



Belastingverdragen. OESO-commentaar; ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 15 december 2023, nr. 2023-24998

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 25 januari 2022, nr. 2022-19850 (Stcrt. 2022, 3327). Dit besluit geeft een nadere uitleg ten aanzien van de belastingheffing over ontslagvergoedingen in een grensoverschrijdende situatie.

1. Inleiding

In het besluit van 25 januari 2022 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 toegelicht.

Op 14 oktober 2022¹ heeft de Hoge Raad arrest gewezen over het belang van na de totstandkoming van een belastingverdrag gepubliceerd OESO-commentaar. Dergelijk verdragsposterieur commentaar is volgens de Hoge Raad niet altijd van belang bij de uitleg van een belastingverdrag. Het arrest geeft aanleiding tot herziening van het besluit. Daarbij ontstaat een verschil in de behandeling van ontslagvergoedingen tussen belastingverdragen die vóór en na 15 juli 2014 zijn gesloten. Met het sluiten van een belastingverdrag wordt in dit kader het moment van ondertekening bedoeld.

1.1 Belangrijkste wijzigingen in dit besluit

Dit besluit vervangt het besluit van 25 januari 2022, nr. 2022-19850. De belangrijkste wijzigingen zijn als volgt:

- Het besluit is aangepast om onderscheid te maken tussen verdragen die vóór en na 15 juli 2014 zijn gesloten. Als uitgangspunt is op verdragen van vóór die datum de 4+ methode van toepassing en op verdragen van na die datum het OESO-commentaar van 15 juli 2014.
- In onderdeel 5 wordt een goedkeuring gegeven voor situaties waarin toepassing van de zogenoemde 4+ methode leidt tot (gedeeltelijke) dubbele heffing omdat het andere verdragsland wel het OESO-commentaar van 15 juli 2014 toepast.
- Het beleid dat in situaties van dubbele heffing bij onderlinge overlegprocedures wordt aangesloten bij het OESO-commentaar van 15 juli 2014 is vervallen.

Overige aanpassingen zijn van redactionele aard, daarmee is geen wijziging beoogd.

2. Ontslagvergoedingen, historisch verloop

In 2004 heeft de Hoge Raad enkele arresten² gewezen over de behandeling van ontslagvergoedingen in internationale situaties. Daarin werd de zogenoemde 4+ methode geïntroduceerd. De verdeling van het heffingsrecht over een ontslagvergoeding volgt volgens deze methode, samengevat, de verdeling van het heffingsrecht over het salaris in het jaar van beëindiging van de dienstbetrekking en de vier daaraan voorafgaande jaren. Toedeling van het heffingsrecht aan een andere Staat komt volgens de Hoge Raad slechts in beeld als de ontslagvergoeding voor een corresponderend deel ten laste is gekomen van een werkgever in die Staat of een vaste inrichting of vast middelpunt in die Staat.

Sinds 15 juli 2014 is in het OESO-commentaar een richtlijn opgenomen over de fiscale behandeling van ontslagvergoedingen. Het is inmiddels ook de Nederlandse uitleg dat ervan uit kan worden gegaan dat de ontslaguitkering volgens dit nieuwe OESO-commentaar 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 dienstbetrekking niet (volledig) kan worden achterhaald en de juiste

¹ HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.

² HR 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7812, en ECLI:HR:2004:AF7816.



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.

Op 14 oktober 2022 heeft de Hoge Raad het eerder genoemde arrest gewezen. Daarin verduidelijkt de Hoge Raad dat verdragsposterieur OESO-commentaar slechts van belang kan zijn voor de uitleg van een belastingverdrag wanneer dat commentaar niet verder gaat dan een precisering of verduidelijking van de verdragsbepalingen of het (verdragsanterieur) commentaar daarop. Er mag met andere woorden geen sprake zijn van een materiële wijziging ten opzichte van de eerste situatie.

3. Belastingverdragen die vóór 15 juli 2014 zijn gesloten

Van een dergelijke materiële wijziging is ten aanzien van het nieuwe OESO-commentaar inzake ontslagvergoedingen sprake, nu de voorgeschreven methode volgens dat nieuwe commentaar op belangrijke punten afwijkt van de eerdere 4+ methode van de Hoge Raad. Het moet er immers voor gehouden worden dat die methode een juiste invulling gaf aan de belastingverdragen van vóór 15 juli 2014. Aan dat nieuwe commentaar komt dan ook geen betekenis toe bij belastingverdragen die vóór 15 juli 2014 zijn gesloten.

Voor belastingverdragen die zijn gesloten vóór 15 juli 2014 is de 4+ methode van toepassing en niet het nieuwe OESO-commentaar. Daarbij is nadrukkelijk ook van belang of de ontslagvergoeding doorberekend is aan een werkgever of vaste inrichting in de andere Staat.

Voor de volledigheid merk ik op dat dit met name van belang is voor ontslagvergoedingen zoals bedoeld in paragraaf 2.7 van het OESO-commentaar op artikel 15 van 15 juli 2014. Voor overige bestanddelen van een ontslaguitkering, zoals bijvoorbeeld de uitbetaling van ongebruikte vakantiedagen, verschilt het OESO-commentaar van 15 juli 2014 immers niet materieel van de 2004 arresten van de Hoge Raad.

In belastingverdragen kunnen, bijvoorbeeld in protocolbepalingen, specifieke bepalingen zijn opgenomen over de toepassing van het OESO-commentaar bij de interpretatie van bepalingen uit het verdrag. Deze bepalingen zijn dan leidend en kunnen aanleiding geven tot het toepassen van het nieuwe OESO-commentaar bij verdragen die zijn gesloten vóór 15 juli 2014.

4. Belastingverdragen die na 15 juli 2014 zijn gesloten

Verdragsanterieur OESO-commentaar is, ook volgens de Hoge Raad, als uitgangspunt van grote betekenis bij de toepassing van OESO-conforme belastingverdragen. Bij OESO-conforme belastingverdragen die na 15 juli 2014 zijn gesloten dient het OESO-commentaar van 15 juli 2014 ten aanzien van ontslagvergoedingen toegepast te worden. Daarbij wordt als uitgangspunt aangehouden dat toerekening plaatsvindt op basis van de gehele diensttijd bij de werkgever die de ontslaguitkering betaalt. Als bijvoorbeeld door tijdsverloop het verloop van de dienstbetrekking 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. Daarbij is niet van belang of en in welke mate de dienstbetrekking aan een werkgever of vaste inrichting in de andere Staat is doorberekend.

5. Goedkeuring

Toepassing van de 4+ methode kan tot gevallen van (gedeeltelijke) dubbele belastingheffing leiden wanneer het andere verdragsland wel het OESO-commentaar van 15 juli 2014 toepast. Die dubbele heffing zou dan op individuele basis opgelost moeten worden via een procedure tot onderling overleg. Dat acht ik onwenselijk.

Ik keur daarom goed dat in gevallen waarin dubbele heffing ontstaat doordat Nederland de 4+ methode toepast en het andere verdragsland het OESO-commentaar toepast, toch het OESO-commentaar van 15 juli 2014 wordt toegepast. Daarbij gelden de in onderdeel 4 beschreven uitgangspunten. Wanneer toepassing van de goedkeuring tot enige mate van dubbele niet-heffing zou leiden mag de goedkeuring niet toegepast worden en kan een onderling overlegprocedure, als beschreven in onderdeel 6, worden opgestart.

6. Onderling overlegprocedure

Als een belastingplichtige in andere dan in de in onderdeel 5 bedoelde situaties wordt geconfronteerd met een concrete situatie van dubbele belastingheffing over zijn ontslagvergoeding, zal Nederland op verzoek de dubbele belastingheffing in het kader van een onderlinge overlegprocedure trachten op te



lossen. In dat kader verwijs ik naar het Besluit Onderlinge overlegprocedures (Besluit van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, Stcrt. 2020, 32689).

7. Ingetrokken regeling

Het besluit van 22 januari 2022, nr. 2022-19850 (Stcrt. 2022, 3327) is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

8. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2024.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 15 december 2023

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