

Martijn Snikkenburg¹

Ok, we leggen het nog een keer uit.

2023-0003

En wat ze bij de burens doen, moeten ze zelf weten. Dit is zo ongeveer de strekking van het arrest dat de Hoge Raad wees op 14 oktober 2022². En daarmee heeft belanghebbende, een in Duitsland werkzame manager, ook van ons hoogste rechtscollege ongelijk gekregen en geen voorkoming van dubbele belasting, waarbij de Hoge Raad in een vloeiende beweging het Hof 's-Hertogenbosch nog even een oorvijs geeft, maar wel een die niet tot cassatie kan leiden.

De casus

Om te beginnen nog even een herhaling³ van 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 verschildte 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?

De 1-december-arresten

Grote stappen, snel thuis. Om te bepalen of belanghebbende in Nederland recht heeft op voorkoming van dubbele belasting moet de vraag worden beantwoord of de Duitse GmbH wel als zijn werkgever kan worden gezien voor de toepassing van artikel 10 van het toen nog geldende belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland⁴ (hierna: het verdrag). Voor een uitgebreide beschrijving van de route naar deze vraag verwijs ik u graag naar het artikel "Hinken op twee gedachten" (OdG 2021-0032). Op 1 december 2006 heeft

de Hoge Raad duidelijk gemaakt dat deze vraag materieel moet worden beantwoord:

"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)."*⁵

Het OESO-commentaar

Het betreffende artikel 10 van het verdrag komt niet woordelijk overeen, maar vertoont voor zover hier relevant wel zeer sterke gelijkenis met artikel 15 van het OESO-modelverdrag en dan met name met de uitleg van het begrip "werkgever" zoals dat in dat artikel wordt gehanteerd. In de jaren nadat de Hoge Raad de 1-december-arresten wees, kwam de OESO meerdere keren met een nieuw commentaar op de toepassing dit bewuste artikel 15 waarbij de vraag zich opdringt, wat de waarde van dit commentaar uit het begin van de 21^e eeuw is voor een verdrag dat in het midden van de 20^e eeuw werd gesloten.

Eerder in de onderhavige procedure stelt de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) daarover: *"Het OESO-commentaar is voor Nederland van grote betekenis voor de uitleg van belastingverdragen die op het OESO-modelverdrag zijn gebaseerd, zoals het Verdrag.*

In Nederland wordt daarom bij de uitleg van belastingverdragen, met het oog op wijzigingen in het OESO-commentaar, de dynamische methode toegepast.

Deze methode houdt in dat wijzigingen in het OESO-commentaar, die bedoeld zijn als verduidelijking, ook van toepassing zijn op belastingverdragen die zijn afgesloten vóór totstandkoming en/of wijziging van het commentaar.⁶

Het Gerechtshof 's-Hertogenbosch (hierna: het Hof) geeft in de opvolgende uitspraak in hoger beroep vervolgens aan: *"Het voorgaande overziend, vergt een interpretatie van het verdragsrechtelijke werkgeversbegrip die in overeenstemming is met het OESO-commentaar uit 2017 dat het vereiste van geïndividualiseerde doorbelasting van loonkosten niet als conditio sine qua non wordt aangemerkt, maar als één van de criteria aan de hand waarvan dat werkgeversbegrip wordt ingevuld.*

In zoverre zal ook het hof afwijken van de arresten van 1 december 2006 en met inachtneming van de normen zoals die uit dat OESO-commentaar blijken, beoordelen of het onderhavige geval moet worden gekwalificeerd als 'contract of service', dan wel 'contract for services'."

En ook de Hoge Raad hanteert woorden van gelijke strekking: *"Ook OESO-commentaar dat is gepubliceerd nadat een belastingverdrag is gesloten (hierna: verdragsposterieur commentaar), kan van belang zijn voor de interpretatie van een bepaling van dat belastingverdrag indien met de tekst van die bepaling zoveel mogelijk aansluiting is gezocht bij het OESO-modelverdrag. Dat belang kan aan het verdragsposterieure commentaar toekomen indien het een precisering of verduidelijking vormt van de desbetreffende bepaling van het OESO-modelverdrag of van een verdragsanterieur commentaar waaraan, gelet op hetgeen hiervoor in 3.2.1 is overwogen, grote betekenis wordt toegekend."⁸*

Ook de OESO zelf adviseert een zeer dynamische toepassing van haar eigen commentaar, wat uiteraard een hoog "wij van wc-eend"-gehalte heeft: *"Needless to say, amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles (...). However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations."⁹*

Maar waar de Rechtbank en het Hof enthousiast doorschakelen naar de toepassing van de meer recente

OESO-commentaren op het inmiddels toch al op leeftijd zijnde verdrag met Duitsland, is de Hoge Raad daarin wat terughoudender:

"De betekenis van dergelijk verdragsposterieur commentaar is in die zin beperkt, dat het bij de uitleg van het voorheen gesloten belastingverdrag slechts kan worden gebruikt als aanvullend middel van interpretatie in de zin van artikel 32 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969 (hierna: het Verdrag van Wenen).

Een verdragsposterieur commentaar kan daarom geen aanleiding geven tot een uitleg van een verdragsbepaling die afwijkt van de interpretatie die voortvloeit uit de primaire bronnen van uitleg bedoeld in artikel 31 van het Verdrag van Wenen: de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag."¹⁰

Waar de OESO zelf wel eenvoudig kan stellen dat het commentaar de consensus van de deelnemende landen weerspiegelt, stelt de Hoge Raad meer dan terecht dat deze *"opvatting zou meebrengen dat het vaststellen of wijzigen van de inhoud van voor Nederland uit een belastingverdrag voortvloeiende verplichtingen wordt onttrokken aan de daartoe bij of krachtens de Grondwet als bevoegd aangewezen organen"*¹¹ en concludeert daarom dat *"Een verdragsposterieur OESO-commentaar dat verder gaat dan een precisering of verduidelijking als hiervoor ... bedoeld, is bij de uitleg van bepalingen van een belastingverdrag niet van belang, ..."*¹².

A-G Niesen merkte in zijn conclusie bij deze zaak nog op dat bij zijn weten de Hoge Raad zich nog niet eerder expliciet heeft uitgelaten over de betekenis van het OESO-commentaar voor verdragen die voor de totstandkoming van het commentaar zijn gesloten¹³, maar inmiddels is duidelijk dat de mogelijkheden om paragraaf 8 van het OESO-commentaar, zoals dat sinds 2010 luidt, toe te passen op het verdrag zijn beperkt tot situaties waarin het slechts gaat om *"... een precisering of verduidelijking ... van de desbetreffende bepaling van het OESO-modelverdrag of van een verdragsanterieur commentaar ..."*¹⁴.

Ja maar, bij de burens...

Zoals de rechtbank, het Hof en A-G Niesen dat niet wisten, had ook belanghebbende waarschijnlijk niet direct vermoedt dat hij geen baat zou hebben bij een beroep op het OESO-commentaar uit 2010.

Het eerste middel van belanghebbende was dan ook dat Duitsland als werkstaat de GmbH wel als zijn werkgever beschouwde en daarmee tot de conclusie kwam dat er sprake moest zijn van belastingheffing in Duitsland. Belanghebbende beriep zich daarbij op paragraaf 8.10 van het OESO-commentaar waaruit volgt dat indien de

woonstaat en de werkstaat een verschillende uitkomst hebben op basis van hun nationale wetgeving, dubbele belastingheffing kan worden voorkomen als de woonstaat de definitie van de werkstaat volgt.

Zonder in te gaan wat nu de precieze betekenis is van paragraaf 8.10 concludeert de Hoge Raad dat deze in ieder geval in belangrijke mate afwijkt "van het in artikel 2 lid 2 van het verdrag neergelegde beginsel dat bepalingen van het Verdrag worden uitgelegd door de verdragsluitende staat die het Verdrag toepast ..."¹⁵. Met andere woorden, geen precisering of verduidelijking van de verdragsbepaling en overigens ook niet van het verdragsanterieure commentaar.

Ja maar, er is toch een werkgever...

Naast het feit dat belanghebbende zich beriep op het feit dat Duitsland er nu eenmaal ook vanuit ging dat de GmbH zijn werkgever was, werd ook betoogd dat er sowieso sprake was van een werkgever in Duitsland, maar wederom op basis van het inmiddels gewraakt OESO-commentaar uit 2010. De Hoge Raad grijpt ook hier terug op artikel 2 lid 2 van het verdrag, verwijst naar eerdere jurisprudentie¹⁶ en legt het als volgt uit: "Het begrip werkgever in artikel 10, lid 2, onderdeel 2, van het Verdrag is niet nader gedefinieerd in het Verdrag of in de in Nederland van kracht zijnde wetten met betrekking tot belastingen"¹⁷.

De invulling die de Hoge Raad daaraan in de 1-december-arresten heeft gegeven is dan ook gebaseerd op een autonome uitlegging van het begrip werkgever voor de situatie waarin het loon van de betrokken werknemer niet wordt uitbetaald door de (rechts)persoon (de GmbH) die gevestigd of woonachtig is in de werkstaat (Duitsland): "In die situatie kan toch het bestaan van een werkgever in de werkstaat worden aangenomen, maar daarvoor is onder meer vereist dat de loonkosten voor de aldaar verrichte werkzaamheden geïndividualiseerd zijn doorbelast aan een (rechts)persoon in die werkstaat. Verder geldt in alle gevallen het vereiste dat de betrokken werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in de werkstaat tot deze (rechts)persoon in een gezagsverhouding staat."

Dat het Hof gemeend heeft te moeten uitgaan van de uitleg die aan het begrip werkgever is gegeven door middel van het OESO-commentaar van 2010, miskend deze autonome uitlegging door de Hoge Raad, dat is niet juist. Maar, en nu komt het eerder hinken op twee gedachten toch nog van pas, het Hof heeft bij de onterechte toepassing van het OESO-commentaar opgemerkt dat het eigenlijk niet echt een verschil ziet tussen de door de Hoge Raad in de 1-december-arresten voorgeschreven "geïndividualiseerde doorbelasting" en de in het OESO-commentaar gehanteerde term "directly

charged". Dus, toen het Hof oordeelde dat er geen directe relatie te leggen was tussen de arbeidsbeloning van belanghebbende en de "service fee" die door de Britse Ltd. aan de GmbH in rekening werd gebracht, heeft het Hof niet alleen getoetst aan het OESO-commentaar, maar impliciet ook aan de 1-december-arresten en dus neemt de Hoge Raad aan dat als het Hof meteen de juiste maatstaf had gehanteerd, de conclusie niet anders zou zijn geweest. Voor de vorm wordt nog even ingegaan op het al dan niet aanwezig zijn van een gezagsverhouding, maar dat gaf geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en was verweven met waardeeringen van feitelijke aard en kon dus in cassatie toch al niet op juistheid worden onderzocht.

Beroep in cassatie ongegrond.

Conclusie

Om te beginnen de snelheid van verdragsonderhandelingen en meer specifiek de chronologie van de belastingverdragen met Duitsland en de onderhavige casus.

Er is, wat we nu noemen, het oude verdrag met Duitsland dat alweer dateert van 16 juni 1959 en een jaar later op 18 juni 1960 in werking is getreden om vervolgens vanaf 1 januari 1961 te worden toegepast. En er is het nieuwe verdrag dat dateert van 12 april 2012. Als dat nieuwe verdrag met eenzelfde snelheid als het oude in werking zou zijn getreden, dan was het voor het eerst van toepassing geweest op het jaar 2014 en had belanghebbende zich in onderhavige casus wel degelijk kunnen beroepen op het OESO-commentaar uit 2010. Of dat tot een andere uitkomst zou hebben geleid, valt overigens nog te bezien.

Dat gezegd zijnde, op het nieuwe verdrag, dat dus dateert van na 2010, is het OESO-commentaar uit 2010 wel degelijk van toepassing. Een eerste oppervlakkig onderzoek leert dat naast Duitsland maar voor een bescheiden selectie andere verdragen ook geldt:

- Algerije, tot stand gekomen op 9 mei 2018;
- China, tot stand gekomen op 31 mei 2013;
- Ethiopië, tot stand gekomen op 10 augustus 2012;
- Kenia, tot stand gekomen op 22 juli 2015;
- Malawi, tot stand gekomen op 19 april 2015;
- Panama, tot stand gekomen op 6 oktober 2010;
- Zambia, tot stand gekomen op 15 juli 2015.

Japan lijkt me een twijfelgeval want tot stand gekomen een week na publicatie van het OESO-commentaar in 2010. Maar Hong Kong niet, want tot stand gekomen op 22 maart 2010 en hetzelfde geldt voor Zwitserland dat tot stand is gekomen op 26 februari 2010.

Mijn eerdere conclusie dat de geest uit de fles is en "de 1-december-arresten binnenkort worden inge-

haald door het OESO-commentaar”¹⁸ blijkt aan de voorbarige kant, de geest kan terug in de fles.

Noten:

1. Mr. Martijn Snikkenburg is eigenaar en partner van Bource-Snikkenburg.
2. Hoge Raad 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.
3. Zie 'Hinken op twee gedachten', OdG 2021-0032, 2 april 2021, nummer 3 pagina 11.
4. Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederland 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, inwerking getreden op 18 juni 1960 en van toepassing sinds 1 januari 1961.
5. Paragraaf 3.3.2. van ECLI:NL:HR:2022:1436.
6. Paragraaf 4.8 Rb. ZWB 19 december 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:5758.
7. Paragraaf 4.8 Hof 's-Hertogenbosch 31 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3851
8. Paragraaf 3.2.2 van ECLI:NL:HR:2022:1436.
9. Paragraaf 35 van Introduction OECD Model 2017.
10. Paragraaf 3.2.2 van ECLI:NL:HR:2022:1436.
11. Paragraaf 3.2.2 van ECLI:NL:HR:2022:1436.
12. Paragraaf 3.2.2 van ECLI:NL:HR:2022:1436.
13. Paragraaf 4.8 Conclusie 21/00747 16 maart 2022, ECLI:NL:HR:PHR:2022:250.
14. Paragraaf 3.2.2 van ECLI:NL:HR:2022:1436.
15. Paragraaf 3.4.1 van ECLI:NL:HR:2022:1436.
16. Paragraaf 3.3 van Hoge Raad 28 februari 2003, ECLI: NL:HR:AU5241.
17. Paragraaf 3.6.2 van ECLI:NL:HR:2022:1436.
18. 'Hinken op twee gedachten', OdG 2021-0032, 2 april 2021, nummer 3 pagina 11.