

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Dit artikel wordt u aangeboden door Over de Grens

Over de Grens is hét vakblad voor iedereen die op professioneel vlak te maken heeft met grensoverschrijdend ondernemen, werken en wonen. Met Over de Grens blijft u op de hoogte van ontwikkelingen en achtergronden op het gebied van sociale zekerheid, freelance werk, fiscaliteit, pensioen, arbeidsrecht en vermogen. Internationale aspecten worden vanuit meerdere invalshoeken en met een praktijkgerichte insteek behandeld.

Dit kunt u verwachten van Over de Grens:

- 10 keer per jaar het vakblad - digitaal en/of op papier
- maandelijkse nieuwsbrief met actuele ontwikkelingen
- toegang tot online database
- laatste vier vakbladen offline beschikbaar op tablet.

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/over-de-grens/abonneren/>

© 2020 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

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

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

FISCAAL

De toepassing van art. 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964 in internationale situaties

2019-0036

In onderstaand artikel zullen we stilstaan bij een aantal aspecten van de pseudo-eindheffing bij vertrekvergoedingen zoals opgenomen in art. 32bb van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna 'Wet LB'). Ingevolge dit artikel is een inhoudingsplichtige een eindheffing van 75% verschuldigd over de aan een werknemer toegekende vertrekvergoeding voor zover die vergoeding meer bedraagt dan het toetsloon van de werknemer.

Wanneer is er sprake van een vertrekvergoeding?

Een vertrekvergoeding wordt beschouwd te zijn toegekend op het tijdstip waarop de dienstbetrekking is beëindigd, of, voor zover de vertrekvergoeding pas daarna als loon wordt genoten, op dat latere tijdstip. Het begrip dienstbetrekking wordt ingevuld aan de hand van het civielrechtelijke begrip zoals opgenomen in art. 610 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek. Het beëindigen van een dienstbetrekking is niet beperkt tot een situatie van ontslag. Ook pensionering, vertrek op eigen initiatief, arbeidsongeschiktheid, overgang binnen een concern en overlijden vallen hieronder.¹ Het toepassen van art. 32bb, Wet LB bij overlijden wordt echter door de wetgever onwenselijk geacht. De staatssecretaris heeft laten weten dat hij op zoek gaat naar een passende oplossing voor deze situatie, maar tot op heden heeft dit voornemen nog geen structurele oplossing voor dit probleem gecreëerd².

Ook is niet van belang uit welke elementen de vertrekvergoeding bestaat. Er hoeft geen ontslaguitkering te worden toegekend; alle belastbare elementen, zoals regulier loon, bonussen e.d. (uitzondering gelden voor aandelenopties, zie hierna

worden meegenomen in de berekening. Leidt de berekening tot een mathematisch positieve uitkomst, dan is de werkgever de eindheffing verschuldigd. Het beëindigen van de dienstbetrekking is derhalve de aanleiding tot het beoordelen of artikel 32bb Wet LB toepassing vindt.

Drempelbedrag

Artikel 32bb, Wet LB is niet van toepassing wanneer het toetsloon van de werknemer niet meer bedraagt dan € 551.000. Om het toetsloon te bepalen, worden er vier situaties onderscheiden:

1. De dienstbetrekking is aangevangen vóór of met het begin van het tweede kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd.
Bijvoorbeeld: wanneer de dienstbetrekking op 31 oktober 2019 wordt beëindigd én de werknemer is vóór of op 1-1-2017 in dienst gekomen. In deze situatie is het toetsloon het loon dat de werknemer in 2017 heeft genoten van de inhoudingsplichtige.
2. De dienstbetrekking is aangevangen in het tweede kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd.
Bijvoorbeeld: wanneer de dienstbetrekking op 31 oktober 2019 wordt beëindigd én de werknemer is op 1-9-2017 in dienst gekomen. In deze situatie is het toetsloon het tot een jaarloon herleide bedrag van het loon dat de werknemer in 2017 heeft genoten van de inhoudingsplichtige.
3. De dienstbetrekking is aangevangen in het kalenderjaar voorafgaande aan het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd.

Bijvoorbeeld: wanneer de dienstbetrekking op 31 oktober 2019 wordt beëindigd én de werknemer is op 1-6-2018 in dienst gekomen. In deze situatie is het toetsloon het tot een jaarloon herleide bedrag van het loon dat de werknemer in 2018 heeft genoten van de inhoudingsplichtige.

4. De dienstbetrekking is aangevangen in het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd.

Bijvoorbeeld: wanneer de dienstbetrekking op 31 oktober 2019 wordt beëindigd én de werknemer is op 1-2-2019 in dienst gekomen. In deze situatie is het toetsloon het loon dat de werknemer in 2019 van de inhoudingsplichtige zou hebben genoten indien de dienstbetrekking aan het begin van dat kalenderjaar was aangevangen en niet in dat kalenderjaar was beëindigd.

Wanneer de uitkomst is dat het toetsloon hoger is dan € 551.000, is artikel 32bb, Wet LB van toepassing.

Hoe wordt de vertrekvergoeding vervolgens bepaald?

De vertrekvergoeding is de som van het positieve verschil tussen – kortgezegd – het loon in het jaar van beëindiging en het vergelijkingsloon, en het positieve verschil tussen het loon in het jaar vóór beëindiging en het vergelijkingsloon. Als we een eenvoudige situatie aanhouden, waarin de dienstbetrekking per 31 december 2019 wordt beëindigd en de werknemer al vóór 1 januari 2017 in dienst was, dan dient de volgende vergelijking gemaakt te worden:

- A = positieve verschil tussen jaarloon 2019 en jaarloon 2017
B = positieve verschil tussen het jaarloon 2018 en het jaarloon 2017

A en B samen vormen dan de vertrekvergoeding. Indien en voor zover deze uitkomst - de vertrekvergoeding – vervolgens hoger is dan het jaarloon van 2017, is er in zoverre sprake van een excessief deel van de vertrekvergoeding, waarover de inhoudingsplichtige 75% belasting verschuldigd is. Praktisch gezegd: er is sprake van een excessieve vertrekvergoeding als de vertrekvergoeding hoger is dan één jaarloon.

Wanneer de dienstbetrekking gedurende het jaar 2019 wordt beëindigd, moet het jaarloon 2017 voor de berekening van "A" evenredig terugerekend worden naar een vergelijkbare periode. Er gelden nog meer rekenregels wanneer de dienstbetrekking later is aangevangen dan 1-1-2017, maar daar zullen we in dit artikel niet verder op ingaan.

Voor de berekening van zowel A als B geldt nog het volgende. Als een werknemer in die jaren aandelenopties heeft uitgeoefend die als loon zijn opgenomen in A en B, dan mag dit bedrag - voor de berekening van de vertrekvergoeding - buiten

beschouwing blijven wanneer dit voordeel behaald is met aandelenopties die vóór 2018 onvoorwaardelijk zijn toegekend of onvoorwaardelijk zijn geworden.

Voorts kan het zijn dat er in 2018 en 2019 nog aandelenopties zijn toegekend. Wanneer de werknemer deze aandelenopties ná einde dienstbetrekking nog mag uitoefenen en de werknemer heeft op het moment van beëindiging van de dienstbetrekking de opties nog niet uitgeoefend of vervreemd, dan moeten - wederom alleen voor toepassing van de berekening van de vertrekvergoeding - de waarde van deze aandelenopties tot het jaarloon 2018 en 2019 gerekend worden.

De waarde is dan het voordeel dat de werknemer zou genieten als hij op het moment van beëindiging van de dienstbetrekking de opties had vervreemd of uitgeoefend. Als de opties door het einde van de dienstbetrekking komen te vervallen, dan is de waarde van de opties nihil.

Tenslotte geldt dat als er ná einde dienstbetrekking nog betalingen gedaan worden, de berekening telkens opnieuw gedaan moet worden, onder verrekening van hetgeen eerder is berekend.

Bijzondere aspecten

Aan de hand van een casus zal ik in dit artikel verder ingaan op de problematiek die kan ontstaan bij overgang van een werknemer binnen een concern.

Casus

Meneer X is in dienst bij Z B.V. sinds augustus 2015. Hij is echter al sinds 2012 werkzaam binnen de concerngroep (concern A) waartoe Z B.V. behoort. Meneer X heeft de Franse nationaliteit, is reeds sinds jaar en dag woonachtig in Frankrijk en niet als inwoner van Nederland aan te merken in de zin van artikel 4 eerste lid, van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna 'AWR').

De heer X wordt derhalve als buitenlands belastingplichtige aangemerkt in de zin van 2.1, eerste lid, van de Wet of de inkomstenbelasting 1964 (hierna 'Wet IB'). De heer X is voor Z B.V. niet alleen werkzaam in Nederland, maar werkt ook regelmatig thuis in zijn woonplaats Frankrijk en is voor zijn werk ook veel op reis. De heer X is op basis van het belastingverdrag dat tussen Nederland en Frankrijk is gesloten, alleen aan Nederlandse heffing onderworpen voor dat gedeelte van zijn salaris dat toerekenbaar is aan de dagen die hij fysiek in Nederland werkt.

Z BV heeft echter aangegeven geen loonbelastingrisico te willen lopen en dus geen rekening te willen houden met deze 'buitenlandse dagen aftrek' in de loonadministratie. Elk jaar doet de heer X dus aangifte inkomstenbelasting in Nederland, waarin hij om een buitenlandse dagenaftrek op zijn loon verzoekt en krijgt hij vervolgens een flinke teruggaaf van teveel ingehouden loonbelasting. In zijn Franse aangifte inkomstenbelasting geeft hij

vervolgens zijn wereldinkomen op en betaalt aldaar belasting daarover, waarbij hij wel een vrijstelling krijgt voor het aan Nederlandse werkdagen toerekenbare salaris.

De heer X heeft aangegeven graag een volgende stap te willen maken en bij het hoofdkantoor in België te willen gaan werken (Q N.V.). Zowel Z B.V. als Q N.V. zijn hiertoe genegen aangezien de heer X een grote aanwinst zou zijn voor Q N.V. en de werkzaamheden voor Z B.V. al aan het afnemen waren. Het arbeidscontract met Z B.V. zal derhalve beëindigd worden per 30 april 2019 en per 1 mei 2019 zal de heer X bij Q N.V. in dienst treden.

In 2017 heeft de heer X slechts 50 van de in totaal 200 gewerkte dagen in Nederland gewerkt (=25%). In 2018 zijn dat 75 van de in totaal 200 gewerkte dagen (=37,5%). In 2019 zal de heer X nog minder in Nederland werkzaam zijn, namelijk 12 van de in totaal 80 gewerkte dagen. Het jaarloon van de heer X in 2017 bedraagt € 800.000.

Op 1 februari 2018 heeft de heer X nog voorwaardelijke aandelenopties toegekend gekregen door Z B.V. Deze aandelenopties worden telkens een jaar later voor 25% onvoorwaardelijk en uitoefenbaar, mits de heer X dan nog in dienst is bij het A-concern.

Problematiek

In de praktijk wordt vaker aangelopen tegen rechtsvragen met een internationale dimensie in de zin van art. 32bb Wet LB. Een belangrijke vraag die hier opkomt is of een belastingverdrag of art. 2 lid 5, Wet LB van invloed kan zijn op de vaststelling van het toetsloon uit art. 32bb Wet LB?

Kan er sprake zijn van een vertrekvergoeding?

Zoals eerder vermeld, wordt een vertrekvergoeding beschouwd te zijn toegekend op het tijdstip waarop de dienstbetrekking is beëindigd, waarbij het beëindigen van de dienstbetrekking niet beperkt is tot een situatie van ontslag. Ook een overgang binnen een concern valt hieronder. Dit is overigens ook expliciet benoemd door de staatssecretaris³. Het feit dat de heer X wel werkzaam blijft binnen het A-concern is volgens de wetgever dus niet van belang voor de vraag of er wel sprake kan zijn van een vertrekvergoeding. Er vindt een beëindiging van de dienstbetrekking met Z B.V. plaats, derhalve kan er sprake zijn van een vertrekvergoeding.

Hoe wordt het toetsloon bepaald?

De definitie van het toetsloon is bepaald in artikel 32bb lid 3 Wet LB. Het woord 'werknemer' dat hierin is opgenomen is van belang. Aangezien het begrip werknemer deel uitmaakt van de definitie van het toetsloon van de werknemer, hebben de uitzonderingen op het werknemersbegrip volgens ons invloed op de vaststelling van het toetsloon. Het gedeelte van het loon waarover op grond van art. 2, lid 3, 4 en 5 Wet LB geen loonbelasting is verschuldigd, wordt dan ook niet gerekend tot het toetsloon.

In bovengenoemde casus wordt de heer X niet als werknemer beschouwd op grond van artikel 2, vijfde lid, Wet LB indien en voor zover zijn loon feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door (...) een andere mogelijkheid wordt geheven. Daarbij stelt het verdrag Nederland-Frankrijk dat lonen verkregen door een inwoner van Frankrijk ter zake van een dienstbetrekking, slechts in Frankrijk belastbaar zijn, tenzij de dienstbetrekking in Nederland wordt uitgeoefend. Het loon van de heer X is dus alleen aan Nederlandse loonbelasting onderworpen voor zover het toerekenbaar is aan in Nederland gewerkte dagen. Naar onze mening telt het 'buitenlands verkregen' loon dus niet mee voor het toetsloon; de heer X wordt – ook voor toepassing van het begrip toetsloon - alleen in zoverre als werknemer in de zin van de Wet LB beschouwd voor zover zijn loon niet feitelijk onderworpen is aan een belasting naar het inkomen die door (...) een andere mogelijkheid wordt geheven. Zolang Frankrijk heft over het inkomen dat niet toerekenbaar is aan Nederland en de heer X ook niet in Nederland woont, wordt hij voor het niet aan Nederlandse werkdagen toerekenbare salaris niet als werknemer in de zin van de Wet LB beschouwd. Dit is een conclusie die ons inziens onder die voorwaarden zelfs zonder inroeping van het verdrag NL-FR kan worden getrokken.

Op basis van het aantal gewerkte dagen dat de heer X in 2017 in Nederland heeft gewerkt, bedraagt het toetsloon derhalve (25% * € 800.000) = € 200.000. Dit is lager dan het toetsloon genoemd in artikel 32bb, tweede lid ad € 551.000 en dus zou artikel 32bb Wet LB hier niet van toepassing zijn.

Overigens is de spiegelbeeldsituatie van een inwoner van Nederland die in het buitenland werkt door diverse schrijvers behandeld. Gesteld kan dan worden dat de vaststelling van het toetsloon niet wordt beïnvloed door de toepassing van een belastingverdrag. Aanhangers van deze theorie verdedigen dat een belastingverdrag enkel de heffingsbevoegdheid over een loonbestanddeel toewijst aan een land, waarmee een belastingverdrag niet het karakter van loon van een loonbestanddeel afneemt. Loon is dus gewoon loon in de zin van de Wet LB, ook als Nederland hier geen heffingsrecht over heeft. In deze situatie is artikel 30 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 van belang. Uit dit artikel blijkt dat een in Nederland wonende werknemer – onder omstandigheden – is vrijgesteld van loonbelasting. Enkel het feit dat deze werknemer is vrijgesteld van loonbelasting, ontnaemt niet dat het loonbestanddeel geen loon meer is.⁴ Dit is volgens ons echter een wezenlijk andere situatie, omdat in het hierboven geschetste voorbeeld de Wet LB zélf het begrip werknemer beperkt, zonder dat de toepassing van een verdrag het begrip werknemer 'extern' moet beperken. Dit heeft ons inziens direct invloed op de bepaling van het toetsloon.

Involed belastingverdragen op de vertrekvergoeding

Hoe dan ook blijkt uit de parlementaire geschiedenis dat art. 32bb Wet LB slechts kan worden toegepast indien en voor zover Nederland onder het toepasselijke belastingverdrag een heffingsrecht heeft over de loonbestanddelen die tezamen de vertrekvergoeding vormen.⁵ Zou het toetsloon derhalve niet beperkt worden zoals hierboven beschreven, dan is ons inziens in ieder geval een pro rata berekening van de vertrekvergoeding toegestaan om de eventuele heffing uiteindelijk te bepalen.

Aandelenoptierechten

Indien een werknemer zijn dienstbetrekking gedurende een relatief lange periode heeft uitgeoefend in verschillende landen, kan de allocatie van de vertrekvergoeding problemen opleveren. De dienstbetrekking van een internationaal actieve werknemer wordt in bovengenoemde casus beëindigd. De behandeling van aandelenoptierechten bij de vertrekvergoeding vormt hier een extra aandachtspunt.

Uit artikel 32bb, vijfde lid, Wet LB blijkt dat ingeval een optierecht dat in het jaar van beëindiging van de dienstbetrekking (2019) of het daaraan voorafgaande jaar (2018) is overeengekomen en in die jaren nog niet is uitgeoefend of vervreemd, de waarde van dat recht bij de berekening van de vertrekvergoeding in aanmerking dient te worden genomen. Deze bepaling vertelt ons echter niets over de situatie waarin er in 2019 of in 2018 voorwaardelijke aandelenoptierechten worden toegekend die pas vervallen op het moment dat de werknemer het *concern* verlaat en niet al wanneer de werknemer uit dienst gaat bij de lokale werkgever, zoals in bovengenoemde casus het geval is.

Het gaat in de vermelde casus om voorwaardelijke aandelenoptierechten die per jaar voor 25% onvoorwaardelijk en uitoefenbaar worden zolang de heer X bij concern A in dienst blijft. Deze optievoorwaarden worden geacht verband te houden met de werkzaamheden die worden verricht gedurende deze vierjaarsperiode. Wanneer de aandelenoptierechten uitgeoefend worden, moet het voordeel hiervan worden gealloceerd aan de hand van het aantal dagen dat in de betreffende staat is gewerkt ten opzichte van het totale aantal werkdagen waarop de optie geacht kan worden betrekking te hebben.⁶ De optievoorwaarden moeten dus worden toegerekend aan de werkzaamheden die zijn verricht per land. Het belastbaar voordeel kan door Nederland in de heffing van loon- en/of inkomstenbelasting worden betrokken voor zover het voordeel toerekenbaar is aan werkzaamheden die door de werknemer in Nederland zijn verricht.⁷

Op 1 februari 2019 zullen slechts 25% van de aandelenoptierechten onvoorwaardelijk en uitoefenbaar zijn. Deze aandelenoptierechten worden op basis artikel 32bb lid 5, Wet LB geacht op de datum van uitdiensttreding, 30 april 2019, uitgeoefend te zijn, voor zover dat op dat moment nog niet gebeurd is. Naar onze mening dient ook

hier een buitenlandse dagenaftrek op toegepast te worden, gezien het feit dat de heer X in de 'vesting'-periode niet alleen in Nederland, maar ook in andere landen heeft gewerkt.

Vraag blijft echter wat er moet gebeuren met de opties die pas ná het einde van de dienstbetrekking met Z B.V. onvoorwaardelijk en uitoefenbaar worden. Het onvoorwaardelijk worden vindt dan met name zijn grondslag in het feit dat de werknemer op dát moment nog in dienst is van – naar alle waarschijnlijkheid – Q N.V. in België. Zou hij immers door Q N.V. vóór 1 februari 2020 ontslagen worden, dan – en pas dan – vervallen de resterende 75% van de aandelenoptierechten.

Conclusie

Over de toepassing van artikel 32bb Wet LB, de pseudo-eindheffing, in internationale situaties bestaan nog veel onduidelijkheden. In dit artikel hebben we aandacht besteed aan de problematiek van de pseudo-eindheffing die ontstaat bij een internationale werknemer. Het eerste probleem waar tegenaan wordt gelopen is de berekening van het toetsloon. Ons inziens dient op het toetsloon een buitenlandse dagenaftrek te worden toegepast in de situatie dat bijvoorbeeld artikel 2 lid 5, Wet LB van toepassing is. Voorts dient, wanneer het toetsloon alsnog boven het drempelbedrag uitkomt, op de vertrekvergoeding een buitenlandse dagenaftrek te worden toegepast.

Ook de behandeling van voorwaardelijke aandelenoptierechten die niet direct met het beëindigen van de dienstbetrekking met de lokale werkgever vervallen, maar afhankelijk zijn van voorwaarden waar die werkgever geen invloed op kan uitoefenen – zoals de voorwaarde dat deze pas vervallen als de dienstbetrekking met het concern wordt beëindigd – brengt vragen met zich mee. In hoeverre dienen deze opties nog tot de vertrekvergoeding berekend te worden, wanneer het al dan niet vervallen van die opties afhankelijk is van factoren waar de scheidende werkgever geen invloed op heeft. Hier is het laatste woord nog niet over gezegd.

Auteurs: Saskia Hemmes-van der Kruk, partner bij SAS for Expats (deel van HBK Tax Advisors) te Leiderdorp en redactielid van Over de Grens (sas@hbk.eu) en Ela Cuppen, assistent-belastingadviseur bij SAS for Expats

Noten:

1. Th.J.M. van Schendel, 'Excessieve vertrekvergoedingen 2009: een belastingbeschouwing', MBB 2018/10; J.B.M.H. Bisschoff-Moonen, Cursus Belastingrecht LB.5.4.3.B.a.1.; M. Kleine Kalvenhaar, 'De pseudo-eindheffing bij een excessieve vertrekvergoeding, een excessieve heffing geëvalueerd', WFR 2016/94, onderdeel 5.5 en 7.; Kamerstukken I 2008/09, 31 459, nr. 9, blz. 4.
2. De staatssecretaris is expliciet ingegaan op de situatie van o.a. het overlijden van een werknemer en verwijst naar mogelijke toepassing van de hardheidsclausule (Verslag van een schriftelijk overleg over de Evaluatie Belastingheffing excessieve beloningsbestanddelen die als bijlage bij de brief van 20 september 2016 over Fiscale moties en toezeggingen aan de Tweede Kamer (Kamerstuk 34 550 IX, nr. 5) is gestuurd.)