

# 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.

*Saskia-Hemmes van der Kruk en Daniel van den Helder<sup>1</sup>*

## Dynamische interpretatie commentaar bij artikel 15 OESO-modelverdrag; 2020-0034

In de afgelopen 20 jaar heeft het begrip ‘werkgever’ uit artikel 15 van het OESO-modelverdrag een flinke ontwikkeling doorgemaakt en het einde lijkt nog niet in zicht. Op 19 december 2019 heeft de Rechtbank Zuid-West-Brabant uitspraak<sup>2</sup> gedaan over de toepassing van de materiele benadering van het werkgeversbegrip. De Rechtbank is van oordeel dat het materieel werkgeverschap ‘dynamisch’ geïnterpreteerd moet worden aan de hand van het gewijzigde OESO-commentaar bij het OESO-modelverdrag. De dynamische interpretatie van het gewijzigde OESO-commentaar zal in veel gevallen sneller leiden tot materieel werkgeverschap en dus belastingplicht in de werkstaat. In dit artikel zullen wij de historische achtergrond en ontwikkeling van het begrip ‘materieel’ werkgeverschap door de jaren heen op chronologische wijze nader toelichten.

### Artikel 15 van het OESO-modelverdrag

In artikel 15, lid 1 van het OESO-modelverdrag is bepaald dat het werkland het recht heeft om belasting te heffen over het loon dat de werknemer in dienstbetrekking in het werkland verdient, de zogenoemde ‘werkstaatheffing’. In artikel 15, lid 2 van het OESO-modelverdrag zijn een aantal uitzonderingen opgenomen. Het woonland mag heffen indien het verblijf van de werknemer in het werkland in de relevante periode minder dan 183 dagen bedraagt, de zogenoemde ‘woonstaatheffing’. Een van de voorwaarden voor de toepassing van de 183-dagen regel is dat de beloning voor de werkzaamheden niet door of namens een werkgever wordt betaald die inwoner is van de werkstaat.<sup>3</sup> In artikel 15 lid 2, onderdeel b, van het OESO-modelverdrag is het volgende bepaald: *“The remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State”*. In het vervolg van dit artikel gaan we dieper in op de vraag wanneer sprake is van een werkgever volgens artikel 15, lid 2, onderdeel b van het OESO-modelverdrag.

### De geboorte en ontwikkeling van het begrip ‘materieel’ werkgeverschap

Het begrip ‘materieel’ werkgeverschap kent zijn oorsprong in een arrest van 28 februari 2003 en het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 10 maart 2004. In de periode voor het arrest uit 2003 werd het begrip ‘werkgever’, voor verdragsdoeleinden, strikt formeel benaderd. Voor de bepaling van het begrip werkgever volgens het verdrag werd enkel gekeken met wie de werknemer een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst had gesloten, waarbij enkel een uitzondering werd gemaakt voor misbruiksituaties als bedoeld

in paragraaf 8 van het OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

### HR 28 februari 2003 (ECLI:NL:HR:2003:AU5241)

#### *Introductie gezagsverhouding*

De Hoge Raad had in zijn arrest van 28 maart 2003 afstand gedaan van de louter formele benadering van het begrip werkgever uit artikel 15 van het OESO-modelverdrag. In het arrest werd bepaald dat voor de kwalificatie als werkgever niet enkel kan worden aangesloten bij de vaststelling wie voor de Wet loonbelasting 1964 (Wet LB) als werkgever wordt beschouwd. Het was daarbij niet beslissend tot wie de werknemer formeel in dienstbetrekking staat, maar tot wie de werknemer in gezagsverhouding staat. De Hoge Raad besliste als volgt: *‘Voor het aanmerken van een persoon als werkgever is in ieder geval vereist dat de betrokken werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in de werkstaat tot deze persoon in een gezagsverhouding staat’*.

De Hoge Raad had in deze zaak geoordeeld dat belanghebbende voor zijn werkzaamheden in Polen niet tot de Poolse vennootschap in gezagsverhouding staat, waardoor verder niet is ingegaan op de vraag wanneer dan wel sprake was van een gezagsverhouding. Wel stapte de Hoge Raad af van de puur formele benadering van het begrip werkgever door de gezagsverhouding als vereiste voor werkgeverschap aan te nemen. Daarnaast werd in een eerder arrest van de Hoge Raad van 12 oktober 2001 (ECLI:NL:HR:2001:ZC8022) al aangegeven dat relevant is voor wiens rekening de voordelen van bepaalde werkzaamheden komen, alsmede de daaruit vloeiende nadelen en risico’s.

### **Besluit van 10 maart 2004 (IFZ 2004/113M)**

De staatssecretaris van Financiën had in het bovengenoemde, inmiddels ingetrokken, besluit uit 2004 deels invulling gegeven aan de uitspraak van de Hoge Raad over het begrip werkgeverschap. In het besluit was bepaald in welk geval er met een materiële benadering naar het begrip werkgever moest worden gekeken. Het besluit richtte zich daarbij slechts op een specifiek geval, waarbij het ging om buitenlandse werknemers die via een buitenlands uitzendbureau tijdelijk in Nederland tewerkgesteld werden. De concrete vraag die beantwoord werd was of de Nederlandse inlener van de buitenlandse werknemers, voor verdragstoepassing, als werkgever kon worden beschouwd. Als dit het geval was en de beloning werd door of namens de inlener betaald, dan zou Nederland het heffingsrecht hebben over het inkomen relaterend aan de in Nederland verrichte werkzaamheden voor de Nederlandse inlener. De staatssecretaris overwoog en besliste daarin dat de inlener voor verdragstoepassing als werkgever werd gezien als de uitlener niet of nauwelijks werkgeversfuncties vervulde. Hiervan was o.a. sprake als de duur van de arbeidsovereenkomst met de uitlener afhankelijk was van de duur van de opdracht met de inlener. Hiermee werd verondersteld dat de Nederlandse inlener materieel gezien de ontslag- en beoordelingsbevoegdheid had ten aanzien van de betreffende werknemer. Ook zou het feitelijke gezag over de buitenlandse werknemer ten aanzien van de werkzaamheden in Nederland bij de Nederlandse inlener liggen en bestond een directe relatie tussen de beloning van de werknemer en de door de inlener betaalde vergoeding. Hetzelfde uitgangspunt kon ingenomen worden voor een in Nederland woonachtige werknemer, die door een Nederlands uitzendbureau werd uitgezonden naar het buitenland.

### **Arresten Hoge Raad 1 december 2006**

In een zestal arresten<sup>4</sup> heeft de Hoge Raad in 2006 verdere invulling gegeven aan het materieel werkgeversbegrip voor verdragstoepassingen.

In deze arresten werd het kader breder getrokken dan slechts arbeidsverhoudingen via een uitzendbureau. De materiële benadering van het werkgeverschap werd in de arresten uitgebreid naar alle grensoverschrijdende uitzendingen in concernverband. De Hoge Raad besliste hoe het begrip 'werkgever' moest worden uitgelegd volgens het

niet-zelfstandige arbeid artikel<sup>5</sup> in OESO conforme belastingverdragen die Nederland heeft gesloten. De Hoge Raad heeft als volgt overwogen:

*"Voor het aanmerken van een natuurlijke persoon of lichaam als werkgever is in dit verband vereist dat de betrokken werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in de werkstaat tot deze persoon of dat lichaam in een gezagsverhouding staat (vergelijk HR 28 februari 2003). In de omstandigheid dat sprake moet zijn van een werkgever ligt voorts de eis besloten dat de werkzaamheden voor rekening en risico van die persoon of dat lichaam worden verricht. Deze eis brengt mee dat de kosten van de werkzaamheden (de aan de werknemer voor de desbetreffende werkzaamheden betaalde arbeidsbeloning) worden gedragen door die "werkgever", alsmede dat de voordelen van de werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende nadelen en risico's voor diens rekening komen (vergelijk HR 12 oktober 2001)".*

Allereerst is dus bepalend tot welke persoon of lichaam de werknemer voor de grensoverschrijdende werkzaamheden in gezagsverhouding staat. Hierbij werd het arrest uit 2003 aangehaald door aan te geven dat er sprake moet zijn van een gezagsverhouding. Hiervan is sprake als de werknemer gehouden is om concrete aanwijzingen van een persoon of lichaam op te volgen.<sup>6</sup> De instructiebevoegdheid van een persoon of lichaam jegens de werknemer is hierin bepalend.

Voorts noemde de Hoge Raad nog een extra eis, namelijk dat de grensoverschrijdende werkzaamheden voor rekening en risico van die persoon of dat lichaam, waarmee de werknemer in gezagsverhouding staat, moeten komen. Dit houdt in dat die persoon of dat lichaam de kosten van de werkzaamheden voor haar rekening neemt en dat de daaruit vloeiende voor- en nadelen en risico's ook voor die persoon of dat lichaam zijn. Indien het salaris van de werknemer wordt betaald door de formele werkgever, kan het toch zijn dat de beloning wordt gedragen door die andere persoon of dat andere lichaam. Hiervan is sprake als de salariskosten geïndividualiseerd zijn doorbelast. Door te voldoen aan deze eisen is sprake van materieel werkgeverschap op grond van artikel 15 lid 2, onderdeel b van het OESO-modelverdrag en kan er belasting geheven worden over de werkzaamheden die worden verricht in het werkland.

### **Besluit van 12 januari 2010 (DGB2010/267M)**

In het Besluit van 12 januari 2010 heeft de staatssecretaris beleid geformuleerd over de fiscale gevolgen van tijdelijk in het buitenland tewerk-

gestelde werknemers. Het beleid is uitgewerkt aan de hand van een aantal voorbeelden.

In een aantal voorbeelden wordt uitgelegd wanneer geen sprake is van een gezagsverhouding bij uitzendingen binnen concernverband. Het komt regelmatig voor dat werknemers tijdelijk worden uitgezonden in het kader van een uitwisselingsprogramma of voor loopbaanontwikkeling. Of een werknemer wordt kortstondig uitgezonden vanwege zijn specifieke deskundigheid. In deze gevallen ontbreekt vaak een gezagsverhouding, omdat de werkzaamheden van de werknemer voor het buitenlands concernonderdeel geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de normale bedrijfsactiviteiten van het buitenlands concernonderdeel. Mede hierom heeft de staatssecretaris, vanuit praktische overwegingen, beslist dat er geen sprake is van een gezagsverhouding als een buitenlandse werknemer binnen concernverband, voor niet langer dan 60 werkdagen, in Nederland tewerkgesteld wordt. De 60 werkdagen worden geteld binnen een 12-maandsperiode. Het ontbreken van een gezagsverhouding in deze concrete gevallen heeft tot gevolg dat de Nederlandse inlener niet als werkgever wordt gezien volgens het verdrag, met als gevolg dat Nederland niet zal heffen over deze dagen.

#### **Rechtbank Zeeland-West Brabant (ECLI:NL:RBZWB:2019:5758)**

Zoals reeds in de inleiding al kort aangehaald, is onlangs een uitspraak van de Rechtbank verschenen waarin is geoordeeld dat het materieel werkgeverschap 'dynamisch' geïnterpreteerd moet worden.

Het betrof een belanghebbende die inwoner was van Nederland en in dienst was van een Engelse vennootschap. Belanghebbende vervulde op basis van zijn arbeidsovereenkomst een internationale managementfunctie en in die hoedanigheid verrichtte hij werkzaamheden voor zowel de Engelse vennootschap als een Duitse zustermaatschappij. De Engelse en Duitse vennootschappen zijn beiden dochtermaatschappijen van een Amerikaanse vennootschap. De werkzaamheden werden verricht in Nederland, Duitsland en Engeland en belanghebbende rapporteerde aan zijn leidinggevende in de VS. De Engelse vennootschap had met de Duitse vennootschap een 'management service agreement' afgesloten, op basis waarvan een vaste service fee in rekening werd gebracht bij de Duitse vennootschap. De vaste service fee bestond uit de salariskosten

van belanghebbende, de salariskosten van de CFO en de marketingservices.

Volgens de Duitse belastingautoriteiten was belanghebbende belastingplichtig in Duitsland voor het inkomen relaterend aan de in Duitsland gewerkte dagen voor de Duitse vennootschap. Hierbij stelde de Duitse belastingautoriteiten zich op het standpunt dat de Duitse vennootschap als materieel werkgever van belanghebbende kwalificeerde. In geschil was of belanghebbende in Nederland recht had op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor de in Duitsland gewerkte dagen voor de Duitse vennootschap.

Allereerst toetste de Rechtbank of er sprake was van een gezagsverhouding tussen de Duitse vennootschap en belanghebbende. De hoogste functie binnen de Duitse vennootschap werd bekleed door belanghebbende en hij stuurde alle afdelingen van de Duitse vennootschap aan. Belanghebbende rapporteerde aan de CEO van de Amerikaanse moedermaatschappij. De CEO was instructiebevoegd ten aanzien van de werkzaamheden van belanghebbende. De Rechtbank oordeelde dat sprake was van een gezagsverhouding tussen de Duitse vennootschap en belanghebbende, aangezien belanghebbende verantwoording af moest leggen aan de CEO van de Amerikaanse moedermaatschappij, die aandeelhouder was van de Duitse vennootschap. Daarnaast was de Rechtbank van oordeel dat de werkzaamheden die belanghebbende voor de Duitse vennootschap in Duitsland verrichtte, integraal onderdeel uitmaakten van de normale bedrijfsactiviteiten van de Duitse vennootschap. Vervolgens werd door de Rechtbank getoetst of sprake was van doorbelasting van het loon van belanghebbende aan de Duitse vennootschap. De Rechtbank overwoog hierbij dat de eis van de geïndividualiseerde doorbelasting is ontleend aan de HR-arresten uit 2006. Volgens de Rechtbank werd in deze arresten aangesloten bij het toen geldende OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag. De Rechtbank was van mening dat het OESO-commentaar 'dynamisch' geïnterpreteerd moet worden, waarbij wijzigingen ook gelden voor belastingverdragen die vóór het gewijzigde OESO-commentaar zijn afgesloten.

In dit kader verwees de Rechtbank naar het besluit van de staatssecretaris van 23 april 2015<sup>7</sup> bij het gewijzigde OESO-commentaar op artikel 15 en

17 van het OESO modelverdrag. In dit besluit heeft de staatssecretaris het standpunt ingenomen dat voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid over een ontslagvergoeding in grensoverschrijdende situaties moet worden uitgegaan van hetgeen is opgenomen in het gewijzigde OESO-commentaar. Het gewijzigde OESO-commentaar wijkt af van de richtlijnen die de Hoge Raad in 2006 heeft gegeven aan de verdeling van de heffingsbevoegdheid van ontslagvergoedingen in verdragssituaties. De staatssecretaris heeft in het besluit bepaald dat het gewijzigde OESO-commentaar als uitgangspunt moet worden genomen bij de toepassing van de Nederlandse belastingverdragen die OESO conform zijn.

Met inachtneming van het voorgaande heeft de Rechtbank beslist dat voor de invulling van het begrip werkgever moet worden gekeken naar het huidige OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag. Op basis hiervan is niet van belang of de salariskosten geïndividualiseerd zijn doorbelast, maar moet beoordeeld worden of de loonkosten van belanghebbende ten laste zijn gekomen van de Duitse vennootschap. Naar het oordeel van de Rechtbank is hier sprake van, aangezien de loonkosten van belanghebbende zijn inbegrepen in de service fee die in rekening werd gebracht bij de Duitse vennootschap. Hoewel het loon van belanghebbende feitelijk werd uitbetaald door de Engelse vennootschap, kunnen de loonkosten voor zover die betrekking hebben op de werkzaamheden voor de Duitse vennootschap, op basis van het *'at-arm's-length beginsel'*, volledig worden toegerekend aan de Duitse vennootschap.

De conclusie van de Rechtbank was dat belanghebbende recht had op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor het inkomen relaterend aan de in Duitsland gewerkte dagen voor de Duitse vennootschap. De Belastingdienst heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank.

### **Gevolgen van de dynamische interpretatie voor de praktijk**

De dynamische interpretatie voor verdrags-toepassingen kan tot onvoorziene belastingconsequenties leiden. Het woonland moet sneller toestaan om een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen voor de werkzaamheden in de werkstaat en de werkzaamheden in de werkstaat zullen sneller tot belastingplicht in de werkstaat leiden. Uiteraard wel voor zover zowel

de woon- als de werkstaat het gewijzigde OESO-commentaar van artikel 15 van het OESO-modelverdrag zullen volgen. Het gevaar van een dubbele heffing of een dubbele vrijstelling ligt hierbij op de loer.

Met deze uitspraak heeft de Rechtbank zonder enige nuance gevolg gegeven aan het gewijzigde OESO-commentaar. In de huidige tijd, waarin steeds meer grensoverschrijdend wordt gewerkt en werknemers steeds vaker een internationale functie vervullen, kan een verdere uitbreiding van het werkgeverschap volgens artikel 15 van het OESO-modelverdrag tot hogere administratieve en financiële verplichtingen leiden voor zowel werknemers als werkgevers. Hoe moeten we bijvoorbeeld omgaan met werknemers die werkzaam zijn voor een internationaal concern en op basis van hun functie in meerdere landen werkzaam zijn? Voor vennootschapsbelastingdoeleinden is het vaak verplicht om de kosten voor de werkzaamheden, middels een bepaalde formule, globaal te verdelen over de verschillende onderdelen van het concern. Zal er op basis van de uitspraak van de Rechtbank dan in alle landen een belastingplicht ontstaan? Dit lijkt ons niet waarschijnlijk. In elke verhouding zal ook nog getoetst moeten worden of er sprake is van materieel werkgeverschap, dat wil zeggen, is er sprake van een gezagsverhouding en/of andere elementen die tot die conclusie leiden, los van de vraag of de loonkosten al dan niet middels een service fee worden doorbelast. Het is wel evident dat er in veel situaties eerder tot belastingheffing in de werkstaat kan worden geconcludeerd, omdat een geïndividualiseerde doorbelasting geen hard vereiste meer is. Zoals al aangegeven heeft de Belastingdienst hoger beroep ingesteld. Het woord is nu aan het Hof.

### **Noten:**

1. Werkzaam voor SAS for Expats/HBK belastingadviseurs.
2. Rechtbank Zeeland-West Brabant 19 december 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:5758.
3. De andere voorwaarde is dat de beloning niet ten laste mag komen van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft.
4. HR 1 december 2006, nrs. 38 850, [ECLI:NL:HR:2006:AT3920], 38 950 [ECLI:NL:HR:2006:AT3918], 39 710 [ECLI:NL:HR:2006:AT3932], 39 711 [ECLI:NL:HR:2006:AZ3175], 39 535 [ECLI:NL:HR:2006:AT3928] en 40 088 [ECLI:NL:HR:2006:AZ3169].
5. De artikelen uit de belastingverdragen die overeenkomen met artikel 15 van het OESO-modelverdrag.
6. J.P. van 't Hof en M.R.M. van Deden, Het begrip "werkgever" volgens art. 15 OESO-modelverdrag nader toegelicht, WFR 2010/971 §2.2.
7. Besluit 23 april 2015, DGB 2015/584M, Stct. 2015, 12171.