

ECLI:NL:PHR:2017:25

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	18-01-2017
Datum publicatie	03-02-2017
Zaaknummer	16/02648
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2017:914 , Gevolgd
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-

Inhoudsindicatie

[B] is, na jarenlang een dienstbetrekking in de Verenigde Staten te hebben vervuld, in Nederland komen wonen. Vervolgens is aan hem een ontslagvergoeding betaald, welke in 2012 is ondergebracht in de daartoe opgerichte stamrecht-BV genaamd [X] B.V., belanghebbende. Daarbij is gebruikgemaakt van de toen geldende stamrechtvrijstelling. Het stamrechtkapitaal is in 2014 in één keer uitgekeerd. In sprongcassatie is in geschil de toedeling van de heffingsbevoegdheid over deze uitkering ineens onder het belastingverdrag Nederland – Verenigde Staten 1992 (hierna: Verdrag).

De Rechtbank heeft overwogen dat de uitkering ineens het belastbare feit vormt. Naar haar oordeel ziet het Verdrag niet op deze uitkering en is louter Nederlands recht van toepassing.

De vastgestelde feiten doen de A-G vermoeden dat de ontslagvergoeding is verstrekt in de vorm van een recht op een lijfrente in de zin van artikel 19, lid 5, Verdrag, welke ingevolge het eerste lid aan Nederland ter belastingheffing is toegewezen. In elk geval vindt na de verkrijging van dit recht geen belastbaar feit meer plaats waarop het Verdrag van toepassing is. Naar de mening van de A-G heeft de Rechtbank dan ook terecht geoordeeld dat op de ontslaguitkering ineens in 2014 louter Nederlands recht van toepassing is. Bijgevolg mist het door belanghebbende aangehaalde Commentaar bij het OESO-Modelverdrag in de onderhavige zaak relevantie.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in sprongcassatie van belanghebbende ongegrond moet worden verklaard.

Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2017-0313 NLF 2017/0336 met annotatie van Carlo Douven V-N Vandaag 2017/251 V-N 2017/12.12 mr. A.H.W. Steijn annotatie in NTFR 2017/570
--------------	--

Conclusie

Conclusie van 18 januari 2017 inzake:

Nr. Hoge Raad: 16/02648	[X] B.V.
Nr. Rechtbank: 15/3918	
Derde Kamer B	tegen
Loonbelasting oktober 2014	Staatssecretaris van Financiën

1 Inleiding

- 1.1 [X] B.V. te [Z], belanghebbende, heeft voor het tijdvak oktober 2014 aangifte loonheffingen gedaan voor een bedrag van € 340.116.
- 1.2 Dit bedrag bestaat voor € 338.840 uit ingehouden loonheffingen als gevolg van een stamrechtuitkering. De Inspecteur¹ heeft het af te dragen bedrag op 5 november 2014 ontvangen.
- 1.3 Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de inhouding en afdracht van € 338.840.
- 1.4 De Inspecteur heeft het bezwaar bij uitspraak op bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.5 Belanghebbende heeft daartegen beroep ingesteld bij de rechtbank Noord-Holland, zittingsplaats Haarlem.²
- 1.6 De Rechtbank heeft het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard.
- 1.7 Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak, met schriftelijke instemming van de minister van Financiën, tijdig en ook overigens op regelmatige wijze sprongcassatie ingesteld. De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend, waarop belanghebbende heeft gerepliceerd. De Staatssecretaris heeft afgezien van dupliek.
- 1.8 Het geschil in cassatie betreft de toedeling van de heffingsbevoegdheid over de door belanghebbende gedane stamrechtuitkering.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

Feiten (ontleend aan de uitspraak van de Rechtbank)

2.1 De Rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld:

1. Op 1 januari 1981 is [B] bij [H] in dienst getreden. [B] is hier begonnen in de functie van technoloog.

2. Vanaf 2001 tot en met 2005 heeft [B] een managementfunctie voor [I] PLC vervuld in de Verenigde Staten.

3. Vanaf 2005 tot en met 2011 was [B] in dienst van [J] LP, een 100%-dochtermaatschappij van [I] gevestigd in [Q] (Verenigde Staten). Gedurende deze periode vervulde [B] de functie van Vice President Technical Services. Tot het einde van deze dienstbetrekking heeft [B] in de Verenigde Staten gewoond.

4. Als gevolg van een wereldwijde reorganisatie bij Shell is [B] in 2011 ontslagen. In het kader van het in gang zetten van het ontslagtraject is [B] overgeplaatst naar [K] BV waarmee hij vanaf 1 december 2011 tot 6 januari 2012 een dienstbetrekking heeft gehad. Op 29 november 2011 heeft deze maatschappij de beëindiging van de dienstbetrekking bevestigd. Gedurende de genoemde periode van zes weken heeft [B] geen werkzaamheden behoeven te verrichten.

[B] heeft nadien geen werkzaamheden in Nederland meer verricht.

5. De ontslagvergoeding die in verband met het ontslagtraject is ontvangen, is in 2012 ondergebracht in eiseres die daartoe is opgericht. Daarbij is gebruik gemaakt van de toen geldende stamrechtvrijstelling en is inhouding van loonheffing achterwege gebleven.

6. Het stamrechtkapitaal is in 2014 in één keer uitgekeerd. Ten aanzien van de uitkering is loonheffing over 80% van de waarde afgedragen.

De Rechtbank

2.2 De Rechtbank heeft het geschil als volgt omschreven, waarbij zij belanghebbende heeft aangeduid als 'eiseres':

7. In geschil is de heffingsbevoegdheid van Nederland over de door eiseres gedane uitkering.

2.3 De Rechtbank heeft het beroep van belanghebbende ongegrond verklaard:

8. De rechtbank overweegt dat [B] de aan hem in 2012 betaalde ontslagvergoeding in datzelfde jaar heeft ondergebracht in een Nederlandse stamrecht-BV, te weten eiseres. Het stamrecht is op dat moment met toepassing van de vrijstelling, zoals opgenomen in artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) (tekst tot 2014), onbelast gebleven.

9. Met ingang van 1 januari 2014 is de stamrechtvrijstelling afgeschaft. In artikel 39f van de Wet LB is overgangsrecht opgenomen voor op 31 december 2013 reeds bestaande aanspraken op stamrechten. Dit overgangsrecht brengt mee dat de voor de stamrechtvrijstelling geldende eis dat het stamrecht in periodieke uitkeringen moet worden uitbetaald, is komen te vervallen per 1 januari 2014. In artikel 39f, derde lid, van de Wet LB is - voor zover hier van belang - bepaald dat voor stamrechten die in 2014 in één keer worden uitgekeerd, de waarde van de aanspraak voor 80% in de belastingheffing wordt betrokken.

10. Het belastbare feit is in casu de uitkering van het stamrechtkapitaal in één keer in 2014 (artikel 39f, eerste en tweede lid, van de Wet LB in verbinding met artikel 19b, achtste lid, van de Wet LB (oud)). Deze uitkering is gedaan door een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige en wordt genoten door een inwoner van Nederland. Dit betreft een louter nationale situatie. De rechtbank volgt eiseres dan ook niet in haar betoog dat, gelet op het arbeidsverleden van [B] in de Verenigde Staten, sprake is van een uitgesteld heffingsmoment en dat daarop de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (de Overeenkomst) van toepassing is. De in geding zijnde uitkering valt immers niet onder artikel 16 van de Overeenkomst noch onder enige andere bepaling van de Overeenkomst. Dat de uitkering haar oorsprong vindt in een ontslagvergoeding (welke vergoeding op zich binnen het bereik valt van artikel 16 van de Overeenkomst) maakt dat niet anders.

11. Het oordeel van de rechtbank brengt met zich dat het standpunt van eiseres met betrekking tot de uitleg van de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004, nrs. 37 714 en 38 112 (ECLI:NL:HR:2014:AF7812 en ECLI:NL:HR:2014:AF7816) alsmede ten aanzien van de toepassing van het per 15 juli 2014 geactualiseerde commentaar op het OESO-Modelverdrag, onbesproken

kan blijven.

3 Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende voert in cassatie twee klachten aan.

De eerste klacht

3.2 Belanghebbende klaagt erover dat de Rechtbank ten onrechte en in strijd met het verdragenrecht heeft geoordeeld dat sprake is van een louter nationale situatie waardoor niet aan verdragstoepassing wordt toegekomen.

3.3 Ter toelichting wijst zij erop dat de keuze om de ontslagvergoeding in haar onder te brengen eigenlijk geen keuze is. [B] werd namelijk, ter afwikkeling van het ontslag, de facto gedwongen terug te keren naar Nederland. Ware dit niet gebeurd, had hij de ontslagvergoeding in de Verenigde Staten verkregen. De omstandigheid dat Nederland bij de afwikkeling van de ontslagvergoeding werd betrokken, ligt dus volledig buiten de invloedssfeer van [B].

3.4 Voorts wordt toegelicht dat met onderbrenging van de ontslagvergoeding in belanghebbende nimmer is beoogd de fiscale bevoegdheden ten aanzien van de ontslagvergoeding te wijzigen. Het was enkel de bedoeling om iedere mogelijke discussie omtrent de heffingsbevoegdheid naar de toekomst te verschuiven. Als gevolg hiervan is volgens belanghebbende geen situatie ontstaan die een andere verdeling van heffingsrechten zou rechtvaardigen.

3.5 Toepassing van de stamrechtvrijstelling staat er volgens belanghebbende verder niet aan in de weg dat het belastingverdrag Nederland – Verenigde Staten 1992³ (hierna: Verdrag) de heffingsbevoegdheid van Nederland beperkt.

De tweede klacht

3.6 De klacht houdt in dat Nederland op grond van het meest recente Commentaar bij het OESO-Modelverdrag niet heffingsbevoegd is over de ontslagvergoeding en de daaruit voortvloeiende termijnen.

3.7 Belanghebbende licht toe dat de richtlijnen die de Hoge Raad heeft gegeven in de arresten HR *BNB* 2004/344 en 345 niet (langer) van toepassing zouden zijn. In plaats daarvan bepleit zij een verdeling van de heffingsbevoegdheid op basis van het meest recente Commentaar bij het OESO-Modelverdrag, dat volgens haar heffingsrechten zou toewijzen aan de Verenigde Staten.

4 Regelgeving en literatuur

Nederlands recht

De Wet op de loonbelasting 1964

4.1 In artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) is het loonbegrip neergelegd. Dit artikel luidt voor zover relevant (tekst per 1 januari 2011):

1. Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de

dienstbetrekking.

2. Tot het loon behoren aanspraken om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen.

(...).

4. Tot het loon behoren uitkeringen en verstrekkingen ingevolge een tot het loon behorende aanspraak voor zover de aanspraak in afwijking van hetgeen bij of krachtens deze wet is bepaald, bij de bepaling van de verschuldigde belasting niet als loon in aanmerking is genomen.

4.2 Tot 1 januari 2014 voorzag artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel g, Wet LB 1964 in een vrijstelling voor aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon (hierna: de stamrechtvrijstelling). In 2012 luidde deze bepaling:

1. Tot het loon behoren niet:

(...).

g. aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon, mits:

1° deze aanspraken voorzien in aan de werknemer of gewezen werknemer toekomstende periodieke uitkeringen die niet later ingaan dan in het jaar waarin hij de leeftijd van 65 jaar bereikt of in periodieke uitkeringen die bij zijn overlijden ingaan en toekomen aan zijn echtgenoot of gewezen echtgenoot dan wel degene met wie hij duurzaam een gezamenlijke huishouding voert of heeft gevoerd en met wie geen bloed- of aanverwantschap in de rechte lijn bestaat, of aan zijn kinderen of pleegkinderen die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt;

2° voor deze aanspraken als verzekeraar optreedt een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen a, b, d, e of f, of de natuurlijke persoon tot wie de werknemer in dienstbetrekking staat of heeft gestaan; en

3° deze aanspraken niet zijn opgekomen ingevolge artikel 10a of artikel 19b;

4.3 De stamrechtvrijstelling is ingevolge het Belastingplan 2014 met ingang van 1 januari 2014 afgeschaft voor nieuwe gevallen.⁴ Het overgangsrecht van artikel 39f Wet LB 1964 voorzag in een mogelijkheid om bestaande, onder de stamrechtvrijstelling vallende aanspraken ineens en zonder heffing van 20% revisierente te laten uitkeren.⁵ Daarbij werd (alleen in 2014) 80% van de uitkering in de heffing betrokken.⁶ Artikel 39f Wet LB 1964 luidde, voor zover relevant, in 2014:

1. Met betrekking tot op 31 december 2013 bestaande aanspraken op periodieke uitkeringen ter vervanging van gederfd of te derven loon als bedoeld in de artikelen 11, eerste lid, onderdeel g, (...), zoals die op 31 december 2013 luiden, en daarmee gelijkgestelde bedragen als bedoeld in artikel (...) 19b, achtste lid, (...), zoals die op 31 december 2013 luiden, alsmede de daarop gebaseerde bepalingen, van toepassing.

2. In afwijking in zoverre van het eerste lid mag de waarde van de aanspraak, het tegoed van de stamrechtrechtspaarrekening of de waarde van het stamrechtbeleggingsrecht in een bedrag ineens worden uitgekeerd.

3. Indien de werknemer ineens beschikt over de aanspraak, bedoeld in het eerste of tweede lid, of over het ingevolge het eerste lid daarmee gelijkgestelde bedrag, wordt 80 percent van het ingevolge het eerste en tweede lid als loon in aanmerking te nemen bedrag in aanmerking genomen.

(...).

4.4 Artikel 19b Wet LB 1964 luidde op 31 december 2013:

1. Ingeval op enig tijdstip:

a. een aanspraak ingevolge een pensioenregeling niet langer als zodanig is aan te merken;

b. een aanspraak ingevolge een pensioenregeling wordt afgekocht of vervreemd dan wel formeel of feitelijk voorwerp van zekerheid, anders dan ten behoeve van uitstel van betaling op grond van artikel 25, vijfde lid, van de Invorderingswet 1990, wordt;

c. een aanspraak ingevolge een pensioenregeling waarvan als verzekeraar optreedt een lichaam als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, onderdelen d of e, dan wel een lichaam als bedoeld in artikel 36b, wordt prijsgegeven, behoudens voor zover de aanspraak niet voor verwezenlijking vatbaar is;

d. de zekerheidstelling wordt beëindigd door de werknemer of de gewezen werknemer die zich op grond van artikel 19a, eerste lid, onderdeel f, heeft verplicht deze zekerheid te stellen;

wordt op het onmiddellijk daaraan voorafgaande tijdstip de aanspraak aangemerkt als loon uit een vroegere dienstbetrekking van de werknemer of gewezen werknemer dan wel, indien deze is overleden, van de gerechtigde tot de aanspraak.

(...).

8. De vorige leden zijn van overeenkomstige toepassing met betrekking tot aanspraken op periodieke uitkeringen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, en stamrechtspaarrekeningen en stamrechtbeleggingsrechten als bedoeld in artikel 11a.

Het belastingverdrag Nederland – Verenigde Staten 1992

4.5 Artikel 16 Verdrag ziet op inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. Dit artikel luidt sinds zijn inwerkingtreding per 1 januari 1994 ongewijzigd:

1. Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 17 (Bestuurders- en Commissarissenbeloningen), 19 (Pensioenen, Lijfrenten, Alimentatie-uitkeringen), 20 (Overheidsfuncties) en 21 (Professoren en Leraren) zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in die andere Staat worden belast.

2. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid is de beloning verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een in de andere Staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde Staat belastbaar, indien:

a. de genietter in de andere Staat verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken, die in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaan; en

b. de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere Staat is; en

c. de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die, of van een vast middelpunt dat, de werkgever in die andere Staat heeft.

3. Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel is de beloning genoten door een inwoner van een van de Staten ter zake van een dienstbetrekking als lid van de vaste en voltallige bemanning van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, slechts in die Staat belastbaar.

4.6 Artikel 19 Verdrag ziet op pensioenen, lijfrenten en alimentatie-uitkeringen. Voor zover relevant luidt de Nederlandse tekst sinds 1 januari 1994 ongewijzigd:

1. Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 20, tweede lid (Overheidsfuncties), zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een uiteindelijke gerechtigde die inwoner van een van de Staten is ter zake van een vroegere dienstbetrekking alsmede lijfrenten slechts in die Staat belastbaar.

2. Wanneer echter de beloningen genoemd in het eerste lid worden verkregen door een natuurlijke persoon die op enig tijdstip gedurende de periode van vijf jaar voorafgaande aan de datum van betaling inwoner van de andere Staat was, mag de beloning ook in die andere Staat worden belast, indien de beloning is betaald ter zake van een in die andere Staat uitgeoefende dienstbetrekking en de beloning niet is betaald in de vorm van periodieke uitkeringen, of indien een afkoopsom wordt betaald in plaats van het recht een lijfrente te ontvangen.

3. De bepalingen van het tweede lid zijn niet van toepassing op dat gedeelte van de beloning of

afkoopsom bedoeld in het tweede lid dat wordt gebruikt als bijdrage aan een pensioenregeling of dat wordt gestort op een pensioenrekening onder zodanige omstandigheden dat, indien de beloning of de afkoopsom zou zijn ontvangen van een betaler in de woonstaat van de ontvanger, de belastingheffing door de woonstaat van de ontvanger over de betaling zou zijn uitgesteld tot het tijdstip waarop de betaling wordt onttrokken aan de pensioenregeling waaraan was bijgedragen of de pensioenrekening waarop was gestort.

(...).

5. De uitdrukking „lijfrente" als bedoeld in dit artikel betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke staat tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde.

(...).

Het OESO-Modelverdrag

4.7 Artikel 15 OESO-Modelverdrag betreft inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. Het eerste lid van deze bepaling luidt in de versies van 1963, 1977, 1992 alsmede 2014 (in principe²) ongewijzigd:

Subject to the provisions of Articles 16,³ 18² and 19,¹⁰ salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

4.8 Artikel 18 OESO-Modelverdrag ziet op pensioenen en luidt (tekst sinds 23 juli 1992):

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Het Commentaar bij het OESO-Modelverdrag

4.9 Bij de meest recente wijziging van het Commentaar, per 15 juli 2014, zijn aan het Commentaar op artikel 15 (Income from employment) diverse paragrafen inzake de belastingheffing over grensoverschrijdende ontslagvergoedingen toegevoegd. Belanghebbende beroept zich op paragraaf 2.7 van dit gewijzigde Commentaar, welke luidt:

2.7 A different situation is that of a severance payment (also referred to as a “redundancy payment”) which an employer is required (by law or by contract) to make to an employee whose employment has been terminated. Such a payment is often, but not always, calculated by reference to the period of past employment with the employer. Absent facts and circumstances indicating otherwise, such a severance payment should be considered to be remuneration covered by the Article for the last 12 months of employment, allocated on a pro-rated basis to where the employment was exercised during that period; as such it constitutes remuneration derived from that employment for the purposes of the last sentence of paragraph 1.

Literatuur

4.10 *Kastelein* becommentarieerde de uitspraak van de Rechtbank:¹¹

Aan welk land de heffingsbevoegdheid over een ontslagvergoeding toekomt, is in de rechtspraak veelvuldig aan de orde geweest. Voor 15 juli 2014 heeft de Hoge Raad herhaaldelijk beslist dat inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid onder belastingverdragen een soort van gesloten systeem vormen. Art. 15 Verdrag (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid) vervult daarbij de rol van restbepaling: inkomsten worden gekwalificeerd als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid, tenzij sprake is van bijvoorbeeld een pensioen (art. 18 of 19 Verdrag) of een bestuurdersbeloning (art. 16 Verdrag). De bepaling inzake overige inkomsten (art. 22 Verdrag) komt bij inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid niet aan de orde, aangezien art. 15, lid 1, Verdrag de rol van restartikel al vervult. Indien sprake is van een ontslagvergoeding die in algemene zin verband houdt met de

uitoefening van een dienstbetrekking die in verschillende landen werd uitgeoefend, verdeelde de Hoge Raad (zie met name HR 11 juni 2004, nr. 37.714, NTFR 2004/941 en HR 11 juni 2004, nr. 38.112, NTFR 2004/942) de heffingsbevoegdheid op basis van het arbeidsverleden, waarbij een beperkte referentieperiode in aanmerking werd genomen (de periode tussen 1 januari en de ontslagdatum, plus de voorafgaande vier jaar). Indien de werknemer inwoner van Nederland was, moest bovendien doorbelasting plaatsvinden naar de werkstaat, anders werd het verband met de dienstbetrekking in de werkstaat onvoldoende geacht.

Op 15 juli 2014 heeft de OESO een voorstel aanvaard tot wijziging van het commentaar op art. 15 van het OESO-Modelverdrag. De wijziging ziet specifiek op ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties. Op 23 april 2015 heeft de staatssecretaris een besluit (23 april 2015, nr. DGB 2015/584M, Stcrt. 2015, nr. 12171, NTFR 2015/1568) neergelegd hoe met deze ontwikkeling zal worden omgegaan. Vanaf 15 juli 2014 wordt het nieuwe OESO-commentaar als uitgangspunt genomen bij de toepassing van de Nederlandse belastingverdragen die op het OESO-Modelverdrag zijn gebaseerd (waarbij Duitsland een bijzondere positie heeft), maar de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 mogen van toepassing blijven op ontslagvergoedingen die vóór 15 juli 2014 zijn genoten, 'om gelijke gevallen zoveel mogelijk gelijk te behandelen'. Een rijkelijk late bekendmaking, gezien dit uitgangspunt lijkt te zijn uitgegaan van een dynamische verdragsinterpretatie (Rechtbank Zeeland-West-Brabant 2 oktober 2014, nr. 14/00033, NTFR 2014/3015).

Dit lijkt een overzichtelijke casus. Of sprake is van een pensioen of soortgelijke beloning, dan wel van een bestuurdersbeloning, stond niet ter discussie. Evenmin is kennelijk sprake van een immateriële schadevergoeding, een vergoeding voor concrete werkzaamheden of gemiste arbeidsbeloning/tantième. De ontslagvergoeding kan dus geacht worden in algemene zin verband te houden met de dienstbetrekking. Het ontslag zal hebben plaatsgevonden op of rond 1 december 2011. Over de gehele referentieperiode (nog langer: in ieder geval vanaf 2005) woonde en werkte de ex-werknemer in de VS. Van 1 december 2011 tot 6 januari 2012 liep er weliswaar formeel een dienstbetrekking bij een Nederlandse bv, maar in feite was sprake van loondoorbetaling zonder opkomstplicht (r.o. 4): een 'garden leave'. Ook nadien heeft de ex-werknemer niet (meer) in Nederland gewerkt.

Het verdrag met de VS is OESO-conform overeengekomen. De VS heeft als werkstaat in principe het heffingsrecht (art. 16, lid 1, Verdrag), en Nederland moet aftrek ter voorkoming van dubbele belasting geven. Als het zou gaan om pensioen (hetgeen niet het geval is) zou Nederland als woonstaat in beginsel het heffingsrecht hebben (art. 19, lid 1, Verdrag). Nu de ex-werknemer echter gedurende aan de betaling van de ontslagvergoeding voorafgaande jaren in de VS heeft gewerkt, zou de VS ook in die situatie heffingsrecht hebben (art. 19, lid 2, Verdrag), en moet Nederland terugtreden. De uitzondering hierop (art. 19, lid 3, Verdrag) is niet van toepassing; er is immers geen sprake van pensioen of de afkoopsom van een pensioen.

Als we deze uitspraak leggen naast de criteria die de Hoge Raad hanteerde tot 15 juli 2014, kan tot de volgende conclusies worden gekomen: gedurende de periode van de laatste vier kalenderjaren voorafgaand aan het jaar waarin ontslag is verleend en de periode van 1 januari tot aan de datum van het ontslag heeft de ex-werknemer in de VS gewerkt. Over de exacte datum van het ontslag wordt in de uitspraak niet gerept. Evenmin is vastgesteld of de ontslagvergoeding ten laste is gekomen van de werkgever in de VS. Voordelen genoten gedurende de periode van 'garden leave' moeten worden behandeld als inkomsten uit vroegere dienstbetrekking, zodat deze moeten worden toegerekend aan het arbeidsverleden. Aangezien niet in Nederland is gewerkt: in principe toerekenen aan de VS. De aanvullende criteria van de Hoge Raad, referentieperiode en doorbelasten aan de werkstaat, lijken niet langer relevant (aldus ook mr. T. El Ouardi, Ontslagvergoedingen in internationaal perspectief: het einde van pluriformiteit?, NTFR 2014/8).

De staatssecretaris kan in een besluit niet dwingend voorschrijven dat de jurisprudentie van de Hoge Raad tot richtsnoer moet worden genomen als hij daartoe geen gedelegeerde bevoegdheid heeft (zie in dit verband het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris van Financiën in HR 19 december 1990, nr. 26.673, BNB 1991/54, onderdeel 1, Inleiding). Op het besluit zelf kan een beroep worden gedaan wegens opgewekt vertrouwen als dit gunstig uitpakt (vaste jurisprudentie

sinds de doorbraakarresten HR 12 april 1978, nrs. 18.452, 18.464, en 18.495, BNB 1978/135-137). Met de redactie van NTFR ben ik overigens van mening dat een belastingplichtige eveneens zonder meer een beroep kan doen op het nieuwe OESO-commentaar in gevallen waarin dit gunstiger voor hem/haar uitpakt. Het gewijzigde commentaar op het OESO-Modelverdrag kan tot uitgangspunt worden genomen bij alle aanslagen die op 15 juli 2014 nog niet onherroepelijk vaststaan. Belastingplichtigen kunnen dus per geval kiezen voor de gunstigste benadering (toepassing gewijzigd OESO-commentaar op art. 15 en art. 17 OESO-Modelverdrag, NTFR 2015/1568, met commentaar van de redactie, 5e alinea).

Gaan we uit van het nieuwe OESO-commentaar, dan is de situatie nog duidelijker: toerekening van een ontslagvergoeding in algemene zin (volgens arbeidscontract of wetgeving) vindt plaats op basis van de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Of de beloning ten laste is gekomen van een werkgever in de werkstaat is voor de toerekening volslagen irrelevant. Het heffingsrecht over de ontslagvergoeding komt dus in casu toe aan het land waar de dienstbetrekking werd uitgeoefend ten tijde van het beëindigen daarvan. Het heffingsrecht over de 'garden leave' komt toe aan de staat waarin de ex-werknemer zou hebben gewerkt als hij zijn werkzaamheden zou hebben voortgezet. In alle gevallen dus aan de VS, en niet aan Nederland. Voor een pro-rata-partebenadering is geen ruimte.

Belanghebbende is voor beide ankers gaan liggen: zowel de arresten van de Hoge Raad als het per 15 juli 2014 geactualiseerde commentaar op het OESO-Modelverdrag. De rechtbank laat deze argumentatie ten onrechte onbesproken (r.o. 11). Het feit dat kennelijk (veiligheidshalve/ten overvloede/ten onrechte) een beroep werd gedaan op de stamrechtvrijstelling in de loonbelasting (art. 11 lid 1, aanhef en onderdeel g (tekst t/m 2013) Wet LB 1964 doet daaraan niet af. De stamrechtvrijstelling sorteert geen effect als de ontslaguitkering niet volledig is belast in Nederland (zie ook mr. C.L.J.R. Douven, Stamrechtsparen: De internationale fiscale dimensie (deel 2), Vermogende Particulieren Bulletin 2011/37). Naar mijn mening is deze uitspraak dan ook niet naar de eis der wet met redenen omkleed.

5 Beschouwing en beoordeling van de klachten

- 5.1 Belanghebbendes klachten komen erop neer dat zij van mening is dat Nederland niet heffingsbevoegd is ten aanzien van de door haar in 2014 gedane uitkering.
- 5.2 " "Het belastbare feit is in casu de uitkering van het stamrechtkapitaal in één keer in 2014", aldus de Rechtbank in rechtsoverweging 10 van haar uitspraak.¹²
- 5.3 De Rechtbank is van oordeel dat op deze uitkering het Verdrag niet ziet en dat louter Nederlands recht van toepassing is.¹³
- 5.4 [B] heeft een ontslagvergoeding genoten die blijkens de vastgestelde feiten met gebruikmaking van de stamrechtvrijstelling in 2012 is ondergebracht in belanghebbende, die daartoe is opgericht.¹⁴
- 5.5 Deze feiten doen vermoeden dat de ontslagvergoeding is verstrekt in de vorm van een recht op een lijfrente in de zin van artikel 19, lid 5, Verdrag,¹⁵ welke ingevolge het eerste lid van die bepaling aan Nederland ter belastingheffing is toegewezen.¹⁶
- 5.6 De omstandigheid dat de stamrechtvrijstelling werd toegepast, maakt het immers weinig aannemelijk, om niet te zeggen onmogelijk,¹⁷ dat de vergoeding eerst als lump sum werd verkregen die mogelijk onder artikel 16 Verdrag viel (het geval besproken door Kastelein),¹⁸ en daarna is ondergebracht in een stamrecht-BV.

- 5.7 Hoe dit ook zij, na de verkrijging van de ontslagvergoeding vindt in beide gevallen geen belastbaar feit meer plaats waarop het Verdrag van toepassing is. De uitkeringen uit het stamrecht worden verkregen door een Nederlands ingezetene ten laste van een in Nederland gevestigd lichaam en zijn niet alsnog onder de werking van het Verdrag gebracht.
- 5.8 Anders dan belanghebbende betoogt, gaat het daarmee niet (langer) om de kwalificatie voor verdragsdoeleinden van en de allocatie van heffingsrechten over de ontslagvergoeding (in 2012), doch slechts om de nationaalrechtelijke fiscale behandeling van de uitkering ineens (in 2014).
- 5.9 Uit het vorenstaande volgt dat de Rechtbank terecht heeft geoordeeld dat op de uitkering ineens in 2014 louter Nederlands recht van toepassing is.
- 5.10 Daaraan doet niet af, anders dan de klacht wil, de reden waarom [B] naar Nederland is verhuisd, noch dat hij de heffingsbevoegdheid niet van de Verenigde Staten naar Nederland wilde verleggen.
- 5.11 Dus faalt de eerste klacht.
- 5.12 Nu de heffing uitsluitend door Nederlands recht wordt beheerst, is ook het Commentaar bij het OESO-Modelverdrag in de onderhavige zaak niet relevant.
- 5.13 Derhalve faalt ook de tweede klacht.

6 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 De inspecteur van de Belastingdienst, [P].

² Rechtbank Noord-Holland 12 april 2016, nr. HAA 15/3918, *NTR* 2016/1254 met commentaar Kastelein, *FutD* 2016/0995.

³ Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocollen, gesloten te Washington D.C., op 18 december 1992, *Trb.* 1993, 77.

⁴ Zie de Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten

(Belastingplan 2014), *Stb.* 2013, 565.

⁵ Zie ook artikel VI van de Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014), *Stb.* 2013, 565.

⁶ Voor een verdere toelichting op de afschaffing van de stamrechtvrijstelling zij verwezen naar *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3 (MvT), pp. 19-20 en pp. 42-43 alsmede *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 4 (Advies en nader rapport), pp. 5-6.

⁷ Met ingang van 2000 is het opschrift 'Dependent Personal Services' vervangen door 'Income from Employment'. De OESO vermeldt over deze wijziging: 'Before 2000, the title of Article 15 referred to "Dependent Personal Services" by contrast to the title of Article 14 which referred to "Independent Personal Services". As a result of the elimination of the latter Article (see the history of Article 14 in Volume II of the full version of the OECD Model Tax Convention), the title of Article 15 was changed to refer to "Employment", a term that is more commonly used to describe the activities to which the Article applies. This change was not intended to affect the scope of the Article in any way.' Zie OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, p. 256, noot 1.

⁸ Noot A-G: dit artikel heeft als bovenschrijft 'Director's Fees'.

⁹ Noot A-G: dit artikel heeft als bovenschrijft 'Pensions'.

¹⁰ Noot A-G: dit artikel heeft als bovenschrijft 'Government Service'.

¹¹ *NTR* 2016/1254.

¹² Zie onderdeel 2.3 van deze conclusie. Zie voor het van toepassing zijnde overgangsrecht de onderdelen 4.3 en 4.4 van deze conclusie.

¹³ Zie rechtsoverweging 10 van de bestreden uitspraak in onderdeel 2.3 van deze conclusie.

¹⁴ Zie rechtsoverweging 5 van de bestreden uitspraak in onderdeel 2.1 alsmede rechtsoverweging 8 in onderdeel 2.3 van deze conclusie. Zie voorts onderdeel 4.2 van deze conclusie.

¹⁵ Zie onderdeel 4.6 van deze conclusie.

¹⁶ *Idem.*

¹⁷ Zoals ook reeds eerder besproken in mijn bijdrage "Gouden handdruk en stamrecht" (*FTV* 2001/3, p. 4), verkrijgt de werknemer naar de letterlijke tekst van artikel 11, lid 1, onderdeel g, Wet LB 1964 een stamrecht. Dat wil zeggen dat de werkgever het bedrag van de gouden handdruk in principe niet overmaakt op de rekening van de belastingplichtige zelf, maar op die van de van de verzekeraar.

¹⁸ Zie de onderdelen 4.5 en 4.10 van deze conclusie. Vergelijk ook C.L.J.R. Douven, "Stamrechtsparen: De internationale fiscale dimensie (deel 2)", *VP-Bulletin* 2001, 37.
