

# Ontslagvergoeding in internationaal verband

## Verdeling heffingsbevoegdheid en buitenlandse stamrechtvennootschap

In internationale ontslagsituaties is het vaak niet eenvoudig te bepalen welk land belasting mag heffen over de ontslagvergoeding en over welk deel daarvan. Dit artikel gaat in op de verdeling van de heffingsbevoegdheid en het karakter van de ontslagvergoeding. Bij een verdeling van de heffingsbevoegdheid spelen het arbeidsverleden en bijzondere omstandigheden een belangrijke rol. Ook de mogelijkheden om de ontslagvergoeding via een stamrecht te ontvangen waarbij gebruik wordt gemaakt van een buitenlandse stamrechtvennootschap komt aan de orde.

Henk Amorison, Hillbrook  
Expatriate Tax Solutions  
Heidi Bröker, Deloitte  
Belastingadviseurs B.V.  
Global Employer Services

Nederland heeft met een groot aantal landen belastingverdragen gesloten om dubbele belastingheffing bij grensoverschrijdend werken te voorkomen. Deze verdragen bevatten aparte bepalingen om het heffingsrecht over verschillende soorten inkomsten zoals loon, inkomsten uit zelfstandige arbeid, bestuurdersbeloningen en pensioenen aan een van de verdragsluitende landen toe te wijzen. Een aparte bepaling om het heffingsrecht over ontslagvergoedingen toe te wijzen, ontbreekt echter. De verdragsluitende landen kunnen dan aansluiting

zoeken bij de jurisprudentie die in hun land geldt voor de interpretatie van de betreffende verdragsbepalingen.

### Verdeling heffingsbevoegdheid

In de Nederlandse jurisprudentie is het lange tijd onduidelijk geweest hoe het heffingsrecht over internationale ontslagvergoedingen verdeeld moest worden. Dat kwam onder meer door het tweeledige karakter van ontslagvergoedingen. Aan de ene kant is een ontslagvergoeding een vorm van waardering voor het werk dat de werknemer tijdens zijn dienstbetrekking voor de werkgever heeft verricht. Aan de andere kant is de ontslagvergoeding een vergoeding voor te derven inkomen, inkomen dat de werknemer wel gekregen had als zijn dienstbetrekking niet was beëindigd. Een inkomensvoorziening voor de toekomst dus totdat de werknemer bijvoorbeeld een andere baan heeft gevonden. In dit licht bezien zou het denkbaar zijn om voor het heffingsrecht aan te sluiten bij waar de werknemer in de toekomst na afloop van zijn uitzending gewerkt zou hebben als de dienstbetrekking niet beëindigd zou zijn. Dit laatste bleek echter volgens de Hoge Raad niet relevant. Wat is dan wel van belang bij ontslagsituaties in internationaal verband?

### Karakter ontslagvergoeding

In een tweetal uitspraken van 11 juni 2004 heeft de Hoge Raad een richtlijn gegeven voor een stapsgewijze verdeling van de heffingsbevoegdheid. Volgens de Hoge Raad moet eerst gekeken worden naar het karakter van de ontslagvergoeding. Indien en voor zover de

### Voorbeeld 1. Verdeling op basis arbeidsverleden

Werknemer A woonde en werkte van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2008 in Nederland en verdiende in die periode 400.000 euro. Vanaf 1 januari 2009 woont en werkt hij in Spanje voor een Spaans concernonderdeel. Per 1 juli 2011 wordt hij ontslagen. In Spanje heeft hij 800.000 euro verdiend. De Nederlandse werkgever betaalt hem een ontslagvergoeding van 600.000 euro. De referentieperiode loopt van 1 januari 2007 tot en met 30 juni 2011, dus 4,5 jaar. Van de totale beloning van 1.200.000 euro houdt  $(400.000 \text{ euro} : 1.200.000 \text{ euro}) = 1/3$  deel verband met de werkzaamheden die in Nederland zijn verricht. Nederland mag heffen over  $1/3$  van 600.000 euro = 200.000 euro, ook al betaalt de Nederlandse werkgever de volledige ontslagvergoeding. De Nederlandse werkgever neemt de betaling van 600.000 euro op in de salarisadministratie, maar hoeft over slechts 200.000 euro loonheffing (loonbelasting en premie volksverzekeringen) in te houden en af te dragen. De resterende 400.000 euro mag in Nederland onbelast worden uitbetaald (wellicht is ook een deel in Spanje belastbaar). Aangezien de ontslagvergoeding loon uit vroegere dienstbetrekking vormt, is heffing van premies werknemersverzekeringen niet aan de orde.

## BELASTINGEN INTERNATIONAAL

ontslagvergoeding strekt tot vergoeding van immateriële schade, dan is de ontslagvergoeding op zich al niet belastbaar en doet het er niet toe wat de belastingverdragen bepalen. Is de ontslagvergoeding echter een beloning voor concreet verrichte werkzaamheden, dan is de ontslagvergoeding te kwalificeren als inkomsten uit dienstbetrekking. De ontslagvergoeding is dan belastbaar in het werkland tenzij op grond van het belastingverdrag slechts het woonland heffingsbevoegd is. Indien en voor zover de ontslagvergoeding daarentegen bestaat uit een bedrag dat is afgestemd op en strekt tot voorziening in het levensonderhoud vanaf het ontslag tot aan de aanvang van het pensioen dan wel tot verbetering van onvoldoende pensioenrechten, dan is

sprake van een beloning soortgelijk aan pensioen en moet de heffingsbevoegdheid conform het pensioenartikel van het belastingverdrag worden toegewezen. Als de ontslagvergoeding tot slot niet valt onder een van deze categorieën, dan houdt de ontslagvergoeding volgens de Hoge Raad meer in het algemeen verband met de uitoefening van de dienstbetrekking en moet de heffingsbevoegdheid worden verdeeld op grond van het arbeidsverleden van de werknemer in de verschillende landen.

### Verdeling op grond van arbeidsverleden

Bij de verdeling van het heffingsrecht op grond van het arbeidsverleden, moet worden gekeken naar de zogenoemde referentieperiode. Dit is de periode die bestaat uit het jaar van ontslag (van 1 januari tot aan de datum van ontslag) en de vier voorafgaande jaren. Als Nederland het werkland is geweest, mag Nederland heffen over het gedeelte van de ontslagvergoeding dat ziet op het Nederlandse deel van het arbeidsverleden. De verdeling vindt plaats naar rato van het inkomen dat verband houdt met de dienstbetrekking die in Nederland is verricht (zie voorbeeld 1 en 2).

### Bijzondere omstandigheden

In de uitspraken van 2004 heeft de Hoge Raad ook bepaald dat er bijzondere omstandigheden kunnen zijn die ertoe leiden dat de heffingsbevoegdheid op een andere manier verdeeld moet worden. Voor zover de kosten van de ontslagvergoeding niet ten laste komen van de werkgever in de werkstaat of van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft, is er volgens de Hoge Raad onvoldoende band met de dienstbetrekking in de werkstaat om te kunnen zeggen dat de ontslagvergoeding een beloning vormt voor de uitoefening van de dienstbetrekking in die staat. In een latere uitspraak in 2008 heeft hij bevestigd dat de voorwaarde inzake doorbelasting slechts betekenis heeft voor het heffingsrecht van de werkstaat en dat slechts sprake is van een 'ten laste komen' als de ontslagvergoeding feitelijk ten laste is gekomen van een werkgever in de werkstaat. De vraag rijst nu hoe de zinsnede 'voor zover de kosten van de ontslagvergoeding niet ten laste komen van de werkgever in de werkstaat' in de praktijk uitwerkt. Zie hiervoor voorbeeld 3 en 4.

### Stamrecht en buitenlandse stamrecht-bv

Als de werknemer een ontslagvergoeding krijgt, staat hij voor de keuze om de gehele vergoeding in een keer te ontvangen, of later in periodieke uitkeringen. In de eerste situatie is de uitkering direct belast bij de werknemer. In de tweede situatie verkrijgt de werknemer een recht op periodieke uitkeringen. Als de periodieke uitkeringen zijn toegekend ter vervanging van gederfd of te derven loon, dan is het recht op die uitkeringen onder

### Voorbeeld 2. Ontslagvergoeding en aangifte IB

Werknemer B woonde en werkte in 2007 en 2008 in Portugal en verdiende in die periode 400.000 euro. Vanaf 2009 woont en werkt hij in Nederland. Per 1 juli 2011 wordt hij ontslagen. In Nederland heeft hij 800.000 euro verdiend. De Nederlandse werkgever betaalt hem een ontslagvergoeding van 600.000 euro. Omdat werknemer B binnenlands belastingplichtig is, is zijn wereldinkomen – waaronder de volledige ontslagvergoeding – in Nederland belast. De Nederlandse werkgever neemt de betaling van 600.000 euro op in de salarisadministratie en houdt over dat gehele bedrag loonheffing in, aannemend dat de ontslagvergoeding niet berust op een regeling voor vervroegde uittreding. Een deel van de ontslagvergoeding is echter mogelijk ook in Portugal belast. Als werknemer B zijn Nederlandse aangifte inkomstenbelasting indient, verleent Nederland daarom voorkoming van dubbele belasting voor dat deel van het inkomen dat op grond van het belastingverdrag met Portugal in Portugal belastbaar was. De voorkoming wordt berekend door middel van een voorkomingsbreuk, waarvan de teller bestaat uit de beloning voor de werkzaamheden buiten Nederland die in Portugal belastbaar was (400.000 euro). De noemer bestaat uit de totale beloning in de referentieperiode (1.200.000 euro). De voorkoming wordt verleend voor  $(400.000 \text{ euro} : 1.200.000 \text{ euro}) \times 600.000 \text{ euro} = 200.000 \text{ euro}$ .

### Voorbeeld 3. Doorbelasting en heffingsrecht

Stel dat werknemer C in de afgelopen 4 jaar 2 jaar voor een Nederlands concernonderdeel in Nederland heeft gewerkt, daar 400.000 euro heeft verdiend en 2 jaar voor een Engels concernonderdeel in het Verenigd Koninkrijk heeft gewerkt waar hij (omgerekend) 600.000 euro heeft verdiend en waar hij woont als de dienstbetrekking wordt beëindigd. De ontslagvergoeding van 600.000 euro wordt voor 20 procent doorbelast aan de Nederlandse vennootschap en 80 procent wordt gedragen door de Engelse vennootschap.

Op basis van het arbeidsverleden heeft Nederland het heffingsrecht over 400.000 euro : 1.000.000 euro = 40 procent van 600.000 euro = 240.000 euro. Dit heffingsrecht van Nederland kan echter worden beperkt door de feitelijke doorbelasting aan Nederland. Nederland heeft immers alleen het heffingsrecht voor zover de kosten van de ontslagvergoeding ten laste komen van de werkgever in de werkstaat (Nederland). De kosten komen voor slechts 20 procent feitelijk ten laste van Nederland, dus Nederland mag heffen over maximaal 120.000 euro. De mate van doorbelasting beperkt zo het heffingsrecht van Nederland. Let wel, zouden de kosten voor 50 procent ten laste van Nederland komen, dan nog mag Nederland toch maar over maximaal 40 procent van de ontslagvergoeding belasting heffen. De mate van doorbelasting kan het heffingsrecht van Nederland als werkland dus niet uitbreiden.

voorwaarden een vrijgestelde aanspraak. De periodieke uitkeringen zijn te zijner tijd als loon uit vroegere dienstbetrekking belast bij de werknemer.

### Stamrecht-bv mag ook in buitenland staan

Besluit een werknemer (een deel van) zijn ontslagvergoeding in een stamrecht onder te brengen, dan heeft hij de mogelijkheid om het stamrecht onder te brengen bij een pensioenfonds, verzekeraar of een 'gewone' vennootschap, vaak een door de ex-werknemer zelf opgerichte stamrecht-bv waarvan hij zelf directeur en enig aandeelhouder is. Voorheen was vereist dat de stamrechtverzekeraar in Nederland gevestigd was. Dat kan echter problemen geven wanneer een buitenlandse werknemer die in Nederland had gewerkt en in Nederland ontslagen werd, een Nederlandse stamrecht-bv had opgericht. Op enig moment besloot de werknemer terug te keren naar zijn woonland. Door zijn terugkeer verplaatste de feitelijke leiding van de stamrecht-bv zich eveneens naar het woonland. De stamrecht-bv was dan niet meer in Nederland gevestigd, met als gevolg dat het stamrecht onzuiver was geworden en de volledige waarde van de aanspraak als loon uit vroegere dienstbetrekking werd belast.

### Voorwaarden buitenlandse vennootschap

Sinds 15 september 2009 is het ook mogelijk om stamrecht onder te brengen in een buitenlandse vennootschap, mits het aan de volgende voorwaarden voldoet:

- de buitenlandse vennootschap is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte;
- de buitenlandse vennootschap rekent de stamrechtverplichting tot het binnenlands ondernemingsvermogen van de lidstaat waarin de vennootschap is gevestigd;
- het is aannemelijk dat de buitenlandse vennootschap in de buitenlandse lidstaat onderworpen is aan een winstbelasting die leidt tot een heffing die naar Nederlandse begrippen reëel is, dat wil zeggen: ten minste 10 procent volgens de wetsgeschiedenis;
- de buitenlandse vennootschap is aangewezen door de inspecteur en is verplicht aan de inspecteur inlichtingen te verstrekken over de uitvoering van de stamrechtovereenkomst en de winstbepaling;
- de buitenlandse vennootschap heeft een overeenkomst gesloten met de ontvanger waarin de vennootschap aansprakelijkheid heeft aanvaard voor de belasting die het mogelijk verschuldigd wordt betreffende een 'verboden' handeling met betrekking tot het stamrecht, zoals afkoop.

### Toewijzing heffingsrecht wijzigt niet

Door gebruik te maken van deze mogelijkheid kan de werknemer het stamrechtkapitaal onderbrengen in een

## Voorbeeld 4. Woonland = Nederland

Werknemer D verkeerde in dezelfde omstandigheden als werknemer C, met als verschil dat werknemer D na de beëindiging van zijn dienstbetrekking weer in Nederland is komen wonen en daar ook woonde ten tijde van ontvangst van de ontslagvergoeding. Bovendien wordt 50 procent van de ontslagvergoeding doorbelast aan de Nederlandse vennootschap. Op basis van het arbeidsverleden zou Nederland over 40 procent van de ontslagvergoeding mogen heffen. Omdat de ontslagvergoeding echter voor 50 procent ten laste van het woonland (Nederland) komt, wordt het heffingsrecht van het woonland uitgebreid ten opzichte van de verdeling op basis van het arbeidsverleden tot 50 procent over de ontslagvergoeding. Nederland heeft dan als woonland het heffingsrecht over 50 procent van 600.000 euro = 300.000 euro.

vennootschap in zijn woonland en het gevaar vermijden dat door emigratie naar zijn woonland de opgebouwde stamrechtenaanspraken ineens belast worden.

**Let wel**, het onderbrengen van het stamrechtkapitaal in een buitenlandse vennootschap verandert de toewijzing van het heffingsrecht niet. Zolang en voor zover het stamrecht is opgebouwd in het Nederlandse deel van het arbeidsverleden en de kosten liggen bij de Nederlandse werkgever, komt het heffingsrecht over de stamrechtuitkeringen op grond van het stappenplan dat de Hoge Raad in zijn arrest van 11 juni 2004 heeft gegeven, toe aan Nederland als werkland.

### Conclusie: blijf alert

Uit de voorbeelden blijkt dat het bij de verdeling van het heffingsrecht over grensoverschrijdende ontslagvergoedingen van groot belang is: in welke mate de ontslagvergoeding wordt doorbelast naar het werkland en waar de werknemer woont als de ontslagvergoeding wordt uitbetaald.

Verschillen in belastingtarief kunnen het aantrekkelijk maken dat een groot deel of juist een klein deel van de ontslagvergoeding in het woonland is belast. Daarnaast moet ook bedacht worden dat de hiervoor beschreven richtlijnen voor het verdelen van het heffingsrecht berusten op Nederlandse rechtspraak en alleen betrekking hebben op het Nederlandse heffingsrecht. Andere landen zullen op basis van nationale wet- en/of regelgeving ander criteria hanteren om de mate van heffingsbevoegdheid in dat land te bepalen. Het kan dus voorkomen dat een deel van de ontslagvergoeding geheel niet belast wordt. Maar evengoed kan het zo zijn dat een deel juist meerdere malen wordt belast. Opletten is dus geboden!

Voor de werknemer kan het aantrekkelijk zijn om de ontslagvergoeding niet direct te ontvangen, maar onder te brengen in een stamrecht. Dat kan bij een verzekeraar, maar ook bij een eigen vennootschap. Dit kan zelfs een vennootschap in het woonland van de werknemer zijn, als dat aan bepaalde voorwaarden voldoet.