

ECLI:NL:PHR:2020:748

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 28-08-2020

Datum publicatie 18-09-2020

Zaaknummer 20/00674

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

A-G Niessen heeft conclusie genomen in een zaak over de toewijzing van heffingsrecht over een door belanghebbende ontvangen uitkering van een (levens)verzekeraar onder het Verdrag Nederland – Duitsland 1959. In geschil is of de uitkering valt onder art. 10 van het Verdrag (niet-zelfstandige arbeid) of art. 12 (pensioen).

Belanghebbende is geboren in 1949 en woont sinds 2009 in Duitsland. In 2002 is de arbeidsovereenkomst tussen belanghebbende en zijn toenmalige werkgever beëindigd bij beschikking van de Kantonrechter. Aan belanghebbende is toen een ontslagvergoeding toegekend. De ontslagvergoeding is door de ex-werkgever gestort als lijfrentekapitaal in een lijfrentepolis, een zogenoemd gericht stamrecht. De ingangsdatum van de lijfrente is bepaald op 14 januari 2014 bij leven van belanghebbende. In de polis is opgenomen dat het een stamrecht betreft als in art. 11, eerste lid, letter g, Wet LB 1964 (oud). Op 13 januari 2015 is met het opgebouwde lijfrentekapitaal een polis voor een periodieke uitkering afgesloten bij een verzekeringsmaatschappij.

Op die periodieke uitkering ontvangen door belanghebbende in 2015 is loonheffing ingehouden. In geschil is of dat terecht is en - daarmee samenhangend - of het heffingsrecht over de uitkeringen is toegewezen aan Nederland of Duitsland onder het toen geldende Verdrag. Belanghebbende stelt dat de uitkering moet worden aangemerkt als een pensioen of een andere uitkering of op geld waardeerbaar voordeel als bedoeld in art. 12 van het Verdrag, waarmee het heffingsrecht zou toekomen aan Duitsland. Niet in geschil is dat Nederland kan heffen over de uitkering indien de heffingsbevoegdheid aan Nederland toekomt. Tevens is de omvang van de alsdan ingehouden loonheffing niet in geschil.

Nu er in het Verdrag geen definitie is opgenomen van niet-zelfstandige arbeid, noch van pensioenen, volgt volgens de A-G uit art. 2 lid 2 van het Verdrag dat nadere invulling van deze begrippen op basis van de Nederlandse wetgeving moet worden gegeven. Volledigheidshalve merkt de A-G op dat de vraag of sprake is van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid of van pensioen, aansluit bij het zogenoemde ‘gesloten systeem’ ten aanzien van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. De uitkering wordt belast op de voet van art. 10, tenzij zij kan worden ondergebracht onder een specifiekere bepaling zoals art. 12.

Uit de gewezen rechtspraak volgt dat de uitkering moet dienen als overbrugging in de voorziening van levensonderhoud tot het bereiken van de pensioenleeftijd of tot

verbetering van pensioenrechten, om te kwalificeren als uitkering soortgelijk aan pensioen. De volgende criteria

acht de Hoge Raad relevant voor het bepalen van de kwalificatie van de uitkering op basis van

eerdere uitspraken (zie bijvoorbeeld HR BNB 2000/296, HR BNB 2000/328 en HR BNB 1986/35): de grondslagen waarnaar de uitkering is berekend, de leeftijd waarop de uitkering aan belanghebbende wordt toegekend en de kans op herintreding in het arbeidsproces. Concrete

invulling van deze criteria is sterk verweven met de waardering van de feiten.

Gelet op de criteria die hierboven uiteen zijn gezet, overweegt de A-G dat naast de berekeningswijze, overige omstandigheden moeten worden meegewogen, zoals de leeftijd van belanghebbende en de kans dat belanghebbende elders aan de slag kan gaan. Het gaat dan wel om de objectieve omstandigheden, de bedoeling van belanghebbende is niet relevant. Het oordeel van het Hof dat een en ander naar objectieve maatstaven dient te worden beoordeeld, is daarmee in overeenstemming.

Volgens het Hof zijn in de correspondentie tussen belanghebbende en de ex-werkgever geen aanknopingspunten te vinden waaruit blijkt dat de ontslagvergoeding erop is afgestemd en strekte tot voorziening in het levensonderhoud dan wel tot een aanvulling op zijn pensioen. In cassatie betoogt belanghebbende dat alle relevante omstandigheden moeten worden meegewogen in de beoordeling of de uitkering onder het pensioenartikel valt. Belanghebbende verwijst voorts naar de opgesomde relevante omstandigheden, zoals opgenomen in het proces-verbaal van de zitting van de Rechtbank. Met deze klachten geeft belanghebbende niet aan op welke punten hij het oordeel van het Hof onjuist acht. Met inachtneming van de criteria, geeft het oordeel van het Hof niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. De klachten van belanghebbende kunnen niet slagen.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 18-09-2020

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 20/00674

Datum 28 augustus 2020

Kamer III

Onderwerp/tijdvak Loonbelasting/premie volksverzekeringen
1 januari 2015 - 31 maart 2015

Nr. Gerechtshof 18/00747

Nr. Rechtbank 16/8490

CONCLUSIE

R.E.C.M. Niessen

in de zaak van

[X]

tegen

de Staatssecretaris van Financiën

In geschil is of op de door belanghebbende ontvangen uitkering van een (levens)verzekeraar terecht loonheffing is ingehouden. Specifiek is in geschil of het heffingsrecht over de door de (levens)verzekeraar gedane uitkering is toegewezen aan Nederland of aan Duitsland.

1 Procesverloop

- 1.1 [B] heeft op 5 maart 2015 over het tijdvak 1 januari 2015 tot en met 31 maart 2015 aan belanghebbende, [X] wonende te [Z] (Duitsland) een periodieke uitkering betaald. Op deze uitkering heeft [B] loonheffingen ingehouden ten bedrage van € 11.627,18.
- 1.2 Belanghebbende heeft daartegen bezwaar gemaakt, welk bezwaar de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar ongegrond heeft verklaard.
- 1.3 Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank¹. De griffier van de Rechtbank heeft van belanghebbende een griffierecht geheven van € 46. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard en heeft een immateriële schadevergoeding aan belanghebbende toegekend wegens overschrijding van de redelijke termijn.²
- 1.4 Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende hoger beroep ingesteld bij het Hof³. De griffier van het Hof heeft van belanghebbende een griffierecht geheven van € 126. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.⁴
- 1.5 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris⁵ heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft afgezien van het

indienen van een conclusie van repliek.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld:

De Rechtbank heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het Hof als vaststaand overneemt:

"2.1. Belanghebbende is geboren [in] 1949. Belanghebbende heeft na zijn ontslag in 2002, zie hierna onder 2.2, afwisselend bij diverse Nederlandse werkgevers in Nederland gewerkt dan wel WW-uitkeringen gehad. Hij is met ingang van 1 december 2013 vervroegd met pensioen gegaan. Belanghebbende woont vanaf 24 februari 2009 in Duitsland.

2.2. In 2002 is de arbeidsovereenkomst tussen [A] B.V. (hierna: de ex-werkgever) en belanghebbende beëindigd. Het jaarsalaris bedroeg toen ongeveer € 60.000. In een brief namens de ex-werkgever van 25 juli 2002 in dat kader is onder meer het volgende vermeld:

"1. Cliënte zal op 25 juli a.s. een verzoekschrift indienen bij de Kantonrechter Utrecht, strekkende tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst tussen partijen met ingang van 1 september 2002. Uw cliënt zal zich tegen 6 slechts pro forma verweren. Partijen plegen overleg omtrent de inhoud van de in te dienen stukken. Het conceptverzoekschrift treft u bijgaand aan.

2. Als vergoeding bij einde dienstverband zal cliënte aan uw cliënt een bruto bedrag voldoen ter grootte van € 75.000,=. Mocht blijken dat de opzegtermijn van uw cliënt niet twee maar meer dan twee maanden is en mocht uw cliënt dientengevolge gedurende de maand september geen WW-uitkering ontvangen, dan zal cliënte de vergoeding verhogen met één bruto-maandsalaris inclusief vakantiegeld.

(...)

8. Uw cliënt verklaart dat hij op dit moment geen concreet vooruitzicht heeft op een andere baan. "

2.3. De rechtbank Utrecht, sector kanton, heeft bij beschikking van 29 juli 2002 beslist dat de arbeidsovereenkomst tussen de ex-werkgever en belanghebbende met ingang van 1 september 2002 wordt ontbonden en heeft aan belanghebbende een vergoeding van € 75.000 bruto toegekend (hierna: de ontslagvergoeding). Daarbij heeft de kantonrechter het volgende overwogen:

"Op grond van hetgeen over en weer is aangevoerd, is de kantonrechter van oordeel dat voldoende aannemelijk is geworden dat de omstandigheden zodanig zijn veranderd, dat de arbeidsovereenkomst tussen partijen billijkheidshalve dadelijk of na korte tijd behoort te eindigen, doch dat verwerende partij daarvan geen verwijt kan worden gemaakt.

De kantonrechter ziet voorts aanleiding aan verwerende partij een vergoeding toe te kennen.

In aanmerking nemende hetgeen partijen hieromtrent naar voren hebben gebracht, acht de kantonrechter een vergoeding ten bedrage van € 75.000,- bruto niet onbillijk. "

2.4. De ontslagvergoeding is door de ex-werkgever als lijfrentekapitaal gestort in een lijfrentepolis bij [C] die is ingegaan op 14 september 2002. Het betreft een zogeheten gericht stamrecht. De ingangsdatum van de lijfrente is bepaald op 14 januari 2014 bij in leven zijn van belanghebbende en op de dag van overlijden bij overlijden van belanghebbende vóór die datum. In de bijlage bij de polis is onder meer vermeld dat de verzekering een stamrecht betreft als bedoeld in artikel 11, eerste lid, letter g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (oud) (hierna: Wet LB) en de

lijfrentetermijnen uiterlijk dienen in te gaan in het jaar waarin de verzekerde de leeftijd van 65 jaar bereikt.

- 2.5. Op 13 januari 2015 wordt met het opgebouwde lijfrentekapitaal een polis voor een periodieke uitkering afgesloten bij [B] (hierna: de polis). De begindatum is 14 december 2014 en de einddatum is 14 december 2015. Op de polis is onder meer vermeld dat het een recht op een periodieke uitkering in de zin van artikel 11, eerste lid, letter g, van de Wet LB betreft, de uitkeringen worden aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking, niet zijnde pensioen of soortgelijke beloning en dat de uitkering zal plaatsvinden in kwartaaltermijnen.
- 2.6. Belanghebbende heeft met dagtekening 26 februari 2015 een brief van [B] ontvangen. In deze brief is vermeld dat op de uitkering van [B], die bruto € 30.711,00 bedraagt, aan loonbelasting een bedrag van € 11.627,18 wordt ingehouden en een netto bedrag van € 19.083,82 zal worden overgemaakt."

Aanvullend stelt het Hof de volgende feiten vast:

- 2.7. In antwoord op vragen van belanghebbende heeft [B] bij e-mail van 10 maart 2015 aan belanghebbende medegedeeld dat [B] loonheffing inhoudt volgens de groene loonheffingstabel en dat daarbij geen rekening wordt gehouden met eventueel ander inkomen van belanghebbende.
- 2.8. In 2015 is in totaal € 122.844 in vier kwartaaltermijnen op de polis van [B] aan belanghebbende uitgekeerd. Op deze uitkeringen is in totaal € 46.509 aan loonheffing ingehouden.
- 2.9. Belanghebbende heeft op 28 augustus 2015 de Inspecteur verzocht om vrijstelling van inhouding loonbelasting / premie volksverzekeringen op de uitkeringen op de polis. Dit verzoek is op 5 augustus 2015 door de Inspecteur afgewezen, omdat volgens de Inspecteur de heffing over de inkomsten op basis van het Belastingverdrag Nederland-Duitsland van 16 juni 1959 (hierna: het Verdrag) aan Nederland is toegewezen.

- 2.10. De tekst van de bijlage bij de polis genoemd in 2.4 luidt als volgt:

"Aangetekend wordt dat:

- de verzekering een stamrecht betreft als bedoeld in artikel 11 lid 1 letter g van de Wet op de loonbelasting 1964;

(...)

- de lijfrentetermijnen dienen uiterlijk in te gaan in het jaar waarin de verzekerde de leeftijd van 65 jaar bereikt;

(...)

- de uitkeringen die op grond van deze verzekering worden gedaan worden aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking, niet zijnde pensioen of een soortgelijke beloning (artikel 10 eerste lid van de Wet op de loonbelasting 1964);

(...)

- geen handelingen zijn toegestaan die de verzekering het karakter van aanspraak op periodieke uitkering in de zin van artikel 11 lid 1 sub g van de Wet op de Loonbelasting 1964 ontnemen."

- 2.11. De tekst van de polis genoemd in 2.5 luidt als volgt:

"Deze verzekering betreft een recht op periodieke uitkering in de zin van artikel 11, lid 1, letter g, Wet loonbelasting 1964 waardoor aan de in dat artikel genoemde uitkeringsvoorwaarden dient te worden voldaan. Niet de aanspraak maar elke tot uitkering komende termijn wordt tot het inkomen gerekend. De uitkeringen worden aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking, niet zijnde pensioen of soortgelijke beloning. Derhalve zullen op de uitkeringen uit deze verzekering loonbelasting en, voor zover van toepassing, de premiebedragen krachtens de sociale verzekeringswetten worden ingehouden.

Deze verzekering kan niet worden afgekocht, vervreemd of prijsgegeven dan wel formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid worden."

Het geschil

- 2.2 Het geschil voor de feitelijke instanties en in cassatie betreft het antwoord op de vraag of op de door belanghebbende ontvangen uitkering van [B] over het tijdvak 1 januari 2015 tot en met 31 maart 2015 terecht loonheffing is ingehouden.
- 2.3 Specifiek is in geschil of het heffingsrecht over de door [B] gedane uitkering is toegewezen aan Nederland (art. 10 van het Verdrag⁷: inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid) of aan Duitsland (art. 12 van het Verdrag: pensioen). Belanghebbende stelt dat de uitkering moet worden aangemerkt als een pensioen of een andere uitkering of op geld waardeerbaar voordeel als bedoeld in art. 12 van het Verdrag. De Inspecteur stelt dat de uitkering moet worden aangemerkt als inkomen uit arbeid als bedoeld in art. 10 van het Verdrag, waarmee het heffingsrecht toekomt aan Nederland.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant

- 2.4 De Rechtbank heeft geoordeeld dat de uitkering niet kan worden aangemerkt als pensioen in de zin van art. 12 van het Verdrag. De uitkering moet worden aangemerkt als inkomen uit arbeid als bedoeld in art. 10 van het Verdrag. Het beroep is ongegrond verklaard.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch

- 2.5 Het Hof leidt uit jurisprudentie van de Hoge Raad als hoofdregel af dat in het geval van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid het arbeidsartikel van een Belastingverdrag van toepassing is en niet het pensioenartikel (zie HR 3 mei 2000, [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#)).⁸
- 2.6 De uitkering valt echter wel onder het pensioenartikel als sprake is van een ontslagvergoeding die erop is afgestemd en ertoe strekt te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd of als verbetering van onvoldoende pensioenrechten (zie HR 11 juni 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AF7812](#)). De bewijslast rust op belanghebbende.⁹
- 2.7 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende onvoldoende heeft aangedragen om aan te tonen dat hij en de ex-werkgever hebben bedoeld om een (aanvulling op) het pensioen overeen te komen. Dat het van meet af aan de bedoeling van belanghebbende is geweest om de ontslagvergoeding te besteden als aanvulling op zijn pensioen, om daarmee onder meer zijn pensioenbreuk te repareren, is niet van belang. Volgens het Hof dient naar objectieve maatstaven te worden beoordeeld of de ex-werkgever en belanghebbende hebben bedoeld een (aanvulling op) het pensioen overeen te komen.¹⁰
- 2.8 Van belang is dat in de correspondentie tussen belanghebbende en de ex-werkgever geen aanknopingspunten zijn te vinden, waaruit volgt dat de ontslagvergoeding erop is afgestemd en ertoe strekt te voorzien in het levensonderhoud dan wel tot een aanvulling op het pensioen. Belanghebbende heeft ook niet aannemelijk gemaakt dat hij, gelet op zijn leeftijd, geen kansen meer had op de arbeidsmarkt, zodat om die reden de ontslagvergoeding er toe strekte te voorzien in een aanvulling op zijn pensioen. Het overleggen van algemene cijfers over de werkloosheid in Nederland en de stelling dat vroegpensioenregelingen destijds gebruikelijk waren, zijn daarvoor niet voldoende. Verder is in beide polissen (zie de feiten vastgesteld door het Hof, onderdeel 2.10 en 2.11) vermeld dat sprake is van uitkeringen op basis van art. 11 lid 1 onderdeel g (oud) Wet LB 1964 (loonstamrecht) en geen sprake is van pensioen.¹¹
- 2.9 Gelet op voorgaande is het Hof van oordeel dat belanghebbende niet is geslaagd in de op hem rustende bewijslast. Het hoger beroep is ongegrond en de uitspraak van de Rechtbank wordt bevestigd.¹²

3 Het geding in cassatie

- 3.1 In cassatie betoogt belanghebbende dat niet enkel de letterlijke bewoordingen in de ontbindingsbeschikking, maar alle relevante omstandigheden, moeten worden meegewogen in de

beoordeling of de uitkering valt onder art. 10 of art. 12 van het Verdrag. De opgesomde relevante omstandigheden, zoals opgenomen in het proces-verbaal van de zitting van de Rechtbank, bieden volgens belanghebbende voldoende aanknopingspunten om te concluderen dat de ontslagvergoeding was bestemd en bedoeld voor het voorzien in levensonderhoud dan wel tot aanvulling op pensioen, en daarmee valt onder art. 12 van het Verdrag.

Kader van het geschil

- 3.2 Het geschil spitst zich toe op de vraag of Nederland dan wel Duitsland heffingsbevoegd is over de uitkering op basis van het Verdrag.
- 3.3 In een dergelijke grensoverschrijdende situatie moet allereerst de vraag worden beantwoord of een land kan heffen over een inkomensbestanddeel op basis van de nationale wet, mocht de heffingsbevoegdheid aan dat land toekomen op basis van een verdrag. Ik begrijp dat tussen partijen niet in geschil is dat, mocht de heffingsbevoegdheid aan Nederland toekomen, Nederland kan heffen over de uitkering. Ik begrijp dat tevens de omvang van de ingehouden loonheffingen niet in geschil is.

Verdragsrechtelijke kwalificatie

- 3.4 Nu niet in geschil is dat Nederland kan heffen over de uitkering en de omvang daarvan, kom ik toe aan de toewijzing van de heffingsbevoegdheid onder het Verdrag. Het gaat om het Verdrag Nederland – Duitsland 1959, zoals aangepast in 2004.¹³ Specifiek is in geschil of het heffingsrecht over de uitkering is toegewezen aan Nederland op grond van art. 10 van het Verdrag (niet-zelfstandige arbeid) of aan Duitsland op grond van art. 12 van het Verdrag (pensioen). De tekst van voornoemde artikelen luidt, voor zover relevant, als volgt:

Artikel 10

(1) Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten verkrijgt uit niet-zelfstandige arbeid, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt uitgeoefend.

(...)

Artikel 12

(1) Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten wachtgeld, pensioenen, weduwe- of wezenpensioenen, andere uitkeringen of op geld waardeerbare voordelen ter zake van vroegere diensten verkrijgt, heeft de woonstaat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten.

- 3.5 Art. 2 lid 2 van het Verdrag (conform art. 3 lid 2 van het OESO-modelverdrag 1963¹⁴) bevat een algemene interpretatieregel voor begrippen die in het Verdrag worden gebruikt, maar daarin niet worden gedefinieerd. Het ongedefinieerde begrip wordt in beginsel uitgelegd volgens het recht van de staat die het Verdrag toepast, in dit geval Nederland. In het Protocol bij het Verdrag is ten aanzien van art. 10 opgenomen dat:

Ad Artikel 10

Als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid worden beschouwd: salarissen, bezoldigingen, lonen, tantièmes, gratificaties of andere uitkeringen, op geld waardeerbare voordelen en schadeloosstellingen van natuurlijke personen, die in een dienstbetrekking werkzaam zijn.

- 3.6 De begrippen die in het Protocol zijn genoemd als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid, zoals 'salarissen' en 'lonen', zijn niet gedefinieerd in het Verdrag. Definities van de begrippen 'pensioenen' en 'andere uitkeringen of op geld waardeerbare voordelen ter zake van vroegere diensten', zoals opgenomen in art. 12 van het Verdrag, ontbreken eveneens.
- 3.7 Uit art. 2 lid 2 van het Verdrag volgt dan dat nadere invulling van deze begrippen op basis van de Nederlandse wetgeving moet worden gegeven. De betekenis ten tijde van het toepassen van het Verdrag is daarbij relevant, uitgaande van de zogenoemde 'dynamische interpretatie'.¹⁵ Interpretatie van de termen op basis van de belastingwet is het uitgangspunt.¹⁶
- 3.8 Volledigheidshalve merk ik op dat de vraag of sprake is van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid

of van pensioen, aansluit bij het zogenoemde 'gesloten systeem' ten aanzien van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. Nu in de feiten is vastgesteld dat in de polis is opgenomen dat de uitkering ontvangen door belanghebbende wordt aangemerkt als loon uit vroegere dienstbetrekking, is sprake van inkomsten uit arbeid. Deze inkomsten moeten worden belast op de voet van art. 10 van het Verdrag als hoofdregel, tenzij zij kunnen worden ondergebracht onder een specifiekere bepaling, zoals art. 12 (pensioen). Het restartikel (art. 16 van het Verdrag) kan bij inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid niet aan de orde komen.¹⁷

3.9 Tot slot, hoewel de tekst van art. 10, lid 1, van het Verdrag in de tegenwoordige tijd is gesteld, zie de zinsnede 'arbeid [...] wordt uitgeoefend', kan dit artikel mede betrekking hebben op inkomsten uit vroegere dienstbetrekking.¹⁸

Nationale interpretatie

3.10 De verdragskwalificatie van (ontslag)uitkeringen is al jarenlang onderwerp van discussie. Om te bepalen of de uitkering die belanghebbende in deze procedure ontvangt, valt in de termen van het pensioenartikel is, zoals vermeld in onderdeel 3.7, de nationale interpretatie van de begrippen 'pensioenen' en 'andere uitkeringen' relevant. Voor een uitgebreide uiteenzetting van de nationale interpretatie verwijs ik naar de conclusie van A-G Van den Berge bij HR *BNB* 2000/296¹⁹.

3.11 In HR *BNB* 2000/296 ging het om de uitleg van het pensioenartikel in relatie tot het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland²⁰. Een 55-jarige belastingplichtige kreeg bij ontslag wegens reorganisatie een recht op periodieke uitkeringen. Na verhuizing naar Zwitserland heeft belastingplichtige dit, inmiddels in een eigen BV ondergebrachte, stamrecht afgekocht. In geschil was de kwalificatie van de periodieke uitkeringen en de afkoop som.

3.12 Het pensioenartikel in het verdrag Nederland - Zwitserland zoals toen van toepassing, is vergelijkbaar met art. 12 van het Verdrag in onderhavige procedure. Er wordt in beide verdragen namelijk niet expliciet tot uitdrukking gebracht dat de daargenoemde 'andere uitkeringen' gelijksoortig dienen te zijn aan de daarvoor genoemde pensioenen. Volgens A-G Van den Berge moet aan het feit dat de eis niet expliciet wordt genoemd, niet teveel gewicht worden toegekend.²¹ De Hoge Raad oordeelde dat er geen aanleiding is om ontslaguitkeringen die niet gelijksoortig zijn aan pensioenen uit te zonderen van de hoofdregel van niet-zelfstandige arbeid. De eis van gelijksoortigheid om onder het pensioenartikel te vallen wordt daarmee geïmpliceerd door de Hoge Raad en geldt in mijn visie ook in relatie tot art. 12 van het Verdrag.

3.13 A-G Van den Berge verwees in zijn conclusie voorts naar verschillende conclusies die zijn genomen en arresten die zijn gewezen door de Hoge Raad in de jaren 80.²² In beginsel gaat het voor de kwalificatie als 'pensioen' (of een soortgelijke uitkering) om²³:

(...) een periodieke uitkering, afhankelijk van het leven van de gerechtigde, en per periode afgestemd op de voorziening in diens behoefte aan levensonderhoud gedurende die periode, welke ter zake van de vroegere arbeid van de gerechtigde of van zijn echtgenoot of ouder is toegekend en met de omvang van die arbeid en de tijd gedurende welke deze is verricht, in redelijke verhouding staat.

3.14 De Hoge Raad heeft in HR *BNB* 2000/296 overwogen dat sprake is van een gelijksoortige uitkering indien²⁴:

(..) de uitkering in overwegende mate erop is afgestemd en ertoe strekt, al dan niet in aanvulling op wettelijke of op andere wijze getroffen voorzieningen, te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Zulks kan blijken uit de grondslagen waarnaar de uitkering is berekend. Daarbij is die berekeningswijze en hetgeen partijen daaromtrent hebben vastgelegd evenwel niet uitsluitend beslissend, aangezien ook de overige omstandigheden van het geval bij de beoordeling moeten worden betrokken. Zo kan mede van belang zijn op welke leeftijd de uitkering wordt toegekend en of op dat tijdstip redelijkerwijs voorzienbaar is dat de gerechtigde een nieuwe werkkring zal aanvaarden dan wel door arbeidsongeschiktheid of anderszins geen arbeidsinkomen meer zal kunnen verwerven.

3.15 Samenvattend moet de uitkering dienen als overbrugging in de voorziening van levensonderhoud tot het bereiken van de pensioenleeftijd om te kwalificeren als uitkering soortgelijk aan pensioen.

De volgende criteria acht de Hoge Raad relevant voor het bepalen van de kwalificatie van de uitkering:

- i) de grondslagen waarnaar de uitkering is berekend;
- ii) de leeftijd waarop de uitkering aan belanghebbende wordt toegekend en;
- iii) de kans op herintreding in het arbeidsproces.²⁵

De berekeningswijze is niet uitsluitend beslissend, aldus de Hoge Raad. De overige omstandigheden moeten ook in de beoordeling worden betrokken.

- 3.16 De Hoge Raad volgde in die zaak 's hofs uitspraak niet (en verwees de zaak). Belastingplichtige klaagde in hoger beroep dat gelet op zijn leeftijd en zijn gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid de kans op herintreding in het arbeidsproces gering was. Deze omstandigheid kon volgens het hof niet leiden tot een ander oordeel ten aanzien van de kwalificatie van de uitkering als niet-zelfstandige arbeid. Volgens de Hoge Raad was onduidelijk hoe dit oordeel van het hof moest worden verstaan. Indien het oordeel van het hof zo moest worden verstaan dat de kans op herintreding in het arbeidsproces niet van belang was, geeft dit blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Indien het hof heeft bedoeld dat de aard en strekking van de vergoeding niet wijzigt door de subjectieve omstandigheid dat de gerechtigde de vergoeding wegens zijn leeftijd en/of ingetreden arbeidsongeschiktheid zou willen besteden aan de overbrugging tot de pensioendatum, was zijn oordeel juist. Daarbij merkte de Hoge Raad nog op dat de hoogte van de vergoeding bij de beoordeling slechts in beperkte mate van belang is, omdat de vergoeding kan strekken tot aanvulling van reeds bestaande voorzieningen.²⁶
- 3.17 De Hoge Raad heeft op dezelfde dag als die van het zojuist genoemde arrest uitspraak gedaan in relatie tot een 37-jarige Nederlandse beroepsvoetballer, wonend in België, die een 'overbruggingspensioen' genoot na het eindigen van zijn actieve voetbalcarrière (HR *BNB* 2000/328²⁷). Een van de doelstellingen van een overbruggingsregeling is het vermijden van het bij veel ex-sporters voorkomende financiële 'zwarte gat'.²⁸ Het hof had geoordeeld dat niet was voldaan aan het vereiste kenmerk van een periodieke uitkering welke afhankelijk is van het leven van de gerechtigde, nu was vastgesteld in de feiten dat de kans dat het overbruggingsfonds niet in zijn geheel tot uitkering zou komen, te verwaarlozen was. Daarnaast heeft het hof geoordeeld, mede gelet op de strekking van het overbruggingspensioen en op de uitkeringsduur, dat van een overbrugging van de periode tussen het definitieve einde van de loopbaan als beroepsvoetballer en de ingangsdatum van het 'oudedagspensioen', geen sprake is.
- 3.18 Volgens de Hoge Raad lag besloten in 's hofs oordeel dat geen sprake was van een voorziening die in overwegende mate erop is afgestemd en ertoe strekt, al dan niet in aanvulling op andere al dan niet wettelijk verplichte oudedagsvoorzieningen, te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de beëindiging van de loopbaan als beroepsvoetballer tot het bereiken van de pensioenleeftijd. De door belastingplichtige genoemde omstandigheid dat de uitkeringen niet eindigden indien de gerechtigde een andere dienstbetrekking zou aanvaarden, laat onverlet dat de uitkeringsduur klaarblijkelijk wel erop was afgestemd dat de gerechtigde zich (na verloop van tijd) ander inkomen zou weten te verwerven om de periode tot de pensioengerechtigde leeftijd te overbruggen. Deze oordelen geven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting, aldus de Hoge Raad.
- 3.19 De criteria uiteengezet in onderdeel 3.15 volgen ook uit eerdere jurisprudentie. In HR *BNB* 1989/2²⁹ oordeelde de Hoge Raad bijvoorbeeld al dat uitkeringen die na ontslag worden uitbetaald in afwachting van een nieuwe werkkring, niet soortgelijk zijn aan pensioenen. In HR *BNB* 1986/35³⁰ stond een belastingplichtige centraal die een jaar voor het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd werd ontslagen. In de daaropvolgende civiele procedure had het hof de belastingplichtige een schadevergoeding toegekend overeenkomende met 80% van zijn laatstgenoten vaste beloning en een bedrag dat het verschil vormde tussen de afkoopsom die belanghebbende ontving bij afkoop van pensioenverzekering op ontslagdatum en de contante waarde van de afkoopsom die belanghebbende zou hebben ontvangen indien hij de verzekering op het moment van pensionering had afgekocht. De kwalificatie van deze vergoeding onder het verdrag Nederland – Spanje³¹ was voor de belastingrechter in geschil. Met inachtneming van de grondslagen waarnaar de schadevergoeding is berekend, is volgens de Hoge Raad de uitkering te

beschouwen als een uitkering afgestemd op en bestemd tot een voorziening in de behoefte van de belastingplichtige aan levensonderhoud gedurende de periode gelegen tussen de datum van beëindiging van vorenbedoeld dienstverband en de dag waarop belanghebbende de pensioengerechtigde leeftijd bereikte.³²

- 3.20 Tot slot, in de onderhavige zaak verwijst het Hof expliciet naar HR *BNB* 2004/344³³. In die procedure ontving een belastingplichtige een ontslagvergoeding van een Nederlandse BV, waarbij hij van 1985 tot 1998 in dienst was. Belanghebbende oefende zijn werk in diverse landen uit. De Hoge Raad heeft in die zaak overwogen dat om te kwalificeren als 'pensioen' of 'soortgelijke beloning', sprake moet zijn van een overbruggingskarakter tot de pensioenleeftijd (gelijk aan HR *BNB* 2000/296) dan wel verbetering van onvoldoende pensioenrechten.
- 3.21 De Hoge Raad gaat in dat arrest niet verder in op de kwalificatie. Het hof merkte in hoger beroep op dat niet in geschil was dat met betrekking tot de verkregen ontslagvergoeding geen sprake was van 'pensioenen en andere soortgelijke beloningen ter zake van een vroegere dienstbetrekking'. Mede gelet op de leeftijd van belastingplichtige³⁴, zijn laatstgenoten salaris (f 458.694) en de omvang van de ontslagvergoeding (f 2.250.000) volgde het hof partijen in die opvatting, die niet blijkt geeft van een juridisch onjuist uitgangspunt. A-G Wattel merkte in zijn conclusie op dat uit de uitspraak van het hof volgde dat, op basis van de 'Termination Agreement', de ontslagvergoeding strekte tot vergoeding van verlies van inkomen en pensioenrechten en andere materiële en immateriële schade. De bij de werkgever doorgebrachte dienstjaren vormden slechts een element in de berekeningswijze van de ontslagvergoeding. Er waren geen aanwijzingen dat het deel van de vergoeding dat verlies van pensioenrechten compenseerde, op reeds opgebouwde pensioenrechten zag.³⁵

Het geschil

- 3.22 De criteria die de Hoge Raad relevant acht om te bepalen of de uitkering onder het pensioenartikel valt, zijn in grote lijn duidelijk. Desalniettemin is in de literatuur opgemerkt dat de kwalificatie van (ontslag)uitkeringen in internationaal verband, ook na de uitgebrachte conclusies en gevormde jurisprudentie, moeilijk blijft.³⁶ Concrete invulling van deze criteria is immers sterk verweven met de waardering van de feiten.
- 3.23 Uit de rechtspraak van de Hoge Raad leid ik af dat allereerst sprake moet zijn van een uitkering die dient ter overbrugging in de voorziening van levensonderhoud tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd of tot verbetering van pensioenrechten. Dit kan getoetst worden aan een aantal criteria (zie onderdeel 3.15 en verder), waarbij allereerst de berekeningswijze van de omvang van de uitkering aan de orde is. Dit is echter niet uitsluitend bepalend en daarom moeten de overige omstandigheden ook worden meegewogen, zoals de leeftijd van belanghebbende en de kans dat belanghebbende elders aan de slag kan gaan. Het gaat dan wel om de objectieve omstandigheden, de bedoeling van belanghebbende is niet relevant. Het oordeel van het Hof dat een en ander naar objectieve maatstaven dient te worden beoordeeld, is daarmee in overeenstemming. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende te weinig heeft aangedragen om de kwalificatie als pensioen te rechtvaardigen.
- 3.24 Volgens het Hof zijn in de correspondentie tussen belanghebbende en de ex-werkgever geen aanknopingspunten te vinden waaruit blijkt dat de ontslagvergoeding erop is afgestemd en strekte tot voorziening in het levensonderhoud dan wel tot een aanvulling op zijn pensioen. Uit de beschikking van de kantonrechter is indirect af te leiden dat de vergoeding samenhangt met het eindigen van de arbeidsovereenkomst vanwege de arbeidsverhoudingen. Daarnaast heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat hij gelet op zijn leeftijd geen kansen meer had op de arbeidsmarkt. Ten slotte overweegt het Hof op dat in beide polissen is opgemerkt dat sprake is van uitkeringen op basis van art. 11, eerste lid, onderdeel g, Wet LB 1964 en geen sprake is van pensioen.
- 3.25 In cassatie betoogt belanghebbende dat alle relevante omstandigheden moeten worden meegewogen in de beoordeling of de uitkering onder het pensioenartikel valt. Belanghebbende verwijst voorts naar de opgesomde relevante omstandigheden, zoals opgenomen in het proces-verbaal van de zitting van de Rechtbank. Deze omstandigheden bieden volgens belanghebbende voldoende aanknopingspunten om te concluderen dat de ontslagvergoeding onder het

pensioenartikel valt. Met deze klachten geeft belanghebbende niet aan op welke punten hij het oordeel van het Hof onjuist acht. Met inachtneming van de criteria uiteengezet in onderdeel 3.15 en verder, geeft het oordeel van het Hof niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting. De klachten van belanghebbende kunnen niet slagen.³⁷Gelet op de feitelijke vaststellingen van het Hof, moet ervan worden uitgegaan dat de uitkering niet de vergoeding van immateriële schade betreft en tevens dat het werk voor de ex-werkgever in Nederland is verricht. In zoverre acht ik het oordeel van het Hof ook juist.

3.26 Ten overvloede merk ik nog het volgende op. Belanghebbende heeft een ontslagvergoeding ontvangen in 2002. Deze ontslagvergoeding is door de ex-werkgever als lijfrentekapitaal gestort op een lijfrentepolis (gericht stamrecht) en wordt niet direct uitgekeerd. De ingangsdatum van de lijfrente is vastgesteld op 14 januari 2014, de maand waarin belanghebbende de (toen nog pensioengerechtigde) leeftijd van 65 jaar bereikte. In 2015 is met het opbouwde lijfrentekapitaal een polis voor een periodieke uitkering afgesloten bij [B] .

3.27 De kwalificatie van de uitkering die belanghebbende in 2015 heeft ontvangen is in geschil. Zowel de Rechtbank als het Hof toetst de kwalificatie van de uitkering aan de ontslagvergoeding uit 2002. Mocht het karakter van de uitkering zelf getoetst moeten worden, dan zal dit mogelijkwijs niet leiden tot een ander oordeel. De uitkering is, objectief gezien, een uitkering die is ingegaan op pensioengerechtigde leeftijd. Echter, het betreft een uitkering die in vier kwartaaltermijnen is ontvangen. Gelet op de beperkte duur van de uitkering kan naar Nederlandse begripsvorming, die hier zoals besproken van toepassing is, geen sprake zijn van pensioen. Wanneer de eis dat pensioen levenslang is, in het raam van de verdragstoepassing ook voor 'verbetering van pensioenrechten' geldt, zal de uitkering ook in dat geval onder art. 10 van het Verdrag vallen.

4 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant.

² Rechtbank Zeeland-West-Brabant 9 november 2018, nr. 16/8490, [ECLI:NL:RBZWB:2018:6412](#), [NTFR 2019/763](#) met annotatie van Faber.

³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch.

⁴ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 16 januari 2020, nr. 18/00747, [ECLI:NL:GHSHE:2020:133](#), [V-N 2020/22.1.4](#).

⁵ De Staatssecretaris van Financiën.

⁶ Kennelijk is hier abusievelijk iets weggefallen, bijvoorbeeld: 'het verzoek tot ontbinding'.

⁷ Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied 1959 (zoals gewijzigd in 2004).

⁸ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 16 januari 2020, nr. 18/00747, [ECLI:NL:GHSHE:2020:133](#), [V-N](#)

2020/22.1.4.,

r.o. 4.4.

⁹ Idem, r.o. 4.4.

¹⁰ Idem, r.o. 4.5.

¹¹ Idem, r.o. 4.6.

¹² Idem, r.o. 4.7. en 4.8.

¹³ Zie voetnoot 7. Het Verdrag Nederland – Duitsland 1959 is met ingang van 1 januari 2016 vervangen. Het geschil ziet op het jaar 2015.

¹⁴ De tekst van art. 3, lid 2, OESO-modelverdrag is in 1995 aangepast, waarbij na de aanpassing uitdrukkelijk wordt expliciet verwezen naar de betekenis van een term in het nationale recht zoals dat luidt ten tijde van de toepassing van het verdrag ('dynamische interpretatie'). Hiermee werd echter geen inhoudelijke wijziging beoogd. Zie het huidige commentaar bij het OESO-modelverdrag, art. 3, onderdeel 13.1: 'Paragraph 2 was amended in 1995 to conform its text more closely to the general and consistent understanding of Member States. For purposes of paragraph 2, the meaning of any term not defined in the Convention may be ascertained by reference to the meaning it has for the purpose of any relevant provision of the domestic law of a Contracting State, whether or not a tax law. However, where a term is defined differently for the purposes of different laws of a Contracting State, the meaning given to that term for purposes of the laws imposing the taxes to which the Convention applies shall prevail over all others, including those given for the purposes of other tax laws. States that are able to enter into mutual agreements (under the provisions of Article 25 and, in particular, paragraph 3 thereof) that establish the meanings of terms not defined in the Convention should take those agreements into account in interpreting those terms.'

¹⁵ Zie voetnoot 14. Ook de Hoge Raad lijkt van de dynamische interpretatie uit te gaan, zie bijvoorbeeld HR 5 september 2003, nr. 37 651, (Concl. A-G Wattel), [ECLI:NL:HR:2003:AE8398](#), [BNB 2003/379](#) met annotatie van Kavelaars.

¹⁶ Zie het huidige commentaar bij het OESO-modelverdrag, art. 3, onderdeel 13.1 (voetnoot 14).

¹⁷ Zie annotatie van Redactie Vakstudie Nieuws bij HR 20 december 2000, nr. 35 242, [ECLI:NL:HR:2000:AA9089](#), [V-N 2001/10.14](#) en HR 3 mei 2000, nr. 34 361, (Concl. A-G Van den Berge), [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#), [BNB 2000/296](#) met annotatie van Kavelaars, [V-N 2000/23.6](#) met annotatie van Redactie.

¹⁸ Zie o.a. HR 3 mei 2000, nr. 34 361, (Concl. A-G Van den Berge), [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#), [BNB 2000/296](#) met annotatie van Kavelaars, [V-N 2000/23.6](#) met annotatie van Redactie en HR 13 mei 2011, nr. 09/03847, (Concl. A-G Van Ballegooijen), [ECLI:NL:HR:2011:BQ0451](#), [BNB 2011/216](#) met annotatie van Kavelaars.

¹⁹ HR 3 mei 2000, nr. 34 361, (Concl. A-G Van den Berge), [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#), [BNB 2000/296](#) met annotatie van Kavelaars, [V-N 2000/23.6](#) met annotatie van Redactie.

²⁰ Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen.

²¹ Concl. A-G Van den Berge 28 oktober 1999, nr. 34 361, [ECLI:NL:PHR:2000:AA5676](#), onderdeel 8.10 (zie voetnoot 17).

²² Zie o.a. HR 26 augustus 1981, nr. 20 413, (Concl. A-G Van Soest), [ECLI:NL:PHR:1981:AW9813](#), [BNB 1981/307](#) met annotatie van Van Brunschot, HR 6 november 1985, nr. 23 027, (Concl. A-G Van Soest), [ECLI:NL:PHR:1985:AW8165](#), [BNB 1986/35](#) met annotatie van Van Brunschot en HR 22 juli 1988, nr. 7379, (Concl. A-G Van Soest), [ECLI:NL:HR:1988:ZC3883](#), [BNB 1989/2](#) met annotatie van Van Brunschot.

²³ Concl. A-G Van den Berge 28 oktober 1999, nr. 34 361, [ECLI:NL:PHR:2000:AA5676](#), onderdeel 5.4.2. (zie voetnoot 17). Deze definitie kan worden ontleend aan HR 12 februari 1958, nr. 13 290, [ECLI:NL:HR:1958:AY1830](#), [BNB 1958/103](#).

²⁴ HR 3 mei 2000, nr. 34 361, (Concl. A-G Van den Berge), [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#), r.o. 3.6. (zie voetnoot 17).

- ²⁵ HR 3 mei 2000, nr. 34 361, (Concl. A-G Van den Berge), [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#), [BNB 2000/296](#) met annotatie van Kavelaars, [V-N 2000/23.6](#) met annotatie van Redactie.
- ²⁶ HR 3 mei 2000, nr. 34 361, (Concl. A-G Van den Berge), [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#), r.o. 3.7. (zie voetnoot 17).
- ²⁷ HR 3 mei 2000, nr. 34 653, (Concl. A-G Van den Berge), [ECLI:NL:HR:2000:AA5678](#), [BNB 2000/328](#) met annotatie van Essers, [V-N 2000/24.10](#) met annotatie van Redactie.
- ²⁸ [BNB 2000/328](#) met annotatie van Essers (zie voetnoot 27).
- ²⁹ HR 22 juli 1988, nr. 7379, [ECLI:NL:HR:1988:ZC3883](#), [BNB 1989/2](#) met annotatie van Van Brunschot.
- ³⁰ HR 6 november 1985, nr. 23 027, [ECLI:NL:PHR:1985:AW8165](#), [BNB 1986/35](#) met annotatie van Van Brunschot, [V-N 1986/459.12](#) met annotatie van Redactie.
- ³¹ Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Spaanse Staat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en het vermogen.
- ³² De Hoge Raad heeft overwogen dat de uitkering niet uitging boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk moest worden geacht. Dit volgt uit de toen geldende tekst van art. 11, eerste lid, aanhef en letter a en derde lid, aanhef en letter a van de Wet LB 1964, waarin ten aanzien van een pensioenregeling het vereiste gold dat het pensioen niet uitgaat boven hetgeen naar 'maatschappelijke opvattingen redelijk' moet worden geacht. Met ingang van 1 juni 1999 is het begrip pensioenregeling van art. 11, derde lid, overgebracht naar art. 18, waarbij het criterium 'naar maatschappelijke opvattingen redelijk' is losgelaten. Dit criterium is in zoverre niet meer relevant voor de kwalificatie.
- ³³ HR 11 juni 2004, nr. 37 714, (Concl. A-G Wattel), [ECLI:NL:HR:2004:AF7812](#), [BNB 2004/344](#) met annotatie van Prokisch en [V-N 2004/31.8](#) met annotatie van Redactie.
- ³⁴ De leeftijd van belastingplichtige blijkt niet uit de stukken.
- ³⁵ Concl. A-G Wattel 12 maart 2003, nr. 37 714, [ECLI:NL:HR:2004:AF7812](#), onderdeel 4.6. (zie voetnoot 33).
- ³⁶ [BNB 2004/344](#) met annotatie van Prokisch (zie voetnoot 33).
- ³⁷ Deze uitkomst kan onder omstandigheden leiden tot dubbele heffing of dubbele non-heffing. Zie het Besluit van 14 november 2007 ([nr. IFZ 2007/754M](#), [Stcrt. nr. 227](#), [BNB 2008/9](#)). Nog daargelaten dat het onderhavige geval niet volledig past in de gevallen die in het Besluit onder ogen worden gezien, is een dergelijk gevolg in principe slechts te vermijden door aanpassing van het Verdrag, zie HR 6 januari 2017, nr. 15/0586, (Concl. Wattel), [ECLI:NL:HR:2017:6](#), [BNB 2017/91](#) met annotatie van Marres.
-