

De pseudo-eindheffing bij excessieve beloningsbestanddelen en de relatie tot belastingverdragen

Prof. mr. F.P.G. Pötgens¹

Na een uiteenzetting van de belastingheffing van excessieve beloningsbestanddelen wordt een aantal verdragsrechtelijke implicaties beschreven en ingegaan op de parlementaire behandeling. Daarna wordt een beschouwing gewijd aan de relatie tussen de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen en belastingverdragen.

1. Inleiding

In deze bijdrage wordt ingegaan op de relatie tussen de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen (art. 32bb Wet op de loonbelasting 1964, hierna Wet LB 1964) en belastingverdragen.² Deze relatie is niet alleen van belang vanwege het feit dat, naar kan worden aangenomen, het regelmatig zal voorkomen dat een werknemer of een bestuurder die grensoverschrijdend actief is bij zijn ontslag een vertrekvergoeding ontvangt die als excessief wordt gezien in de zin van art. 32bb Wet LB 1964, maar de actualiteitswaarde is wellicht verhoogd door de *Verkenning Loonsomheffing* die de staatssecretaris van Financiën recent aan de Tweede Kamer heeft aangeboden.³ In de verkenning wordt, althans voor zover ik heb kunnen nagaan, ingegaan op enige internationale aspecten die verband houden met het uiteenlopen van de belasting- en premieplicht⁴ maar (en naar mijn mening ten onrechte) niet aan de relatie met de door Nederland gesloten belastingverdragen.⁵

De opbouw van deze bijdrage is als volgt. Eerst worden enige achtergronden geschetst van de Wet belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen waarvan de in art. 32bb Wet LB 1964 vervatte pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen onderdeel uitmaakte (paragraaf 2). vervolgens wordt in paragraaf 3 een aantal belastingverdragsrechtelijke implicaties aangegeven, in paragraaf 4 wordt de parlementaire behandeling weergegeven (met betrekking

tot reguliere eindheffing en pseudo-eindheffing) en wordt met name ingegaan op de gebrekkige aandacht die hierin is besteed aan de verhouding met belastingverdragen.

Paragraaf 5 bevat een beschouwing van de relatie tussen de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen en belastingverdragen. Deze bijdrage besluit met een conclusie (paragraaf 6).

2. Achtergronden Wet belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen en meer in het bijzonder de excessieve vertrekvergoeding

Per 1 januari 2009 zijn de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) en de Wet LB 1964 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 toetsloon van € 531.000 is een werkgeversheffing in de vorm van een zogenaamde pseudo-eindheffing verschuldigd van 30% over vertrekvergoedingen voor zover zij hoger zijn dan het toetsloon zoals dat nader omschreven is in art. 32bb, lid 4, Wet LB 1964. De betreffende heffing 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 in zoverre komt te vervallen.
2. Het rendement op vermogensbestanddelen (zoals aandelen en schuldvorderingen) wordt belast in box 1 (en dus progressief) als resultaat uit overige werkzaamheden, indien aan deze vermogensbestanddelen als beloning voor de werkzaamheden van degene aan wie zij worden verstrekt, bepaalde bijzondere condities zijn verbonden die daaraan 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);⁶
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.⁷

Deze wetgeving is ook omschreven als graaitax⁸ en heeft het predicaat symboolwetgeving en broddelwetgeving⁹

¹ Hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek NV te Amsterdam.

² F.P.G. Pötgens, *Het vijfde wiel aan de wagen – Over de rol van belastingverdragen tijdens het fiscale wetgevingsproces*, Kluwer, Deventer 2009, p. 32 e.v.

³ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 januari 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 32 740, nr. 9 (zie ook V-N 2012/8.4).

⁴ Zie *Verkenning Loonsomheffing*, p. 12 (van de onopgemaakte versie).

⁵ Zie in dit verband F.M. Weger, *Loonsomheffing*, Kluwer, Deventer 2011, p. 435 e.v. Ter zake dient wel te worden opgemerkt dat hij uitgaat van een vorm van loonsomheffing die deels van de werkgever en deels van de werknemer wordt geheven. De pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen gaat uit van andere premissen.

⁶ Art. 3.92b Wet IB 2001.

⁷ Art. 32bc Wet LB 1964.

⁸ A.J. van Soelen en A.C. Hendriks, 'Graaitax verdient betere codificatie', *FTV* 2008, nr. 10.

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

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 3 (inkomen uit sparen en beleggen) of box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang). De maatregelen betreffende de excessieve vertrekvergoedingen en excessieve pensioenopbouw behelzen in dit verband een nadere uitbreiding van de pseudo-eindheffingen in de Wet LB 1964.¹⁰

3. Belastingverdragsrechtelijke implicaties van de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoeding

Grensoverschrijdende situaties zullen zich in dit verband veelvuldig voordoen, zoals bijvoorbeeld een in Nederland wonende werknemer aan wie 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 verrichtte. Er kunnen dan ook diverse vragen rijzen wat betreft de toepassing van door Nederland gesloten belastingverdragen:

- Is de pseudo-eindheffing aan te merken als een belasting in de zin van de Nederlandse belastingverdragen (die in dezen art. 2 OESO-Modelverdrag volgen)? Zo nee, is dan de excessieve vertrekvergoeding aan de toewijzings- en voorkomingsbepalingen van 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. OESO-Modelverdrag) of vallen zij onder het restartikel (art. 21 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 OESO-Modelverdrag) voor het deel van de excessieve vertrekvergoeding dat allocerbaar is aan de in de andere verdragsstaat uitgeoefende dienstbetrekking en waarover die andere staat ingevolge 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 kan uiteraard de vraag opkomen of de andere verdragsstaat (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 Wet LB 1964 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.¹¹

4. Parlementaire behandeling

De Raad van State besteedt geen aandacht aan de belastingverdragsrechtelijke 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.¹²

‘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.’

¹⁰ Een dergelijke pseudo-eindheffing was tot 1 januari 2009 alleen opgenomen voor de regeling van vervroegde uitkering (art. 32ba Wet LB 1964) die in vrij uitzonderlijke situaties toepassing vond.

¹¹ Vergelijk ten aanzien van de reguliere eindheffing, P. Kavelaars, ‘Loonsomheffing: vereenvoudiging of juist niet?’, *TFO* 1997/96, onderdeel 3.2.

¹² *NV*, Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 6, p. 10.

Ten aanzien van de excessieve vertrekvergoeding geeft de staatssecretaris aan dat zij onder het inkomen-uit-dienst-betrekkingartikel 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:¹³

‘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.¹⁴ 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 ervan 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.¹⁵ Het exacte citaat luidt geparafraseerd weergegeven 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.’¹⁶

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 liggen in de lijn van degenen 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 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:

‘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 Konink-

¹³ NV, Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 6, p. 13.

¹⁴ NV, Kamerstukken II, 1996-1997, 25 051, nr. 5, p. 27.

¹⁵ Vergelijk ook Kavelaars, t.a.p., onderdeel 3.2.

¹⁶ NV, Kamerstukken II, 1996-1997, 25 051, nr. 5, p. 27.

rijk, belastingverdragen en Besluit voorkoming dubbele belasting 1989). Voorts is inherent aan de voorgestelde nieuwe regeling dat op het desbetreffende eindheffingbestanddeel drukkende eindheffing niet wordt verrekend bij de werknemer en dat het eindheffingbestanddeel 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 verdragsclassificatie van pensioenen wordt in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹⁷, wat uiteraard niet de meest geëigende plek is,¹⁸ opgemerkt 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):¹⁹

'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 OESO-Modelverdrag.
- De reguliere toewijzingsbepalingen van art. 15 e.v. 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. OESO-Modelverdrag beroepen en hij zal moeten initiëren dat rekening wordt gehouden met de toepassing van een belastingverdrag.

¹⁷ P. 55 van de brief van de staatssecretaris van Financiën van 11 februari 2011, Kamerstukken II, 2010-2011, 25 087, nr. 7.

¹⁸ Zie ook P. Kavelaars, 'Arbeidsinkomsten en verdragsbeleid', MBB 2011, nr. 4, p. 177.

¹⁹ NV, Kamerstukken II, 2011-2012, 32 776, nr. 6, p. 16 en 17.

5. Een nadere beschouwing van de diverse belastingverdragsaspecten 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 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.²⁰ 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 1964 onder de Nederlandse belastingverdragen ressorteert.²¹ Hoewel deze opsomming niet uitputtend bedoeld is, kan worden aangenomen dat aan art. 2, lid 3, OESO-Modelverdrag een zodanige betekenis toekomt dat het alle belastingen omvat waarop het verdrag ten tijde van het sluiten daarvan van toepassing was.²² 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.²³ Art. 2, lid 4, 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 gedefinieerd en het moet derhalve met behulp van het algemene interpretatieartikel van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag worden

uitegelegd.²⁴ 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 verdragtoepassende staten tenzij de context een andere betekenis vereist.²⁵ 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 1964 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).²⁶

De tekst van art. 2, lid 2, OESO-Modelverdrag refereert aan 'taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises'. Volgens het Commentaar op art. 2 van het OESO-Modelverdrag gaat het hierbij om *payroll taxes*, de (inmiddels afgeschafte²⁷) Duitse *Lohnsummensteuer*²⁸ en de Franse *taxe sur les salaires*.²⁹ Art. 2, lid 2, Nederlands Standaardverdrag verwijst hierbij naar 'belastingen naar het bedrag van de door een onderneming betaalde lonen'. In het Nederlands 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, van de belastingverdragen met België, Denemarken en Japan. Ofschoon 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 onder-

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

21 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 belastingvrijstellingsbreuk uitsluitend toegepast op het bedrag aan belasting; vergelijk Hof Amsterdam 4 augustus 1993, *V-N* 1994, p. 695 en Hof Den Haag 31 maart 1995, *V-N* 1995, p. 1597.

22 Zie ook par. 6 van het Commentaar op art. 2 van het OESO-Modelverdrag.

23 A.J.A. Stevens, *Het begrip 'belastingen', in Nederlandse regelingen voor internationaal belastingrecht*, hoofdstuk 9, par. 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, p. 262, die in dit verband wijst op de moeizame relatie tussen art. 2, lid 2 en lid 3 van het OESO-Modelverdrag.

24 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, Herne/Berlin, losbladig, art. 2, B.V.2 (randnummer 11).

25 Van Raad, t.a.p., p. 260 en 261 merkt terecht op dat bij afwezigheid van een definitie van het begrip 'belasting' in de nationale wetgeving van de verdragtoepassende staten, art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag geen toepassing kan vinden.

26 *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Loonbelasting*, Kluwer, Deventer, losbladig, art. 32bb, aant. 1; MvT, Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 3, p. 4 en 5 en E.P.J. Dankart en F.M. Werger, 'Ruim tien jaar eindheffing, van codificatie van de praktijk naar afvoerputje voor de loonbelasting', *WFR* 2008, p. 460.

27 De Duitse *Lohnsummensteuer* is met ingang van 1 januari 1980 afgeschaft; vergelijk Büge, t.a.p., art. 2, B.V.2 (randnummer 29).

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

29 Par. 3 van het Commentaar op art. 2 OESO-Modelverdrag.

neming geheven.³⁰ 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.³¹ 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 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-Modelverdrag kan worden gezien. Deze rede-nertrant is door de NOB ook aan de staatsecretaris van Financiën voorgelegd in het kader van art. 2, lid 2, van het belastingverdrag met Japan maar hij gaat hier helaas niet op in (zie ook het onder § 5.1 vermelde citaat).³² 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 ogeschouw te houden dat het bestaan van een pseudo-eindheffing niet automatisch 'loon' in de zin van art. 10 Wet LB 1964 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, 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 valt³³)? Art. 10, lid 5, onderdeel b, Wet LB 1964 bepaalt expliciet dat de excessieve vertrekvergoeding tot het loon behoort. Zonder een dergelijke bepaling is het de vraag of de excessieve vertrekvergoeding als loon kan worden beschouwd waarbij in ogeschouw 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 dat karakter heeft verloren (hetgeen art. 10, lid 5, onderdeel b, Wet LB 1964 beoogt te voorkomen³⁴). Ook de tekst van art. 32bb, lid 1, Wet LB 1964 beoogt te bewerkstelligen dat de excessieve vertrekvergoeding als loon wordt 'aangemerkt' en dat bovendien wordt aangesloten, voor zover van belang, bij het begrippenkader van de loonbelasting (inhoudingsplichtige, etc.).³⁵

Art. 10, lid 5, onderdeel b, en art. 32bb, lid 1, Wet LB 1964 kunnen van belang zijn aangezien de begrippen 'salaries, wages and other similar remuneration' in art. 15, lid 1, OESO-Modelverdrag en 'directors' fees and other similar payments' in art. 16 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 verdragtoepassende staten tenzij de context een hiervan afwijkende betekenis vereist. Dat laatste zal zich in dit verband slechts in vrij uitzonderlijke situaties voordoen.³⁶ Desalniettemin rijst een aantal vragen; constitueren art. 10, lid 5, onderdeel b, en art. 32bb, lid 1,

30 In weerwil van deze passage in het OESO-Commentaar heeft de Franse Counsel d'État 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.

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

32 NV, Kamerstukken II, 2011-2012, 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 van het belastingverdrag met Japan moet worden aangemerkt casuïstisch van aard is. Dit betreft naar mijn mening evenwel een principiële vraag.

33 Vergelijk, C. Overduin, 'Naheffing van loonbelasting via eindheffing onhoudbaar in grensoverschrijdende situatie', in *tribuut aan Europa*, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2004, p. 367 en 368 en Kavelaars, t.a.p., onderdeel 3.2.

34 MvT, Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 3, p. 19. Er vindt in ieder geval heffing van loonbelasting plaats bij de werknemer en daarnaast een pseudo-eindheffing bij de werkgever.

35 De integratie van deze pseudo-eindheffing in de loonbelasting, kan gezien HR 1 december 2006, nr. 42.211, *NtFR* 2007/41, *BNB* 2007/68 (classificatie van de forfaitaire vermogensrendementsheffing onder het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk) ook van belang zijn voor de karakterisering daarvan onder belastingverdragen.

36 De Hoge Raad was in zijn arrest van 27 september 2000, nr. 34.796, *NtFR* 2000/1457, *BNB* 2001/29 van mening dat een WAO-uitkering onder de BRK (dat geen specifieke socialezekerheidsbepaling 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, onderdeel e, Wet LB 1964). In zijn arresten van 5 september 2003, nr. 37.651, *NtFR* 2003/1511, *BNB* 2003/379 en nr. 37.670, *NtFR* 2003/1512, *BNB* 2003/381 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 1964) omdat de context in de zin van art. 3, lid 2, OESO-Modelverdrag de doorwerking daarvan naar het voormalige belastingverdrag met België niet toestond.

Wet LB 1964 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 behoudt zij haar effect onder reeds bestaande belastingverdragen waarbij de fictiefloon-arresten van de Hoge Raad mogelijk een rol kunnen spelen (HR 5 september 2003, nr. 37.651, *NTFR* 2003/1511, *BNB* 2003/379 en nr. 37.670, *NTFR* 2003/1512, *BNB* 2003/381 waarin hij op basis van de goede verdragstrouw³⁷ de effectuering van het fictief loon onder het voormalige belastingverdrag met België belette omdat een dergelijke verdragsposterieure wijziging³⁸ 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 hebben³⁹)? Indien men toch tot de conclusie komt dat deze fictie doorwerkt naar bestaande verdragen omdat de verdragstrouw hier geen dam tegen opwerpt dan zou de excessieve vertrekvergoeding als loon classificeren in de zin van het belastingverdrag. Alsdan dient wel een aantal hobbels te worden genomen:

- i. de goede trouw is in acht genomen omdat er geen sprake is van 'omkwalificatie' van inkomen⁴⁰ maar veeleer van het nogmaals belasten van een inkomensbestanddeel bij een andere belastingplichtige waarop een belastingverdrag in beginsel niet ziet⁴¹ en

- ii. er kan niet gesteld 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.

5.3. Voorkoming van dubbele belasting

Indien men tot de conclusie komt dat de excessieve vertrekvergoeding als loon is aan te merken en de pseudo-eindheffing als een belasting in de zin van de belastingverdragen, dan speelt de mogelijke voorkoming van dubbele belasting (art. 23 OESO-Modelverdrag) een rol. Indien de gedachtegang van de staatssecretaris wordt gevolgd, dan moet de excessieve vertrekvergoeding onder art. 15 e.v. 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 voorbijgaat 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.⁴² In het geval van de pseudo-eindheffing is dat de werkgever en niet de werknemer. Een vergelijkbare kwestie speelt overigens met betrekking tot de reguliere eindheffing.⁴³ Gevolg van een 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.⁴⁴ 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.⁴⁵ Dit kan zich ook voordoen in de situatie dat een buitenlandse belastingplichtige heeft gepochteerd voor een behandeling als binnenlands belastingplichtige overeenkomstig art. 2.5 Wet IB 2001.⁴⁶

37 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 (r.o. 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 naar de goede trouw wenste te verwijzen, 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, p. 5 e.v.; F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, 2004, p. 489-502 (academische dissertatie) en F. Pötgens, 'Ficties en Belastingverdragen', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 2004, nr. 265, p. 670-673.

38 Het is opvallend dat de Hoge Raad in zijn arrest van 15 april 2011, nr. 10/00990, *NTFR* 2011/958, *BNB* 2011/160 het gegeven dat de andere verdragsluitende staat (België) op de hoogte was van een Nederlandse fictiebepaling (in casu de emigratieheffing bij pensioenen) ten tijde van de totstandkoming van het verdrag niet relevant acht voor de vraag of de goede verdragstrouw in acht is genomen bij de toepassing en uitlegging van dat verdrag. Hieraan doet, aldus de Hoge Raad, evenmin af dat het verdrag met België van kracht is geworden na inwerkingtreding van de vigerende emigratieheffing.

39 Abstraherende van het aanmerkelijk belangvoorbehoud van art. 13, paragraaf 5, van het voormalige belastingverdrag met België.

40 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).

41 Zie ook C. van Raad, 'Vijf grondregels bij de uitlegging en toepassing van belastingverdragen', in *Over de grenzen van de vennootschapsbelasting* (Juch-bundel), Kluwer, Deventer 2002, p. 298.

42 Zie ook T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationaal dubbele belasting*, 2000, p. 310 (academische dissertatie).

43 Vergelijk Overduin, t.a.p., p. 367.

44 Overduin, t.a.p., p. 367.

45 Dit zou overigens ook nog Europeesrechtelijke implicaties kunnen hebben.

46 Overduin, t.a.p., p. 367.

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

Onder de aanname dat de excessieve vertrekvergoeding als loon is te zien en de pseudo-eindheffing als een belasting in de zin van de Nederlandse belastingverdragen, dient verder te worden nagegaan of de werkgever/inhoudingsplichtige zich op art. 15 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 OESO-Modelverdrag? Art. 15 refereert expliciet aan natuurlijke personen,⁴⁷ maar desalniettemin kan 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 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:⁴⁸

- Art. 1 OESO-Modelverdrag houdt in dat het verdrag van toepassing is op personen die inwoner zijn van een 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 OESO-Modelverdrag.
- Aan de voorwaarden van art. 15 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. Als zij eenmaal 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 hoe-

verre 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 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 1964. 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 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 1964 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 1964 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, LB-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.⁴⁹

6. Conclusie

In deze bijdrage is ingegaan op een resem vragen en probleempunten die kunnen spelen met betrekking tot de relatie tussen de pseudo-eindheffing bij excessieve vertrekvergoedingen en de door Nederland gesloten belastingverdragen. Indien de tekst van art. 2, lid 2, OESO-Modelverdrag in ogenschouw wordt genomen is het twijfelachtig of de pseudo-eindheffing als een belasting in de zin van die bepaling kan worden beschouwd. Volgens deze tekst ressorteert een type loonsomheffing onder een belastingverdrag indien de belasting wordt geheven naar het totale bedrag van de door de onderneming betaalde lonen of salarissen hetgeen bij de pseudo-eindheffing over een excessieve vertrekvergoeding niet het geval is. Het zou dan ook aanbeveling verdienen indien Nederland in zijn belastingverdragen

⁴⁷ 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. Par. 5 van het Commentaar op art. 15 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.'

⁴⁸ Ontleend aan F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, Doctoral Series, no. 12, IBFD, 2006, p. 116-118 (academische dissertatie). Een andere visie lijkt te worden gevolgd door Overduin, t.a.p., p. 367.

⁴⁹ Hof Amsterdam 3 oktober 1972, *BNB* 1973/168 en Hof Arnhem 15 juni 1973, *BNB* 1974/109.

expliciet zou vastleggen dat de pseudo-eindheffing hieronder valt. Indien betoogd zou kunnen worden dat de pseudo-eindheffing als een belasting in de zin van art. 2 OESO-Modelverdrag wordt aangemerkt, dient te worden nagegaan of de excessieve vertrekvergoeding als 'salaries, wages and other similar remuneration' (art. 15, lid 1, OESO-Modelverdrag) en 'directors' fees and other similar payments' (art. 16 OESO-Modelverdrag) kan worden aangemerkt. Hoewel hiervoor goede argumenten zijn aan te dragen, ligt de voorkoming van dubbele belasting problematischer.