

Bij de vraag of loon is doorbelast gebruikt de rechtbank de dynamische interpretatiemethode

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 19-12-2019 nr. BRE - 17 _ 8051
Zaaknummer(s)	BRE - 17 _ 8051
Datum uitspraak	19-12-2019
Belastingjaar/tijdvak	2014
Trefwoorden	gezagsverhouding, OESO-commentaar, dynamische methode, feitelijk geïndividualiseerd, loondoorbelasting, materieel werkgeverschap, ten laste komen
Rubriek	Internationaal en Europees OESO-Modelverdrag - art. 15
Wetsartikelen	NL-Duitsland (1959) - art. 10
ECLI	ECLI:NL:RBZWB:2019:5758
Brondocumenten	Rechtbank Zeeland-West-Brabant 19 december 2019, nr. 17/8051
Auteur	mr. R.A. Bosman
NTFR	2020/831
Datum publicatie	26-03-2020
NTFR	

Samenvatting

Belanghebbende woont in Nederland. Hij heeft een arbeidsovereenkomst gesloten met een Limited. De Limited en een GmbH zijn dochtermaatschappijen van een LLC. Belanghebbende verricht werkzaamheden in Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. De Duitse fiscale rechter heeft beslist dat de werkzaamheden die in Duitsland zijn verricht aldaar zijn belast. Voor die werkzaamheden wordt derhalve Duitse loonbelasting ingehouden en afgedragen. Belanghebbende heeft in zijn aangifte over 2014 verzocht om aftrek in verband met elders belast inkomen. De inspecteur heeft deze aftrek verleend voor zover zijn inkomen ziet op de werkzaamheden in het Verenigd Koninkrijk. De inspecteur heeft echter aftrek geweigerd voor de inkomsten die aan de werkzaamheden in Duitsland kunnen worden toegerekend. In geschil is of dit terecht is. Daarbij is van belang of sprake is van materieel werkgeverschap met de GmbH, wat wil zeggen of sprake is van een gezagsverhouding en of sprake is van loondoorbelasting aan de GmbH.

Bij de uitleg van het begrip 'werkgever' in het dienstbetrekkingsartikel van de Nederlandse belastingverdragen heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bij grensoverschrijdende uitzending van werknemers in concernverband van belang is of sprake is van een gezagsverhouding. De rechtbank is van oordeel dat hiervan in casu sprake is. Belanghebbende is de hoogste persoon bij de GmbH. Hij stuurt alle afdelingen en al het personeel aan. Hij verrichtte zijn werkzaamheden op het kantoor van de GmbH en legde direct verantwoording af aan de CEO van de aandeelhouder, de LLC. Verder moet sprake zijn van loondoorbelasting. Voor de uitleg van dat begrip maakt de rechtbank gebruik van de dynamische methode. Door het nieuwe OESO-commentaar hieromtrent zijn eerdere arresten van de Hoge Raad achterhaald. Er moet namelijk niet worden gekeken of de onkosten van belanghebbende feitelijk geïndividualiseerd zijn, maar of het door de Limited aan belanghebbende betaalde loon ten laste is gekomen van de GmbH. Daarvan is sprake omdat in de aan de GmbH in rekening gebrachte service fee onder meer het loon van belanghebbende is begrepen. Belanghebbende heeft recht op een aftrek elders belast inkomen voor zijn Duitse inkomsten.

(Beroep gegrond.)

Commentaar

Deze procedure draait om de uitleg en toepassing van art. 10 (niet-zelfstandige arbeid) van het voormalige Belastingverdrag Nederland-Duitsland 1959 (het Verdrag). Meer specifiek betreft deze zaak de materiële uitleg van het werkgeversbegrip in dit artikel, waarbij de vraag is of sprake is van een gezagsverhouding tussen belanghebbende en de GmbH – volgens belanghebbende de materiële werkgever voor verdragstoepassing – en of sprake is van loondoorbelasting aan de GmbH. Art. 10, lid 1, Verdrag bepaalt dat de werkstaat heffingsbevoegd is, waarbij volgens lid 2 bij wijze van uitzondering de woonstaat exclusief heffingsbevoegd is indien, onder andere, de werknemer een vergoeding ontvangt van een werkgever die zijn woonplaats niet in de werkstaat heeft (de werkstaat is in dit geval Duitsland). Volgens belanghebbende gaat de uitzondering van lid 2 niet op en moet Nederland daarom voorkoming verlenen voor de aan Duitsland ter heffing toegewezen inkomsten.

De rechtbank neemt als uitgangspunt de arresten van 1 december 2006 (nrs. 38.850,

NTFR 2006/1714

, 38.950,

NTFR 2006/1715

, 39.535,

NTFR 2006/1716

, 39.710,

NTFR 2006/1717

, 39.711,

NTFR 2006/1718

en 40.088,

NTFR 2006/1719

), waarin de Hoge Raad bij de uitzending van werknemers in concernverband het begrip 'werkgever' in belastingverdragen materieel uitlegt (op basis van een autonome interpretatie). Volgens de Hoge Raad vereist dit begrip de aanwezigheid van een gezagsverhouding tussen de werknemer en een persoon of lichaam in de werkstaat. Bovendien geldt de eis dat de werkzaamheden voor rekening en risico van die persoon of dat lichaam worden verricht, wat meebrengt dat de betaalde arbeidsbeloning wordt gedragen door die 'werkgever' en dat de voordelen van de werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende nadelen en risico's voor diens rekening komen. Van het gedragen worden door de werkgever is volgens de Hoge Raad alleen sprake als de kosten door de formele werkgever geïndividualiseerd worden doorbelast aan de materiële werkgever, waarbij kan worden uitgegaan van de voor de werknemer globaal per tijdseenheid berekende loonkosten, bijvoorbeeld een bedrag per dag.

(i) Gezagsverhouding

De Hoge Raad gaat in de arresten van 1 december 2006 uit van een formele werkgever in de woonstaat van de werknemer (dat zou in dit geval dus Nederland zijn) en van een materiële werkgever in de werkstaat. De rechtbank past de benadering van deze arresten in dit geval echter wat ruimer toe op een formele werkgever in een derde staat, namelijk de Limited gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. In mijn optiek is deze ruimere lezing terecht en in overeenstemming met art. 10 Verdrag, aangezien de kwestie is of in een van de verdragsstaten een materiële werkgever aanwezig is.

Belanghebbende is regionaal CEO van de groep en bekleedt de hoogste functie binnen de GmbH, waarbij hij alle afdelingen en personeel aanstuurt. Dit suggereert dat er mogelijk geen gezagsverhouding bestaat tussen belanghebbende en de GmbH. Hoewel belanghebbende de belangrijkste persoon binnen de GmbH is, leidt de rechtbank uit andere feiten echter af dat er wel degelijk sprake is van een dergelijke gezagsverhouding. Bepalend hiervoor is het feit dat belanghebbende verantwoording aflegt aan en instructies ontvangt van de CEO van de LLC, de

moedermaatschappij van de GmbH die het 'hoogste orgaan van de groep' vormt. Zeker nu het draait om de vraag naar de gezagsverhouding met de GmbH, roept deze conclusie bij mij toch enige twijfel op, aangezien de gezagsverhouding op groepsniveau – of wellicht een indirecte gezagsverhouding langs de lijn van de aandeelhouder – blijkbaar doorslaggevend is om een gezagsverhouding met de GmbH aan te nemen. Een andere persoon of ander orgaan van de GmbH die/dat een rol zou kunnen spelen bij een gezagsverhouding, zoals de directie of de aandeelhoudersvergadering van de GmbH, wordt echter niet genoemd.

(ii) Doorbelasting van loon

Volgens de rechtbank baseerde de Hoge Raad zich in de arresten van 1 december 2006 op par. 8 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag, waarin eveneens een materieel werkgeversbegrip wordt gehanteerd. De Hoge Raad verwijst in deze arresten echter niet expliciet naar dit OESO-commentaar. Niettemin oordeelt de rechtbank dat art. 10 Verdrag moet worden uitgelegd naar de strekking van het latere commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag. Volgens de rechtbank is de benadering van de Hoge Raad met betrekking tot de eis van de geïndividualiseerde doorbelasting van loonkosten inmiddels achterhaald door het herziene OESO-commentaar, waarin deze eis niet wordt gesteld, maar waarin slechts van belang is of het loon ten laste is gekomen van de materiële werkgever, in dit geval dus de GmbH.

De rechtbank verwijst in dit verband mede naar het besluit van 23 april 2015, nr. DGB 2015/584M,

NTFR 2015/1568

, over de behandeling van ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties. Volgens dit besluit heeft Nederland het in 2014 gewijzigde OESO-commentaar, waarin richtlijnen zijn opgenomen over de heffingstoedeling ten aanzien van ontslagvergoedingen, als uitgangspunt genomen bij de toepassing van de Nederlandse belastingverdragen die op het OESO-Modelverdrag zijn gebaseerd. De verwijzing van de rechtbank naar het besluit kan ik moeilijk plaatsen. Dit besluit gaat namelijk niet over de 2006-arresten of de doorbelasting van loonkosten, terwijl in deze procedure evenmin een ontslagvergoeding aan de orde is. Mocht het besluit aangehaald worden ter onderbouwing van het belang van later OESO-commentaar in algemene zin (zie hierna), dan lijkt deze verwijzing mij overbodig.

De OESO gaat er in het algemeen van uit dat het OESO-commentaar een dynamisch karakter heeft, met uitzondering van wijzigingen die zien op inhoudelijke aanpassingen van het OESO-Modelverdrag (zie par. 33 t/m 35 van de inleiding bij het OESO-Modelverdrag). Zoals de rechtbank memoreert, acht de Hoge Raad het OESO-commentaar 'van grote betekenis' voor de interpretatie van belastingverdragen die luiden conform het OESO-Modelverdrag (zie HR 2 september 1992, BNB 1992/379 en HR 14 juli 2017, nr. 16/03578,

NTFR 2017/1864

). Dit is zeker het geval voor het OESO-commentaar zoals dat luidde ten tijde van het sluiten van het toepasselijke belastingverdrag. Volgens de Hoge Raad kan een latere versie van het OESO-commentaar ook relevant zijn voor de interpretatie van een verdrag gebaseerd op het OESO-Modelverdrag, als aanvullend uitlegmiddel (zie bijvoorbeeld HR 21 februari 2003, nrs. 37.011, NTFR 2003/416 en 37.024, NTFR 2003/417, en HR 15 januari 2016, nr. 14/03647, NTFR 2016/671).

De rechtbank past het OESO-commentaar op dynamische wijze toe, maar dat ligt in deze zaak

misschien niet zonder meer voor de hand. Het Verdrag dateert immers van vóór het oorspronkelijke OESO-Modelverdrag (1963), en art. 10 Verdrag is dus niet ontleend aan art. 15 OESO-Modelverdrag. De opmerking van de rechtbank dat het Verdrag is gebaseerd op het OESO-Modelverdrag is in dit licht opvallend. Wel komt de werking van art. 10 Verdrag, ondanks de tekstuele verschillen, in beginsel overeen met die van art. 15 OESO-Modelverdrag. Een ander punt is dat het Verdrag tot stand is gekomen ruim vóór de opname van par. 8 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag in 1992. Dit commentaar is in latere jaren verder gewijzigd en uitgebreid, waarbij ook het materiële werkgeverschap voor toepassing van art. 15 OESO-Modelverdrag nader is uitgewerkt. Het feit dat het Verdrag dateert uit 1959 lijkt me op zich echter geen beletsel om toch het (latere) OESO-commentaar te kunnen gebruiken als uitlegmiddel. Ik kan me voorstellen dat het OESO-commentaar ook van belang kan zijn voor de uitleg van een verdrag tussen twee OESO-lidstaten met betrekking tot een regel die in wezen gelijk is aan een bepaling uit het OESO-Modelverdrag, ook al is het verdrag niet geheel OESO-conform en dateert het verdrag van vóór het OESO-Modelverdrag. Ook de Hoge Raad heeft bij de uitleg van het Verdrag in een eerder arrest al eens verwezen naar het OESO-Modelverdrag 1963 en het commentaar op latere versies van het OESO-Modelverdrag (zie HR 9 december 1998, BNB 1999/267).

De rechtbank verwijst ter onderbouwing van zijn oordeel naar de 'huidige' par. 8 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag; ik neem aan dat de rechtbank daarmee doelt op de – sinds 2010 toegevoegde – par. 8 t/m 8.27 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag. De door de rechtbank genoemde elementen lijken met name ontleend te zijn aan par. 8.13 en 8.15 van het commentaar op art. 15 OESO-Modelverdrag. Aangezien het salaris van belanghebbende is opgenomen in de service fee die de Limited heeft berekend aan de GmbH, concludeert de rechtbank dat het loon ten laste is gekomen van de GmbH. Andere relevante aspecten zijn volgens de rechtbank dat de loonkosten op basis van het arm's length-beginsel volledig kunnen worden toegerekend aan de GmbH, en dat de werkzaamheden van belanghebbende integraal onderdeel uitmaakten van de ondernemingsactiviteit van de GmbH. In combinatie met de geconstateerde gezagsverhouding leidt dit ertoe dat de GmbH volgens de rechtbank de materiële werkgever is. Duitsland is dus volgens de rechtbank heffingsbevoegd ten aanzien van de aan Duitsland toerekenbare vergoeding, en Nederland moet op grond van de vrijstellingsmethode voorkoming van dubbele belasting verlenen (art. 20 Verdrag). De diverse verdragsrechtelijke aspecten, waaronder de houdbaarheid van de 2006-arresten in het licht van het herziene OESO-commentaar, komen in hoger beroep ongetwijfeld nader aan de orde.

[1]
Mr.dr. R.A. Bosman is werkzaam bij Gerechtshof Den Haag en als docent internationaal en Europees belastingrecht verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven.

Datum: 30-4-2020

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2020-831>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.