

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Over de Grens is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV

Conradstraat 18
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies
en Educatie

Redacteurs

Mr. Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep
sociaal recht en sociale politiek Tilburg University
Mr. A.D.M. van Rijs
Docent bij de vakgroep Private, Business and
Labour Law van de Universiteit van Tilburg.
Mw. mr. K. Schenkel: Heisterborg International
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort: Team Vervoort
Mw. mr. A. van Velzen: All about Tax
Mr. A.M. Lahaije: AWWN

Abonnementenadministratie:

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 6 keer per jaar.
(Proef)abonnementen kunnen ieder moment
ingaan, maar slechts worden beëindigd indien
uiterlijk twee maanden voor het einde
van de abonnements-periode is opgezegd.
Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het
abonnement automatisch verlengd met een jaar.
Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn.
Wilt u een particulier abonnement, dan dient u
dit binnen één maand na het aangaan van het
abonnement aan ons door te geven. Rendement
behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud
van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt
de volledige algemene voorwaarden nalezen op
www.rendement.nl/av.

ISSN 2210-5611

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel,
noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/
of vermenigvuldigd zonder voorafgaande
schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze
uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden
de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen
aansprakelijkheid voor eventuele fouten en
onvolkomenheden, noch voor de gevolgen
hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2024

Anja van Velzen¹

Ontslagvergoeding: wat dan?

2024-0068

Na 20 jaar werken voor een multinational wordt iemand ontslagen met 31 augustus 2024 als laatste werkdag. Van deze twintig jaar is er eerst 11 jaar in Engeland gewerkt, vervolgens 2 jaar in Brazilië en 5 jaar in Nederland. Gedurende de laatste 2 jaar werd er gewoond en gewerkt in Frankrijk. In verband met uitbetaling van de ontslagvergoeding zet de Franse werkgever de betreffende werknemer terug op de Nederlandse loonlijst en de ontslagvergoeding wordt onder inhouding van Nederlandse loonheffing uitbetaald. Alles conform de arbeidsvoorwaarden.

Een Belgische collega, ontslagen in 2021 woonde en werkte de laatste zes jaar van zijn dienstbetrekking juist in Nederland en werd teruggezet op de Belgische loonlijst. Zijn ontslaguitkering werd in België uitbetaald onder inhouding van Belgische loonheffing. Zoveel multinationals, meer dan zoveel werknemers en veel varianten met de steeds opnieuw opkomende vraag waar de ontslaguitkering is belast. In deze bijdrage ga ik in op deze vraag.

Hoe het was

De Staatssecretaris van Financiën gaf in 2015, in vervolg op het gewijzigde OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-Modelverdrag², nadere uitleg³. In beginsel moest de toerekening van ontslaguitkeringen plaatsvinden op basis van de laatste 12 maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Al eerder, met de 11 juni (2004) arresten⁴ als basis, was door de Hoge Raad geoordeeld dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid over ontslaguitkeringen moest aansluiten bij het arbeidsverleden. De van belang zijnde periode van het arbeidsverleden zag in beginsel op de vier kalenderjaren vóór het jaar van ontslag plus de periode van 1 januari tot aan de datum van het ontslag in het ontslagjaar. Maar daarmee waren we er nog niet. Per 5 februari 2022 gold weer een nieuwe regeling. Kort samengevat moest volgens deze nieuwe regeling (besluit) de heffingsbevoegdheid overeenkomstig de diensttijd waarop de hoogte van de ontslaguitkering gebaseerd was, worden toegerekend aan het land (of de landen) waar de werkzaamheden waren verricht. Alleen als het verloop van de dienstbetrekking niet of niet volledig achterhaald kon worden én ook de juiste toerekening niet kon worden benaderd, werd de heffingsbevoegdheid toegerekend op basis van de laatste 12 maanden van de dienstbetrekking bij de desbetreffende werkgever. In 2022 is in dit blad uitvoerig op de per 5 februari 2022 geldende regeling ingegaan⁵. Er is echter niets zo

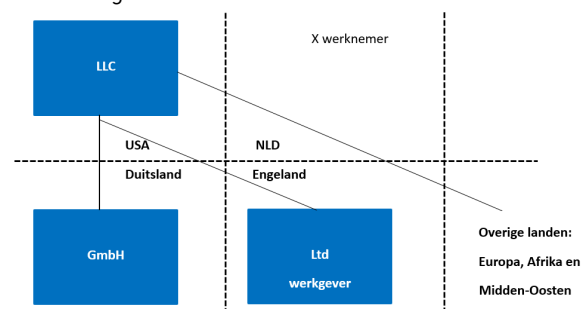
veranderlijk als fiscale wetgeving en eind vorig jaar is een nieuw besluit verschenen⁶.

Hoe het is: de theorie

Aanleiding voor het nieuwe besluit is een eerder, al op 14 oktober 2022 door de Hoge Raad gewezen arrest waarin het volgende aan de hand was.

Hoge Raad 14 oktober 2022⁷

- X woont in Nederland en werkt in dienstbetrekking voor een in Engeland gevestigde Limited (Ltd). Deze Engelse werkgever is een dochtermaatschappij van een in de Verenigde Staten gevestigde LLC. Deze LLC heeft nog meer dochtermaatschappijen waaronder een in Duitsland gevestigde GmbH en X is CEO van deze GmbH; hij is uit hoofde van zijn internationale managementfunctie verantwoordelijk voor activiteiten in Europa, het Midden-Oosten en Afrika van de groep van vennootschappen waarvan de LLC ook de tophoudster is. In deze hoedanigheid werkt X voor zowel de Ltd als de GmbH in Nederland, Duitsland en Engeland en is, voor al zijn werkzaamheden, verantwoording verschuldigd aan de CEO van de LLC in de Verenigde Staten:



- De Ltd en de GmbH kwamen in januari 2015 overeen dat de Ltd aan de GmbH bepaalde management-diensten zou verlenen en sloten daartoe een overeenkomst. Een aantal personen, waaronder X, wordt

door de Ltd aan de GmbH ter beschikking gesteld. De GmbH betaalt de Ltd voor deze diensten een *service fee* welke gebaseerd is op een aan haar gealloceerd percentage van de kosten van Ltd verhoogd met een winstopslag en vormt de vergoeding van de door de Ltd verrichte 'CEO, CFO and marketing services'.

- De Duitse belastingdienst vindt dat X in Duitsland belastingplichtig is aangaande het door hem genoten loon dat toerekenbaar is aan de in Duitsland gewerkte dagen.
- In zijn Nederlandse aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (aangifte IB) 2014 claimt X aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor het deel van zijn salaris dat ziet op de voor de Ltd en de GmbH verrichte werkzaamheden. De Belastingdienst weigert aftrek ter voorkoming met betrekking tot het salaris (en de bonus) dat toerekenbaar is aan de werkzaamheden voor GmbH.

In de Hofprocedure⁸ kwam uitsluitend de vraag aan de orde of artikel 10 lid 2 aanhef en onderdeel 2, van het Belastingverdrag Nederland en Duitsland 1959 (het oude verdrag; hierna het Verdrag) met zich meebrengt dat X recht heeft op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot het deel van zijn salaris dat ziet op zijn werkzaamheden voor GmbH. In geschil is (i) of er sprake is van een gezagsverhouding tussen GmbH als werkgever en X als werknemer en (ii) of (a) X een vergoeding ontving als werknemer, en (b) of belanghebbende de vergoeding voor zijn werkzaamheden ten behoeve van GmbH heeft ontvangen van GmbH als bedoeld in voormelde verdragsbepaling. En, zo oordeelde het hof, dit was niet zo. Want Nederland hoeft als woonland niet de kwalificatie te volgen die Duitsland (werkland) hanteert. Dit mag niet zo algemeen uit het commentaar op het OESO-modelverdrag (OESO-MV) worden afgeleid. Ook is het volgens het hof niet aannemelijk dat X zijn werkzaamheden voor de GmbH verrichtte in het kader van een gezagsverhouding tot de GmbH als bedoeld in het verdrag. De eerder in januari 2015 afgesloten overeenkomst voorziet in het verlenen van managementdiensten door de Ltd aan de GmbH en niet in het (specifiek) ter beschikking stellen van X. De omstandigheid dat X rapporteert aan de CEO van de LLC is voor het hof onvoldoende om een gezagsverhouding te kunnen aannemen tussen X en de GmbH omdat X al op grond van zijn arbeidsovereenkomst met de Ltd verantwoording aflegde en arbeid ten behoeve van de GmbH verrichtte.

Het Hof grijpt daarmee terug op de (vijf) decemberarresten⁹ en oordeelt dat werkgeverschap in de zin van het hier geldende verdrag en vergelijkbare bepalingen in andere verdragen onder meer inhoudt dat de werkzaamheden voor rekening en risico van de werkgever

in de werkstaat worden verricht. Dit brengt mee dat (1) de voordelen van de werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende nadelen en risico's voor diens rekening komen en (2) de kosten van de werkzaamheden (het aan de werknemer daarvoor betaalde salaris) door die werkgever worden gedragen. Als het salaris is uitbetaald door een werkgever in het andere land dan is daaraan alleen voldaan als de werkgever deze kosten in het andere land geïndividualiseerd heeft doorbelast aan de werkgever in het werkland.

Het verdragsrechtelijke werkgeversbegrip, in overeenstemming met het OESO-commentaar, vergt -volgens het hof- dat het vereiste van geïndividualiseerde doorbelasting van loonkosten, anders dan volgt uit de decemberarresten, geldt als één van de criteria aan de hand waarvan het werkgeversbegrip wordt ingevuld. Het hof wijkt daarmee af van de decemberarresten. Voor X betekent dit dat de in januari 2015 gesloten overeenkomst moet worden aangemerkt als 'contract of service' of een 'contract for services'. X is er daarmee niet in geslaagd een directe relatie te leggen tussen de 'service fee' en zijn (gedeeltelijke) salaris. Er is van een geïndividualiseerde doorbelasting bijvoorbeeld geen sprake als een bonus die aan het begin van het desbetreffende jaar wordt vastgesteld aan de hand van resultaten van het voorafgaande jaar, niet kan worden geacht te zijn begrepen in de 'service fee' over dat desbetreffende jaar. Het hof komt daarmee tot de slotsom dat niet kan worden geoordeeld dat belanghebbende zijn beloning, voor zover toerekenbaar aan zijn in Duitsland verrichte arbeid, heeft verkregen van een aldaar gevestigde werkgever.

In cassatie oordeelt de Hoge Raad dat wanneer met de tekst van een bepaling in een belastingverdrag aansluiting is gezocht bij het OESO-MV, voor de interpretatie van die bepaling grote betekenis toekomt aan het OESO-commentaar zoals dat commentaar luidde bij het sluiten van het desbetreffende verdrag (verdragsanterieur commentaar). Ook OESO-commentaar gepubliceerd nadat een belastingverdrag is gesloten (verdragsposterieur commentaar) kan van belang zijn voor de interpretatie van een bepaling in een belastingverdrag als met de tekst van die bepaling zoveel mogelijk aansluiting is gezocht bij het OESO-modelverdrag. Dit is bijvoorbeeld aan de orde bij nadere precisering of verduidelijking van de bepaling van het OESO-modelverdrag of van een verdragsanterieur commentaar waaraan (grote) betekenis wordt toegekend. De betekenis van het verdragsposterieur commentaar is dan echter dusdanig beperkt dat het bij de uitleg van het belastingverdrag alleen als aanvullend interpretatiemiddel in de zin van artikel 32 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragen-

recht van 23 mei 1969 (Verdrag van Wenen)¹⁰ gebruikt kan worden. Het verdragsposterieur commentaar geeft geen aanleiding voor uitleg van een verdragsbepaling die afwijkt van de interpretatie voortvloeiende uit de primaire bronnen van uitleg bedoeld in artikel 31 van het Verdrag van Wenen: de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag. Een andere opvatting zou dan, aldus de Hoge Raad, meebrengen dat het vaststellen of wijzigen van de inhoud van voor Nederland uit een belastingverdrag voortvloeiende verplichtingen wordt onttrokken aan de daartoe bij of krachtens de Grondwet als bevoegd aangewezen organen. Voor X betekent dit dat Nederland de door Duitsland als werkstaat gegeven kwalificatie moet volgen ten aanzien van de gezagsverhouding tussen X en de GmbH én ook met betrekking tot het salaris dat X van de GmbH ontving. Maar de Hoge Raad ‘is er nog niet’.

Als een in één van de verdragsluitende landen (Nederland) wonende natuurlijke persoon (X) inkomsten uit dienstbetrekking (niet-zelfstandige arbeid) ontvangt, mag het andere land (Duitsland) over deze inkomsten belasting heffen als de werkzaamheden in dat andere land worden verricht (artikel 10 lid 1 Verdrag) (hoofregel). Maar in afwijking daarvan kan salaris (artikel 10 lid 2 Verdrag) alleen belast worden in het woonland wanneer aan een aantal (cumulatieve) voorwaarden wordt voldaan. In de gevoerde procedure was relevant dat de GmbH kon worden aangemerkt als de ‘werkgever’ van wie X salaris ontving voor zijn in Duitsland uitgeoefende werkzaamheden: Duitsland mag dan (hoofregel) heffen. De door de Hoge Raad in de eerdere decemberarresten gegeven omschrijving van het begrip ‘werkgever’ is gebaseerd op een autonome uitlegging van het begrip werkgever: de situatie waarin het loon van een werknemer niet wordt uitbetaald door een (rechts)persoon die woonachtig of gevestigd is in het werkland. In die situatie kan weliswaar

het bestaan van een werkgever in het werkland aangenomen worden wanneer de loonkosten voor de in het werkland verrichte werkzaamheden geïndividualiseerd zijn doorbelast aan een (rechts) persoon in het werkland. En er is altijd vereist dat de betreffende werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in het werkland tot deze (rechts)persoon in een gezagsverhouding staat. In de situatie van X, zo geeft de Hoge Raad aan, zijn onderdelen van het commentaar op het OESO-MV ongewijzigd overgenomen en worden slechts voorwaarden gegeven om te kunnen beoordelen of een (rechts) persoon is aan te merken als werkgever in de zin van artikel 15 van het OESO-modelverdrag. In anterieure en posterieure bewoordingen: er is sprake van een verdragsposterieure wijziging van het OESO-commentaar die niet kan worden aangemerkt als een verduidelijking of precisering van het Verdrag of van een verdragsanterieur OESO-commentaar. En in vervolg daarop kan aan het commentaar bij de uitleg van artikel 10 lid 2 Verdrag geen betekenis worden toegekend. En zonder nog verder te willen gaan met deze theoretische beschouwing: volgens de Hoge Raad geeft het Hof -door te oordelen dat X niet in een gezagsverhouding tot de GmbH staat- geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Beide cassatiemiddelen falen.

Hoe het is: de praktijk

Het is natuurlijk praktisch onmogelijk in voorkomende situaties te toetsen zoals hof en Hoge Raad dat deden. In de praktijk kan gebruik gemaakt worden van het op 15 december 2023 nieuw gepubliceerde besluit¹¹ inzake de allocatie van heffingsrechten over ontslagvergoedingen. Dit besluit is op 1 januari 2024 in werking getreden. Bij de allocatie van ontslagvergoedingen moet onderscheid gemaakt worden tussen belastingverdragen die vóór 15 juli 2014 zijn ondertekend en die ná deze datum ondertekend zijn:

Verdrag ondertekend	voor 15 juli 2014	Na 15 juli 2014
allocatie ontslagvergoeding	4+-methode lopend kalenderjaar en 4 voorgaande jaren	totale arbeidsverleden werknemer
uitzondering: goedkeuring	bij (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing (andere land allocatie op grond gehele arbeidsverleden) mag allocatie op grond van gehele arbeidsverleden plaatsvinden	
tenzij	sprake is van (gedeeltelijke) dubbele niet-heffing	

Voorbeelden toepassing besluit

Situatie 1

De Belgische in Nederland wonende werknemer werd in 2021 ontslagen, werkte en woonde de laatste zes jaren voorafgaand aan ontslag in Nederland en werd teruggezet op de Belgische loonlijst.

Met toepassing van het toen geldende besluit en het verdrag tussen Nederland en België was zijn ontslaguitkering uitsluitend in Nederland belast. De Belgische loonheffing werd op aangifte in België teruggevraagd en de verschuldigde belasting was in Nederland op aanslag verschuldigd.

Het op dit moment van toepassing zijnde belastingverdrag tussen Nederland en België¹² is uit 2001 en daarmee van voor 15 juli 2014. Op basis van de 4+-methode (lopend kalenderjaar en vier voorgaande jaren) is de ontslaguitkering (nog steeds) uitsluitend belast in Nederland. De werknemer is teruggezet op de Belgische loonlijst en de ontslagvergoeding is in België uitbetaald. Er moet onderzocht worden of de uitkering ook in België is belast. Zo ja, dan mag allocatie plaatsvinden op basis van het gehele arbeidsverleden tenzij sprake is van dubbele niet-heffing.

Er is een nieuw belastingverdrag tussen Nederland en België¹³. Dit verdrag is na 15 juli 2014 ondertekend. Conform het besluit moet, zodra dit verdrag in werking is getreden, de allocatie inzake een ontslaguitkering plaatsvinden op basis van het volledige arbeidsverleden.

Situatie 2

De in Frankrijk wonende werknemer werd per 31 augustus 2024 ontslagen en werkte voorafgaand aan dit ontslag 11 jaar Engeland, 2 jaar Brazilië, 5 jaar Nederland en de laatste 2 jaar in Frankrijk (wonen en werken). De werknemer werd vanuit Frankrijk teruggezet op Nederlandse loonlijst en de ontslagvergoeding werd onder inhouding van Nederlandse loonheffing uitbetaald.

Ook het van toepassing zijnde belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk¹⁴ is voor 15 juli 2014 ondertekend. Ook hier geldt de 4+-methode met dien verstande dat de het lopende kalenderjaar (2024) en het voorgaande jaar in Frankrijk is gewerkt, en de drie daaraan voorgaande jaren in Nederland: 2/5 van de ontslaguitkering wordt aan Frankrijk toegerekend, 3/5 aan Neder-

land. Nu moet beoordeeld worden hoe Frankrijk de uitkering in de heffing betreft. In geval van dubbele heffing moet naar het gehele arbeidsverleden gekeken worden en komen Engeland en Brazilië nog om de hoek kijken. Hoe kijken deze landen tegen heffing inzake de ontslaguitkering aan? Er moet dan in drie landen onderzoek gedaan worden.

Conclusie

Het arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022 en het daaruit volgende besluit van 15 december 2023 maken de allocatie van ontslaguitkeringen van internationaal werkende werknemers er niet eenvoudiger op. Achter de kreet *Leuker kunnen we het niet maken, wel gemakkelijker* kan niet anders een groot vraagteken geplaatst worden. Qua ontslaguitkeringen is het er niet gemakkelijker op geworden in de adviespraktijk én aangiftepraktijk. Uiteraard moet jurisprudentie geïmplementeerd worden. Een vereenvoudiging (naar hoe het was) is zo gek nog niet.

Noten:

1. Mw. Mr. A.M.P. van Velzen werkt zelfstandig in Den Haag onder de naam All About Tax.
2. Wijziging OESO-Commentaar 15 juli 2014 door toevoeging van de onderdelen 2.3 tot en met 2.16 aan het commentaar bij artikel 15 OESO-Modelverdrag.
3. Besluit Staatssecretaris van Financiën 23 april 2015, DGB 2015, Stcrt. 2015, nr. 12171.
4. ECLI:NL:HR:2004:AF7812, BNB 2004/344 en ECLI:HR:2004:AF7816. Zie ook Marijke Vervoort, Team Vervoort, OdG 2021-0031.
5. Besluit Staatssecretaris van Financiën 25 januari 2022, Stcrt. 2022 nr. 3327 en Over de Grens; 13e jaargang, 6 mei 2022 nummer 4: Loes van Baast 'Gewijzigd beleid ontslaguitkering in grensoverschrijdende situaties en fiscale gevolg'.
6. 15 december 2023 nr. 223-24998; Staatscourant 2023, 31183 Staatscourant 2023, 31183 | Overheid.nl > Officiële bekendmakingen [officieelbekendmakingen.nl]. Het besluit is een actualisering van het besluit van 25 januari 2022 nr. 2522-1820 en geeft een nadere uitleg met betrekking tot belastingheffing over ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties.
7. Hoge Raad 14 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2022:1436, FutD 2022-2798.
8. Gerechtshof 's-Hertogenbosch 31 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3851, FutD 2021-0467.
9. Hoge Raad 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3920, ECLI:NL:HR:AT3918, ECLI:NL:HR:AT3932, ECLI:NL:HR:2006:AZ3175, ECLI:NL:HR:2006:AT3928 en ECLI:NL:HR:2006:AZ3169, FutD 2006-2191.
10. Article 32: supplementary means of interpretation
Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:
(a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or
(b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.
11. stcrt-2023-31181.pdf [officieelbekendmakingen.nl].
12. verdrag_nl_be.pdf (belastingdienst.nl).
13. Tractatenblad 2023, 77 | Overheid.nl > Officiële bekendmakingen [officieelbekendmakingen.nl] en Nederland en België sluiten een nieuw belastingverdrag - GrensInfoPunten (grensinfo.eu).
14. wetten.nl - Regeling - Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen - BWBV0004110 [overheid.nl]