 3.

53 Vergelijk tevens Kavelaars, *MBB*, t.a.p., p. 174-179.

tite naar een onverkorte bronstaatheffing moeten streven indien Nederland als voormalige bronstaat een belastingfaciliteit heeft toegestaan gedurende de opbouw daarvan. Dit onafhankelijk van de belastingheffing van de pensioenuitkeringen in de (nieuwe) woonstaat of van het feit dat het een afkoop betreft (zoals het geval is bij, onder meer, de belastingverdragen met Portugal en België). Mocht de andere verdragsluitende staat daarmee niet kunnen instemmen, dan moet ernaar gestreefd worden de bronstaat een beperkt heffingsrecht toe te kennen tot een van te voren vastgesteld maximumpercentage (zoals het geval is voor dividendinkomen)⁵⁴ in welk verband de woonstaat de pensioenuitkering eveneens in de belastingheffing mag betrekken waartegenover hij een verrekening van de heffing in de bronstaat moet toestaan. Er worden naar mijn mening weinig principiële gronden gegeven waarom in afwijking van art. 18 OESO-MV (woonstaatheffing die gebaseerd is op het gebruik van de openbare voorzieningen in die staat⁵⁵) voor een bronstaatheffing moet worden gepleit.⁵⁶ In feite geeft de Notitie enkel budgettaire redenen (er wordt een toename verwacht van het aantal belastingplichtigen dat in Nederland gefaciliteerd opgebouwd pensioen na pensionering in het buitenland gaat genieten).⁵⁷

Een door de Tweede Kamer aangenomen motie⁵⁸ bepaalt overigens dat Nederland in zijn belastingverdragen in alle gevallen dient te streven naar de exclusieve toewijzing van het heffingsrecht over pensioenuitkeringen aan de bronstaat. De staatssecretaris gaat dit evenwel te ver en hij wil (wat vanuit zijn perspectief begrijpelijk is) zich in dat verband enige flexibiliteit voorbehouden.⁵⁹

5.2. *Reparatiewetgeving*

De Notitie gaat ook nog in op de reparatiewetgeving naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 19 juni 2009, *BNB 2009/263-266* inzake de conserverende aanslagen bij emigratie van een gerechtigde tot een pensioen of een lijfrente. Deze reparatiewetgeving houdt in dat bij emigratie naar een staat waarmee het belastingverdrag de woonstaat een exclusief heffingsrecht toekent, enkel de gefaciliteerde premies die zijn betaald door middel van de conserverende aanslag worden teruggenomen (art. 3.136 lid 3 Wet IB 2001). Wordt er evenwel geëmigreerd naar een staat waarmee een verdrag is gesloten dat Nederland als bronstaat een heffingsrecht toestaat, dan wordt de waarde in het economische verkeer van de pensioenaanspraak in de belastingheffing betrokken. Het standpunt wordt herhaald dat deze wetgeving in overeenstemming is met de jurisprudentie van de Hoge Raad.⁶⁰ Dit laat-

54 Bijlage 1 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 8 (hierin wordt overigens aangegeven dat het dividendpercentage van 15% in dit verband niet de inzet is ook al is hetzelfde percentage wel gehanteerd voor pensioenuitkeringen onder het belastingverdrag met Canada) en bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 18.

55 Zie de Notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen) recht (1998), V-N 1998, nr. 22, onderdeel 4.3.4.3.

56 Dit zou ook wel eens de reden kunnen zijn dat in bijlage 1 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 7 wordt aangegeven dat klassieke emigratielanden als Spanje en Frankrijk zich niet makkelijk zullen laten overhalen de woonstaatheffing met betrekking tot pensioenuitkeringen los te laten.

57 Vergelijk bijlage 1 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 7. Het blijkt evenwel niet mogelijk een en ander nader te kwantificeren.

58 Motie van het lid Groot, voorgesteld 28 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 19 (aangenomen op 30 juni 2011, TK 100-21-58).

59 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 oktober 2011, *Kamerstukken II 2011/12*, 25 087, nr. 27, p. 3.

60 Notitie, t.a.p., p. 56-57 en bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, nr. 24, p. 19.

ste is, zoals in de literatuur is opgemerkt, evenwel de vraag,⁶¹ welk kritisch geluid een nadere bevestiging lijkt te krijgen in het arrest van de Hoge Raad van 15 april 2011, *BNB* 2011/160.⁶²

6. Overheidsfuncties

De Notitie gaat niet in op de overheidsfuncties. Zoals al vaker in de literatuur is betoogd⁶³ en ook door de NOB is aangegeven,⁶⁴ is er geen goede reden een onderscheid te maken tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke werknemers.⁶⁵ Art. 19 OESO-MV zou dan ook kunnen vervallen waarmee tevens een einde zou worden gesteld aan de hybridisatie van pensioenen⁶⁶ (waaraan overigens ook een einde zou kunnen komen indien art. 18 van de Nederlandse belastingverdragen de bronstaat onverkort het exclusieve heffingsrecht zou toekennen over pensioenen⁶⁷).

7. Restartikel

De Notitie behandelt evenmin art. 21 OESO-MV afzonderlijk. Het zou nochtans aanbevelenswaardig zijn indien Nederland in zijn verdragsbeleid en bij de onderhandeling van belastingverdragen de nodige aandacht aan art. 21 zou besteden. Immers, de Hoge Raad lijkt in zijn jurisprudentie de rol van art. 21 te hebben beperkt door art. 15 e.v. OESO-MV (voor inkomsten uit dienstbetrekking)⁶⁸ en art. 10 OESO-MV (voor dividenden)⁶⁹ als een gesloten systeem aan te merken waarbinnen art. 21 OESO-MV geen functie vervult. Bovendien accepteert de Hoge Raad dat de voormalige negatieve persoonlijke verplichtingen niet als 'items of income' in de zin van het restartikel kunnen worden aangemerkt omdat zij bestaan in het terugnemen van de in het verleden genoten aftrek. Dit roept niet alleen de vraag op wat de exacte reikwijdte van art. 21 OESO-MV is, maar het heeft tevens tot consequentie dat de Hoge Raad het belastingverdrag niet als een gesloten systeem ziet met art. 21 OESO-MV als sluitstuk.⁷⁰

61 Vergelijk F.P.G. Pötgens en H.M. Kappelle, 'Over conserverende aanslagen, belastingverdragen en reparatiewetgeving: de geschiedenis lijkt zich te herhalen', *WFR* 2010, p. 1183 e.v. en E.C.C.M. Kemmeren, 'Exitheffing bij pensioenen: Financiën is hardleers', *WFR* 2009, p. 881 e.v.

62 Zie nader P. Kavelaars, annotatie *BNB* 2011/160, onderdeel 6 en F.P.G. Pötgens, 'Conserverende aanslag pensioen (niet) akkoord', *NTFR-B* 2011/32, p. 19. De parlementaire toelichting bij de Notitie besteedt, als ik het goed zie, geen expliciete aandacht aan *BNB* 2011/160.

63 Zie P. Kavelaars, *Harmonisatie van vrij personenverkeer: een drieluik*, Kluwer 1998, p. 60.

64 Zie ook bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 24, p. 18.

65 Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 24, p. 18 verwijst in dit verband naar art. 19 OESO-MV en het internationale gebruik dat Nederland wil blijven volgen.

66 Zie HR 23 november 1994, *BNB* 1995/117; HR 12 juni 1991, *BNB* 1991/312 en HR 5 december 2008, *NTFR* 2008/2446.

67 Bijlage 2 bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II* 2010/11, 25 087, nr. 24, p.18 en 19.

68 HR 3 mei 2000, *BNB* 2000/96; HR 3 mei 2000, *BNB* 2000/328; HR 22 december 2002, *BNB* 2001/124 en HR 10 augustus 2001, *BNB* 2001/353.

69 HR 28 februari 2001, *BNB* 2001/295.

70 M.J. Ellis, 'Nieuwe dimensies in verdragstoepassing?', *NTFR* 2002/434. P. 1 e.v. en idem, 'De sloop van artikel 21', *NTFR* 2005/524, p. 1 e.v.

8. Slot

In deze bijdrage is de Notitie in relatie tot de arbeidsartikelen van het OESO-MV in de beschouwing betrokken. Indien wordt uitgegaan van de diverse ontwikkelingen die sinds de publicatie van de vorige notitie verdragsbeleid (1998) zijn opgetreden, moet met name ten aanzien van art. 15 en 16 OESO-MV worden geconcludeerd dat een aantal daarvan ten onrechte geen onderdeel uitmaakt van het verdragsbeleid. In dit verband zijn, onder meer, genoemd: de internationale ontslagvergoedingsarresten, het arrest inzake het niet-doorgaan van een dienstbetrekking, het besluit *BNB 2002/145* inzake werknemersopties, de arresten van de Hoge Raad waarin invulling wordt gegeven aan het begrip 'bestuurdersbeloning' en de afwijzing van het attractiebeginsel met betrekking tot art. 16 OESO-MV. Een proactievare houding van Nederland op deze onderdelen bij de onderhandeling van belastingverdragen voorkomt situaties van dubbele belasting, komt de rechtszekerheid ten goede en vermindert het gebruik van de mutual agreement-procedure (art. 25 OESO-MV).