



## Verslag 25e FC loonbelasting (korte versie)

### 1. Inleiding

Op 10 en 11 december 2007 vond in Zeist de 25ste fiscale conferentie plaats. Onderwerp van de conferentie is ditmaal de "Loonbelasting". De conferentie stond onder leiding van mr. C.W.M. van Ballegooijen (Advocaat-Generaal Hoge Raad der Nederlanden). Sinds 1994 organiseert de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) in samenwerking met de Belastingdienst de Fiscale Conferentie. Aan de conferentie wordt deelgenomen door twintig personen, tien NOB-leden en tien medewerkers van de Belastingdienst of medewerkers van het Ministerie van Financiën. De deelnemers beschikken allen over ruime ervaring op hun vakgebied. Als doelstellingen van de Fiscale Conferentie kunnen worden genoemd verdieping van fiscale techniek en daarnaast het uitwisselen van kennis, ervaring en standpunten. De deelnemers nemen deel op persoonlijke titel en het is de bedoeling dat zij vrijuit met elkaar kunnen spreken.

Het onderwerp werd behandeld aan de hand van inleidingen over onder meer het loonbegrip, negatief loon, de logica van de loonbelastingwetgeving, correctieberichten, de Verklaring Arbeidsrelatie (VAR), de directeur-grotoaandehouder (DGA) en zijn eventuele verzekeringsplicht, de gebruikelijk loonregeling, 'opting-in' en het materiële werkgeverschap. De inleiders doorspekten hun presentaties met (discutabele) stellingen, waarop vaak een levendige discussie volgde. Daarnaast werd gedebatteerd over de toekomst van de loonheffingen onder leiding van het Nederlands Debat Instituut. Het debat en de daarop volgende stemming gingen over drie stellingen: (1) de Wet LB 1964 (LB) moet een strikt gesloten loonbegrip hanteren, (2) de werkgever te goeder trouw, wordt na indiening van zijn aangifte, gevrijwaard van correcties, die komen ten laste van de werknemer, en (3) de vier loonheffingen moeten vervangen worden door één loonsomheffing.



## 2. Voorstellen tot vereenvoudiging in de loonheffingen

*Inleider: mr. C.W.M. van Ballegooijen*

Conferentieleider Van Ballegooijen richt de blik van de deelnemers op de toekomst van de loonheffingen. De politiek koerst momenteel aan op vereenvoudiging van en kostenbesparing in de loonheffingen. Diverse deelnemers doen hiervoor voorstellen, waarop anderen reageren.

Eerst wordt voorgesteld om de inhoudingsplicht bij werkgevers weg te halen en die neer te leggen bij banken (of andere betaalkantoren). Voordelen van deze wijze van heffen zijn dat de kosten inzichtelijker worden en dat de loonbelasting eenvoudig kan worden gescheiden en bij de Belastingdienst in depot kan worden gestort. Als nadelen worden geopperd dat het voorstel geen rekening houdt met de heffing over loon in natura, noch met de betaling door buitenlandse banken.

De afschaffing van de inkomensafhankelijke bijdrage in de Zorgverzekeringswet (Zvw) is voorstel nummer twee. De bijdrage wordt opgenomen in de premie zodat de werkgever de betaling voor zijn rekening kan nemen. Hierbij wordt één percentage gehanteerd in zowel loon- als inkomstenbelasting. Zowel het negatieve verschil in belastingopbrengst - over de vergoeding van de inkomensafhankelijke bijdrage wordt momenteel immers loonbelasting betaald - als het verschil in de behandeling van niet-werknemers wordt opgevangen met een tariefsdifferentiatie in de inkomstenbelasting. Het voorstel kan rekenen op bijval van de meerderheid van de deelnemers. Allen zijn vóór het verleggen van de heffing van de inkomensafhankelijke bijdrage Zvw naar één persoon; en of dit nu de werkgever of de werknemer is, al of niet met wijziging van tarieven, dat is een politieke keuze.

Het derde voorstel betreft de inning van de loonheffingen door middel van één schijf met één tarief, waarbij de loonbelasting tevens eindheffing is. Dit benadert de loonsomheffing. Groot nadeel hiervan is het denivellerings-effect. Dit nadeel zou kunnen worden ondervangen door de introductie van heffingskortingen in de inkomstenbelasting. Geconstateerd wordt dat met deze vereenvoudiging in de loonheffingen de problemen worden verlegd naar de inkomstenbelasting. De meerderheid is daarom niet gecharmeerd van dit voorstel.

Tenslotte stellen deelnemers voor de werknemersverzekeringen af te schaffen. Als alternatief moet de werknemer òf de werkgever wettelijk verplicht worden zich privaat te verzekeren. Het bestaan van politiek draagvlak voor dit voorstel wordt ernstig betwijfeld.

Conferentievoorzitter Van Ballegooijen stelt voor het werknemersdeel in de premie Werkloosheidswet (WW), de franchise in de WW en het spaarloon af te schaffen. Zijn andere voorstellen betreffen de afschaffing van de vrijstelling van de 500 km-grens bij privé-gebruik van de auto; de heffing van de premies werknemersverzekeringen door middel van een eindheffing; verdergaande uniformering van de tarieven in de eindheffing; en het vaker hanteren van het systeem van voortschrijdend cumulatief rekenen (VCR). De eenvoud van VCR wordt echter overschat, aldus deelnemers, die zelfs pleiten voor afschaffing van VCR.

### 3. Het huidige loonbegrip

*Inleiders: mr. E.P.J. Dankkaart, drs. P.W.H. Hoogstraten en mr. A.L. Mertens*

- Mertens verdedigt dat aan het loonbegrip een drietal wezenscriteria ten grondslag ligt: het voordeelscriterium (HR 7 maart 1990, BNB 1990/109, HR 24 juni 1992, BNB 1993/19, en HR 3 januari 2001, BNB 2001/89);
- het causaliteitscriterium (de hoedanigheid, waarin de werknemer het voordeel geniet, alsmede waarin de werkgever het voordeel verstrekt, is doorslaggevend; zie HR 24 juni 1992, BNB 1993/19); en het
- verstrekingscriterium (de werkgever dient met het voordeel bekend te zijn en bij de toekenning daarvan betrokken te zijn, hoewel dit geen eis is bij fooien en dergelijke prestaties, zie HR 24 juli 1995, BNB 1995/311 en 312 (touringcarchauffeur), HR 23 maart 2007, BNB 2007/168 kerstpakketten via personeelsvereniging) en HR 24 juni 1992, BNB 1993/19, verduistering door werknemer).

Volgens Mertens kan uit vrijstellingsbepalingen van artikel 11 LB niet a contrario worden afgeleid hoe ver het geldende loonbegrip reikt. De definitie van het loonbegrip staat in artikel 10 LB, de vrijstellingen van artikel 11 brengen daarop beperkingen of verduidelijkingen aan. De vrijstellingsbepalingen dragen wel bij aan duidelijkheid over de reikwijdte van het loonbegrip. Zij fungeren of als echte vrijstelling of als nadere invulling van het loonbegrip. De vrijstellingsbepalingen van artikel 11 hebben volgens hem geen rangorde. Een rangorde is alleen te bereiken door in een vrijstellingsbepaling zelf een rangorde op te nemen.

Hoogstraten stelt dat er geen verschil in causaliteit behoort te bestaan als het loon van een ander dan de werkgever komt. Het loon van artikel 3.81 IB heeft dezelfde causaliteit en dezelfde bron als het loon in artikel 10 LB. De causaliteit is de relatie van het voordeel met de dienstbetrekking (bron). Volgens de HR is bij loon van derden echter de verrichte arbeid de bron. Bij een gering causaal verband met de verrichte arbeid wordt dan geen loon genoten<sup>1</sup>. Hoogstraten is van mening dat de HR moet omgaan en alleen de relatie met de dienstbetrekking als causaal verband moet aanwijzen. Ten slotte stelt Hoogstraten dat het begrip 'aanspraken' noch in de wet(sgeschiedenis) noch in de jurisprudentie tot wasdom is gekomen en daarom uit de wetgeving moet verdwijnen. Voor alle aanspraken dient de omkeerregel tot hoofdregel te worden genomen. De wetgever zou vervolgens vrijstellingen voor bepaalde uitkeringen en verstrekkingen in de wet moeten opnemen. Ook de meerderheid van de deelnemers is voor afschaffing van "de belaste aanspraak" en voor uitstel van heffing.

De stelling van Dankkaart luidt: het besparingscriterium en de fragmentarische waarderingsregels in de Uitvoeringregeling LB dienen vervangen te worden door een sluitend systeem van waarderingsregels voor goederen, die door de werkgever ter beschikking gesteld worden voor gemengd gebruik, naar het model van de tarieftabellen in de omzetbelasting. In de LB bestaan maar voor een beperkt deel van de verstrekte goederen waarderingsregels met maximum percentages (bijv. waardering auto van de zaak) of vaste bedragen. Gemakkelijker is het volgens Dankkaart om, net als in de Wet op de omzetbelasting tabellen in te voeren met waarderingsregels en -percentages.

#### 4. Correctieberichten

*Inleiders: mr. F. Pouw en Th.J.M. van Schendel*

De werkgever is verplicht om ter zake van elke onjuiste of onvolledige loonaangifte een elektronisch correctiebericht in te sturen. Hij moet dat uit eigen beweging doen (artikel 28a, eerste lid, LB), maar hij kan daartoe ook verplicht worden door de inspecteur (artikel 28a, tweede lid, LB). Zelfs aan de ex-inhoudingsplichtige kan een correctieverplichting worden opgelegd. Het correctiebericht dient uiterlijk bij de tweede elektronische aangifte ná het constateren van de omissie in de originele aangifte te worden ingediend. De conferentiedeelnemers worstelen met de vraag wanneer sprake is van een dergelijke constatering door de inhoudingsplichtige en hoe te beoordelen of de inhoudingsplichtige zijn correctieverplichting tijdig is nagekomen. De correctieplicht blijft vijf jaar bestaan. Dit betekent dat als gevolg van een in 2012 geconstateerde onjuistheid, bijvoorbeeld als de Hoge Raad omgaat, alle loonaangiften van alle werknemers over de jaren 2007 tot en met 2011 door middel van correctieberichten dienen te worden gecorrigeerd. In verband met de zware verplichting tot gegevenslevering voor de werkgever stelt een deelnemer voor dat de werkgever een afdrachtvermindering van tenminste € 500 per werknemer per jaar ontvangt.

Niet in alle gevallen zal de werkgever kunnen worden verplicht om de polisadministratie te actualiseren. Bijvoorbeeld als sprake is van een auto van de zaak waarbij de werknemer eerst achteraf door het tonen van een sluitende kilometeradministratie het bewijs levert dat hij minder dan 500 km privé heeft gereden. Als in de IB een teruggave wordt verleend aan de werknemer is de polisadministratie onvolledig, terwijl de werkgever initieel een juiste opgave gedaan heeft. Aan de werkgever kan dan geen correctieverplichting worden opgelegd.

Op grond van artikel 80a, vijfde lid, Uitvoeringsregeling LB, mag een correctie worden ingediend los van de loonaangifte. De Belastingdienst legt dan een naheffingsaanslag op of verleent een ambtshalve teruggaaf. De vraag rijst of een correctieverplichting moet worden opgelegd indien de Belastingdienst reeds op de hoogte is van het feit dat de polisadministratie op een bepaald punt onjuist/onvolledig is. De Belastingdienst zal dan in beginsel zelf veranderingen kunnen aanbrengen in de polisadministratie.

Onder voorwaarden is het mogelijk om af te zien van een correctieplicht op individueel werknemersniveau. Hierbij geldt dat het 'niet of moeilijk individualiseerbaar loon' uit het Besluit van 14 mei 2007 een ander begrip is dan het 'moeilijk te individualiseren loon' van artikel 31, eerste lid, onderdeel d, LB.

Formeelrechtelijk is niet geregeld wat de status van het correctiebericht is. Het is noch een bezwaarschrift, noch een aangifte in de zin van de Algemene wet rijksbelastingen. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat het ook geen onderdeel uitmaakt van de loonaangifte zelf. Het komt nog het meest in de buurt van een aanvraag tot een beschikking (artikel 1:3, derde lid, Algemene wet bestuursrecht). Of hiermee een rechtsingang in beeld komt is de vraag: voor het doen van een aanvraag is een belanghebbende nodig en die moet een (financieel) belang hebben. Alleen voor financiële wijzigingen zou de vergelijking met de aanvraag dus een rechtsingang bieden.

Ook de rechtsbescherming bij een correctieverplichting is niet geregeld. Bij de oplegging ervan is terughoudendheid geboden, aangezien een omvangrijke correctieverplichting kostbaar kan zijn. De afwezigheid van een rechtsmiddel tegen de oplegging van een correctieverplichting lijkt een omissie in de regelgeving, aangezien de Belastingdienst bij weigering van de werkgever kan dreigen met een naheffingsaanslag en omkering van de bewijslast ter zake van het bedrag van de naheffingsaanslag.

Anderzijds: er gold ook in het oude systeem een verplichting voor de inhoudingsplichtige om een geconstateerde fout zelf aan te geven bij de Belastingdienst. De op het eerste gezicht geringe boete vanwege het niet nakomen van de correctieverplichting (€ 1134) komt in een ander daglicht te staan als bedacht wordt dat de boete kan worden opgelegd per aangifte (theoretisch bijvoorbeeld 12 maanden maal 5 jaar maal € 1134).

Bij de correctieplicht van *collectieve* gegevens kan de naheffing door middel van eindheffing van de werkgever plaatsvinden. Net als voorheen geldt hier een naheffingstermijn van vijf jaar. Deze termijn geldt ook bij de correctieplicht ter zake van individuele gegevens. Minister De Geus stelde tijdens de parlementaire behandeling van de Wet Walvis dat naheffingen geen gevolgen zouden hebben voor reeds vastgestelde uitkeringen. Ook nu de referteperiode voor uitkeringsloon slechts één jaar (WW) dan wel drie jaar (WIA) in het verleden ligt, moet over vijf jaar een correctiebericht worden ingezonden. Dit als gevolg van de invoering van het middelloonsysteem bij pensioenen. De pensioenfondsen, belangrijke afnemers van de gegevens uit de polisadministratie, dienen voor de berekening van pensioenen te beschikken over de exacte loongegevens van alle jaren.

## 5. De VAR

*Inleiders: mw mr. E.M.L. Goosen (VAR) en drs. J.C. de Zeeuw (opting-in)*

Het belangrijkste doel van de Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) van artikel 6a LB is rechtszekerheid geven aan de opdrachtgever te goeder trouw. Hij wordt voor degene die beschikt over een VAR-wuo (winst uit onderneming) of VAR-dga niet beschouwd als inhoudingsplichtige. Deze VAR moet dan wel betrekking hebben op het zelfde soort van werkzaamheden. Hiervoor dient sprake te zijn van "dezelfde condities", dienen de werkzaamheden te vallen binnen hetzelfde kalenderjaar waarvoor de VAR geldt en dient de opdrachtgever de identiteit van de VAR-houder vast te stellen. De term "dezelfde condities" is niet in het wetsartikel te vinden, maar volgt vermoedelijk uit de verwijzing naar art. 3.156 van de Wet inkomstenbelasting 2001. Hieronder wordt niet verstaan dat steeds dezelfde arbeidsbeloning wordt bedongen.

Voor de afgifte van een VAR aan een buitenlands belastingplichtige gelden afwijkende voorwaarden: opdrachtgever en opdrachtnemer moeten *tezamen* een aanvraag indienen en de VAR kan (dus) alleen gelden voor een specifieke werkzaamheid. De binnenlandse belastingplichtige kan daarentegen een generieke VAR krijgen. Het feit dat de buitenlands belastingplichtige ook een langere vragenlijst dient in te vullen wijst op rechtsongelijkheid. Mogelijk zijn echter bij een buitenlands belastingplichtige meer gegevens nodig, bijvoorbeeld om te bepalen welk deel van het loon of de beloning aan Nederland dient te worden toegerekend. Hoewel het verschil in werkwijze tussen de afgifte van een VAR aan een buitenlands dan wel binnenlands belastingplichtige door het Hof te Arnhem (24 januari 2006, nr. 03/02489, LJN: AV2204) is goedgekeurd, heeft het Europese Hof zich hierover nog niet uitgesproken. Wellicht zit de grootste rechtsongelijkheid in het feit dat de VAR door buitenlanders alleen in combinatie met een (potentiële) opdrachtgever kan worden aangevraagd.

Na afgifte van de VAR-row (resultaat uit overige werkzaamheden) kan achteraf alsnog tot verzekerings- en inhoudingsplicht worden geconcludeerd, zodat nageheven wordt. De VAR-row biedt, evenals de VAR-loon, geen rechtszekerheid en geldt als een voor opdrachtgever en opdrachtnemer ongewenste verklaring. De afgifte van een VAR-loon betekent in de praktijk dat de opdrachtgever de beoogde opdrachtnemer niet inhuurt. In theorie kan de IB-inspecteur de arbeidsverhouding, waarvoor de VAR-loon is afgegeven, achteraf anders kwalificeren dan de LB-inspecteur. De rechtszekerheid gebiedt echter dat er aan een eenmaal in de LB gegeven kwalificatie niet getornd wordt.

Een knelpunt van het VAR-regime is de fraudegevoeligheid van de elektronische aanvraag. Websites geven aan hoe de gestelde vragen te beantwoorden om de beoogde VAR-wuo krijgen. Zo wordt de VAR-wuo te kwader trouw gebruikt. In bepaalde sectoren oefenen werkgevers druk uit op personeel om een VAR-wuo aan te vragen. De Belastingdienst overweegt daarom momenteel om voor bepaalde sectoren standaard geen VAR-wuo meer af te geven, terwijl dit eigenlijk een politieke keuze zou moeten zijn. Immers, het probleem van een zieke werknemer die werkzaam was op basis van een onterecht verkregen VAR-wuo (en dus geen uitkering zou mogen claimen) verschuift van de loonheffingen naar de uitkeringskant. Weliswaar kan alsnog beslist worden dat sprake was van een dienstbetrekking, maar er is geen premie betaald.

### *Opting-in*

De 'opting-in' regeling van artikel 4, onderdeel f LB en artikel 2g, eerste lid, onderdeel b van het Uitvoeringsbesluit LB scheidt een fictieve dienstbetrekking op verzoek. De regeling beperkt zich tot de heffing van LB, volksverzekeringen en de Zvw en strekt zich niet uit over de werknemersverzekeringen of het arbeidsrecht. De regeling is bedoeld voor pseudo-werknemers, zoals politieke ambtsdragers en bestuurders van stichtingen en verenigingen. De werking is uitgebreid en omvat ook geestelijken, auteurs en werkzaamheid in familieverbanden alsmede huispersoneel. Voorwaarde is dat geen sprake is van winstgenieten en dat de beoogd werknemer tezamen met de beoogd inhoudingsplichtige, voorafgaand aan de eerste inhouding, zich melden bij de inspecteur. De beëindiging ervan is niet wettelijk geregeld. Waarschijnlijk kan de opzegging geschieden door middel van een brief (van één van de contractspartijen) aan de inspecteur. De deelnemers vinden opname van een tekst hierover in het Handboek Loonheffingen gewenst.

De Zeeuw spreekt zich uit voor een 'opting-out'-regeling voor de DGA: slechts op verzoek is sprake van een echte of fictieve dienstbetrekking tussen dga en opdrachtgever. Dit geldt dan zowel voor de loonheffingen als het arbeidsrecht. In dit voorstel is de DGA gedefinieerd als degene die meer dan of gelijk aan 5% van de aandelen in een BV bezit. Deze BV moet in Nederland gevestigd (bestuurd) zijn; er moet een arbeidsverhouding zijn tussen een opdrachtgever en de BV; en de betreffende DGA moet in dienst zijn bij de BV. De inleider ziet als voordeel dat aangesloten wordt bij de intentie van opdrachtgever en -nemer om geen dienstbetrekking aan te gaan. De DGA's die gebruik maken van deze regeling investeren in aandelenkapitaal en kunnen de bescherming van het werknemersverzekeringsrecht en arbeidsrecht wel missen. Het voorstel zou aansluiten bij de maatschappelijke tendens naar meer eigen verantwoordelijkheid. Tegen dit voorstel wordt ingebracht dat de genoemde voordelen volstrekt willekeurige criteria verwoorden. Als tegenvoorstel wordt het plan gelanceerd om alle werkenden, inclusief zelfstandigen, wettelijk te verplichten zichzelf te verzekeren tegen het risico van ziekte en werkloosheid.

## **6. Verzekeringsplicht van de directeur-grotaandeelhouder (DGA) en de gebruikelijk-loonregeling**

### *Inleiders:*

*drs. H.J.P. van Keersop (Verzekeringsplicht voor de directeur-grotaandeelhouder)*  
*mr. R.H.R. Vliese (gebruikelijk loon- en de doorbetaald loonregeling)*

Van Keersop analyseert de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep (CRvB) betreffende de verzekeringsplicht van DGA's. Volgens hem tekent zich de laatste jaren een kentering in de jurisprudentie van de CRvB af. Voorheen werd een afweging gemaakt tussen twee elementen. Enerzijds naar de statutaire vormgeving van een BV of NV, op grond waarvan verzekeringsplicht werd aangenomen voor de DGA indien hij, kort gezegd, zijn ontslag door de algemene vergadering van aandeelhouders (AVA) niet kon tegenhouden. En anderzijds de aanwezigheid van materiële indicaties

voor gezamenlijk ondernemerschap. Momenteel lijkt er echter een tendens om de statutaire vormgeving in beginsel als uitgangspunt te nemen, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden waaruit blijkt dat het onwaarschijnlijk is dat het uit de statutaire vormgeving voortvloeiende gezag zal worden uitgeoefend (zie o.a. CRvB van 26 juli 2007, nr. 06/7006 ALGEM). Zo moet gedacht worden aan een grote persoonlijke borgstelling ten behoeve van de onderneming, de aanwezigheid van bijzondere familieomstandigheden, dan wel de bedreiging van het voortbestaan van de onderneming bij ontslag van de DGA. Uit de jurisprudentie blijkt voorts dat de aanwezigheid van een stemovereenkomst niet van belang is bij de bepaling of sprake is van verzekeringsplicht. Dat kan onder voorwaarden wel het geval zijn bij de aanwezigheid van onafhankelijke arbitrage indien in de AVA de stemmen staken. Tenslotte lijkt het zijn van statutair bestuurder een harde voorwaarde voor de toepassing van de Regeling aanwijzing DGA.

De inschatting van Van Keersop is dat de Hoge Raad de invulling van de CRvB op het gebied van de verzekeringsplicht van DGA's in de toekomst zal respecteren. Er zit immers een duidelijke samenhang tussen de Regeling aanwijzing DGA en de jurisprudentie van de CRvB en voorts geldt dat de CRvB, als hoogste rechter, verantwoordelijk blijft voor uitspraken op het gebied van uitkeringen.

Vliese verdedigt de stelling dat het regime van gebruikelijk loon moet worden afgeschaft. De gebruikelijk loonregeling is een doel op zich geworden, terwijl het destijds ingevoerd werd om inkomensmanipulaties tegen te gaan. Bovendien werd beoogd te voorkomen dat de DGA geen premie volksverzekeringen betaalt, terwijl hij wel uitkeringsgerechtigd is. Voorts werd voorkomen dat de DGA geen vermogensbelasting verschuldigd werd door het afzien van salaris en het anti-cumulatiebeding. Met de invoering van het boxensysteem in 2001 is de heffing over het vermogen in Box III niet meer gekoppeld aan het inkomen en heeft de wetgever geaccepteerd dat een belastingplichtige, die zijn gehele vermogen in Box III heeft, geen premie volksverzekeringen bijdraagt, al is hij verzekerd. Desondanks is de gebruikelijk loonregeling niet afgeschaft. De meerderheid van de deelnemers is vóór afschaffing van de gebruikelijk loonregeling. Dat geldt ook voor de andere stelling van Vliese: niemand zit te wachten op invoering van artikel 6, lid 6 LB. Een alternatief zou zijn de DGA gelijk te stellen met een IB-ondernemer. Een meerderheid van de deelnemers is echter voor de invoering van artikel 6, lid 6 LB met de mogelijkheid te kiezen voor werknemerschap door de DGA.

## **7. Materieel werkgeverschap**

*Inleiders: mr. P. Cools en Prof.mr. F.P.G. Pötgens*

Pötgens gaat in op het ontbreken van een definitie van het begrip werkgever in artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-modelverdrag (hierna: modelverdrag) en de arresten van 1 december 2006 waarin de Hoge Raad een materiële invulling aan het werkgeversbegrip heeft gegeven. Het gaat volgens de HR bij de gezagsverhouding voor verdragsdoeleinden om aanwijzingen en instructies die de werknemer moet volgen (in tegenstelling tot een formele of civielrechtelijke werknemer). Daarnaast is de werkgever degene die de voordelen van de werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende nadelen draagt en die verantwoordelijk is voor de resultaten van de werkzaamheden. Bovendien komen de werknemerslasten geïndividualiseerd ten laste van hem. Door deze invulling van het werkgeversbegrip kunnen meerdere werkgevers voorhanden zijn voor doeleinden van het modelverdrag. Opvallend aan de arresten van 1 december 2006 vindt Pötgens:

- De HR merkt het aspect van de geïndividualiseerde doorbelasting expliciet aan als een kenmerk voor het (materiële) werkgeverschap. Het had de voorkeur verdiend dat de HR de doorbelasting had behandeld bij het "betaald door of namens"-vereiste.



- De HR gaat aan het substantiële karakter van de werkzaamheden voorbij, waarbij de HR bij de beoordeling of een gezagsverhouding voorhanden was bij een grensoverschrijdende dienstbetrekking het nodige gewicht toekende in BNB 1998/118. Het gevolg is een administratieve lastenverzwaring, omdat het heffingsrecht bij zeer geringe werkzaamheden aan de werkstaat kan toevallen.
- De HR gaat niet in op paragraaf 8 van het commentaar op artikel 15 van het modelverdrag. De onduidelijkheden waarmee het commentaar is omgeven, zoals wat exact onder misbruik moet worden verstaan en waarop het onderscheid tussen bona fide uitzendingen en "international hiring-out of labour" is gebaseerd, zouden kunnen verklaren waarom de HR er niet naar verwijst.

De laatste herziene *discussion draft* van het OESO commentaar op artikel 15, lid 2 van het modelverdrag dateert uit maart 2007. Deze *discussion draft* maakt een onderscheid tussen staten die een formele en een materiële uitleg van "werkgever" voorstaan. Bij een materiële uitleg van "werkgever" zijn volgens de *discussion draft* twee benaderingen mogelijk: (i) de betekenis van "werkgever" wordt afgeleid uit die van "dienstbetrekking" en (ii) het begrip "werkgever" wordt geïnterpreteerd overeenkomstig doel en strekking van artikel 15, lid 2, modelverdrag. Pötgens heeft moeite met beide benaderingen.. Benadering (i) maakt niet duidelijk of hiermee bedoeld wordt op een indirecte referentie aan het nationale recht van de verdragstoepassende staat dan wel of zulks moet worden aangemerkt als een autonome verdragsinterpretatie. Pötgens neemt aan dat dit laatste het geval is. Bovendien gaat benadering (i) voorbij aan het feit dat sommige staten een definitie van "werkgever" in hun belastingwetgeving hebben opgenomen, Beide benaderingen verwijzen niet duidelijk naar de interpretatieregels van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht hetgeen de voorkeur had verdiend. Het Verdrag van Wenen neemt de tekst van het verdrag als uitgangspunt voor de interpretatie van een begrip en gaat niet uitsluitend te rade bij doel en strekking (teleologische interpretatie) zoals benadering (ii) doet. Ook in de herziene *discussion draft* miskent men de mogelijkheid dat meer werkgevers voorhanden kunnen zijn voor doeleinden van een belastingverdrag en hanteert men, hoewel ook een aantal objectieve criteria wordt gegeven, de integratie van de activiteiten van de werknemer (integratietoets) als een soort preselectie. De Hoge Raad past de integratietoets niet toe als een preselectie. De vraag rijst dan ook hoe een en ander zich gaat verhouden met de jurisprudentie van de HR indien de *discussion draft* in deze vorm wordt geïmplementeerd in het commentaar.

Cools legt uit dat in het besluit van 30 juni 1995 (VN 1995/2725) alleen sprake was van materieel werkgeverschap in echte misbruiksituaties. Het HR arrest van 28 februari 2003 (BNB 2004/138) zette dat besluit op losse schroeven. Pas in maart 2004 (BNB 2004/235) is er een nieuw besluit vastgesteld. Reden hiervan is dat naar een redelijke oplossing voor het internationale bedrijfsleven gezocht moest worden en dat het arrest van de HR niet op alle punten duidelijkheid gaf. Uiteindelijk is in het besluit uit 2004 een beperkte werking aan het arrest gegeven. Dat er naar aanleiding van de arresten van 1 december 2006 een nieuw besluit moet komen is duidelijk. Dit besluit laat nog op zich wachten; de vraag is hoe kan een te zware uitvoeringslast voor bedrijven worden vermeden. Wanneer het nieuwe besluit geheel conform het oordeel van de HR luidt, geldt er een heffingsrecht vanaf de eerste werkdag. Op de in Kamervragen voorgestelde invoering in Nederland van een 60-dagenregeling binnen concern, is afwijzend gereageerd. De invoering van een 60-dagenregeling binnen concernverband heeft tot gevolg dat er ongelijkheid ontstaat met betrekking tot buiten concernverband uitgezonden werknemers.

Een deelnemer stelt voor om aan te sluiten bij de EG-verordening 1408/71 met betrekking tot de toewijzing van het heffingsrecht van premies sociale verzekeringen. Cools merkt op dat deze overweging in een brief aan de Tweede Kamer van 15 december 1999 ook aan de orde is geweest. Een



dergelijke aansluiting heeft als groot voordeel dat coördinatie tussen belasting- en premieheffing wordt verkregen (budgettaire effecten moeten dan wel worden gecompenseerd via een macro-economische verrekening van belastingopbrengsten). Deze aansluiting zal echter uiteindelijk Europees geregeld moeten worden.

## 8. Evaluatie

De deelnemers vulden de enquêtes naar volle tevredenheid in. Conferentievoorzitter Van Ballegooijen observeerde tijdens de conferentie veel betrokkenheid bij het onderwerp. De deelnemers is aangeraden lid te worden van (de fiscale commissie van) een politieke partij om zo invloed uit te oefenen met nieuwe ideeën. Daarnaast drukt Van Ballegooijen de deelnemers op het hart om te publiceren. Het laatste verzoek is om zich aan te melden bij de Vereniging van Belastingwetenschap. Het is tijd voor de Vereniging een studiec commissie in het leven te roepen die eens een rapport over loonheffingen opstelt.

mw. mr. J.W.H. Nietveld en mr. R. Hofland<sup>2 [0]</sup>

1 HR 10 augustus 2001, BNB 2001/354 (Dow Chemical) en HR 1 april 2005, BNB 2005/243 (van derden gekregen boeken) en HR 23 maart 2007, BNB 2007/168c (kerstpakketten via personeelsvereniging)

2 mw. mr. J.W.H. Nietveld is werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs. Mr. R. Hofland is werkzaam bij de Belastingdienst Rijnmond

---

### Bron URL:

<http://www.nob.net/?q=node/11206>