

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

**Bachelorscriptie Fiscale Economie**

## *Artikel 16 OESO-modelverdrag, een eenvoudige bepaling?*

*Een onderzoek naar de doelmatig- en doeltreffendheid van de toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen*

Auteur:	Cees-Jan Neele
Scriptiebegeleider:	Prof. dr. P. Kavelaars
Tweede beoordelaar:	L.C. van Hulten Msc
Datum definitieve versie:	15-07-2022

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

# Inhoudsopgave

<b>Hoofdstuk 1: Inleiding .....</b>	<b>4</b>
1 Aanleiding.....	4
2 Probleemstelling.....	6
3 Afbakening.....	8
<b>Hoofdstuk 2: Toewijzing heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen .....</b>	<b>9</b>
1 Inleiding.....	9
2 Doel en basis van belastingverdragen.....	9
3 Arbeidsinkomen.....	11
4 Artikel 16 OESO-MV.....	12
5 Achtergrond en ontstaansgeschiedenis.....	13
6 Werking artikel 16 OESO-MV.....	15
6.1 Bestuurdersbegrip.....	15
6.2 Type beloningen.....	15
6.2 Hoedanigheids criterium.....	16
6.3 Voorkoming dubbele belasting.....	18
7 Deelconclusie.....	19
<b>Hoofdstuk 3: Het bestuurdersbegrip.....</b>	<b>21</b>
1 Inleiding.....	21
2 ‘Member of the board of directors’.....	21
3 Invulling van het bestuurdersbegrip.....	24
3.1 Invulling van het begrip door Nederland.....	24
3.2 Invulling van het begrip door België.....	27
3.3 Invulling van het begrip door Duitsland.....	28
4 De doeltreffendheid en doelmatigheid van het begrip bestuurder.....	29
5 Deelconclusie.....	33
<b>Hoofdstuk 4: De voorkomingsmethode.....</b>	<b>35</b>
1 Inleiding.....	35
2 Verschillende voorkomingsmethoden volgens het OESO-MV.....	35
2.1 De vrijstellingsmethode.....	36
2.2 De verrekeningsmethode.....	37
3 Gehanteerde voorkomingsmethode door Nederland.....	39
3.1 Verrekening.....	39
4 Doeltreffendheid en doelmatigheid van de Nederlandse aanpak.....	41
5 Deelconclusie.....	43
<b>Hoofdstuk 5: Conclusie en aanbeveling.....</b>	<b>45</b>
1 Conclusie.....	45
1.1 Inleiding.....	45
1.2 Deelvraag I.....	45
1.3 Deelvraag II.....	46
1.4 Deelvraag III.....	47

1.5 Hoofdvraag .....	48
2 Aanbeveling .....	49
<b>Literatuurlijst.....</b>	<b>50</b>
Kamerstukken .....	52
Verdragen .....	52
Rechtspraak .....	52
Besluiten .....	53
Nederlands fiscaal verdragsbeleid .....	53

# Hoofdstuk 1: Inleiding

## 1 Aanleiding

Voor veel inwoners van Nederland zal gelden dat zij enkel werkzaam zijn in Nederland. Op het inkomen uit een dienstbetrekking wordt loonbelasting ingehouden in Nederland. Alleen Nederland zal willen heffen over het inkomen van deze in Nederland wonende en werkende persoon (het nationaliteitsbeginsel daargelaten). Het zal dus niet zo snel voorkomen dat een ander land aanklopt om belasting te heffen over het inkomen van een in Nederland wonend en werkend persoon. Dit verandert echter wanneer iemand zowel in Nederland als in het buitenland werkt. Wanneer bijvoorbeeld een in Nederland wonend persoon gedeeltelijk in Nederland en in Duitsland werkt, zal Duitsland ook belasting willen heffen over het inkomen van die persoon. Duitsland zal belasting over het inkomen willen heffen op grond van het bronstaatbeginsel. Er is namelijk een bron van inkomen in Duitsland. Van een inwoner van Nederland zal Nederlandse inkomstenbelasting in beginsel worden geheven over het wereldinkomen, wat ook wel het woonplaatsbeginsel wordt genoemd. Als er niets geregeld zou zijn tussen Nederland en Duitsland, zou dat kunnen betekenen dat een persoon tegen dubbele belastingheffing over het inkomen aanloopt. Dubbele belastingheffing wordt niet wenselijk geacht door veel landen. Zo staat bijvoorbeeld in de aanhef van het belastingverdrag Nederland-Duitsland dat het verdrag tot stand is gekomen om een doeltreffende en juiste belastingheffing te waarborgen.

Dat belastingverdragen zeer relevant zijn blijkt uit cijfers van Eurostat uit 2020<sup>1</sup>. Van de mensen in loondienst in de EU werken zo'n 2 miljoen mensen in een andere lidstaat dan in de lidstaat waar men ingeschreven staat als inwoner, wat neerkomt op 1%. Het grootste aantal 'cross-border' werknemers zijn mensen die in Polen wonen en in Duitsland werken, namelijk 122.000 mensen. Overigens betekent ingeschreven staan als inwoner in een bepaald land niet dat men voor fiscale begrippen ook inwoner is van dat land, maar het standpunt kan wel ingenomen worden dat er een substantieel deel 'cross-border' werkt.

Landen baseren hun bilateraal gesloten verdragen veelal op het OESO-modelverdrag (hierna: OESO-MV). Het OESO-MV is de basis voor een bilateraal verdrag dat gesloten wordt tussen

---

<sup>1</sup> Eurostat 2020, p. 17

twee landen. Landen die een belastingverdrag sluiten, kunnen uiteraard wel in de onderhandelingen bij het sluiten van verdragen tot het besluit komen om af te wijken van het OESO-MV. In het OESO-MV treedt er een verschil op tussen behandeling van inkomen uit dienstbetrekking (artikel 15 OESO-MV) en bestuurdersbeloningen (artikel 16 OESO-MV).

Voor de bestuurdersbeloningen wordt de heffingsbevoegdheid dus volgens een andere bepaling toegewezen dan volgens het reguliere inkomen uit een dienstbetrekking. In artikel 16 OESO-MV wordt aangegeven dat bestuurdersbeloningen van een “member of the board of directors of a company” onder deze bepaling vallen. Verdere definitie van “member of the board of directors of a company” blijft uit in het OESO-MV. Dit betekent dat indien landen er niet voor kiezen een verdere definitie van dit begrip in het verdrag op te nemen, er gekeken moet worden naar de nationaal rechtelijke definitie van bestuurder. De Hoge Raad bepaalde in 1999 al dat vanuit Nederlands nationaal recht aangesloten moet worden bij een formeel (statutair) bestuurdersbegrip.<sup>2</sup>

Een voorbeeld van hoe de heffingsbevoegdheid toegewezen dient te worden in het verdrag van Nederland en Luxemburg is terug te zien in een uitspraak van het Hof Den Haag<sup>3</sup>. In artikel 17 van het door Nederland gesloten belastingverdrag met Luxemburg is te lezen dat de beloningen die een inwoner van Luxemburg ontvangt in de hoedanigheid van bestuurder van een lichaam in Nederland, in Nederland belast mogen worden. Hier speelt de vraag op wat het begrip ‘bestuurder’ inhoudt. Nederland sluit hier in beginsel aan bij een formeel bestuurdersbegrip dat volgt uit nationaal recht. In deze procedure betrof het de beloningen van een “directeur legal & compliance” die in dienstbetrekking werkzaam was voor een vennootschap in Luxemburg. Echter was de directeur geen bestuurder van de vennootschap volgens de statuten. Het Hof Den Haag bevestigde dat er gekeken moet worden of belanghebbende statutair (formeel) bestuurder van het lichaam is. Aangezien de directeur geen statutair bestuurder was, werd de heffingsbevoegdheid over de bestuurdersbeloningen niet geheel toegewezen aan Luxemburg aangezien de heffingsbevoegdheid nu toegewezen moet worden volgens de bepaling van artikel 16 van het belastingverdrag Nederland-Luxemburg.

---

<sup>2</sup> Hoge Raad, 22 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA3938

<sup>3</sup> Gerechtshof Den Haag, 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1317

In zowel artikel 15 lid 1 OESO-MV als in artikel 16 OESO-MV staat “may be taxed in that other state” in plaats van “shall be taxable only”. Dit kan betekenen dat beide verdragsstaten heffingsrecht hebben over een bepaald inkomensbestanddeel. Hoe vervolgens de voorkoming van dubbele belasting gerealiseerd moet worden, wordt in artikel 23A en 23B OESO-MV uitgewerkt. In artikel 23A OESO-MV is de vrijstellingsmethode uitgewerkt en in artikel 23B OESO-MV de verrekeningsmethode. Bij de vrijstellingsmethode wordt (een deel) van het inkomen vrijgesteld van belastingheffing. In dit geval wordt in beginsel de grondslag een deel van het inkomen vrijgesteld, waardoor minder belasting verschuldigd zal zijn. Bij de verrekeningsmethode wordt eerst berekend hoeveel de andere staat dan de woonstaat zal heffen over de bron van inkomen. Vervolgens biedt de woonstaat enkel voorkoming van belasting voor het in het andere land daadwerkelijke bedrag aan belasting. Voor inkomen uit dienstbetrekking wordt door Nederland de vrijstellingsmethode gehanteerd. Dit is echter niet het geval voor bestuurdersbeloningen. In dat geval wordt de verrekeningsmethode gehanteerd.<sup>4</sup>

## 2 Probleemstelling

Zoals in het vorige hoofdstuk uiteengezet, is er een verschil in het toewijzen van heffingsbevoegdheid aangaande regulier inkomen uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen. Hier speelt allereerst de vraag op waarom deze bronnen van inkomen onderscheiden worden in de toewijzing van heffingsbevoegdheid.

In het OESO-MV is “member of the board of directors of a company” niet gedefinieerd. Derhalve wordt volgens nationaal recht bepaald wat de definitie is van een ‘bestuurder’. Een commissaris houdt toezicht op het beleid en op de uitvoering van het beleid van een onderneming. Afgevraagd kan worden of een commissaris aangemerkt kan worden als een bestuurder en in hoeverre de beloningen die een commissaris ontvangt onder het bereik van artikel 16 OESO-MV zouden kunnen ressorteren.

Wanneer de voorkomingsmethoden die toegepast worden voor artikel 15 OESO-MV en artikel 16 OESO-MV vergeleken worden is hier een verschil in te onderscheiden. Nederland kiest voor de toewijzing van heffingsbevoegdheid van inkomen uit dienstbetrekking als

---

<sup>4</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 1998, §4.3.4.4

voorkomingsmethode (artikel 15 OESO-MV) voor de vrijstellingsmethode, terwijl er bij de toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen (artikel 16 OESO-MV) gekozen wordt voor de vrijstellingsmethode als voorkomingsmethode.

Dit leidt tot de volgende hoofdvraag:

*“In hoeverre is de huidige toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen en de voorkomingsmethode van dubbele belastingheffing over deze bestuurdersbeloningen wenselijk?”*

Met wenselijk wordt in deze hoofdvraag bedoeld in hoeverre deze toewijzing van heffingsbevoegdheid doeltreffend en doelmatig is. Doeltreffend betekent dat de doelen van het sluiten van belastingverdragen bereikt worden en doelmatig betekent dat deze doelen op een efficiënte wijze bereikt worden.

In beantwoording van deze hoofdvraag zijn de volgende drie deelvragen opgesteld:

- I. Hoe dient de heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen te worden toegewezen volgens het OESO-MV en wat is de achtergrond voor het opstellen van artikel 16 OESO-MV?*
- II. Hoe dient het bestuurdersbegrip gedefinieerd te worden en in hoeverre is deze definitie doeltreffend en doelmatig?*
- III. Welke voorkomingsmethode hanteert Nederland in de bilateraal gesloten verdragen en leidt dit tot een doeltreffende en doelmatige aanpak?*

Dit onderzoek is maatschappelijk relevant gezien de perikelen rondom artikel 16 OESO-MV kunnen leiden tot een onzekere belastingpositie voor bestuurders en commissarissen gezien de uitvoering van dit artikel niet als eenvoudig te bestempelen is. Dat de belastingpositie onzeker kan zijn blijkt onder andere uit de vele procedures, rechtspraak en arresten.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld: Gerechtshof 's-Gravenhage 22 juni 2004, [ECLI:NL:GHSGR:2004:AU2340](#), Gerechtshof 's-Hertogenbosch 12 december 2008, [ECLI:NL:GHSHE:2008:BH2299](#), Gerechtshof 's-Hertogenbosch 30 januari 2009, [ECLI:NL:GHSHE:2009:BH5198](#), Parket bij de Hoge Raad 13 juni 2019, [ECLI:NL:PHR:2019:633](#), Gerechtshof Den Haag, 14 juli 2020, [ECLI:NL:GHDHA:2020:1317](#)

De hoofdstukkenindeling zal deze deelvragen volgen. In hoofdstuk 2 zal deelvraag 1 beantwoord worden, waar eerst een uitleg gegeven wordt van artikel 16 OESO-MV, waarna de ontstaansgeschiedenis en achtergrond van artikel 16 OESO-MV uiteengezet zal worden. In hoofdstuk 3 zal deelvraag 2 beantwoord worden. De definitie van het bestuurdersbegrip wordt vanuit de uitleg door verschillende lidstaten belicht en daarnaast zal ingegaan worden op de vraag in hoeverre een commissaris onder het bereik van dit begrip zou kunnen vallen. In hoofdstuk 4 zal een antwoord gegeven worden op deelvraag 3. In dit hoofdstuk zullen allereerst de voorkomingsmethoden van het OESO-MV (artikel 23A en 23B OESO-MV) behandeld worden, waarna uiteengezet zal worden welke voorkomingsmethode Nederland hanteert voor de bestuurdersbeloningen en afsluitend wordt in dit hoofdstuk behandeld of deze aanpak leidt tot een doeltreffende en doelmatige aanpak. In hoofdstuk 5 is de conclusie op de hoofdvraag terug te vinden.

### 3 Afbakening

Om in deze scriptie, zonder onnodige uitweidingen en in logische stappen tot een antwoord te komen op de hoofdvraag zal op de volgende zaken niet ingegaan worden.

In deze scriptie zal het OESO-MV als uitgangspunt gehanteerd worden voor de uitleg van de toewijzing van de heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen. In het VN-modelverdrag is ook een artikel opgenomen waarin de heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen wordt toegewezen, maar behandeling van dit artikel blijft achterwege.

Allereerst zal een uitgebreide uitleg van verschillende vormen van bestuurdersbeloningen achterwege blijven. Bijvoorbeeld excessieve vertrekvergoedingen lenen zich voor onderzoek, maar zouden in deze scriptie leiden tot onnodige uitweiding en worden derhalve buiten beschouwing gelaten.

Aangaande definiëring van het bestuurdersbegrip lenen naast natuurlijke personen ook rechtspersonen zich voor onderzoek, maar in deze scriptie staat de definitie van het bestuurdersbegrip van natuurlijke personen centraal. Wat betreft deelvraag 3 zal ingegaan worden op de door Nederland gehanteerde voorkomingsmethode voor het voorkomen van dubbele heffing aangaande de bestuurdersbeloningen, een uitvoerige behandeling van de gehanteerde voorkomingsmethoden van andere staten zal derhalve achterwege blijven.



# Hoofdstuk 2: Toewijzing heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen

## 1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de werking van artikel 16 OESO-MV uiteengezet. Alvorens wordt het doel en de basis van belastingverdragen uitgelegd, waarbij ook de geschiedenis aan bod komt. Na deze uiteenzetting wordt uiteengezet welke verschillende wijzen van toewijzing van heffingsbevoegdheid er zijn over arbeidsinkomen. Hierna wordt specifiek ingegaan op artikel 16 OESO-MV waarin de toewijzing van heffingsbevoegdheid aan bod komt. De achtergrond en ontstaansgeschiedenis van dit artikel worden eerst behandeld waarin de doelen tot het introduceren van een desbetreffend artikel aan bod komen en uiteengezet wordt waar deze bepaling haar oorsprong vindt. Hierop volgend wordt de werking van artikel 16 OESO-MV behandeld. De werking wordt uiteengezet door de bepaling door te lopen en waarbij de relevante onderdelen van deze bepaling aan het licht komen. Aangezien het bestuurdersbegrip en de voorkomingsmethode in de volgende hoofdstukken behandeld worden, wordt hierop beperkt ingegaan. Dit hoofdstuk geeft een antwoord op de eerste deelvraag.

## 2 Doel en basis van belastingverdragen

Iedere staat kent haar eigen belastingsysteem. Deze systemen van wet- en regelgeving zullen vrijwel altijd een belasting kennen over het (arbeids)inkomen. Hoe dat inkomen belast wordt verschilt echter wel per staat. Zo heffen veel landen op basis van het woonplaatsbeginsel, wat inhoudt dat een persoon belastingplichtig is in een desbetreffend land over het gegenereerde inkomen op grond van zijn of haar woonplaats in de desbetreffende staat.<sup>6</sup> Hoe bepaald wordt of een persoon fiscaal inwoner is van een bepaald land, verschilt per land. Zo beoordeelt Nederland alle relevante feiten en omstandigheden en wordt er derhalve gekeken of er een duurzame band is met Nederland.<sup>7</sup> Echter zijn er ook landen die kijken naar het aantal aanwezige dagen in het desbetreffende land. Zoals in Rusland, waar je als fiscaal inwoner

---

<sup>6</sup> Van Raad 2022, IBR1.2.1C

<sup>7</sup> Artikel 4 AWR

kwaliceert wanneer je meer dan 183 dagen in Rusland verblijft.<sup>8</sup> Een andere basis van belastingplicht is het nationaliteitsbeginsel, wat inhoudt dat een persoon belastingplichtig is voor het inkomen op grond van de nationaliteit. Bijvoorbeeld onderdanen van de Verenigde Staten van Amerika (VS) zijn in beginsel belastingplichtig over hun arbeidsinkomen in de VS.<sup>9</sup> Een andere basis is het bronbeginsel. Bij het bronbeginsel wordt gekeken waar het inkomen gegenereerd is.<sup>10</sup> Wanneer iemand bijvoorbeeld onderdaan is van de VS, maar zijn/haar inkomen genereert in Nederland, heft Nederland op grond van het bronbeginsel. Echter zal de VS (mogelijk) willen heffen over dat inkomen op grond van het nationaliteitsbeginsel. Aan de hand van dit eenvoudige voorbeeld is direct te zien waarom het verschil tussen het nationaliteitsbeginsel en het bronlandbeginsel kan leiden tot problemen. Iemand kan door de verschillende belastingssystemen van de staten dus dubbel onderworpen zijn aan belastingplicht.<sup>11</sup> Wanneer eenzelfde persoon over hetzelfde inkomen dubbel belast wordt, wordt dit juridische dubbele belasting genoemd.

Juridische dubbele belasting wordt niet wenselijk geacht. Staten kunnen de dubbele belasting voorkomen door zelf bepalingen op te nemen in de wetgeving waardoor dubbele belasting voorkomen wordt, wat eenzijdige voorkoming genoemd wordt. Een voorbeeld hiervan is het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb). In dit besluit ligt vastgelegd hoe bij inwoners van Nederland voorkoming van dubbele belasting door Nederland geboden wordt wanneer er geen belastingverdrag van toepassing is.

Vanaf 1899 werden de eerste belastingverdragen gesloten. In een belastingverdrag spreken twee of meer landen af hoe de heffingsbevoegdheid verdeeld wordt wanneer er mogelijk sprake is van dubbele belastingheffing. De heffingsbevoegdheid over een bepaald inkomensbestanddeel wordt door het verdrag toegewezen aan een staat, waarbij de andere staat zal moeten voorzien in het voorkomen van dubbele belasting. Ook kan het zo zijn dat beide landen gedeeltelijke heffingsbevoegdheid hebben, waardoor dubbele belasting ook voorkomen wordt. Het sluiten van een verdrag tussen twee landen (bilateraal verdrag) zag voorheen voornamelijk op het voorkomen van dubbele belasting.<sup>12</sup> Het ontgaan van belasting is een steeds belangrijker doel van het sluiten van een verdrag geworden. Door de tijd heen

---

<sup>8</sup> OECD, Information on Residency for tax purposes - Russian Federation

<sup>9</sup> Van Raad 2022, IBR.1.2.1.A

<sup>10</sup> Van Raad 2022, IBR.1.2.1D

<sup>11</sup> Van Raad, IBR 1.2.2.A

<sup>12</sup> Burgers e.a. 2022, p.2

zijn de doelen steeds verder uitgebreid. De Staatssecretaris geeft bijvoorbeeld aan dat Nederland haar verdragen sluit met het volgende doel: *“Het doel van een bilateraal belastingverdrag is het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting waarbij belastingontwijking en –ontduiking wordt voorkomen. In een verdrag worden de heffingsrechten verdeeld waardoor het risico op dubbele belasting sterk wordt tegengegaan. ... Belastingverdragen kunnen belemmeringen voor buitenlandse ondernemingen om zich hier te vestigen wegnemen en zo de werkgelegenheid in Nederland bevorderen. Verder is het van belang belemmeringen weg te nemen voor Nederlandse ondernemingen om competitief te kunnen opereren op buitenlandse markten.”*<sup>13</sup>

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) is een organisatie die onder andere richtlijnen en standaarden opstelt die gehanteerd kunnen worden door landen. In 1992 bracht de OESO het OESO-modelverdrag (OESO-MV) uit. Het overgrote deel van de landen in de wereld volgt het OESO-MV als basis voor een bilateraal verdrag wanneer er verdragen gesloten worden.

### 3 Arbeidsinkomen

Het arbeidsinkomen uit dienstbetrekking komt in het OESO-MV aan bod in de artikelen 15 tot en met 20. De Hoge Raad bepaalde in zijn uitspraak dat uit de eerste zin van art. 15 OESO-MV blijkt dat deze bepaling een ‘paraplufunctie’ heeft. Dit betekent in dat inkomen uit arbeid in beginsel onder artikel 15 OESO-MV zal vallen, mits het onder de hierop volgende uitzonderingsartikelen valt.<sup>14</sup> In de artikelen 16 tot en met 20 van het OESO-MV zijn specifieke toewijzingsregels van heffingsbevoegdheid opgenomen voor inkomen uit arbeid. Art. 16 OESO-MV betreffen de arbeidsinkomsten van bestuurders en commissarissen, art. 17 OESO-MV de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars (in het kader van dienstbetrekking), art. 18 OESO-MV pensioenen en andere soortgelijke beloningen en art. 19. OESO-MV de beloningen van overheidsdienaren. Wanneer arbeidsinkomsten dus niet onder de reikwijdte

---

<sup>13</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

<sup>14</sup> [Hoge Raad 22 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3883](#)

van de artikelen 16 tot en met 20 OESO-MV vallen, zal artikel 15 OESO-MV van toepassing zijn.<sup>15</sup>

Art. 15 lid 1 OESO-MV wijst salarissen, loon en andere vergelijkbare beloningen in het kader van een dienstbetrekking toe aan de woonstaat tenzij de werkzaamheden verricht worden in de andere verdragsluitende staat. Wanneer de werkzaamheden in de andere staat worden verricht, wordt de heffingsbevoegdheid toegewezen aan de staat waar de werkzaamheden verricht worden. Op grond van lid 2 kan de heffingsbevoegdheid van de arbeidsinkomsten toch toegewezen worden aan de woonstaat wanneer voldaan is aan de drie cumulatieve opgenomen voorwaarden. De eerste is dat de ontvanger niet langer dan 183 dagen in een periode van twaalf maanden of in een fiscaal jaar aanwezig mag zijn in het land waar de werkzaamheden worden verricht. Ten tweede moet de beloning betaald zijn door of namens de werkgever die niet residentie heeft in het land waar de werkzaamheden verricht worden. Ten derde mag de beloning niet ten laste komen van een vaste inrichting in de staat waar de werkzaamheden verricht worden. Wanneer er niet voldaan is aan een van de eisen, kan de heffingsbevoegdheid niet toegewezen worden aan het woonland voor zover de werknemer werkzaamheden verricht in het andere land.<sup>16</sup>

#### 4 Artikel 16 OESO-MV

Artikel 16 OESO-MV betreft de specifieke toewijzing van heffingsbevoegdheid aangaande de beloningen voor bestuurders. Het artikel luidt als volgt:

*“Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.”*

Het is een kort artikel waarin de heffingsbevoegdheid voor directeursbeloningen en gelijke beloningen wordt toegewezen aan de vestigingsstaat van het lichaam waarvan de desbetreffende persoon bestuurder is. Het artikel lijkt in eerste instantie een relatief

---

<sup>15</sup> Pötgens 2022, IBR.3.4.5

<sup>16</sup> Art. 16 OESO modelverdrag 2017

eenvoudig artikel dat duidelijk aangeeft hoe de heffing toegewezen zou moeten worden. Echter zijn er veel achterliggende onduidelijkheden en discussies rondom het uitleggen van dit artikel. Na behandeling van de achtergrond en ontstaansgeschiedenis van het artikel zal in de daaropvolgende paragraaf het artikel verder uiteengezet worden.

## 5 Achtergrond en ontstaansgeschiedenis

Een specifieke toewijzing van heffingsbevoegdheid voor bestuurdersbeloningen vindt haar oorsprong niet in het in het OESO-MV. Al in 1927 was er een bepaling opgenomen in het modelverdrag van de League of Nations waarin de heffingsbevoegdheid van beloningen van directors en managers van share companies werd toegewezen aan het land van residentie van de onderneming. Dit artikel had echter wel een andere invulling dan art. 16 OESO-MV zoals we het nu kennen. In de bepaling in het modelverdrag van de League of Nations betrof het enkel variabele beloningen. De heffingsbevoegdheid over salarissen werd derhalve toegewezen zoals elke andere vorm van arbeidsinkomsten uit dienstbetrekking.<sup>17</sup>

De achtergrond van de bepaling het modelverdrag van de League of Nations vindt men in de commentaren van de League of Nations. In die commentaren is opgenomen dat het motief voor deze bepaling tweeledig is; allereerst zou het lastig zijn te achterhalen waar de director zijn of haar diensten verricht en de fiscale cohesie werd ook als argument aangedragen.<sup>18</sup> Het argument van fiscale cohesie kan als volgt uitgelegd worden: de onderneming trekt de directors fees af van de winst, waardoor de winstbelasting lager zal uitvallen in het desbetreffende land. Als de beloningen van een director vervolgens ook in dat land belast worden leidt dat tot fiscale cohesie.<sup>19</sup> Van Hulten geeft terecht aan dat deze grond voor een desbetreffende bepaling niet altijd opgaat wanneer in internationaal concernverband kosten van loon doorbelast worden naar een ander land waar de werkzaamheden daadwerkelijk verricht worden.<sup>20</sup> Een 'normale' toepassing van art. 15 OESO-MV zou in het geval van doorbelasting leiden tot een hogere fiscale cohesie dan toepassing van art. 16 OESO-MV.

---

<sup>17</sup> R. Prokisch, in: M. Lang 2008, p. 197 en 198

<sup>18</sup> League of Nations Document c.425(b).M.217(b).1933.II.A, p. 189-190.

<sup>19</sup> Commentaar op artikel 16 - OESO-Modelverdrag, NDFR.nl

<sup>20</sup> Van Hulten, *WFR* 2013/1264

In 1963 werd het artikel waarin de toewijzing van heffingsbevoegdheid voor directors' fees voor het eerst formeel geïntroduceerd. In het OESO-commentaar staat het volgende vermeld wat betreft het motief voor introductie van deze bepaling: *"Since it might sometimes be difficult to ascertain where the services are performed, the provision treats the services as performed in the State of residence of the company."*<sup>21</sup> Men kan zich afvragen in hoeverre dat in het huidige tijdperk nog steeds lastig te bepalen is. In de gedigitaliseerde samenleving wordt al veel door remote-workers dagelijks bijgehouden in daarvoor gecreëerde systemen vanuit welk land zij hun werk verrichten. Voor een bestuurder zou het niet veel moeilijker moeten zijn om dagelijks aan te geven vanuit welk land de werkzaamheden verricht worden. Cools acht het argument wel verdedigbaar aangezien digitalisering juist zou leiden tot een minder makkelijk te bepalen locatie waar de werkzaamheden worden uitgevoerd omdat steeds meer board-meetings virtueel gehouden worden.<sup>22</sup> Het argument van fiscale cohesie is overigens niet terug te vinden in het OESO-commentaar.

Een verdere motivering van de invoering van art. 16 OESO-MV ontbreekt. Vanuit de literatuur worden er wel andere gronden aangedragen voor het bestaan van art. 16 OESO-MV. Zo draagt Kavelaars een drietal denkbare argumenten aan voor het bestaan van het artikel. Ten eerste is het vanuit een praktisch oogpunt niet wenselijk bestuurders en commissarissen in de werkstaat te belasten omdat (voornamelijk bestuurders) veelal feitelijk in diverse landen werkzaam zijn. Een tweede zijn de werkzaamheden die bestuurders en commissarissen verrichten vaak niet specifiek toe te rekenen aan een bepaald concernonderdeel: de werkzaamheden strekken zich uit over het gehele concern. Ten derde zijn bestuurders en commissarissen sterk geëngageerd aan de (gehele) vennootschap, terwijl werknemers enkel verantwoordelijk zijn voor hun specifieke taak.<sup>23</sup>

Afgevraagd kan worden of naast bestuurder, er ook andere functies zoals managers en commissarissen onder het bereik van artikel 16 OESO-MV zouden moeten vallen naast bestuurders. Hier zal nader op ingegaan worden in hoofdstuk 3.

---

<sup>21</sup> OESO-commentaar nummer 16/1

<sup>22</sup> Cools 2016, p. 459

<sup>23</sup> Kavelaars, *MBB* 2011/4

Wat betreft de toekomst van artikel 16 OESO-MV zijn de meningen verdeeld. Van Hulten beargumenteert dat het artikel volledig afgeschaft zou kunnen worden. Met behulp van fictiebepaling waardoor bestuurders als werknemer aangemerkt worden, zouden de arbeidsinkomsten van bestuurders onder art. 15 OESO-MV komen te vallen.<sup>24</sup> Dit komt verder aan bod in hoofdstuk 3.

## 6 Werking artikel 16 OESO-MV

Artikel 16 OESO-MV is toepasbaar wanneer er sprake is van een bestuurder en wanneer de director in de hoedanigheid van bestuurder een directors fee of een daaraan gelijke beloning ontvangt.

### 6.1 Bestuurdersbegrip

Allereerst is het de vraag wanneer sprake is van een bestuurder. Het begrip 'director' is in het OESO-MV niet verder gedefinieerd.<sup>25</sup> Wanneer landen in het gesloten verdrag (gebaseerd op het OESO-MV) verder geen definitie geven aan het begrip 'director' zal nationaal recht gelden. Dit leidt in casu van Nederlands nationaal recht tot een formeel statutair bestuurdersbegrip. Het bestuurdersbegrip wordt nader behandeld in hoofdstuk 3 waardoor verdere uitweiding over dit onderdeel in dit hoofdstuk achterwege blijft.

### 6.2 Type beloningen

In artikel 16 OESO-MV wordt aangegeven dat het de "fees and other similar payments" betreft. Dit is een andere bewoording dan de beloningen bedoeld in artikel 15 OESO-MV, waar het volgende is opgenomen: "salaries, wages and other similar remuneration". Salaries worden in artikel 16 OESO-MV dus niet specifiek benoemd. Denkbaar is dat de term 'fees' gehanteerd wordt in dit artikel om hiermee een duidelijk onderscheid te tonen tussen beloningen van werknemers en directors, aangezien het een director vaker andere typen beloningen ontvangt dan een werknemer. In zowel artikel 15 als artikel 16 OESO-MV staat "and other similar remuneration", dan wel "and other similar payments" opgenomen. Door

---

<sup>24</sup> Van Hulten, *WFR* 2013/1264

<sup>25</sup> OESO modelverdrag 2017

deze uitbreiding van het begrip “salaries, wages” en “fees” zal dit ertoe leiden dat salarissen, maar bijvoorbeeld ook aandelenopties onder de reikwijdte van beide artikelen kunnen vallen.

Wat betreft aandelenopties, is het niet altijd even makkelijk te achterhalen in hoeverre die onder het bereik van artikel 16 OESO-MV kan vallen, omdat een daadwerkelijke realisatie van het voordeel mogelijk pas plaatsvindt na beëindiging van het bestuurderschap. Het OESO-commentaar geeft aan dat in dit geval het voordeel behaald bij realisatie toegekend kan worden als voordeel in de zin van een beloning ontvangen in de hoedanigheid van bestuurder wanneer deze opties toegekend werden in de hoedanigheid van bestuurder.<sup>26</sup>

Pensioenen zijn beloningen die voortkomen uit vroegere dienstbetrekking. Derhalve zouden de pensioenuitkeringen ook gezien kunnen worden als beloningen die de (voormalig) bestuurder ontvangt. Echter bestaat voor pensioenen artikel 18 OESO-MV en vallen de pensioenen daarmee niet onder de reikwijdte van artikel 16 OESO-MV.

## 6.2 Hoedanigheids criterium

In artikel 16 OESO-MV staat dat deze beloningen ontvangen behoren te zijn “in his capacity as member of the board of directors”. Dit houdt in dat ontvangen beloningen door een director enkel onder de reikwijdte vallen van dit artikel wanneer de director de beloningen ontvangt in de hoedanigheid van director, wat ook wel het hoedanigheids criterium genoemd wordt.<sup>27</sup>

In het OESO-commentaar wordt in paragraaf 2 van het commentaar op artikel 16 het volgende aangegeven: “*A member of the board of directors of a company often also has other functions with the company, e.g. as ordinary employee, adviser, consultant, etc. It is clear that the Article does not apply to remuneration paid to such a person on account of such other functions.*”<sup>28</sup> Uit dit commentaar blijkt duidelijk dat in voorkomende gevallen een onderscheid gemaakt moet worden tussen de beloningen die een bestuurder in de hoedanigheid van bestuurder ontvangt en de beloningen die hij/zij eventueel ontvangt in het kader van een andere functie.

---

<sup>26</sup> Cools 2016, p. 254

<sup>27</sup> Van der Baaren en Spauwen, *WFR* 2021/55

<sup>28</sup> OESO-commentaar (2017) paragraaf 4



Van een dergelijk attractiebeginsel waarbij alle beloningen die een bestuurder ontvangt toegerekend worden als bestuurdersbeloning is dus geen sprake, zo bevestigde de Hoge Raad in 2006.<sup>29</sup> Echter wordt in het Belgische nationale recht een dergelijk attractiebeginsel toch toegepast. Door dit gehanteerde attractiebeginsel zou er dus een gedeeltelijk heffingsvacuüm of dubbele belasting kunnen ontstaan. Een land dat namelijk de OESO-richtlijnen volgt zal een onderscheid maken waardoor een gedeelte van de beloning onder de reikwijdte zal vallen van artikel 15 OESO-MV, terwijl dit gedeelte vanuit Belgisch perspectief onder artikel 16 OESO-MV zal vallen.<sup>30</sup>

Een nuance op het gehanteerde attractiebeginsel in België is wel aan te merken. Zo oordeelde het hof van het beroep van Gent<sup>31</sup> dat het ontvangen pensioen door een bestuurder niet door het attractiebeginsel aangemerkt zou kunnen worden als een bestuurdersbeloning en derhalve dus niet als bestuurdersbeloning aangemerkt moest worden, maar als pensioen. In verdragssituaties heeft België sinds 1992 het voorbehoud om het attractiebeginsel toe te mogen passen in verdragssituaties, maar dit zal enkel zien op verticale attractie, wat inhoudt dat alle vergoedingen die een lichaam toekent aan de directeur in deze hoedanigheid zullen aangemerkt worden als bestuurdersbeloningen. De meeste belastingverdragen laten door hun bewoording attractie van beloningen die ontvangen worden in een andere hoedanigheid dan bestuurder, niet toe.<sup>32</sup>

Wanneer een bestuurder een vast salaris ontvangt dat zowel op de beloningen in de hoedanigheid als bestuurder als de beloningen in hoedanigheid van werknemer zien, zal er een splitsing gemaakt moeten worden in deze beloning, waarbij een gedeelte van deze beloning onder het bereik van artikel 16 OESO-MV zal vallen en het andere deel onder het bereik van artikel 15 OESO-MV.<sup>33</sup> Als niet duidelijk aangetoond kan worden dat de bestuurder in hoedanigheid van werknemer zijn/haar werkzaamheden specifiek in één staat verricht, zal er alsnog achterhaald moeten worden wanneer en waar de bestuurder de werkzaamheden in een bepaald jaar verricht heeft. Dit ziet dan enkel op de beloningen ontvangen in de hoedanigheid van niet-bestuurder, maar een dergelijke splitsing in werkzaamheden van

---

<sup>29</sup> [Hoge Raad 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3928](#)

<sup>30</sup> Van der Baaren en Spauwen, *WFR* 2021/55

<sup>31</sup> Gent 14 maart 1989, *F.J.F.* 1989/76

<sup>32</sup> Cools 2016, p. 446

<sup>33</sup> Vakstudie 08, Nederlands Internationaal Belastingrecht, Artikel 16, Bestuurders- en commissarisbeloningen (Directors' fees), Aant. 2.5

verschillende hoedanigheden is denkbaar lastig te achterhalen. Een vooraf bepaalde splitsing van de totale beloning in de vorm van een percentage is daarom niet ongebruikelijk. De bestuurder zal dan nog steeds met bijvoorbeeld een uitdraai van de werkdagen moet aantonen waar hij/zij gewerkt heeft om de heffingsbevoegdheid aangaande de beloningen die onder de reikwijdte van artikel 15 OESO-MV juist toe te wijzen. Het motief van artikel 16 OESO-MV<sup>34</sup> dat het lastig is te achterhalen waar een bestuurder de werkzaamheden uitvoert lijkt hiermee enigszins achterhaald.

Door aan te tonen waar de bestuurder in de hoedanigheid van werknemer zijn of haar werkzaamheden verricht, kan voorkoming van dubbele belasting verleend worden in het land waar de bestuurder inwoner is voor het gedeelte van het arbeidsinkomen dat in andere landen belast wordt als broninkomen. Normaliter tonen werknemers dit aan door een overzicht van de werkdagen in de verschillende landen aan te leveren. Wanneer de bestuurder kan aantonen dat de werkzaamheden in de hoedanigheid van werknemer uitgevoerd worden in één bepaald land, zou een volledige weergave van alle werkdagen in de verschillende landen achterwege kunnen blijven omdat de werkzaamheden in andere landen dan enkel zouden zien op de werkzaamheden die uitgevoerd worden in de hoedanigheid van bestuurder. Er is namelijk geen specifieke maatstaf voor het toerekenen van de beloningen naar de hoedanigheid van de werkzaamheden.<sup>35</sup> De beloning die de bestuurder ontvangt in het kader van het werknemerschap zou dan aan het vooraf bepaalde land toegewezen kunnen worden. De bewijslast in hoeverre welk deel van de beloning relateert aan de hoedanigheid van werknemer rust op de bestuurder.<sup>36</sup>

### 6.3 Voorkoming dubbele belasting

Artikel 16 OESO-MV wijst de heffingsbevoegdheid niet exclusief toe. Wanneer een heffingsbevoegdheid wel exclusief aan een land wordt toegewezen wordt dit aangegeven met 'shall be taxable only', zoals bijvoorbeeld gedaan wordt voor pensioenen. In artikel 16 OESO-

---

<sup>34</sup> OESO-commentaar 2017 paragraaf 1

<sup>35</sup> Vakstudie 08, Nederlands Internationaal Belastingrecht, Artikel 16, Bestuurders- en commissarisbeloningen (Directors' fees), Aant. 2.5

<sup>36</sup> [Hoge Raad 25 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4128](#)

MV zien we terug dat er 'may be taxed' gehanteerd wordt. Dit betekent dat de heffingsbevoegdheid niet enkel toekomt aan het land waar de entiteit is gevestigd, maar dat de heffingsbevoegdheid ook toekomt aan het woonland van de director. Echter zal in het woonland van de director voorkoming geboden moeten worden voor dubbele belasting. Er zijn twee voorkomingmethoden in het OESO-MV. In artikel 23A wordt de vrijstellingsmethode behandeld waar in beginsel het inkomensbestanddeel wordt vrijgesteld. In de berekening van de voorkoming kunnen verschillende methoden gehanteerd worden. Nederland hanteert bijvoorbeeld de evenredige toerekening waarbij de buitenlandse bestanddelen worden gedeeld door het totale belaste voorwerp wat vermenigvuldigd wordt met de totale belasting berekend over het totale inkomen.<sup>37</sup> In artikel 23B komt de verrekeningsmethode aan bod. Bij de verrekeningsmethode verrekent het woonland in dit geval de daadwerkelijk betaalde belasting in het land waar de entiteit gevestigd is. Dit betekent dat er onder gebruik van de verrekeningsmethode in beide landen geheven kan worden wanneer het woonland van de director meer belasting zou heffen over de beloning dan het land waar de entiteit is gevestigd.<sup>38</sup> Verdere behandeling van de gehanteerde voorkomingsmethode bij het bestuurdersartikel is terug te vinden in hoofdstuk 4.

## 7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is de achtergrond en werking van artikel 16 OESO-MV aan bod gekomen. Belastingverdragen zijn nodig omdat door verschillende beginselen van belastingheffing er dubbele belastingplicht kan ontstaan. Het ontgaan van dubbele belasting is de basis voor het creëren van een verdrag, maar ook het doel om belastingontwijking tegen te gaan is een belangrijker doel geworden door de jaren heen.

In de artikelen 15 tot en met 20 van het OESO-MV is terug te zien dat artikel 15 de basis is van het toewijzen van heffingsbevoegdheid van arbeidsinkomen waarbij dit artikel ook geldt als restartikel, waardoor aan artikel 21 OESO-MV niet toegekomen zal worden. In artikel 16 OESO-MV komt de (specifieke) toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen aan bod. Al in 1927 was er een dergelijke bepaling opgenomen het modelverdrag van the League of Nations.

---

<sup>37</sup> Van Raad, IBR 0.7.2.A

<sup>38</sup> 'Grensoverschrijdende arbeid: wonen in Nederland, werken in het buitenland', navigator.nl

De achtergrond van het introduceren van dergelijke bepaling is voornamelijk het argument dat het lastig te achterhalen zou zijn waar de director de werkzaamheden verricht. Verdere argumentatie voor de invoering van het artikel ontbreken in het OESO-commentaar. Denkbare argumenten voor het invoeren van artikel 16 OESO-MV zijn dat het vanuit een praktisch oogpunt niet wenselijk is de beloningen van directors in veel landen te belasten. Daarnaast is ook te beargumenteren dat werkzaamheden van directors niet specifiek toe te rekenen zijn aan een bepaald concernonderdeel en directors zijn sterk geëngement aan de gehele vennootschap.

Wat betreft de werking van artikel 16 OESO-MV zijn er een aantal relevante onderdelen uitgelicht. Het bestuurdersbegrip wordt verder behandeld in hoofdstuk 3. Het type beloningen dat onder de reikwijdte van het artikel valt zijn de “directors fees and other similar payments”, wat betekent dat iedere vorm van beloning onder de reikwijdte van dit artikel kan vallen. In artikel 16 OESO-MV staat dat deze beloningen ontvangen behoren te zijn “in his capacity as member of the board of directors”. Dit houdt in dat er gekeken moet worden in welke capaciteit de director de beloning ontvangt. Naast directors werkzaamheden kan de director namelijk ook werkzaamheden uitvoeren in de hoedanigheid van (bijvoorbeeld) werknemer. Er geldt dus geen attractiebeginsel, waarbij de beloningen die de bestuurder ontvangt in de hoedanigheid van werknemer meegetrokken worden in artikel 16 OESO-MV. Er zal derhalve een verdeling gemaakt moeten worden in de beloning om te bepalen welk deel van de beloning onder het bereik van artikel 16 OESO-MV valt. In het artikel is terug te lezen dat de heffingsbevoegdheid niet exclusief wordt toegewezen aan een bepaald land. Dit houdt in dat beide landen heffingsbevoegdheid hebben, maar dat het woonland van de director voorkoming van dubbele belasting moet bieden. Er zijn twee methoden om dubbele belasting te voorkomen, namelijk de vrijstellingsmethode en de verrekeningsmethode. Een verdere uitwerking en toepassing van de voorkoming van dubbele belasting komt aan bod in hoofdstuk 4.

## Hoofdstuk 3: Het bestuurdersbegrip

### 1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op het bestuurdersbegrip. De behandeling van dit begrip is relevant omdat uitleg van dit begrip in staten tot verschillen kan leiden en daarmee tot een niet evidente, ongelijke behandeling kan leiden in verschillende staten. Dit hoofdstuk geeft hiermee tevens antwoord op de tweede deelvraag.

Allereerst zal in dit hoofdstuk het bestuurdersbegrip behandeld worden zoals dit begrip is opgenomen in het OESO-MV. Hierin wordt de achtergrond uitgelegd om aan de hand daarvan te achterhalen welke definitie de OESO van het heffingssubject poogt te geven. In paragraaf 3 wordt vervolgens ingegaan op de invulling van het begrip door Nederland, België en Duitsland volgens nationale wetgeving. Hierop volgend wordt de doeltreffendheid en doelmatigheid behandeld van het bestuurdersbegrip, waarin onder meer onderzocht wordt in hoeverre een materiële uitleg van het bestuurdersbegrip leidt tot een verhoging van de doeltreffend- en doelmatigheid.

### 2 'Member of the board of directors'

Volgens artikel 16 OESO-MV valt een beloning van een director enkel onder de reikwijdte van dit artikel wanneer de director deze beloning ontvangt in "his capacity as a member of the board of directors". Wanneer er sprake is van een 'member of the board' wordt verder niet gedefinieerd in het artikel en ook in de OESO-commentaren is geen verdere definitie terug te vinden. Artikel 3 lid 2 OESO-MV bepaalt dat ongedefinieerde termen gedefinieerd moeten worden volgens de geldende nationale wetgeving, tenzij duidelijk is wat de intentie ten tijde van het sluiten van het verdrag was tussen beide staten.<sup>39</sup> Hierbij prevaleert de belastingwetgeving van die staat over andere nationale wetgeving.

Voor te stellen is dat staten verschillende interpretaties en definities hanteren aangaande 'member of the board of directors'. Dit zou zo maar kunnen leiden tot dubbele heffing wanneer persoon X werkt in land A voor een in land B statutair gevestigde entiteit. Wanneer land A persoon X niet kwalificeert als director en land B wel, zal land B de volledige

---

<sup>39</sup> Vakstudie 08, Nederlands Internationaal Belastingrecht, Artikel 3, Algemene begripsbepalingen, Aant. 11.1-11.4

heffingsbevoegdheid over deze beloningen hebben op grond van artikel 16 OESO-MV, terwijl land A ook over het broninkomen volgens artikel 15 OESO-MV zal willen heffen (de 183-dagen regel daar gelaten) wanneer persoon X niet kwalificeert als director in dit land.

In artikel 3 lid 2 OESO-MV is overigens sinds 2017 opgenomen dat landen op basis van artikel 25 OESO-MV tot een andere interpretatie van een begrip kunnen komen in een mutual agreement procedure. Als in een mutual agreement procedure een betekenis aan een begrip gegeven wordt, prevaleert deze betekenis over de nationale wetgeving.<sup>40</sup> Dit zou ervoor kunnen zorgen dat het bovenstaande voorbeeld niet daadwerkelijk plaats zou vinden, doordat de landen dezelfde definitie van een begrip zullen hanteren zoals afgesproken in een mutual agreement procedure. Wanneer landen bij het sluiten van een bilateraal verdrag deze bepaling een op een overnemen en het begrip anders uitgelegd wordt, is de doelmatigheid niet heel groot.

De OESO heeft in haar commentaren het volgende opgenomen:

*“In some countries organs of companies exist which are similar in function to the board of directors. Contracting States are free to include in bilateral conventions such organs of companies under a provision corresponding to Article 16.”<sup>41</sup>*

Dit betekent dat landen in het bilateraal gesloten verdrag zelf een verdere invulling kunnen geven aan de betekenis van ‘member of a board of directors’ en bepaalde organen kunnen toevoegen aan het artikel. In door Nederland gesloten verdragen wordt bijvoorbeeld de commissaris vaak tevens in het verdrag opgenomen naast de bestuurder, wat volgt uit Nederlands fiscaal verdragsbeleid.<sup>42</sup>

De definitie van ‘member of the board of directors’ in nationale wetgeving in verschillende landen verschilt fundamenteel wanneer er gekeken wordt naar landen waar ‘one tier’ boards gebruikelijk zijn en landen waar ‘two tier’ boards gebruikelijk zijn. Het verschil treedt hier op doordat landen civil law of common law volgen.<sup>43</sup> Bij civil law is de belangrijkste bron van recht de wetgeving, terwijl bij common law de jurisprudentie de belangrijkste bron van recht is. In landen waar common law gevolgd wordt gaat het om ‘one tier’ boards. Dit betekent dat zowel uitvoerende als niet uitvoerende, toezichthoudende bestuurders binnen een orgaan

---

<sup>40</sup> Vakstudie 08, Nederlands Internationaal Belastingrecht, Artikel 3, Algemene begripsbepalingen, Aant. 11.5

<sup>41</sup> OESO-commentaar nummer 16/3.

<sup>42</sup> Zie bijvoorbeeld het belastingverdrag Nederland - Verenigd Koninkrijk en het belastingverdrag Nederland - Frankrijk.

<sup>43</sup> Cordewener 2022, p. 1430-1431

opereren. In het geval van civil law is er sprake van een 'two tier' board. Dit houdt in dat de uitvoerende bestuurders en niet uitvoerende bestuurders, die het toezicht uitoefenen op de uitvoerende bestuurders in losse organen opereren. Dit zien we ook in Nederlands recht terug. De commissaris is in dit geval de toezichthoudende partij en opereert in een onafhankelijk orgaan binnen de vennootschap.

Volgens Van der Baaren en Spauwen<sup>44</sup> vloeit de OESO-terminologie voort uit een Angelsaksisch juridisch concept, wat common law inhoudt. Deze terminologie sluit dus niet naadloos aan op het concept volgens civil law. Het Angelsaksische juridische concept dekt zowel de uitvoerende als de niet uitvoerende bestuurders. Hieruit kan logischerwijs geconcludeerd worden dat de niet-uitvoerende bestuurder, zoals de commissaris, ook onder het bereik van artikel 16 OESO-MV zou behoren te vallen. Dat er begrippen zijn binnen het OESO-MV die volgens common law geïnterpreteerd moeten worden, blijkt ook uit het onderzoek van Jones, de Broe en Ellis<sup>45</sup>. Uit deze publicatie blijkt dat er zowel begrippen en concepten zijn met een 'common law' achtergrond als begrippen en concepten met een 'civil law' achtergrond.

Dat de definitie in het OESO-MV inderdaad uitstrekt tot zowel uitvoerende en toezichthoudende bestuurders blijkt ook uit de Franse vertaling van het OESO-MV. In de Franse vertaling wordt 'member of the board of directors' vertaald tot 'membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société'. Hier ziet men dus duidelijk terug dat zowel de raad van bestuur als de raad van toezicht (commissarissen) afzonderlijk benoemd worden. Uit zowel de Angelsaksische juridische achtergrond (common law) van het begrip en de Franse vertaling kan derhalve gesteld worden dat zowel de commissaris als de uitvoerende bestuurder onder het bereik van artikel 16 OESO-MV zouden behoren te vallen.

Echter wordt hier ook anders over gedacht in de literatuur. Zo interpreteert Cools het bestuurdersbegrip vanuit het inkomstenbegrip dat wordt gehanteerd in artikel 16 OESO-MV. Artikel 16 OESO-MV spreekt in het inkomstenbegrip van fees. Fees worden doorgaans ontvangen door niet uitvoerende bestuurders. Derhalve stelt Cools dat de definitie van het begrip bestuurder gelimiteerd dient te worden tot niet uitvoerende bestuurders. Dat in de tekst van artikel 16 OESO-MV naast 'fees' ook 'and other similar payments' in het

---

<sup>44</sup> Van der Baaren en Spauwen, *WFR* 2021/55

<sup>45</sup> Jones, de Broe & Ellis *British Tax Review* 2006/6

inkomstenbegrip benoemd worden, acht Cools hierbij niet belangrijk aangezien het gaat om 'similar payments' en er niet 'salaries and other remuneration' is opgenomen.<sup>46</sup>

Juist door dicht bij het begrip 'member of the board of directors' zelf te blijven en derhalve te kijken waar dit begrip haar oorsprong vindt in plaats van de definitie af te leiden vanuit de context door naar het inkomstenbegrip te kijken, zou gesteld kunnen worden dat de OESO zeker gepoogd heeft zowel uitvoerende als niet-uitvoerende bestuurders onder de reikwijdte te laten vallen van artikel 16 OESO-MV.

Gesteld kan worden dat het begrip 'member of the board of directors' niet doeltreffend is in haar bewoording aangezien het begrip gedefinieerd kan worden vanuit de oorsprong van het Angelsaksische juridische concept of vanuit het inkomstenbegrip, wat leidt tot verschillende uitkomsten.

### 3 Invulling van het bestuurdersbegrip

In de vorige paragraaf is uiteengezet hoe het begrip 'member of the board of directors' volgens de OESO gedefinieerd dient te worden. Echter is het aan de verdragsluitende staten zelf een daadwerkelijk rechtelijke definitie te geven aan het begrip. In het bilaterale verdrag kunnen landen zelf aanvullingen opnemen ten aanzien van het heffingssubject zoals opgenomen is in het OESO-commentaar.<sup>47</sup> De definitie die landen geven aan het begrip 'bestuurder' kunnen dus uiteenlopen. Over de gevolgen van de wijze waarop het begrip gedefinieerd wordt en de doeltreffendheid en doelmatigheid daarvan zal ingegaan worden, alvorens de invulling van het begrip door Nederland, België en Duitsland behandeld wordt.

#### 3.1 Invulling van het begrip door Nederland

In 1999 bepaalde de Hoge Raad in zijn arrest dat het begrip 'bestuurder' volgens Nederlands vennootschappelijk recht uitgelegd moet worden. Dit bepaalde de Hoge Raad met de volgende woorden: *"als bestuurder van een in Nederland gevestigd lichaam worden aangemerkt degene die, al of niet tezamen met anderen, deel uitmaakt van het orgaan dat volgens het op dat lichaam toepasselijke recht en de daarvoor geldende statuten is belast met*

---

<sup>46</sup> Cools 2016, p.39

<sup>47</sup> OESO-commentaar nummer 16/3



*het besturen van de vennootschap. De enkele omstandigheid dat iemand bevoegd is het lichaam te vertegenwoordigen is daarvoor, ook indien die bevoegdheid voortvloeit uit een bepaling in de statuten, onvoldoende*".<sup>48</sup> Wanneer het begrip 'bestuurder' in een gesloten verdrag derhalve niet verder gedefinieerd wordt betekent dit dat een persoon of lichaam enkel onder de reikwijdte van het artikel zal kunnen ressorteren wanneer er sprake is van een formeel, statutair bestuurder, die in die hoedanigheid zijn of haar werkzaamheden verricht. Dat de personen die ressorteren onder het artikel verder kunnen reiken dan de formeel, statutaire bestuurder is goed terug te zien in het belastingverdrag dat Nederland met België heeft gesloten. Hierin staat het volgende opgenomen: *"(..) taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of ter zake van de uitoefening van functies die volgens de wetgeving van die andere Staat als soortgelijke functies worden beschouwd"*. Hier is duidelijk terug te zien dat het subject verder reikt dan enkel de statutaire bestuurder.

Opmerkelijk is de parlementaire behandeling van het Belastingplan van 2013. De SP vroeg hier of het kabinet voornemens is in de te sluiten belastingverdragen een dergelijke specifieke bepaling op te nemen wat betreft het bestuurdersbegrip zoals dit is opgenomen in het verdrag met België. Hierop kwam de volgende reactie:

*"Gelet op het huidige Nederlandse verdragsbeleid, dat zijn concrete weerslag ook heeft in de redactie van de desbetreffende verdragsbepaling, is het niet nodig om in andere nog te sluiten belastingverdragen eenzelfde, specifieke bestuurdersbepaling als in het verdrag met België op te nemen. De bestuurdersbepaling conform dat verdragsbeleid ziet ook op personen die formeel niet als bestuurder zijn benoemd door een bevoegd orgaan maar feitelijk wel als bestuurder kunnen worden aangemerkt. Ook zij vallen onder de reikwijdte van de bepaling."*<sup>49</sup>

Hier wordt aangegeven dat volgens Nederlands verdragsbeleid de bestuurdersbepaling verder reikt dan tot de formeel benoemde bestuurders. Echter zal dit toch expliciet opgenomen dienen te worden in het verdrag aangezien in een uitspraak van het Hof Den Haag<sup>50</sup> in 2020 opnieuw werd bepaald dat in het verdrag Nederland-Luxemburg er gekeken wordt naar een formeel, statutair bestuurdersbegrip.

In recentere verdragen is een materiële invulling van het begrip bestuurder terug te vinden. Een voorbeeld hiervan is het in juni 2021 gesloten belastingverdrag met Cyprus. In artikel 15

---

<sup>48</sup> [Hoge Raad 22 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA3938](#)

<sup>49</sup> Kamerstukken 2012, 33402, nr. 7

<sup>50</sup> [Gerechtshof Den Haag 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1317](#)

lid 2 van het verdrag staat het volgende vermeld: *“De uitdrukkingen „bestuurder” en „commissaris” betekenen respectievelijk personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam en personen die zijn belast met het toezicht daarop”*. Door deze materiële invulling van het begrip wordt de doeltreffendheid gewaarborgd. Door namelijk materieel te toetsen of een persoon kwalificeert als bestuurder of commissaris, zullen personen die zich feitelijk gedragen als bestuurder of commissaris op dezelfde wijze belast worden als statutaire bestuurders.

Dit materiële begrip brengt echter de nodige problemen met zich mee; zo kan men zich afvragen of de statutair ingeschreven cfo (financieel directeur) nu nog ressorteert onder deze bepaling. De cfo is namelijk in beginsel niet belast met de algemene leiding, maar enkel met de leiding over de financiën.<sup>51</sup> Wat betreft de doelmatigheid van de bepaling maakt de materiele invulling het dus niet eenvoudiger om te bepalen wanneer iemand kwalificeert als bestuurder.

Er kan gesteld worden dat het Nederlandse verdragsbeleid op het vlak van de invulling het bestuurdersbegrip een daadwerkelijke omslag heeft gemaakt aangezien in actueel gesloten verdragen een bredere, materiële invulling wordt gegeven aan het bestuurdersbegrip.<sup>52</sup> Echter is het overgrote deel van de verdragen ‘gedateerd’ en zal er in de desbetreffende verdragen een statutair, formeel bestuurdersbegrip aangehangen worden, zoals ook terug te zien is in het hiervoor benoemde gesloten verdrag met Luxemburg.

De commissaris wordt in de door Nederland gesloten verdragen los benoemd naast bestuurder. Derhalve kan er geen discussie ontstaan in hoeverre de commissaris ressorteert onder het desbetreffende artikel en geeft het duidelijk aan dat bij een toezichthoudend orgaan de commissaris bedoeld wordt.

---

<sup>51</sup> Van der Baaren en Spauwen, *WFR* 2021/55

<sup>52</sup> Zie de volgende voorbeelden waarin een breder bestuurdersbegrip is opgenomen in: Artikel 15 Verdrag Nederland - Cyprus, Artikel 16 Verdrag Nederland - Chili, Artikel 15 Verdrag Nederland - Kosovo, Artikel 15 Verdrag Nederland - Liechtenstein

### 3.2 Invulling van het begrip door België

In tegenstelling tot Nederland en Duitsland, hanteert België een monistisch systeem, wat betekent dat België uitgaat van een 'one-tier' board. Dit betekent dat de toezichhoudende en besturende functies binnen een orgaan vallen. Aangezien de term 'director' niet gedefinieerd wordt in het OESO-MV, zal er nationaalrechtelijk gekeken moeten worden wat de definitie is van het begrip waarbij belastingwetgeving prevaleert boven ander recht.<sup>53</sup> Zoals eerder gesteld, leidt dit in het geval van Nederland tot een statutair, formeel bestuurdersbegrip dat volgt uit het vennootschapsrecht. In België is (in tegenstelling tot Nederland) wel een definitie opgenomen in het belastingrecht. In artikel 32 WIB 92 zijn twee categorieën opgenomen. De eerste categorie bestaat uit de formele bestuurders of van het management van een entiteit. Hier horen mensen met vergelijkbare functies, vereffenaars en actieve partners ook bij. De tweede categorie bestaat uit personen die een dagelijkse managementfunctie hebben, waarbij geen formele benadering gehanteerd wordt. Er hoeft derhalve in het contract van een desbetreffend persoon niet daadwerkelijk opgenomen te worden dat de persoon een managementfunctie heeft.

Hoe 'vergelijkbare functies' uitgelegd moet worden is niet in het Belgisch recht opgenomen. Ook in Belgische rechtspraak wordt geen duidelijke lijn gekozen in het uitleggen van dit begrip. Cools geeft aan dat in bepaalde rechterlijke uitspraken belang wordt gehecht aan het feit of de belastingplichtige de bevoegdheid van een director heeft toegewezen gekregen door de aandeelhoudersvergadering. Ook komt terug dat men niet meer ressorteert onder een 'vergelijkbare functie' wanneer verrichtingen aan goedkeuring van de raad van bestuur onderworpen zijn. Cools behandelt meerdere voorbeelden waardoor duidelijk wordt dat het verre van eenvoudig is om te kunnen stellen wanneer er sprake is van een 'vergelijkbare functie'. Deze materiele uitleg van het bestuurdersbegrip is derhalve verre van efficiënt te noemen.<sup>54</sup>

België hanteert dus zowel een formele als een materiele benadering van het bestuurdersbegrip, wat daarmee leidt tot een zeer brede benadering van dit begrip en leidt tot een groot bereik aan personen die onder het artikel volgens België kunnen ressorteren.<sup>55</sup> Uit een circulaire van de Belgische belastingdienst blijkt dat een dergelijke ruimte interpretatie

---

<sup>53</sup> OESO Modelverdrag, artikel 3 lid 2

<sup>54</sup> Cools 2016, p. 359 en verder

<sup>55</sup> De Jaegher, *WTJ* 249/5 (2013)

aangehangen en gehanteerd wordt.<sup>56</sup> Echter wordt in de literatuur opgemerkt dat een dergelijke ruime interpretatie niet altijd passend is, wanneer de tekst in het verdrag een andere definitie impliceert.<sup>57</sup> Gezien de bewoording van de verdragen is het dus zonder meer mogelijk dat de personen met vergelijkbare functies, vereffenaars en actieve partners derhalve niet onder het bereik van artikel 16 OESO-MV vallen.

### 3.3 Invulling van het begrip door Duitsland

In de Duitse vertaling van het OESO-MV vindt men een andere bewoording terug van het bestuurdersbegrip. Het volgende is in deze vertaling opgenomen: *“Mitglied des Aufsichts-oder Verwaltungsrats”*. Volgens Duitse wetgeving verwijst *“Aufsichtsrat”* naar personen die een controlerende bestuursfunctie hebben van een joint stock company, een GmbH (vergelijkbaar met de Nederlandse BV), de coöperatie of de onderlinge waarborgmaatschappij (VvaG). De term *“Verwaltungsrat”* verwijst naar een controlerend orgaan dat veel teruggevonden wordt in publieke instellingen en in banken.<sup>58</sup> Wanneer een bestuurder dus geen toezichthoudende rol heeft en enkel een uitvoerend bestuurder is, betekent dit dat deze persoon niet ressorteert onder artikel 16 OESO-MV. Uit deze definitie blijkt dat de door Duitsland gehanteerde terminologie de subjectieve reikwijdte van het bestuurdersartikel beperkt ten opzichte van de terminologie van de OESO waarvan eerder gesteld is dat ‘member of the board of directors’ zowel de uitvoerende als de toezichthoudende bestuurder omvat.

Dat Duitsland deze definitie hanteert, zal in beginsel geen problemen opleveren wanneer beide landen bij het sluiten van een bilateraal verdrag akkoord gaan met een dergelijke uitleg van het begrip ‘bestuurder’. Het levert echter wel problemen op wanneer het begrip niet duidelijk gedefinieerd wordt in het verdrag en beide landen op grond van nationale wetgeving tot een andere definitie komen. De doeltreffendheid in het voorkomen van dubbele belasting of het voorkomen van een heffingsvacuüm is dan verre van bereikt.

Om een dergelijk kwalificatieverschil te ontgaan is bijvoorbeeld terug te zien in het verdrag tussen Nederland en Duitsland dat er een tweede lid is toegevoegd aan het artikel.<sup>59</sup> In lid 2 is het volgende opgenomen: *“De uitdrukking „lid van de raad van beheer” omvat zowel*

---

<sup>56</sup> Circulaire van 17 december 2002, *Bull.* Nr. 834, p. 347.

<sup>57</sup> Huyghe, *TFR* (1992)

<sup>58</sup> De Jaegher, *WTJ* 249/5 (2013), §4.3.4.3

<sup>59</sup> Verdrag Nederland - Duitsland, artikel 15

*personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam als personen die zijn belast met het toezicht daarop.*”. Door de toevoeging van dit lid is duidelijk dat dit artikel zowel van toepassing is op bestuurders die belast zijn met de algemene leiding en op bestuurders met een toezichthoudende functie.

#### 4 De doeltreffendheid en doelmatigheid van het begrip bestuurder

Uit voorgaande paragrafen blijkt dat zowel Nederland, België als Duitsland verschillende definities hanteren van het begrip bestuurder. In beginsel zou dit niet tot problemen hoeven te leiden wanneer de landen overeenkomstig in een bilateraal verdrag een eenduidige definitie opnemen van het begrip waardoor er geen kwalificatieverschillen mogelijk zullen zijn. Dat er vaak een uitgebreidere definitie wordt opgenomen dan in het OESO-MV is opgenomen blijkt uit de verschillende verdragen die gesloten worden tussen landen. Zie hiervan een voorbeeld in de vorige paragraaf aangaande het verdrag tussen Nederland en Duitsland.

Een verdrag waarin het bestuurdersbegrip nog veel verder gedefinieerd wordt is het verdrag tussen Nederland en België. In dit verdrag is in verre mate opgenomen welke bestuurders en welke functies onder het verdrag ressorteren. Dat is ook nodig omdat Nederland anders een formeel, statutair bestuurdersbegrip zou aanhangen en België een zowel formeel als materieel bestuurdersbegrip aanhangt waardoor kwalificatieverschillen onvermijdelijk zouden zijn. De vergaande definitie in het verdrag tussen Nederland en België is opgenomen vanaf het verdrag dat in 2002 gesloten werd. Hiervoor gold het verdrag dat gesloten was in 1971.<sup>60</sup> In dit verdrag was een dergelijke vergaande definitie niet opgenomen dat in beginsel leidde tot kwalificatieverschillen. In 1989 kwamen Nederland en België in een mutual agreement procedure overeen dat de formele benadering van Nederland gehanteerd werd als definitie.<sup>61</sup>

Wat betreft de doelmatigheid van verschillende definities die landen hanteren voor het bestuurdersbegrip, hoeven deze verschillende definities in beginsel niet te leiden tot een mindere doelmatigheid wanneer landen in de bilateraal gesloten verdragen duidelijk opnemen welke bestuurders wel of niet onder de bepaling ressorteren. Echter is het niet

---

<sup>60</sup> Verdrag Nederland - België, 1971

<sup>61</sup> Van Eldonk & Pötgens, *WFR* 1998/6312

ondenkbaar dat de definitie in de verdragen niet waterdicht is en dat er nog steeds kwalificatieverschillen ontstaan. Dergelijke kwalificatieverschillen leiden derhalve tot een mindere doeltreffendheid en doelmatigheid.

Wat betreft de doeltreffendheid van de bepaling is de vraag welke functies en bestuurders zouden moeten ressorteren onder dit artikel. Wanneer teruggerepen wordt op de achtergrond van artikel 16 OESO-MV geeft de OESO in haar commentaren aan dat de locatie waar de bestuurder de werkzaamheden verricht lastig te bepalen is en de heffingsbevoegdheid daarom aan één staat wordt toegewezen.<sup>62</sup> Hoewel tegenwoordig getwijfeld kan worden aan deze onderbouwing gezien alle mogelijkheden voor een bestuurder om bij te houden waar de werkzaamheden worden verricht, draagt Kavelaars andere denkbare motivering aan, namelijk dat de werkzaamheden die bestuurders en commissarissen verrichten vaak niet specifiek toe te rekenen zijn aan een bepaald concernonderdeel: de werkzaamheden strekken zich uit over het gehele concern en bestuurders en commissarissen zijn sterk geëngageerd aan de (gehele) vennootschap.<sup>63</sup>

Vanuit de denkbare grond van artikel 16 OESO MV dat bestuurders en commissarissen sterk geëngageerd zijn aan de gehele vennootschap kan afgevraagd worden of er meer functies binnen een concern te benoemen zijn die eenzelfde commitment tonen. Cools stelt dat top-managers eenzelfde vennootschapsbelang dienen en derhalve ook onder de reikwijdte zouden behoren te vallen van artikel 16 OESO-MV. Echter moet wel duidelijk zijn in de definitie welke manager wel en welke manager niet onder het bereik van het artikel valt.<sup>64</sup> Lagere managers zijn namelijk niet verantwoordelijk voor het gehele concern, maar voor een specifieke tak of onderdeel van het desbetreffende concern. Het is daarom voor managers vaker mogelijk om aan te wijzen voor welk onderdeel de manager zijn of haar taken verricht. Het zou derhalve afdoen aan de doeltreffendheid van de bepaling wanneer lagere managers tevens zouden ressorteren onder artikel 16 OESO-MV.

Prokisch stelt dat het dermate ingewikkeld is om top-level managers en lagere managers in een definitie te onderscheiden dat managers derhalve volledig buiten het bereik zouden behoren te vallen van artikel 16 OESO MV.<sup>65</sup> Cools stelt dat dit onderscheid wel degelijk te

---

<sup>62</sup> OESO-commentaar nummer 16/1

<sup>63</sup> Kavelaars, *MBB* 2011/4

<sup>64</sup> Cools 2016, p. 58-59

<sup>65</sup> Prokisch in Lang 2008, p. 213

maken is. Hij verwijst hiervoor naar het VN-Modelverdrag<sup>66</sup> waarin niet enkel 'member of the board of directors' onder de reikwijdte valt, maar waar personen die 'as an official in a top-level managerial position of a company' ressorteren onder de bepaling waarin de heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen wordt toegewezen.<sup>67</sup>

In verschillende arresten en rechtspraak is behandeld wanneer men zou kwalificeren als 'top-level manager'.<sup>68</sup> Hieruit blijkt dat een dergelijk persoon activiteiten moet uitvoeren zoals beleid en keuze maken voor de onderneming als een geheel. Het gaat derhalve niet om ondersteunende activiteiten voor de gehele onderneming.

Een meer materieel bestuurdersbegrip zoals het VN-Modelverdrag art. 16§2 hanteert, leidt tot een grotere doeltreffendheid omdat alle personen die het volledige vennootschapsbelang dienen door middel van hun werkzaamheden onder het bereik vallen van de bepaling. Echter wordt de bepaling in haar doelmatigheid een stuk zwakker naarmate de definitie meer materieel gemaakt wordt en er bijvoorbeeld een uitvoerige analyse vooraf moet gaan aan het kunnen bepalen of iemand onder de reikwijdte valt van artikel 16 OESO-MV. De vraag is dus of deze verhoging van doeltreffendheid afweegt tegen verslechtering in doelmatigheid. Gesteld kan worden dat de uitvoering van de bepaling enkel ingewikkelder wordt naarmate het bestuurdersbegrip materieler ingevuld dient te worden. Naast de perikelen rond het bestuurdersbegrip is artikel 16 OESO-MV enkel van toepassing op de beloningen die in de hoedanigheid van de bestuurder ontvangen zijn. Ook dit maakt de doelmatigheid van het artikel zwakker doordat ook hier een analyse vooraf aan zal moeten gaan om een juiste verdeling hierin te maken. De achterliggende grond van het artikel om de heffingsbevoegdheid eenvoudiger toe te wijzen voor bestuurdersbeloningen, omdat dat het lastig te bepalen zou zijn waar de bestuurder de werkzaamheden uitvoert is derhalve verre van bereikt.<sup>69</sup> Arnold stelt dat artikel 16 OESO-MV in het geheel afgeschaft zou moeten worden en dat de bestuurdersbeloningen onder artikel 15 OESO-MV zouden behoren te ressorteren. Het grootste argument voor deze stelling is dat er verre van voldaan wordt aan het 'source principle'.<sup>70</sup> Volgens dit principe dient inkomen belast te zijn in het land waar de bron van inkomen zich voordoet. Dit is echter bij artikel 16 OESO-MV verre van het geval. De

---

<sup>66</sup> VN-Modelverdrag artikel 16 §2

<sup>67</sup> Cools 2016, p. 68-72.

<sup>68</sup> *Commissioner of Corporate Affairs v. Bracht* (1989) 14 ACLR 725 SC; ITAT 4 mei 2012, DCIT v. Mohan Balakrishnan Pookulanagara, 2012-TII-46-ITAT-AHM-INTL.

<sup>69</sup> OESO-commentaar, nummer 16/1

<sup>70</sup> Arnold 2011, §3.1.3

heffingsbevoegdheid wordt namelijk toegewezen aan de vestigingsstaat van de desbetreffende entiteit. Ook Van Hulten ziet niet genoeg toegevoegde waarde in artikel 16 OESO-MV om het artikel te behouden en geeft aan dat met een fictiebepaling waardoor bestuurders geacht worden werknemers te zijn, de bestuurdersbeloningen onder artikel 15 OESO-MV kunnen ressorteren.<sup>71</sup>

De Jaegher nuanceert deze opvatting. Wanneer de bestuurdersbeloningen namelijk onder artikel 15 OESO-MV ressorteert, zal ook de 183-dagen regel van toepassing zijn, mits voldaan aan de voorwaarden. Bestuurders zullen vaak enkel een beperkt aantal dagen in het jaar in andere staten werkzaam zijn waardoor de heffingsbevoegdheid naar alle waarschijnlijkheid volledig toekomt aan de woonstaat van de bestuurder. Hiermee wordt dan opnieuw niet voldaan aan het 'source principle'.<sup>72</sup> Hiernaast zal ook niet voldaan worden aan het denkbare argument voor invoering van artikel 16 OESO-MV dat de werkzaamheden van bestuurders het gehele concernbelang dienen.<sup>73</sup> Een andere mogelijke oplossing zou het zijn invoeren van een gelijke bepaling aan de 183-dagen regel in artikel 16 OESO-MV, waarbij de heffing in beginsel dient toe te komen aan de bronstaat en indien voldaan aan de voorwaarden van de 183-dagen regel de heffingsbevoegdheid toekomt aan de vestigingsstaat van de entiteit. Het aantal dagen zou dan wel een stuk minder dienen te zijn dan 183 dagen omdat bestuurders vaak maar voor een korte periode in andere staten werkzaam zijn. Echter brengt een dergelijke wijziging van de bepaling nog meer perikelen met zich mee aangezien de problematiek rondom het bepalen van de aanwezigheid van een vaste inrichting dan ook van toepassing zouden zijn op artikel 16 OESO-MV. Hiernaast blijven alle overige perikelen ook nog bestaan, want er dient dan nog steeds eerst voldaan te worden aan het bestuurdersbegrip, waarmee die problematiek ook niet opgelost is.<sup>74</sup> Beide mogelijke wijzigingen brengen opnieuw nadelen met zich mee.

---

<sup>71</sup> Van Hulten, *WFR* 2013/1264

<sup>72</sup> De Jaegher, *WTJ* 249/5 (2013)

<sup>73</sup> Kavelaars, *MBB* 2011/4

<sup>74</sup> De Jaegher, *WTJ* 249/5 (2013)



## 5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het bestuurdersbegrip aan bod gekomen. In het OESO-MV is geen definitie van het begrip opgenomen, waardoor teruggevallen wordt op nationale wetgeving voor de uitleg van dit begrip. Afgevraagd kan worden wie zouden behoren te ressorteren onder artikel 16 OESO-MV volgens de OESO. De OESO-terminologie vloeit voort uit 'common law'. Dit concept doelt op 'one tier boards' waar zowel uitvoerende als toezichthoudende bestuurders in een orgaan opereren. Ook uit de Franse vertaling blijkt dat zowel uitvoerende als toezichthoudende bestuurders behoren te ressorteren onder het artikel. Vanuit het inkomstenbegrip kan worden betoogd dat de OESO enkel doelt op niet-uitvoerende, toezichthoudende bestuurders aangezien het in het artikel gaat om 'fees' en niet om 'salaries'. Door bij het begrip zelf te blijven en niet vanuit de context te redeneren kan gesteld worden dat de OESO gepoogd heeft zowel uitvoerende als toezichthoudende bestuurders te laten ressorteren onder artikel 16 OESO-MV.

Nederland, België en Duitsland hanteren alle drie een zeer verschillende definitie van het begrip 'bestuurder'.

Volgens Nederlands recht wordt bestuurder uitgelegd als een bestuurder van een lichaam die daadwerkelijk statutair is ingeschreven als bestuurder. Het Nederlandse verdragsbeleid is wel gewijzigd waardoor in nieuw gesloten bilaterale verdragen een bredere definitie wordt opgenomen. Op grond van Belgisch belastingrecht kunnen zowel de statutair ingeschreven bestuurders, mensen met een vergelijkbare functie, vereffenaars en actieve partners aangemerkt worden als bestuurder. Hoe 'vergelijkbare functies' uitgelegd dient te worden is niet geheel duidelijk en leidt daarmee tot een mindere doelmatigheid.

In de Duitse vertaling van het OESO-MV worden alleen toezichthoudende organen benoemd die ressorteren onder artikel 16 OESO-MV.

Landen hanteren dus verschillende definities van het begrip 'bestuurder'. In beginsel hoeft dit niet tot problemen te leiden wanneer landen in de bilateraal gesloten belastingverdragen een duidelijke definitie opnemen van het begrip bestuurder. Wanneer een definitie niet waterdicht is, betekent dit wel dat er kwalificatieverschillen kunnen ontstaan, wat daarmee afdoet aan de doeltreffendheid van de bepaling. Wat betreft de doeltreffendheid van artikel 16 OESO-MV, kan gesteld worden dat top-managers, in tegenstelling tot lagere managers, het belang van een gehele vennootschap dienen en daarmee ook behoren te ressorteren onder

het artikel. Gesteld kan worden dat een duidelijke onderscheid tussen lagere en hogere managers niet eenvoudig is te implementeren. Wanneer de top-managers ook zouden ressorteren onder het bereik van het artikel zou dit een leiden tot een verhoging van de doeltreffendheid, maar wanneer niet eenvoudig te bepalen is wanneer iemand kwalificeert, zal dit derhalve leiden tot een mindere doelmatigheid.

# Hoofdstuk 4: De voorkomingsmethode

## 1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op de door Nederland gehanteerde voorkomingsmethode aangaande de toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen. Dit hoofdstuk beantwoordt hiermee de derde deelvraag. Allereerst zal ingegaan worden op de verschillende voorkomingsmethoden volgens het OESO-MV en waarom deze voorkomingsmethoden nodig zijn. Hierop volgend wordt de werking van de vrijstellingsmethode en van de verrekeningsmethode verder uiteengezet. In de derde paragraaf wordt ingegaan op voorkomingsmethode die Nederland hanteert voor de toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen. Het gaat hier om de verrekeningsmethode waarbij ook de voorwaardelijke vrijstelling aan bod komt. Afsluitend wordt ingegaan op de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de Nederlandse aanpak wat betreft de gehanteerde voorkomingsmethode.

## 2 Verschillende voorkomingsmethoden volgens het OESO-MV

In het OESO-MV wordt de heffingsbevoegd niet altijd exclusief toegewezen aan een van de twee landen. Dit zou in beginsel kunnen leiden tot juridische dubbele belasting omdat zowel de woonstaat als de bronstaat heffingsbevoegdheid kunnen hebben over een inkomensbestanddeel van een persoon.

In artikel 8 lid 1 en artikel 18 OESO-MV zijn voorbeelden van artikelen waarin 'shall be taxable only on that State' is opgenomen. Dit betekent dat de heffingsbevoegdheid over een inkomensbestanddeel derhalve exclusief aan een staat wordt toegewezen. Echter is in de meeste artikelen 'may be taxed in that other State' terug te vinden, zoals in de artikelen 15 en 16 OESO-MV<sup>75</sup>. Dit betekent dat de heffingsbevoegdheid niet exclusief aan een staat wordt toegewezen en de heffingsbevoegdheid dus verdeeld mag worden.<sup>76</sup> Hoe die verdeling dient plaats te vinden is opgenomen in de artikelen 23A en 23B van het OESO-MV. In deze artikelen

---

<sup>75</sup> Artikel 15 lid 1 OESO-MV en artikel 16 OESO-MV.

<sup>76</sup> Burgers 2017, onderdeel 2.2.4.8.2

zijn twee methoden opgenomen hoe voorkoming van dubbele belasting geboden kan worden door de woonstaat.<sup>77</sup>

In beginsel komt in bepalingen aangaande actieve inkomsten uit arbeid waarin de heffingsbevoegdheid niet exclusief wordt toegewezen, de heffingsbevoegdheid in beginsel (gedeeltelijk) toe aan de bronstaat waarna de woonstaat voorkoming dient te bieden van dubbele belasting. De twee methoden ter voorkoming van dubbele belasting die zijn opgenomen in het OESO-MV zijn de vrijstellingsmethode (artikel 23A OESO-MV) en de verrekeningsmethode (artikel 23B OESO-MV). In verdragen wordt tussen de landen afgesproken welke voorkomingsmethode gehanteerd wordt. In het OESO-commentaar wordt aangegeven dat het 'desirable' zou zijn wanneer een land voor een methode kiest die altijd wordt toegepast, maar dat iedere staat vrij is om hierin in een keuze te maken.<sup>78</sup> Er zijn meerdere varianten van de vrijstellingsmethode en verrekeningsmethode denkbaar. In de hierop volgende paragrafen worden enkele varianten verder uiteengezet.

## 2.1 De vrijstellingsmethode

Het uitgangspunt van de vrijstellingsmethode is dat de woonstaat vrijstelling biedt van de in de woonstaat verschuldigde belasting over een inkomensbestanddeel waarvan de heffingsbevoegdheid toekomt aan de bronstaat. Het inkomensbestanddeel zou dus vrijgesteld dienen te worden van het heffingsobject in de woonstaat, waardoor minder belasting verschuldigd is in het woonland.

Deze vorm van voorkoming levert kapitaal import neutraliteit (KIN) op. Doordat het inkomensbestanddeel niet belast wordt in de woonstaat en derhalve enkel belast wordt in de bronstaat, ontstaat er een gelijk speelveld voor binnenlandse en buitenlandse investeerders en werknemers. Ter verheldering; een Duitse investeerder die investeert in Nederland zal bij toepassing van de vrijstellingsmethode even veel belasting betalen over gegeneerde inkomsten in Nederland als een Nederlandse investeerder, want door de vrijstelling zal er in Duitsland geen belasting geheven worden.<sup>79</sup>

---

<sup>77</sup> OESO-commentaar nummer 23/7

<sup>78</sup> OESO-commentaar nummer 23/28

<sup>79</sup> Merx (2011), p. 76

Zo'n absolute vrijstelling wordt echter zelden toegepast, vanwege het draagkrachtbeginsel.<sup>80</sup> Wanneer landen een progressief belastingtarief hebben op inkomen levert het namelijk een voordeel op wanneer iemand in het woonland een vrijstelling krijgt voor een inkomensbestanddeel waardoor bijvoorbeeld het toptarief niet geraakt wordt, waarbij het inkomensbestanddeel in het bronland tegen het laagste tarief belast wordt. Dit voordeel wordt niet wenselijk geacht op grond van het draagkrachtbeginsel waardoor de vrijstellingsmethode vaak met progressievoorbehoud wordt toegepast. Hoe verdere invulling gegeven wordt aan deze vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud is aan de staten zelf te bepalen. Nederland past de vrijstellingsmethode toe naar het gemiddelde belastingpercentage over het wereldinkomen. Derhalve wordt er wel rekening gehouden met de progressie van het belastingtarief, maar kan het nog wel een voordeel opleveren voor de belastingplichtige aangezien in de bronstaat wel geheven wordt vanaf de voet gemeten. Een methode die het draagkrachtbeginsel beter in acht neemt is de vrijstelling aan de voet. Hierbij wordt het buitenlandse inkomen op het onderste gedeelte van het wereldinkomen in mindering gebracht. Dit betekent derhalve dat er vrijstelling geboden wordt tegen het laagste tarief c.q. laagste tarieven. Deze methode wordt echter niet veel toegepast door staten.<sup>81</sup> De OESO geeft aan dat de vrijstellingsmethode wordt gezien als de meest praktische methode omdat de woonstaat geen onderzoek hoeft te doen naar de daadwerkelijke belastingpositie in de bronstaat.<sup>82</sup> Toepassing van de vrijstellingsmethode wordt door de OESO geadviseerd voor buitenlandse actieve inkomsten, zoals arbeid. In het OESO Modelverdrag wordt namelijk aangegeven dat de verrekeningsmethode wordt voorgeschreven voor passieve inkomsten zoals dividend (artikel 10 OESO-MV) en interest (artikel 11 OESO-MV).<sup>83</sup>

## 2.2 De verrekeningsmethode

Bij de verrekeningsmethode wordt het buitenlandse inkomen volledig meegenomen in de berekening van de verschuldigde belasting in de woonstaat. Er is dus geen sprake van een objectvrijstelling. Vervolgens wordt na het berekenen van de verschuldigde belasting in de

---

<sup>80</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2021, p. 132

<sup>81</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2021, p. 133

<sup>82</sup> OESO-commentaar, nummer 23A/34

<sup>83</sup> Artikel 23A lid 2 OESO Modelverdrag

woonstaat voorkoming geboden door de buitenlandse belasting af te trekken van de verschuldigde belasting in de woonstaat.

In tegenstelling tot de KIN die ten grondslag ligt aan de vrijstellingsmethode, levert de verrekeningsmethode kapitaal export neutraliteit (KEN) op. Een inkomensbestanddeel zal namelijk in beginsel belast worden in de bronstaat, maar dit betekent niet dat de woonstaat niet zal heffen over dit inkomensbestanddeel. De woonstaat zal namelijk enkel de in de bronstaat verschuldigde belasting verrekenen. De woonstaat zal dus effectief gezien bij heffen tot het niveau van belasting van de woonstaat is bereikt. Dit betekent in beginsel dat het voor de investeerder niet uit zal maken in welk land de investeerder zal investeren omdat er altijd (minimaal) tot het niveau van belasting van de woonstaat geheven zal worden.<sup>84</sup>

Bij de verrekeningsmethode zijn meerdere varianten te onderscheiden. De volgende methoden zijn te onderscheiden:

Bij de full-credit methode wordt de in het buitenland verschuldigde belasting volledig in mindering gebracht op de verschuldigde belasting in de woonstaat. Bij de ordinary-credit methode is dit niet het geval. Bij de ordinary-credit methode wordt maximaal voorkoming geboden door de woonstaat voor het bedrag dat aan belasting geheven zou worden in de woonstaat over het buitenlandse inkomensbestanddeel. Hierbij wordt doorgaans het gemiddelde belastingtarief over het wereldinkomen gehanteerd om te berekenen wat de verschuldigde belasting in de woonstaat zou zijn over het buitenlandse inkomen. De ordinary-credit methode wordt het meest toegepast aangezien staten het niet rechtvaardig achten dat binnenlandse belastingplichtigen met eenzelfde hoogte aan inkomen zwaarder belast zouden worden in dan de personen met buitenlands inkomen. Naast de full-credit methode en de ordinary-credit methode bestaan ook de tax sparing credit methode en de matching credit methode, die beide vrijwel niet gehanteerd worden voor actieve inkomsten uit arbeid.<sup>85</sup>

De OESO acht het belangrijk dat landen niet vele voorkomingsmethoden naast elkaar hanteren. De artikelen 23A en 23B OESO-MV zijn zo vormgegeven dat de methode vrijstelling met progressievoorbehoud en de ordinary-credit methode geaccepteerd worden.<sup>86</sup> Zoals eerder vermeld wordt in artikel 23A lid 2 OESO-MV geadviseerd door de OESO om de

---

<sup>84</sup> Merckx 2011, p. 77

<sup>85</sup> De Graaf, Kavelaars en Stevens 2021, p. 137-139

<sup>86</sup> OESO-commentaar nummer 23/29

verrekeningsmethode toe te passen voor passieve inkomsten zoals dividend (artikel 10 OESO-MV) en interest (artikel 11 OESO MV).

### 3 Gehanteerde voorkomingsmethode door Nederland

Zoals eerder is aangegeven wordt de heffingsbevoegdheid in artikel 16 OESO-MV niet exclusief toegewezen, er staat namelijk 'may be taxed in that other State' opgenomen. Dit betekent derhalve dat staten in de verdragsonderhandelingen de keuze hebben om de vrijstellingsmethode dan wel de verrekeningsmethode toe te passen. Nederland is wat betreft inkomsten uit arbeid in beginsel voorstander van de vrijstellingsmethode, omdat Nederland uitgaat van een belastingheffing over het broninkomen in de werkstaat.<sup>87</sup> Leden van de fractie van GroenLinks vroegen ten aanzien van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 waarom Nederland de verrekeningsmethode niet altijd toepast in plaats van de vrijstellingsmethode. Hierop antwoorde de staatssecretaris het Nederlandse verdragsbeleid er van oudsher op gericht is om zoveel mogelijk het principe van kapitaal import neutraliteit te realiseren voor actieve inkomsten. Dit om Nederlandse werknemers en ondernemingen op de buitenlandse markt dezelfde concurrentiepositie te geven als de lokale werknemers en ondernemingen.<sup>88</sup> In dezelfde notitie gaf de staatssecretaris overigens ook aan de voorwaardelijke vrijstelling voor het bestuurdersartikel in te gaan trekken, wat als tegenstrijdig gezien kan worden gezien het principe van de kapitaal import neutraliteit. Nederland geeft dus aan voorstander te zijn van de vrijstellingsmethode, maar bij de voorkoming van dubbele belasting wanneer het gaat om de toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen kiest Nederland voor de verrekeningsmethode.<sup>89</sup> Nederland wijkt daarnaast ook van het principe van KIN af in de artikelen 10-12 OESO-MV en het sportersartikel<sup>90</sup> en kiest derhalve voor de voorkoming van dubbele belasting bij deze artikelen ook voor de verrekeningsmethode.

#### 3.1 Verrekening

In het Nederlandse verdragsbeleid is de volgende argumentatie opgenomen voor het kiezen voor een verrekeningsmethode bij artikel 16 OESO-MV: *"Dit met het oog op het voorkomen*

---

<sup>87</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 1998, §4.3.4.1

<sup>88</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 september 2020, 2020-0000166279. §3.3.7

<sup>89</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 1998 §4.3.4.4 & Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 §4.11

<sup>90</sup> Artikel 17, OESO Modelverdrag

*van oneigenlijk gebruik, omdat in die bijzondere arbeidssituaties ofwel sprake is van voor een zeer korte duur in de andere staat verrichte arbeid waardoor een belastingheffing in die andere staat niet altijd verzekerd is, ofwel van een grotere kans dat op die arbeidsinkomsten een bijzonder fiscaal regime van toepassing is.*<sup>91</sup> Er wordt dus gesteld dat het niet altijd duidelijk is of de bronstaat een adequate hoeveelheid belasting heft over de bestuurdersbeloningen en dat daarmee de verrekeningsmethode een meer voor de hand liggende methode zou zijn. Overigens passen veel landen de verrekeningsmethode toe wanneer het gaat om bestuurdersbeloningen.

De staatssecretaris achtte het echter niet wenselijk dat door toepassing van de verrekeningsmethode voor directeurs en commissarissen een zwaardere belastingdruk optreedt. Daarom werd in een besluit<sup>92</sup> goedgekeurd dat de vrijstellingsmethode toegepast mag worden wanneer de belastingplichtige aantoont dat de bestuurdersbeloningen in de andere staat in de belastingheffing zijn betrokken, waarbij deze niet gunstiger in de heffing betrokken mogen worden ten opzichte van arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers. Wanneer er dus een gunstige regeling is die enkel bedoeld en daadwerkelijk gehanteerd kan worden door bestuurders zal een beroep op de vrijstellingsmethode niet slagen en zal de verrekeningsmethode toegepast moeten worden.<sup>93</sup> Wanneer een Nederlands inwoner bijvoorbeeld statutair bestuurder is van een entiteit in de Verenigde Arabische Emiraten (VAE) en de heffingsbevoegdheid in beginsel toegewezen wordt aan de VAE zal een beroep op het besluit<sup>94</sup> waarin de voorwaardelijke vrijstelling is opgenomen niet slagen aangezien er (naar verwachting) geen heffing over het inkomen zal plaatsvinden in de VAE.<sup>95</sup> Dit is begrijpelijk omdat een adequate heffing niet zal ontstaan wanneer er door een gunstige regeling in het buitenland bijvoorbeeld 20.000 euro betaald wordt aan belasting en Nederland voor 50.000 euro vrijstelling biedt. Of er sprake is van een dergelijke bijzondere fiscale regeling in de andere staat waardoor minder belasting verschuldigd is over de bestuurdersbeloningen wordt zowel materieel als formeel getoetst.<sup>96</sup> Enkel aantonen dat er geen specifieke regeling voor bestuurders is en dat de bestuurdersbeloning niet gunstiger behandeld wordt dan de arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers (formeel toets) is derhalve niet voldoende.

---

<sup>91</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 1998, §4.3.4.4

<sup>92</sup> Besluit 11 juni 1994, nr. IFZ94-779, §3.4

<sup>93</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 3

<sup>94</sup> Besluit 11 juni 1994, nr. IFZ94-779, §3.4

<sup>95</sup> Verdrag Nederland - Verenigde Arabische Emiraten, artikel 15

<sup>96</sup> Heithuis & van den Dool 2009, §7.2.4



De Hoge Raad oordeelde in zijn arrest in 2013 dat de bestuurdersbeloningen daadwerkelijk in de grondslag begrepen moeten zijn van de belastingheffing in de andere verdragsluitende staat en daarmee daadwerkelijk belast zijn in de andere verdragsluitende staat (materiële toets).<sup>97</sup>

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 kondigde de staatssecretaris aan het besluit<sup>98</sup> in te gaan trekken wat betreft de voorwaardelijke vrijstelling. De staatssecretaris was voornemens dit besluit in te trekken omdat de werkzaamheden veelal niet in het land waarvan de vennootschap inwoner is hoeven te worden verricht, maar bijvoorbeeld ook in Nederland kunnen zijn uitgevoerd. Om deze reden ziet de staatssecretaris geen reden meer deze inkomsten nog langer vrij te stellen.<sup>99</sup> Op 8 juli 2022 heeft de staatssecretaris besloten de voorwaardelijke vrijstelling daadwerkelijk in te gaan trekken per 1 januari 2023.<sup>100</sup> Een verdere argumentatie voor het intrekken wordt in dit besluit niet gegeven, er wordt enkel verwezen naar de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.

#### 4 Doeltreffendheid en doelmatigheid van de Nederlandse aanpak

Wat betreft de doeltreffend en doelmatigheid van deze aanpak valt het een en ander op te merken. Door middel van het in beginsel bieden van verrekening en in plaats van verrekening een vrijstelling te bieden wanneer voldaan is aan de voorwaarden, zal een bestuurder over de beloningen in beginsel niet zwaarder belast worden dan wanneer enkel de verrekeningsmethode gehanteerd wordt, wat leidt tot een doeltreffende aanpak. Het invoeren van de voorwaardelijke vrijstelling is tenslotte ook gedaan omdat het onwenselijk werd geacht dat de bestuurder zwaarder belast zou worden doordat de verrekeningsmethode gehanteerd wordt.<sup>101</sup> Echter besloot de staatssecretaris in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 toch om deze voorwaardelijke vrijstelling in te gaan trekken. Gesteld kan worden dat de redenering voor het intrekken van het besluit dat de werkzaamheden veelal niet in het land verricht worden waar de vennootschap gevestigd is kan gezien worden als een reden artikel

---

<sup>97</sup> [Hoge Raad 27 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6878](#)

<sup>98</sup> Besluit 11 juni 1994, nr. IFZ94-779, §3.4

<sup>99</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 §4.11

<sup>100</sup> Besluit 8 juli 2022, nr. 2022-178650

<sup>101</sup> Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 3

16 OESO-MV in het geheel niet meer op te nemen in de verdragen en aan te sluiten bij artikel 15 OESO-MV voor de toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen, maar door het intrekken van het besluit ontstaat er zeker geen doeltreffende heffing, gezien het feit dat bestuurders nu opnieuw zwaarder belast kunnen worden doordat de verrekeningsmethode toegepast moet worden.

Dat bestuurders nu opnieuw zwaarder belast kunnen worden is te zien in het volgende indicatieve rekenvoorbeeld:

- NV X gevestigd in Duitsland
- CEO voert werkzaamheden uit in Nederland voor 75% en in Duitsland voor 25%
- 50% van de werkzaamheden worden uitgevoerd in de hoedanigheid van werknemer in Nederland en 50% in de hoedanigheid van bestuurder (werkzaamheden verricht in beide landen)
- CEO is sociaal verzekerd (SV) in Nederland
- CEO heeft een inkomen van 200.000 euro
- O.g.v. artikel 15 Verdrag tussen Nederland en Duitsland inkomen belast in Duitsland

Voorwaardelijke vrijstelling		Verrekening	
Bruto inkomen:	200.000	Bruto inkomen:	200.000
SV premies werknemer	9.808	SV premies werknemer	9.808
Inkomstenbelasting NL:	80.564	Inkomstenbelasting NL:	80.564
Inkomstenbelasting DU:	28.297	Inkomstenbelasting DU:	28.297
Voorkoming NL: $((0,5*200.000)/200.000)*80.564$	40.282	Voorkoming NL:	28.297
<b>Netto</b>	<b>121.613</b>	<b>Netto</b>	<b>109.628</b>

*\* Indicatief rekenvoorbeeld, bedragen in EUR, fiscale cijfers 2022*

Volgens Van der Baaren en Spauwen lijkt het erop dat de staatssecretaris het besluit mede wilde intrekken omdat het buitenland mogelijk niet heft over de bestuurdersbeloningen. Wanneer het andere land echter niet heft, werd al geen vrijstelling verleend aangezien dit de

voorwaardelijkheid is in het besluit om toe te komen aan een vrijstelling. De staatssecretaris geeft derhalve een oplossing voor een probleem dat er niet is.<sup>102</sup>

Wat betreft de doelmatigheid van de door Nederland gehanteerde voorkomingsmethode kan opgemerkt worden dat de huidige aanpak nogal omslachtig is. Nederland biedt in eerste instantie voorkoming van dubbele belasting door middel van verrekening, waarna geopteerd kan worden voor een vrijstelling als de belastingplichtige aantoonbaar voldoet aan de voorwaarden. Deze aanpak ligt niet in lijn met Nederlandse verdragsbeleid om de vrijstellingsmethode als uitgangspunt te nemen.<sup>103</sup> Een betere, meer doelmatige aanpak zou zijn het voorkomen van dubbele belasting door middel van de vrijstellingsmethode waarbij een uitzondering wordt opgenomen dat er geen sprake van een vrijstelling is wanneer de bestuurdersbeloningen in de staat van woonplaats van de vennootschap niet of minder belast worden. Zo'n uitzondering wordt door de OESO als optie aangedragen in het OESO-commentaar. Landen kunnen in de verdragsonderhandeling er dus voor kiezen deze bepaling op te nemen in het verdrag.<sup>104</sup> Door in beginsel uit te gaan van een vrijstellingsmethode, wordt er derhalve een eenduidige lijn getrokken door Nederland in de gehanteerde voorkomingsmethode wat wenselijk wordt geacht door de OESO.<sup>105</sup> Ook Heithuis en Van den Dool bevelen aan de vrijstellingsmethode als uitgangspunt te nemen en de verrekeningsmethode toe te passen in de situatie van het ontgaan van belastingheffing waarmee het Nederlandse verdragsbeleid meer in lijn komt te liggen met het OESO-MV.<sup>106</sup>

## 5 Deelconclusie

Doordat de heffingsbevoegdheid over inkomensbestanddelen niet enkel exclusief aan staten wordt toegekend zijn voorkomingsmethoden nodig om te zorgen dat er geen sprake zal zijn van dubbele belasting. De OESO stelt in de artikelen 23A en 23B OESO-MV de vrijstellingsmethode en de verrekeningsmethode voor. Nederland hanteert ten aanzien van actieve inkomsten doorgaans de vrijstellingsmethode. Aangaande de toewijzing van heffingsbevoegdheid over bestuurdersbeloningen hanteert Nederland echter op grond van

---

<sup>102</sup> Van der Baaren en Spauwen, *WFR* 2021/55

<sup>103</sup> Brief Staatssecretaris van Financiën van 21 september 2020, 2020-0000166279. §3.3.7

<sup>104</sup> OESO-commentaar, nummer 23A/35

<sup>105</sup> OESO-commentaar, nummer 23/28

<sup>106</sup> Heithuis & van den Dool 2009, §7.2.4

een besluit de verrekeningsmethode waarbij geopteerd kan worden voor de vrijstellingsmethode wanneer voldaan is aan de voorwaarden. Wat betreft de doeltreffendheid en doelmatigheid kan gesteld worden dat de huidige regeling wel doeltreffend is, maar niet doelmatig. Nu het besluit<sup>107</sup> per 1 januari 2023 betreffende de voorwaardelijke vrijstelling daadwerkelijk ingetrokken is, is de Nederlandse aanpak ook niet meer doeltreffend. Het hanteren van de vrijstellingsmethode, waarbij de verrekeningsmethode gehanteerd wordt als uitzondering bij het ontgaan van belasting zou een doeltreffende en doelmatige aanpak zijn

---

<sup>107</sup> Besluit 11 juni 1994, nr. IFZ94-779, §3.4

## Hoofdstuk 5: Conclusie en aanbeveling

### 1 Conclusie

#### 1.1 Inleiding

In deze scriptie is onderzocht hoe de huidige bepaling inzake de toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen uitwerkt en in hoeverre deze wijze van toewijzing van heffingsbevoegdheid wenselijk geacht kan worden. Met wenselijk wordt in deze scriptie “doelmatig en doeltreffend” bedoeld. De hoofdvraag van dit onderzoek luidt derhalve als volgt: “In hoeverre is de huidige toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen en de voorkomingsmethode van dubbele belastingheffing over deze bestuurdersbeloningen wenselijk?”. De hoofdvraag is met behulp van een drietal deelvragen beantwoordt. Voordat overgegaan wordt naar een directe beantwoording van de hoofdvraag worden de drie deelvragen beantwoord.

#### 1.2 Deelvraag I

In deelvraag I is ingegaan op de achtergrond van artikel 16 OESO-MV en is het algemeen de werking van het artikel uiteengezet. De deelvraag luidt derhalve als volgt: *“Hoe dient de heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen te worden toegewezen volgens het OESO-MV en wat is de achtergrond voor het opstellen van artikel 16 OESO-MV?”*

Artikel 16 OESO-MV luidt als volgt:

*“Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.”*

In het OESO-commentaar wordt als achtergrond voor het introduceren van dit artikel het argument gegeven dat het lastig te achterhalen is waar een bestuurder de werkzaamheden verricht. Verdere argumentatie vanuit de OESO ontbreekt. Andere denkbare argumenten voor het invoeren van artikel 16 OESO-MV zijn dat het vanuit een praktisch oogpunt niet wenselijk is de beloningen van directors in veel landen te belasten. Daarnaast valt ook te

beargumenteren dat werkzaamheden van directors niet specifiek toe te rekenen zijn aan een bepaald concernonderdeel en directors zijn sterk geëngageerd aan de gehele vennootschap. Binnen artikel 16 OESO-MV zijn er een aantal onderdelen die verdere verklaring en onderzoek vereisen. Het begrip 'director' is een van deze onderdelen, wat verder behandeld wordt in de beantwoording van deelvraag II. Het type beloningen dat onder de reikwijdte van het artikel valt zijn de "directors fees and other similar payments", wat iedere vorm van beloning omvat. Deze beloning dient ontvangen te zijn in de hoedanigheid van bestuurder. De bestuurder kan namelijk ook werkzaamheden verrichten in de hoedanigheid van werknemer. Er geldt dus geen attractiebeginsel, waarbij de beloningen die de bestuurder ontvangt in de hoedanigheid van werknemer meegetrokken worden in artikel 16 OESO-MV. Dit leidt tot een mindere doelmatigheid van de bepaling. Er dient namelijk een uitvoerige analyse uitgevoerd te worden om te bepalen welke verdeling in hoedanigheid aanwezig is. De heffingsbevoegdheid wordt niet exclusief toegewezen. De woonstaat van de bestuurder dient te voorzien in voorkoming van dubbele belasting.

### 1.3 Deelvraag II

In deelvraag II is het bestuurdersbegrip aan bod gekomen. De deelvraag luidt als volgt:

*"Hoe dient het bestuurdersbegrip gedefinieerd te worden en in hoeverre is deze definitie doeltreffend en doelmatig?"*

In het OESO-MV is geen definitie van het begrip opgenomen, waardoor teruggevallen wordt op nationale wetgeving voor de uitleg van dit begrip. Afgevraagd kan worden wie zouden behoren te ressorteren onder artikel 16 OESO-MV volgens de OESO. De OESO-terminologie vloeit voort uit 'common law'. Dit concept doelt op 'one tier boards' waar zowel uitvoerende als toezichthoudende bestuurders in een orgaan opereren. Ook uit de Franse vertaling van het OESO-MV blijkt dat zowel uitvoerende als toezichthoudende bestuurders behoren te ressorteren onder het artikel.

Nederland, België en Duitsland hanteren alle drie een zeer verschillende definitie van het begrip 'bestuurder'. Volgens Nederlands nationaal recht ressorteert enkel de statutair ingeschreven bestuurder onder het artikel. In nieuw bilateraal gesloten verdragen neemt Nederland volgens het gewijzigde fiscale verdragsbeleid een bredere, meer materiële definitie op van het begrip 'bestuurder'. Op grond van Belgisch belastingrecht kunnen zowel de

statutair ingeschreven bestuurders, mensen met een vergelijkbare functie, vereffenaars en actieve partners aangemerkt worden als bestuurder. Hoe 'vergelijkbare functies' uitgelegd dient te worden is niet geheel duidelijk en leidt daarmee tot een mindere doelmatigheid. In de Duitse vertaling van het OESO-MV worden alleen toezichthoudende organen benoemd die ressorteren onder artikel 16 OESO-MV.

De verschillende definities hoeven niet tot problemen te leiden wanneer in de gesloten verdragen een duidelijke definitie wordt opgenomen van het begrip 'bestuurder'. Onduidelijke definities in het verdrag leiden tot kwalificatieverschillen volgens het nationale recht van staten wat derhalve afdoet aan de doeltreffendheid. Top-managers dienen naast bestuurders veelal ook het vennootschapsbelang en het zou derhalve doeltreffend zijn wanneer zij ook ressorteren onder het artikel. Echter is een onderscheid tussen top- en lagere managers lastig te implementeren in een definitie. Dit zal derhalve leiden tot een mindere doelmatigheid omdat het niet eenvoudig te bepalen is wie onder het artikel ressorteert.

#### 1.4 Deelvraag III

In deelvraag III is de voorkomingsmethode aan bod gekomen gezien de heffingsbevoegdheid in artikel 16 OESO-MV niet exclusief wordt toegewezen. Hierbij is specifiek ingegaan op de door Nederland gehanteerde voorkomingsmethode. De deelvraag luidt derhalve als volgt: *“Welke voorkomingsmethode hanteert Nederland in de bilateraal gesloten verdragen en leidt dit tot een doeltreffende en doelmatige aanpak?”*

De OESO stelt in de artikelen 23A en 23B OESO-MV twee vormen van voorkoming voor; de vrijstellingsmethode en verrekeningsmethode. Nederland hanteert ten aanzien van actieve inkomsten doorgaans de vrijstellingsmethode. Aangaande de toewijzing van heffingsbevoegdheid over bestuurdersbeloningen hanteert Nederland echter op grond van een besluit de verrekeningsmethode waarbij geopteerd kan worden voor de vrijstellingsmethode wanneer voldaan is aan de voorwaarden. De huidige gehanteerde methode is wel doeltreffend, maar niet doelmatig. Nu de mogelijkheid tot het hanteren van de vrijstellingsmethode onder voorwaarden wordt ingetrokken is deze door Nederland gehanteerde methode verre van doeltreffend. Het hanteren van een vrijstellingsmethode,

waarbij de verrekeningsmethode als uitzondering wordt opgenomen indien er sprake is van het ontgaan van belasting zou leiden tot een doeltreffende en doelmatige aanpak.

### 1.5 Hoofdvraag

De hoofdvraag luidt als volgt: “In hoeverre is de huidige toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen en de voorkomingsmethode van dubbele belastingheffing over deze bestuurdersbeloningen wenselijk?”

In beantwoording op deze hoofdvraag wordt ‘wenselijk’ gedefinieerd als doeltreffend en doelmatig.

Artikel 16 OESO-MV bestaat uit verschillende onderdelen waarvan elk beoordeeld is in hoeverre deze doelmatig en doeltreffend zijn. Door het ontbreken van een duidelijke definitie van het begrip ‘bestuurder’ in het OESO-MV en in de belastingverdragen is dit zowel geen doeltreffende als doelmatige aanpak. Het is niet doeltreffend omdat verschillende staten andere definities hanteren en veelal niet alle personen die volgens het doel van het artikel zouden moeten ressorteren onder het artikel daadwerkelijk onder het artikel ressorteren. Ook leiden de volgens nationaal rechtelijke definities tot verschillen wat veel discussie en procedures oplevert waardoor de doelmatigheid in zeer beperkte mate aanwezig is.

Het artikel geldt enkel voor beloningen ontvangen in de hoedanigheid van bestuurder. Om tot een juiste verdeling van de hoedanigheden te komen in een jaar is een uitvoerige en niet eenvoudige analyse benodigd wat derhalve als niet doelmatig te benoemen is.

De door Nederland gehanteerde verrekeningsmethode met als uitzondering hierop de vrijstellingsmethode indien is voldaan aan de voorwaarden is een doeltreffende methode gezien heffing gewaarborgd wordt, maar is niet doelmatig aangezien door de belastingplichtige bewezen moet worden dat er in het buitenland geheven is over de beloningen wat leidt tot een administratieve last.

Het artikel is tevens niet doeltreffend aangezien er niet voldaan wordt aan het ‘source principle’.

Gesteld kan worden dat de huidige toewijzing van heffingsbevoegdheid van bestuurdersbeloningen derhalve niet geheel doeltreffend is en ook niet doelmatig. Juist de



achtergrond van het artikel dat de heffingsbevoegdheid eenvoudig toegewezen zou moeten worden aangaande de bestuurdersbeloningen aangezien het lastig te bepalen zou zijn waar de werkzaamheden verricht worden, lijkt met deze bepaling verre van bereikt.

## 2 Aanbeveling

Verder onderzoek kan gedaan worden naar een bepaling waarin de bestuurdersbeloningen op een doelmatige en doeltreffende wijze worden toegewezen. Dit blijkt namelijk niet eenvoudig. Wanneer het artikel geschrapt zou worden en de bestuurdersbeloningen ressorteren onder artikel 15 OESO-MV met een fictiebepaling dat een bestuurder gelijkgesteld is aan een werknemer voor het desbetreffende artikel, wordt echter door de 183-dagen regeling waarschijnlijk nog steeds niet voldaan aan het 'source principle' gezien bestuurders veelal korte periodes in andere staten werkzaamheden verrichten. Het invoeren van een gelijksoortige regeling als de 183-dagen met een lager aantal dagen voor bestuurders impliceert opnieuw dat het begrip 'bestuurder' gedefinieerd dient te worden.

## Literatuurlijst

### **Van der Baaren & Spauwen, WFR 2021/55**

N. van der Baaren MSc en mr. S. Spauwen, 'Een aantal aspecten van artikel 16-OESO-modelverdrag nader bekeken', *WFR* 2021/55, afl. 7373, p.52-56.

### **Burgers 2017**

I.J.J. Burgers, *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Wegwijs Reeks nr. 7, 9e druk, Sdu Uitgevers, Den Haag 2017, onderdeel 2.2.4.

### **Burgers e.a. 2022**

I.J.J. Burgers e.a., 'Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht Boek A', Den Haag: Sdu 2022.

### **Cools 2016**

A.S. Cools, *Bestuurders- en commissarisbeloningen onder belastingverdragen* (diss. EUR), Maklu, Antwerpen/Apeldoorn, 2016.

### **Cools 2019**

A.S. Cools, commentaar op art. 16 OESO Modelverdrag, Sdu/NDFR (online, bijgewerkt 29 maart 2022).

### **Cordewener 2022**

A. Cordewener, '*Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*', Kluwer Law International, 2022.

### **Van Eldonk & Pötgens, WFR 1998/6312**

H.E.P.J. van Eldonk en F.P.G. Pötgens, 'Enige perikelen omtrent het bestuurdersartikel uit het verdrag met België', *WFR* 1998/1517, afl. 6312, p. 1499-1534.

**De Graaf, Kavelaars en Stevens 2021**

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

**Heithuis en Van den Dool, *Fiscaal Actueel 2014/7.2.4***

E.J.W. Heithuis & R.P. van den Dool, *De fiscale positie van de DGA* (Fiscaal Actueel nr. 5) Deventer: Kluwer 2009.

**Van Hulten, *WFR 2013/1264***

L.C. van Hulten, 'Bestuurdersartikel in verdrag overbodig?', *WFR 2013/1264*, afl. 7021, p. 1246-1273.

**Huyghe, *TFR 1992***

A. Huyghe, 'Fiscale aspecten van een cross border tewerkstelling als bestuurder', *Tijdschrift voor Fiscaal Recht* 1992, p.28

**De Jaegher, *WTJ 249/5***

C. de Jaegher, 'International Taxation of Directors' fees: article 16 of the OECD Model or how to reconcile disagreement among neighbors', *World Tax Journal* 2013.

**Jones, de Broe & Ellis *BTR 2006/6***

J.F.A. Jones, L. de Broe en M.J. Ellis, 'The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their Adoption by States', *British Tax Review*, afl. 6, p. 695-765, 2016.

**Kavelaars, *MBB 2011/4***

P. Kavelaars, 'Arbeidsinkomsten en verdragsbeleid', *MBB* 2011, nr. 4, p. 171 en 172.

**Pötgens 2022**

F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht (online)*, IBR.3.4.5.B.a Algemeen, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

### **Lang 2008**

M. Lang (red.), 'Source versus residence: Problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives', Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2008.

### **Merkx 2011**

M.M.W.D. Merx, *De woon- en vestigingsplaats in de BTW*, Deventer: Wolters Kluwer 2011.

### **Van Raad 2022**

C. van Raad, *Cursus Belastingrecht (online)*, IBR.1.2 Algemeen, Deventer: Wolters Kluwer 2022.

### Kamerstukken

Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 3

Kamerstukken 2012, 33402, nr. 7

### Verdragen

OESO Modelverdrag 2017

VN-Modelverdrag

Belastingverdrag Nederland-Duitsland

Belastingverdrag Nederland-Luxemburg

Belastingverdrag Nederland-België

Belastingverdrag Nederland-Cyprus

### Rechtspraak

Hoge Raad 22 juli 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3883

Commissioner of Corporate Affairs v. Bracht, 1989, 14 ACLR 725 SC

Hoge Raad 25 oktober 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4128

Hoge Raad, 22 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA3938

Hoge Raad 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3928

DCIT v. Mohan Balakrishnan Pookulanagara, 2012, TII-46-ITAT-AHM-INTL

Hoge Raad 27 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6878

Gerechtshof Den Haag, 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1317

### Besluiten

Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Besluit 11 juni 1994, nr. IFZ94-779

Besluit 8 juli 2022, nr. 2022-178650

### Nederlands fiscaal verdragsbeleid

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 1998

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020