

## Ontslagvergoedingen : (on)verzoenbare uitleg in België en Nederland ?

*Auteur(s):* Tayfun Anil

*Editie:* 459 p. 1

*Publicatiedatum:* 28 februari 2022

## Ontslagvergoedingen : (on)verzoenbare uitleg in België en Nederland ?

De Nederlandse Staatssecretaris van Financiën heeft in een besluit van 25 januari 2022 een nieuwe interpretatielijn uitgetekend in het kader van de heffingsbevoegdheid over ontslagvergoedingen overeenkomstig artikel 15 van het OESO-Modelverdrag (Besluit nr. 2022-19850, *Staatscourant*, 4 februari 2022). De Belgische Administratie heeft haar standpunt ter zake reeds toegelicht in een circulaire uit 2005. De OESO-commentaar uit 2014 voorziet eveneens in een bepaalde interpretatie inzake ontslagvergoedingen. Kunnen deze diverse interpretaties onderling verzoend worden ?

### De heffingsbevoegdheid over ontslagvergoedingen

De problematiek van de verdeling van de heffingsbevoegdheid bij de uitbetaling van opzeg- en ontslagvergoedingen in een grensoverschrijdende context is sinds lange tijd een delicate kwestie (zie o.m. *Fisc. Int.* 2005, nr. 260, 1 en *Fisc. Int.* 2014, nr. 370, 1).

Artikel 15 OESO-Modelverdrag regelt de verdeling van de heffingsbevoegdheid over "*lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen verkregen terzake van een dienstbetrekking*". De heffingsbevoegdheid komt toe aan de woonstaat van de werknemer, tenzij de dienstbetrekking in de andere verdragsstaat wordt uitgeoefend. De vraag rijst hierbij of er sprake is van een *uitoefening van de dienstbetrekking* bij opzeg- en ontslagvergoedingen, aangezien zij in principe worden betaald zonder de levering van effectieve arbeidsprestaties door de werknemer.

De OESO-commentaar bevestigt sinds 2014 dat opzeg- en ontslagvergoedingen onder het toepassingsgebied van artikel 15 OESO-Modelverdrag vallen. Een 'opzeg'-vergoeding

("payment in lieu of notice of termination") wordt gedefinieerd als een compensatie voor een opzegtermijn die de werknemer had moeten presteren, maar niet werkelijk heeft gepresteerd (§ 2.6. OESO-commentaar bij art. 15). Een 'ontslag'-vergoeding ("severance payment" of "redundancy payment") wordt gedefinieerd als de vergoeding die de werkgever (wettelijk of contractueel) verschuldigd is aan de werknemer wiens dienstbetrekking wordt stopgezet en die berekend wordt volgens de duurtijd van de in het verleden gepresteerde werkzaamheden bij de werkgever (§ 2.7. OESO-commentaar bij art. 15).

Wat de *heffingsbevoegdheid* over een *ontslagvergoeding* betreft, stelt de OESO-commentaar dat een dergelijke vergoeding moet worden beschouwd als *een beloning voor de laatste 12 maanden* van de dienstbetrekking. De vergoeding wordt dan *pro rata* toegewezen aan de staten waar de dienstbetrekking gedurende deze periode werd uitgeoefend. Deze '12 maanden-richtlijn' is evenwel slechts een weerlegbaar vermoeden en kan terzijde worden geschoven, bv. indien uit de feiten blijkt dat de ontslagvergoeding betrekking heeft op de volledige dienstbetrekking (en niet louter op de laatste 12 maanden).

In deze bijdrage zal de focus enkel liggen op het begrip 'ontslag'-vergoeding (en niet op de 'opzeg'-vergoeding).

## '12 maanden-richtlijn' als alternatief criterium in Nederland

Het voormelde besluit van 25 januari 2022 van de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën vervangt een eerder besluit van 23 april 2015 dat de 12 maanden-richtlijn als hoofdregel vooropstelde in het verlengde van de rechtspraak van de Nederlandse Hoge Raad (Hoge Raad 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7812 en ECLI:HR:2004:AF7816; *Fisc. Int.* 2006, nr. 268, 1).

Aanleiding voor deze vervanging is de vaststelling dat "verschillende verdragspartners" aan de OESO-commentaar over ontslagvergoedingen een andere uitleg dan Nederland geven. Volgens deze uitleg wordt de ontslagvergoeding toegerekend "overeenkomstig *de diensttijd waarop de hoogte van de ontslagvergoeding is gebaseerd*". "Doorgaans is dit de *volledige diensttijd bij de werkgever die de ontslagvergoeding betaalt*". Het is pas indien het (volledige) verloop van de dienstbetrekking niet (meer) kan worden achterhaald en de juiste toerekening ook niet op een andere wijze in redelijkheid kan worden benaderd dat wordt teruggevallen op de laatste 12 maanden van de dienstbetrekking bij de werkgever. De 12 maanden-richtlijn is hier dus niet de hoofdregel, maar een 'terugvalregel'.

Blijkens het besluit van 25 januari 2022 wil Nederland zich vanaf 5 februari 2022 bij deze interpretatie aansluiten. In het besluit wordt het volgende voorbeeld gegeven om de gewijzigde interpretatie toe te lichten : *A woont in Nederland en ontvangt van haar in Nederland gevestigde werkgever een ontslagvergoeding. Gedurende het grootste deel van haar dienstbetrekking van 5 jaar werkte zij in Nederland, enkel in het laatste jaar van de dienstbetrekking werkte zij 8 maanden in Duitsland (en dus meer dan 183 dagen). Omdat in dit geval het verloop van de dienstbetrekking voldoende duidelijk is, wordt de*

*ontslagvergoeding dienovereenkomstig toegerekend. Voor 8/60e deel van de ontslagvergoeding bestaat er recht op voorkoming van dubbele belasting.*

Het besluit verduidelijkt dat de toerekening van de ontslagvergoeding aan de relevante periode niet automatisch betekent dat de heffingsbevoegdheid over de ontslagvergoeding toekomt aan het land waar de dienstbetrekking feitelijk is uitgeoefend. Daarvoor is doorslaggevend of dat land de heffingsbevoegdheid heeft over het reguliere loon dat ter zake van de dienstbetrekking is betaald (art. 15 OESO-Modelverdrag). Het besluit vermeldt volgend voorbeeld : *B woont in Nederland en ontvangt van zijn in Nederland gevestigde werkgever een ontslagvergoeding. Het verloop van de volledige dienstbetrekking is door omstandigheden niet in redelijkheid te benaderen. In de afgelopen periode van 12 maanden werkte hij voor deze werkgever 190 dagen in België, 35 dagen in Duitsland en de overige 15 dagen in Nederland. Alleen voor de werkzaamheden in België bestaat er recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting, omdat het heffingsrecht over dat deel van het loon aan België toekomt. De ontslagvergoeding die hij van zijn werkgever ontvangt, wordt geacht betrekking te hebben op de laatste 12 maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Voor het deel dat toe te rekenen is aan de in België verrichte werkzaamheden, 190/240e deel van de ontslagvergoeding, is er recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting.*

Deze Nederlandse interpretatiewijziging hoeft niet te verbazen. Reeds in het verleden werd aangekaart dat de door de OESO vooropgestelde 12 maanden-richtlijn weinig helderheid en praktische toepasbaarheid biedt. In de plaats daarvan werd geargumenteed om de heffingsbevoegdheid over de ontslagvergoeding te verdelen over de staten waar de dienstbetrekking werd uitgeoefend tijdens de diensttijd op basis waarvan de hoogte van de ontslagvergoeding werd berekend (zie o.m. F.P.G. POTGENS, "The Allocation of Severance Payments under Article 15 of the OECD Model" in H. VAN ARENDONK e.a., *A Tax Globalist, Essays in Honour of Maarten J. Ellis*, IBFD, 2005, (105) 119; M. TRUMPEL en R. JAHN, "Termination of Employment" in M. LANG e.a., *The OECD-Model-Convention and its Update 2014*, Linde, 2015, (121) 134).

## **De Belgische circulaire van 25 mei 2005**

De Belgische Administratie heeft in een circulaire van 25 mei 2005 haar standpunt inzake de toepassing van de toewijzingsregels op opzeg- en ontslagvergoedingen toegelicht (zie o.m. *Fisc. Int.* 2005, nr. 260, 1). De circulaire maakt een onderscheid *ratione materiae* tussen 'compenserende' en 'niet-compenserende' ontslagvergoedingen.

Volgens de circulaire is een ontslagvergoeding van compenserende aard wanneer deze wordt toegekend volgens de Belgische arbeidswetgeving. Een niet-compenserende ontslagvergoeding is daarentegen een vergoeding die wordt betaald in landen waar geen wettelijke opzegtermijn bestaat of die in België extra-wettelijk wordt betaald, bovenop de wettelijk voorziene compenserende ontslagvergoeding.

Strikt gezien is er naar Belgisch (arbeids)recht geen onderscheid tussen opzeg- en ontslagvergoedingen. Het begrip 'niet-compenserende ontslagvergoeding' lijkt evenwel

nauwer aan te sluiten bij het begrip 'ontslagvergoeding' ("severance payments") in de zin van de OESO-commentaar.

Indien de werknemer in het kader van zijn arbeidsovereenkomst activiteiten in verscheidene landen heeft uitgevoerd, zal de niet-compenserende ontslagvergoeding volgens de circulaire moeten worden uitgesplitst tussen de verscheidene landen *die de bevoegdheid hebben gehad om belastingen te heffen* over de bezoldigingen die op deze activiteiten betrekking hebben.

## Zijn de interpretaties verzoenbaar ?

\* Op het punt van de (niet-compenserende) ontslagvergoedingen lijkt de Belgische circulaire aan te sluiten bij de gewijzigde interpretatie van de Nederlandse fiscus. De heffingsbevoegdheid wordt in beide interpretaties vastgesteld in functie van de diensttijd en de plaatsen waar de dienstbetrekking in het verleden werd uitgeoefend.

Het volgende voorbeeld verduidelijkt de toepassing van de Belgische en Nederlandse interpretaties. *Stel dat een werknemer inwoner van staat A is en gedurende 9 jaar in staat A werkt voor onderneming Y. Na deze 9 jaar werkt hij nog gedurende 12 maanden in staat B voor onderneming Y, waarna zijn dienstbetrekking wordt stopgezet. Hij ontvangt een (niet-compenserende) ontslagvergoeding berekend op basis van zijn dienstperiode van 10 jaar.*

*Volgens de 12 maanden-richtlijn van de OESO-commentaar heeft staat B de volledige heffingsbevoegdheid over deze ontslagvergoeding. Nochtans is de ontslagvergoeding gebaseerd op de volledige duurtijd van de dienstbetrekking. Het zou bijgevolg ongepast zijn indien staat B de volledige heffingsbevoegdheid over de ontslagvergoeding krijgt. Het lijkt inderdaad aangewezen de heffingsbevoegdheid te verdelen in functie van de plaatsen waar de werknemer gedurende zijn hele dienstperiode heeft gewerkt. Staat A zou dan heffingsbevoegd worden over 9/10 van de ontslagvergoeding en staat B over 1/10 (staat A was gedurende 9 jaar heffingsbevoegd over het loon overeenkomstig art. 15 OESO-Modelverdrag).*

Niettemin moet worden opgelet ingeval de dienstbetrekking in de ene (destijds heffingsbevoegde) staat lang geleden is uitgeoefend. Neem het volgende voorbeeld. *Stel dat een werknemer eerst 5 jaar in staat A en vervolgens 20 jaar in staat B heeft gewerkt. Is het ook in dat geval opportuun om de heffingsbevoegdheid over een ontslagvergoeding voor 1/5 (5 jaar van 25 jaar) toe te laten komen aan staat A, waar de dienstbetrekking voor het laatst 20 jaar geleden werd uitgeoefend ? Wellicht is het aangewezen om in dergelijk geval de heffingsbevoegdheid volledig aan staat B toe te kennen, tenzij staat A toch een belasting zou heffen op de ontslagvergoeding. Om dubbele belasting te vermijden, zal staat B dan een recht op aftrek voor de in staat A betaalde belasting moeten toekennen (hetgeen ook uitdrukkelijk door de Nederlandse fiscus wordt bevestigd).*

\* Bovendien lijken de Belgische en Nederlandse interpretaties niet alleen onderling

verzoenbaar te zijn, maar ook met de OESO-commentaar. De 12 maanden-richtlijn van de OESO betreft immers slechts een *weerlegbaar* vermoeden. Indien uit de feiten en omstandigheden zou blijken dat de ontslagvergoeding een beloning is die betrekking heeft op een langere/andere periode dan de laatste 12 maanden van de dienstbetrekking, kan men rekening houden met die (volledige) periode van de dienstbetrekking.

Er lijkt dus niet zozeer sprake te zijn van een andere uitleg door de Nederlandse fiscus, maar wél van een verduidelijking. De Nederlandse fiscus benadrukt zelf dat men moet terugvallen op de laatste 12 maanden van de dienstbetrekking, indien het verloop van de dienstbetrekking niet (volledig) kan worden achterhaald.

## 12 maanden-richtlijn als alternatief criterium in België ?

Hoewel de Belgische Administratie in haar voormelde circulaire niets zegt over de situatie waarin de volledige dienstperiode niet meer in beeld gebracht kan worden, kan m.i. aangenomen worden dat de 12 maanden-richtlijn in België gebruikt kan worden in overeenstemming met de OESO-commentaar uit 2014.

Zo heeft de Belgische rechtspraak in het verleden aanvaard dat de heffingsbevoegdheid over een ontslagvergoeding omgedeeld moet worden in functie van de laatste 12 maanden bij gebrek aan feitelijke gegevens (Brussel 19 december 1997, *Fisc. Int.* 1998, nr. 171, 5; *AFT* 1998, 182).

In de benadering van de Rulingcommissie komt een gelijkaardig standpunt terug (zie o.m. ruling nr. 2012.068 van 3 april 2012 inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheid over een afkoopsom die betrekking heeft op één specifiek jaar).

Een gelijkaardig standpunt komt tot slot voor in het akkoord in onderling overleg van 15 december 2006 gesloten tussen de Belgische en Duitse fiscus : "*Indien een werknemer, in de periode voor het verbreken van het arbeidscontract, gedeeltelijk in de woonstaat of op het grondgebied van een derde staat en gedeeltelijk in de andere staat werkzaam was, is de opzeggingsvergoeding in de andere staat belastbaar, doch slechts voor het deel dat overeenstemt met de vergoedingen, verkregen in het kalenderjaar voor het verbreken van het contract, die op basis van artikel 15, § 1 en § 2 van de overeenkomst in die andere staat belastbaar zijn*" (eigen onderlijning); (*Fisc. Int.* 2007, nr. 278, 2).

## Conclusie

Er lijkt geen onverzoenbaarheid te bestaan tussen de nieuwe Nederlandse uitleg, de Belgische uitleg en de OESO-commentaar. De heffingsbevoegdheid over ontslagvergoedingen moet in beginsel *pro rata temporis* worden verdeeld tussen de staten waar de werknemer gedurende zijn volledige, internationale carrière werkzaam was.

Indien de volledige duur van zijn carrière niet gekend is of een *pro rata*-verdeling voor de volledige carrière redelijkerwijze onmogelijk is, kan men terugvallen op de laatste 12

maanden van de dienstbetrekking. In dat geval is een *pro rata*-verdeling in functie van de laatste 12 maanden aangewezen.

Belangrijk is dat een staat enkel heffingsbevoegd kan zijn over (zijn *pro rata*-aandeel in) een ontslagvergoeding, indien hij ook heffingsbevoegd was/is over de reguliere bezoldigingen conform artikel 15 OESO-Modelverdrag.

**Tayfun Anil**

© Roularta Media Group NV - This copy is licensed to nele.theys@tiberghien.com