



Belastingverdragen. OESO-commentaar op artikel 15 OESO-modelverdrag; ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek / Directoraat-generaal Fiscale Zaken, Verbruiksbelastingen, Douane en Internationale Aangelegenheden

Besluit van 25 januari 2022, nr. 2022-19850

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 23 april 2015, nr. DGB 2015/584M (Stcrt. 2015, 12171). Dit besluit geeft een nadere uitleg bij het OESO-commentaar ten aanzien van de belastingheffing over ontslagvergoedingen in een grensoverschrijdende situatie.

1. Inleiding

In het besluit van 23 april 2015 is de wijze waarop rekening moet worden gehouden met de wijziging per 15 juli 2014 van het OESO-commentaar ten aanzien van de belastingheffing over ontslagvergoedingen in een grensoverschrijdende situatie en over het begrip 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' bij het publiekgerichte optreden van artiesten en sportbeoefenaars toegelicht. Daarbij is ingegaan op hoe het OESO-commentaar zich verhoudt tot de arresten van de Hoge Raad over deze onderwerpen.

Inmiddels is gebleken dat verschillende verdragspartners een andere uitleg geven aan het commentaar over ontslagvergoedingen. Dit geeft aanleiding tot een gedeeltelijke herziening van het besluit van 23 april 2015.

Over de uitleg van het begrip 'persoonlijke werkzaamheden als zodanig' van artiesten en sportbeoefenaars is in onderdeel 5 van het besluit van 23 april 2015 neergelegd dat bij belastingaanslagen die op 15 juli 2014 nog niet onherroepelijk vaststonden, het nieuwe OESO-commentaar als uitgangspunt wordt genomen. Dit onderdeel heeft zijn belang door tijdsverloop verloren. De toelichtende passage over dit punt is in dit besluit niet opnieuw opgenomen. Hiermee is echter geen inhoudelijke wijziging beoogd.

2. Ontslagvergoedingen, herziene uitleg

Sinds 15 juli 2014 is in het OESO-commentaar een richtlijn opgenomen over de fiscale behandeling van ontslagvergoedingen. In paragraaf 2.7 van het OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag wordt opgemerkt dat toerekening van een ontslagvergoeding in algemene zin (volgens arbeidscontract of wetgeving) kan plaatsvinden op basis van de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. In het besluit van 23 april 2015 is deze richtlijn, in het verlengde van jurisprudentie van de Hoge Raad¹, als hoofdregel opgenomen.

Inmiddels is gebleken dat verschillende verdragspartners de twaalfmaandenrichtlijn niet als hoofdregel toepassen en een andere uitleg geven aan het OESO-commentaar dan Nederland.

In deze uitleg kan ervan worden uitgegaan dat de ontslaguitkering moet worden toegerekend overeenkomstig de diensttijd waarop de hoogte van de ontslagvergoeding is gebaseerd. Doorgaans is dit de volledige diensttijd bij de werkgever die de ontslaguitkering betaalt. Als bijvoorbeeld door tijdsverloop het verloop van de dienstbetrekking² niet (volledig) kan worden achterhaald en de juiste toerekening ook niet op een andere wijze in redelijkheid kan worden benaderd, wordt teruggevallen op de laatste twaalf maanden van de dienstbetrekking bij de betreffende werkgever.

Omdat een verschillende uitleg van het OESO-commentaar kan leiden tot situaties van dubbele belastingheffing en dubbele niet-heffing, acht ik het wenselijk aan te sluiten bij de hiervoor genoemde uitleg.

¹ HR 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7812, en ECLI:HR:2004:AF7816.

² De duur van een in een staat of staten door een belastingplichtige uitgeoefende dienstbetrekking.



Deze uitleg kan worden toegepast bij ontslagvergoedingen die zijn genoten na inwerkingtreding van dit besluit.

Bij belastingaanslagen die op de datum van inwerkingtreding van dit besluit nog niet onherroepelijk vaststaan, kan de hiervoor beschreven uitleg worden toegepast mits een belastingplichtige op verzoek van de inspecteur kan aantonen dat dit niet leidt tot (gedeeltelijke) dubbele niet-heffing.

Voorbeeld 1

A woont in Nederland en ontvangt van haar in Nederland gevestigde werkgever een ontslagvergoeding. Gedurende het grootste deel van haar dienstbetrekking van 5 jaar werkte zij in Nederland, enkel in het laatste jaar van de dienstbetrekking werkte zij 8 maanden in Duitsland. Omdat in dit geval het verloop van de dienstbetrekking voldoende duidelijk is, wordt de ontslagvergoeding dienovereenkomstig toegerekend. Voor 8/60^e deel van de ontslagvergoeding bestaat er recht op voorkoming van dubbele belasting.

De toerekening van de ontslagvergoeding aan de relevante periode betekent niet automatisch dat het heffingsrecht over de ontslagvergoeding in zoverre toekomt aan het land waar de dienstbetrekking feitelijk is uitgeoefend. Daarvoor is doorslaggevend of dat land het heffingsrecht heeft over het reguliere loon dat ter zake van die werkzaamheden is betaald (artikel 15 OESO-modelverdrag).

Voorbeeld 2

B woont in Nederland en ontvangt van zijn in Nederland gevestigde werkgever een ontslagvergoeding. Het verloop van de volledige dienstbetrekking is door omstandigheden niet in redelijkheid te benaderen. In de afgelopen periode van 12 maanden werkte hij voor deze werkgever 190 dagen in België, 35 dagen in Duitsland en de overige 15 dagen in Nederland. Alleen voor de werkzaamheden in België bestaat er recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting, omdat het heffingsrecht over dat deel van het loon aan België toekomt. De ontslagvergoeding die hij van zijn werkgever ontvangt, wordt geacht betrekking te hebben op de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Voor het deel dat toe te rekenen is aan de in België verrichte werkzaamheden, 190/240^e deel van de ontslagvergoeding, is er recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting.

3. Ontslagvergoedingen, overige verduidelijkingen

Dit besluit ziet niet op de andere in het OESO-commentaar opgenomen situaties van toerekening van beloningen bij ontslag³.

Voor de toerekening van een ontslagvergoeding is verder niet van belang of de beloning al dan niet ten laste gekomen is van een werkgever in de werkstaat.

Als een belastingplichtige wordt geconfronteerd met een concrete situatie van dubbele belasting over zijn ontslagvergoeding, zal Nederland op verzoek de dubbele belasting in het kader van een onderlinge overlegprocedure trachten op te lossen volgens de uitgangspunten van het per 15 juli 2014 gewijzigde OESO-commentaar.

4. Ingetrokken regeling

Het besluit van 23 april 2015, nr. DGB 2015/584M (Stcrt. 2015, 12171) is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

5. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

³ Zie paragrafen 2.4 tot en met 2.6 en de paragrafen 2.8 tot en met 2.16 van het commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag.



Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 25 januari 2022

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*