

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/>

© 2021 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.

Martijn Snikkenburg¹

Hinken op twee gedachten 2021-0032

Kent u dat gevoel, eigenlijk moet het roer gewoon om, moeten de zaken op een andere manier worden benaderd. Maar oude ingesleten patronen kunnen sterk zijn, die laat je niet zomaar los. Dus wordt het hinken op twee gedachten, het een doen en het ander niet nalaten, dat soort dingen, u begrijpt het wel. Waar dit heen gaat? Naar Den Bosch toe. Op 31 december 2020 deed het Hof daar een zeer principiële uitspraak, legde de beroemde 1-december-arresten naast zich neer en omarmde de dynamische verdragsinterpretatie van het OESO-modelverdrag.² Maar wel tussen de regels door.

De casus

Het draaide allemaal om een inwoner van Nederland die in dienst is van een Britse Ltd. die op haar beurt weer de dochter was van een Amerikaanse LLC. Die Amerikaanse LLC heeft nog een andere dochter, een Duitse GmbH, de zus van de Britse Ltd. Zoals dat wel vaker gaat binnen grotere ondernemingen, volgen de taken en verantwoordelijkheden niet precies de juridische structuur, laat staan dat men zich iets gelegen laat aan landsgrenzen.

Zo ook bij belanghebbende die de functie van Executive VP / Managing Director International had, verantwoordelijk was voor de activiteiten van het concern in de EMEA-regio en in dat kader zijn werkzaamheden verrichtte voor zowel Britse Ltd. als voor Duitse GmbH, in onder meer Nederland, Duitsland en in Groot-Brittannië. Qua aansturing viel belanghebbende overigens rechtstreeks onder de CEO van de Amerikaanse LLC.

Met de belastinginspecteur verschilde belanghebbende van mening over de vraag waar hij nou precies belasting moest betalen en dan met name ten aanzien van het deel van zijn inkomen dat verband houdt met zijn Duitse werkzaamheden. Is hij daarover belasting verschuldigd in Duitsland en belangrijker nog, heeft hij ter zake van dat deel van zijn inkomen recht op voorkoming van dubbele belasting in Nederland?

Artikel 15

Een typisch geval van de toepassing van artikel 15, of in dit geval artikel 10 van het toen nog geldende belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland³ (hierna: het verdrag).

1. Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten verkrijgt uit niet-zelfstandige arbeid, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt uitgeoefend.
2. In afwijking van het eerste lid kunnen inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts in de Staat worden belast, waar de werknemer zijn woonplaats heeft, indien deze werknemer:

1. tijdelijk in totaal niet meer dan 183 dagen gedurende een kalenderjaar, in de andere Staat verblijft,
2. voor zijn gedurende deze tijd uitgeoefende werkzaamheden vergoeding ontvangt van een werkgever, die zijn woonplaats niet in de andere Staat heeft, en
3. voor zijn werkzaamheden niet ten laste van een zich in de andere Staat bevindende vaste inrichting of duurzame inrichting van de werkgever vergoeding ontvangt.

In 2014 werkte belanghebbende 36 van de in totaal 229 door hem gewerkte dagen in Duitsland en na toepassing van artikel 10, eerste lid, van het verdrag wenste hij ter zake van het daarmee samenhangende deel van zijn reguliere inkomen over dat jaar belasting te betalen in Duitsland en in Nederland voorkoming van dubbele belasting te krijgen. De inspecteur was het hier niet mee eens, want volgens hem was er sprake van dat belanghebbende:

1. minder dan 183 dagen in Duitsland was geweest gedurende 2014; en
2. zijn loon had ontvangen van een werkgever die niet Duitsland gevestigd was; en
3. zijn loon ook niet kreeg ten laste van een vaste inrichting van zijn werkgever in Duitsland.

Drie voorwaarden die alleen van waarde zijn als aan alle drie wordt voldaan. De 183 dagen staan niet ter discussie, en hetzelfde geldt voor de vaste inrichting. Voor zijn gelijk hoeft de inspecteur alleen nog maar aan te tonen dat belanghebbende het loon voor zijn werkzaamheden in Duitsland heeft ontvangen van een werkgever die niet in Duitsland is gevestigd, waardoor de discussie voor de rechtbank en later het hof zich toespitst op de vragen:

1. Is de Duitse GmbH wel de werkgever van belanghebbende?
2. Ontvangt belanghebbende ook zijn loon van de Duitse GmbH?

Deze vragen zijn niet nieuw. Sterker nog, tegenwoordig vormen ze doorgaans de kern van de discussie over de toepassing van artikel 15 OESO⁴ of de woordelijk nagenoeg gelijklopende artikelen met een ander nummer zoals in het oude verdrag met Duitsland (artikel 10) of nieuwe verdrag met Duitsland (artikel 14). Hoewel lange tijd de vraag wie nou de werkgever was, puur formeel werd beoordeeld, met andere woorden als er een arbeidsovereenkomst lag dan was er sprake van een werkgever en anders niet, heeft de Hoge Raad op 1 december 2006⁵ in niet meer mis te verstande bewoording duidelijk gemaakt dat de enige juiste methode de materiële benadering is:

“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, nr. 37224, BNB 2004/138). 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, nr. 35478, BNB 2002/65).”⁶

En in zijn besluit van 12 januari 2010⁷ heeft de staatssecretaris van Financiën dit standpunt als volgt verwoord overgenomen:

“Voor de toepassing van de 183-dagenregeling brengt dit, samengevat, mee dat in alle gevallen als werkgever van een werknemer die tijdelijke grensoverschrijdende werkzaamheden verricht, wordt beschouwd degene die:

- a. met betrekking tot die werkzaamheden het gezag over de werknemer uitoefent, dat wil zeggen jegens de werknemer instructiebevoegd is; en*
- b. de arbeidsbeloning van de werknemer voor die werkzaamheden en de voordelen, nadelen en risico’s van die werkzaamheden draagt.”*

Gezagsverhouding

Wat in de eerste plaats dus van belang is, is de gezagsverhouding. Had de GmbH de bevoegdheid de belanghebbende instructies te geven? Hij was immers verantwoordelijk verschuldigd en kon zijn instructies verwachten van de CEO van Amerikaanse LLC, niet van de Duitse GmbH. Toch kwam de rechtbank in eerste instantie tot de conclusie dat er wel degelijk sprake was van een gezagsverhouding tussen de Duitse GmbH en belanghebbende⁸. Omdat belanghebbende verantwoordelijk moest afleggen aan de CEO van de

LLC, en de LLC de enig aandeelhouder was van de Duitse GmbH, moest hij daarmee dus verantwoording afleggen aan de aandeelhoudersvergadering van de GmbH en daarmee aan het hoogste orgaan van de Duitse GmbH.

In 2007 kwam diezelfde rechtbank overigens in een op dit punt vergelijkbare casus juist tot de conclusie dat een directeur niet in gezagsverhouding staat tot een Duitse dochtervennootschap, omdat hij voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in Duitsland rechtstreeks aan de Raad van Bestuur van de moedervennootschap moest rapporteren. Nu deze moeder de enig aandeelhouder was van de betreffende Duitse dochter, betekende de gezagsverhouding met de Aandeelhoudersvergadering een gezagsverhouding met de enig aandeelhouder en dus niet met de Duitse dochtervennootschap⁹. Ook het Hof Amsterdam maakte in 2007 in een van de verwijzingszaken van de eerder genoemde 1-december-arresten al korte metten met een dergelijke gezagsverhouding tot de aandeelhoudersvergadering¹⁰.

Hof Den Bosch maakte in onderhavige casus niet per se korte metten met de mogelijkheid om in een materiële gezagsverhouding tot de aandeelhoudersvergadering te staan en geeft met zoveel woorden aan dat het toezicht dat de LLC houdt op het functioneren voldoende kan zijn voor het functioneren van belanghebbende in een materiële gezagsrelatie tot de Duitse GmbH, maar dat dit niet zonder meer het geval is: *“Belanghebbende is immers reeds uit hoofde van zijn arbeidsovereenkomst met Limited verantwoordelijk verschuldigd aan de bedoelde CEO. Dat belanghebbende dus ‘rapporteert’ aan die CEO betekent nog niet dat die rapportage geschiedt in het kader van een materiële gezagsverhouding met GmbH. Ook bij het bestaan van een dienstverleningsovereenkomst tussen Limited en GmbH, zonder gezagsrelatie tussen GmbH en belanghebbende, zal belanghebbende immers op grond van dat arbeidscontract onverkort verantwoording afleggen aan de CEO van LLC (r.o. 4.18).*

Er zal dus iets meer moeten worden aangetoond dan een enkele formele mogelijkheid van een gezagsverhouding om het Hof ervan te overtuigen dat er, naast de gezagsverhouding die toch al bestaat met de CEO van de Amerikaanse LLC uit hoofde van de dienstbetrekking met de Britse Ltd., nog een aparte gezagsverhouding bestaat met de aandeelhoudersvergadering met de Duitse GmbH. Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende hier niet in geslaagd nu de informatieverstrekking alles behalve volledig was. Conclusie, geen gezagsverhouding.

Voor wiens rekening?

Naast het ontbreken van een gezagsverhouding, wat op zich voldoende was om te concluderen dat er geen sprake was van een werkgever, stond het Hof in de onderhavige procedure ook uitgebreid stil bij de vraag of de arbeidsbeloning van de werknemer voor zijn werkzaamheden voor de Duitse GmbH is gedragen door de Duitse GmbH. De Hoge Raad had daarover in de eerder genoemde 1-december-arresten immers aangegeven dat: *“Indien de beloning voor de in de werkstaat verrichte werkzaamheden is uitbetaald door een werkgever in de andere Staat, is voor de vraag of die arbeidsbeloning voor rekening van een werkgever in de werkstaat is gekomen, vereist dat de werkgever in de andere Staat de desbetreffende kosten geïndividualiseerd aan de werkgever in de werkstaat heeft doorbelast. Bij die doorbelasting kan worden uitgegaan van de voor de werknemer globaal per tijdseenheid berekende loonkosten, bijvoorbeeld een bedrag per dag.”* (r.o. 3.3.2)

Met andere woorden, om te kunnen spreken van een loon dat door de Duitse GmbH aan belanghebbende is betaald, terwijl deze al zijn loon van de Britse Ltd. ontvangt, zou sprake moeten zijn geweest van een doorbelasting die duidelijk samenhangt met de loonkosten en de tijd die de belanghebbende aan de GmbH had besteed. Hiervan was geen sprake. Er was weliswaar een Management Service Agreement (MSA) gesloten tussen de Britse Ltd. en de Duitse GmbH, en op basis van deze MSA werd een Service Fee in rekening gebracht, maar die betrof meer dan alleen de salaris-kosten van belanghebbende en de inspecteur kwam daarom tot de conclusie dat ook om die reden geen sprake kon zijn van een werkgever.

De rechtbank zag dat anders. Sinds de 1-december-arresten uit 2006 is namelijk het nodige gebeurd en het OESO-commentaar waar de Hoge Raad toentertijd mee heeft gewerkt is inmiddels een aantal keren gewijzigd. Het OESO-commentaar is voor Nederland van grote betekenis voor de uitleg van de gesloten belastingverdragen die op het OESO-modelverdrag zijn gebaseerd, zoals het onderhavige verdrag. De rechtbank stelt vast dat Nederland daarom een dynamische interpretatie interpreteert, hetgeen betekent dat niet wordt vastgehouden aan het commentaar dat van toepassing was op het moment dat het betreffende verdrag werd gesloten, maar dat wijzigingen in het OESO-commentaar, althans voor zover die zijn bedoeld als verduidelijking, van toepassing zijn op alle verdragen, ook de verdragen die voor die tijd al zijn gesloten. De Hoge Raad heeft dat volgens de rechtbank immers in de 1-december-arresten zelf ook gedaan door daarin te verwijzen naar het op dat moment van toepassing zijnde OESO-commentaar (t.a.p. r.o.4.8).

Het Hof volgt de Rechtbank hierin, en wijkt af van de 1-december-arresten en oordeelt met inachtneming van de normen zoals die uit het huidige OESO-commentaar blijken, dat de geïndividualiseerde doorbelasting van loonkosten niet langer absoluut noodzakelijk is om te beoordelen of er sprake is van een werkgever, maar slechts één van de criteria aan de hand waarvan het werkgeversbegrip wordt ingevuld of om binnen de termen van het OESO-commentaar te blijven, om te beoordelen of er sprake is van “contract of service” (werknemerschap) dan wel “contract for service” (t.a.p. r.o. 4.13).

Maar, daar waar het hof weliswaar aangeeft dat het “...met inachtneming van de normen zoals die uit het OESO-commentaar blijken (zal) beoordelen of het onderhavige geval moet worden gekwalificeerd als ‘contract of service’, dan wel ‘contract for service”, doet het dat vervolgens niet helemaal en zeker niet expliciet. Het blijkt lastig om de door de Hoge Raad vastgelegde regel van gezagsverhouding en rekening en risico helemaal los te laten.

Het OESO-commentaar

Het OESO-commentaar, en dan met name de paragrafen 8.13 tot en met 8.15, geeft een behoorlijk eenduidige manier om vast te stellen of sprake is van Contract of Service dan wel Contract for Service.

In de eerste plaats is van belang te beoordelen wat de aard van de werkzaamheden is die door belanghebbende worden verricht, aangezien het logisch is te veronderstellen dat - als er sprake is van een werknemer (Contract of Service) - deze werknemer werkzaamheden verricht die een integraal onderdeel vormen van de onderneming van de vermeende werkgever. Een belangrijke en met name genoemde overweging in dit verband is vast te stellen welke onderneming de verantwoordelijkheid en het risico draagt voor het resultaat van het werk van de werknemer. Dit lijkt opvallend veel op de voorwaarde die de Hoge Raad ook al stelde, namelijk, voor wiens rekening en risico wordt gewerkt. Maar waar in de 1-december-arresten dit element als laatste wordt genoemd en in de jurisprudentie eigenlijk nauwelijks aan bod komt, wordt hij in het OESO-commentaar genoemd als “key consideration” bij het bepalen van een “important factor”. Iets om aandacht aan te schenken dus.

Waar de rechtbank in ieder geval nog stelde dat “...de werkzaamheden die belanghebbende in Duitsland voor [GmbH 1] verricht, integraal onderdeel zijn van de bedrijfsactiviteit van [GmbH 1]”, concludeert het hof weliswaar in overweging 4.20 dat het het meest in de rede ligt dat de MSA een dienstverleningsovereen-

komst is tussen de Britse Ltd. en de Duitse GmbH, maar dan slechts in het kader van de conclusie dat er geen sprake is van een gezagsverhouding tussen de Duitse GmbH en belanghebbende. Wat mij in dit kader zeer relevant lijkt, maar waar in de uitspraken door zowel de rechtbank als het hof geen aandacht aan wordt besteed, is artikel 16 van de MSA: *'Nothing in this agreement creates or shall be deemed to create a joint venture, partnership or the relation of principal and agent or employer and employee between the parties, and a party shall not be responsible for the acts or omissions of the employees or representatives of the other party. Neither party has any authority or power to bind, to contract in the name of, or to create a liability for the other party in any way or for any purpose.'*

Met name de zinsnede "...a party shall not be responsible for the acts or omissions of the employees or representatives of the other party" kan zo worden uitgelegd dat het handelen van belanghebbende niet voor rekening en risico van de Duitse GmbH komt en lijkt mij in het licht van paragraaf 8.13 van het OESO-commentaar wel iets meer aandacht te behoeven. Na de beoordeling of de werkzaamheden van belanghebbende een integraal onderdeel zijn van de onderneming van de Duitse GmbH, komen in paragraaf 8.14 de andere factoren, omtrent 'Control' aan de orde, wat je zou kunnen noemen de gezagsverhouding. In dat kader kan het volgende relevant zijn:

- Who has the authority to instruct the individual regarding the manner in which the work has to be performed;
- Who controls and has responsibility for the place at which the work is performed;
- The remuneration of the individual is directly charged by the formal employer to the enterprise to which the services are provided (see paragraph 8.15 below);
- Who puts the tools and materials necessary for the work at the individual's disposal;
- Who determines the number and qualifications of the individuals performing the work;
- Who has the right to select the individual who will perform the work and to terminate the contractual arrangements entered into with that individual for that purpose;
- Who has the right to impose disciplinary sanctions related to the work of that individual;
- Who determines the holidays and work schedule of that individual.

Een aantal van deze punten komt in de uitspraak van het hof wel aan de orde, maar steeds in het kader van de beoordeling van gezag en het wel of niet geïndividualiseerd zijn doorbelast van de loonkosten, niet expliciet als onderdeel van de volgorde van paragraaf 8.13 en 8.14 van het OESO-commentaar. Als of het hof hinkt op twee gedachten.

Conclusie

Dat gezegd zijnde, het moge duidelijk zijn dat de geest uit de fles is en de 1-december-arresten binnenkort worden ingehaald door het OESO-commentaar. Belanghebbenden doen er verstandig aan zich voor te bereiden op het moment dat het hof met beide benen op de grond staat en de Belastingdienst voor de beoordeling van het werkgeverschap door een buitenlandse entiteit geen genoeg meer hoeft te nemen met een gezagsverhouding en geïndividualiseerd en globaal per tijdseenheid doorbelaste loonkosten.

Noten:

1. Mr. M. Snikkenburg is partner bij Bource-Snikkenburg TAX ADVISORS.
2. Hof Den Bosch 31 december 2020 ECLI:NL:GHSHE:2020:3851.
3. Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied.
4. OECD Model Tax Convention On Income And On Capital 2017
5. HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3920, ECLI:NL:HR:2006:AT3918, ECLI:NL:HR:2006:AT3932, ECLI:NL:HR:2006:AZ3175, ECLI:NL:HR:2006:AT3928 en ECLI:NL:HR:2006:AZ3169.
6. Paragraaf 3.3.2. van HR 1 december 2006, nr. 38 850 [ECLI:NL:HR:2006:AT3920].
7. Besluit MvF 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M; zie Fida 20100294.
8. R.o. 4.5 Rechtbank ZWB 19 december 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:5758.
9. Rechtbank Breda 14 juni 2007, ECLI:NL:RBBRE:2007:BB0315.
10. Gerechtshof Amsterdam 31 oktober 2007, ECLI:NL:GHAMS:2007:BC4138.