

Gedetacheerde werknemer en non-concurrentievergoeding : wie mag belasten ?

Auteur: Bernard Peeters

Editie: Fiscooloog Internationaal 458 p. 4

Publicatiedatum: 31 januari 2022

Rechtbank/Hof: Luik

Datum van uitspraak: 21 september 2021

In een arrest van 21 september 2021 heeft het hof van beroep te Luik zich uitgesproken over de toepassing van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag op een non-concurrentievergoeding. Dergelijke rechtspraak blijft interessant, omdat uit de Belgische en buitenlandse rechtspraak ter zake blijkt dat de toepassing van de verdragen op dergelijke vergoedingen niet steeds eenduidig is.

Feiten

De betrokken belastingplichtige is - voor zover we uit het arrest kunnen opmaken - steeds in België blijven wonen. Gedurende meer dan 32 jaar was hij als werknemer actief voor de internationale groep K. Tijdens een deel van deze periode (meer bepaald vanaf 1 april 2008) werd hij gedetacheerd naar een Franse vennootschap van de groep. Op basis van artikel 11 van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag was zijn Frans salaris in Frankrijk belastbaar en verleende België voorkoming van dubbele belasting. Aan zijn detachering kwam evenwel op 1 oktober 2010 een einde waarna hij opnieuw werkzaam werd voor een Belgische vennootschap van de groep. Op 4 juli 2011 nam hij ontslag. Twee dagen later sloot hij met een andere Belgische vennootschap van de groep een non-concurrentieovereenkomst af, aangezien hij door zijn lange staat van dienst over heel wat fabrieksgeheimen van de groep beschikte. Uit hoofde van deze overeenkomst ontving hij in 2011 een bedrag van 600.000 euro waarop bedrijfsvoorheffing ingehouden werd en waarvoor ook een fiche 281.10 werd opgemaakt (of dat door de werkgever of door de betalende vennootschap gebeurde, kan uit het arrest niet worden afgeleid). De belastingplichtige is evenwel van oordeel dat de heffingsbevoegdheid over deze vergoeding aan Frankrijk toekomt op basis van artikel 11 van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag (art. 15 OESO-Modelverdrag).

In het kader van de toepassing van de verdragen op non-concurrentievergoedingen rijzen diverse vragen die we hierna overlopen.

Artikel 15 DBV van toepassing ?

De eerste vraag is of het artikel inzake werknemersbeloningen (art. 15 OESO-Modelverdrag) op dit type van vergoedingen van toepassing is.

In het verleden heeft de Administratie diverse keren voorgehouden dat dit niet het geval is, omdat er geen activiteiten uitgeoefend werden als tegenprestatie voor dergelijke vergoedingen (zie o.m. B. PEETERS, "Non-concurrentie en verdragen : zelfde Hof, verschillende beginselen ?", Fisc. Int. 2007, nr. 289, 6 en B. PEETERS, "Non-concurrentievergoedingen en verdragen : onduidelijkheid troef", Fisc. Int. 2009, nr. 310, 1). Zij was integendeel van oordeel dat de heffingsbevoegdheid over non-concurrentievergoedingen op basis van het restartikel bepaald moest worden, waardoor deze bevoegdheid in beginsel toekomt aan de woonstaat.

In 2005 veranderde de Administratie het geweer evenwel van schouder. Dat gebeurde wellicht op basis van de rechtspraak van het hof van beroep te Brussel (arrest van 14 november 1997 besproken in Fisc. Int. 1997, nr. 171, 7). De gewijzigde houding kwam tot uiting in een circulaire die handelde over artikel 15 van het OESO-Modelverdrag. Daarin nam de Administratie aan dat non-concurrentievergoedingen wel degelijk ressorteren onder artikel 15 OESO-Modelverdrag (Circulaire nr. AFZ 2005/0652 (AFZ 08/2005) van 25 mei 2005; zie Fisc. Int. 2005, nr. 260, 1).

De toepasbaarheid van artikel 15 OESO-Modelverdrag op non-concurrentievergoedingen werd ten slotte ook bevestigd door het Hof van Cassatie in zijn arrest van 11 december 2008 (Fisc. Int. 2009, nr. 310, 1).

In het hier besproken arrest oordeelt ook het hof van beroep te Luik dat artikel 11 van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag (art. 15 OESO-Modelverdrag) van toepassing is op de non-concurrentievergoeding in kwestie.

Overigens wordt ook in het OESO-commentaar op het modelverdrag sinds 2014 aangenomen dat artikel 15 van toepassing is op dergelijke vergoedingen : "Under the provisions of an employment contract or of a settlement following the termination of an employment, a previous employee may receive a payment in consideration for an obligation not to work for a competitor of his ex-employer. This obligation is almost always time-limited and often geographically-limited. Whilst such a payment is directly related to the employment and is therefore 'remuneration ... derived in respect of an employment', it would not, in most circumstances, constitute remuneration derived from employment activities performed before the termination of the employment. For that reason, it will usually be taxable only in the State where the recipient resides at the time the payment is received" (Commentaar op het OESO-Modelverdrag 2017, art. 15, § 2.9 besproken door D. BUYLAERT, "Beëindigingsvergoeding toegekend aan werknemers : nieuwe OESO-commentaar", Fisc. Int. 2014, nr. 370, 1).

De toepasbaarheid van dit artikel op non-concurrentievergoedingen blijkt evenwel niet in alle landen onomstreden (zie o.m. F. PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, Doctoral Series nr. 12, IBFD, 2007, 202 die verwijst naar de US alwaar de IRS oordeelt dat dergelijke vergoedingen onder het restartikel vallen).

Maar hoe artikel 15 OESO-Model concreet toepassen ?

Vervolgens rijst de vraag hoe artikel 15 OESO-Modelverdrag concreet moet worden toegepast op dat soort vergoedingen. Zoals bekend, voorziet dit artikel als algemene regel erin dat de heffingsbevoegdheid wordt toegewezen aan de werkstaat, indien de activiteit in die Staat wordt uitgeoefend. Probleem is evenwel dat een non-concurrentieverplichting juist het zich onthouden van activiteiten behelst.

Op internationaal vlak vindt men afhankelijk van de precieze omstandigheden en bepalingen van de non-concurrentieovereenkomst, diverse mogelijkheden terug inzake de toewijzing van de heffingsbevoegdheid over non-concurrentievergoedingen (zie F. PÖTGENS, o.c.,428 e.v.) :

* toewijzing aan de werkstaat waar de activiteiten (vermoedelijk) zouden zijn uitgeoefend indien de non-concurrentieovereenkomst niet zou hebben bestaan;

* toewijzing aan de woonstaat indien de non-concurrentiebepaling algemeen gesteld is en geen specifiek territorium bepaalt;

* toewijzing aan de Staat waar de activiteiten voorheen werden uitgeoefend indien de non-concurrentievergoeding ab initio deel uitmaakte van de ontbonden arbeidsovereenkomst;

* toewijzing aan de Staat waar de werknemer fysisch aanwezig is op het moment dat hij de non-concurrentiebepaling honoreert.

Het komt ons voor dat het deze laatste benadering is die de Administratie volgt in haar hogergenoemde circulaire : "Men krijgt die vergoedingen evenwel niet in handen op de dag waarop de arbeidsovereenkomst wordt beëindigd; ze zijn verschuldigd naarmate de niet-concurrentieverplichting wordt opgevolgd en worden dus eveneens betaald uit hoofde van de afwezigheid van een latere activiteit binnen de desbetreffende branche. De niet-concurrentievergoedingen worden dus beschouwd als zijnde niet hoofdzakelijk betaald op grond van de vroegere activiteit. In dat geval zijn de niet-concurrentievergoedingen uitsluitend belastbaar in de Staat waarvan de gerechtigde inwoner is op het tijdstip waarop de vergoedingen worden betaald".

Tot dat besluit kwam trouwens ook het hof van beroep te Brussel in zijn arrest van 29 juni 2017 (zie C. BUYSSE, "Niet-concurrentievergoeding : belastbaar in de woonstaat ?", *Fisc. Int.* 2017, nr. 406, 8), alsook in zijn hogergenoemd arrest van 14 november 1997.

In het hier besproken arrest besluit het hof van beroep te Luik eveneens dat de heffingsbevoegdheid over de non-concurrentievergoeding toekomt aan België. Of het hof dezelfde redenering toepaste (belastingheffing in de Staat waarvan de werknemer inwoner is op het tijdstip waarop de non-concurrentievergoeding wordt betaald), is ons niet helemaal duidelijk. Het hof stelt weliswaar dat niets in de non-concurrentieovereenkomst specifiek naar Frankrijk verwijst en dat de betrokkene in België woont op het moment van de uitvoering van de overeenkomst. Het gebruikt evenwel verder ook als argument dat de laatste beroepsactiviteit van de belastingplichtige vóór zijn ontslag in België werd uitgeoefend. Dit laatste argument - waarvan niet duidelijk is of het ten overvloede werd gebruikt door het hof - verwijst dan weer naar de Staat waar de laatste beroepsactiviteit werd uitgeoefend.

Uit het summiere arrest kunnen we ook niet afleiden hoe lang de non-concurrentieverplichting gold. Dit gegeven kan belangrijk zijn, indien geopteerd wordt voor belastingheffing in de woonstaat waar de verplichting gehonoreerd wordt. Indien deze verplichting bv. voor een periode van 5 jaar gold, blijft ons inziens de vraag open of de belastingheffing over de volledige vergoeding moet worden toegekend aan de woonstaat op het moment van de ontvangst van de vergoeding, dan wel of de belastingheffing pro rata moet worden toegekend aan de nieuwe woonstaat ingeval de genietter van het inkomen inmiddels zou emigreren. In dat laatste geval rijst de bijkomende vraag of de Belgische Administratie de vergoeding elk jaar waarin België de woonstaat van de betrokkene blijft, slechts pro rata kan belasten, omdat de vergoeding geacht wordt toegekend te zijn onder de opschortende voorwaarde van het respecteren van de non-concurrentieverplichting. Of kan België integendeel meteen het volledige bedrag bij toekenning belasten, waarbij de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om pro rata een ontheffing van ambtswege te vragen in geval van verhuis naar een andere Staat, zoals dat ook voorzien is voor de belastingheffing van stock-opties (zie hogergenoemde circulaire inzake art. 15 OESO-Modelverdrag, nr.12 en 13) ?

Tot slot dient ook nog vermeld dat in het alhier besproken arrest het hof oordeelt dat er in casu geen onderscheid moet worden gemaakt voor de non-concurrentieovereenkomsten die afzonderlijk na het beëindigen van de arbeidsovereenkomst werden afgesloten (zoals in casu, zij het amper twee dagen na het ontslag). Het feit dat de vergoeding toegekend wordt door een andere groepsvennootschap (die niet de werkgever is van de betrokkene), lijkt volgens het hof evenmin invloed te hebben op de analyse.

Bernard Peeters