

Verklaart het hoger beroep ontvankelijk, en zeer gedeeltelijk gegrond;

bevestigt het bestreden vonnis, mits de wijziging dat de door het bestreden vonnis verleende ontheffing, bovenop de ontheffing verleend in de directoriale beslissing van 21 november 2012, beperkt wordt tot een ontheffing ingevolge de onterechte opname in de belastbare grondslag van een bezoldiging van Duitse bron van 285.355,33 EUR in code 1250 van de aangifte in de personenbelasting voor aanslagjaar 2010, inkomsten 2009, als in België belastbaar; beveelt in die mate de herberekening en de terugbetaling van de bestreden aanslag, verhoogd met de moratoriuminteressen zoals bepaald door het bestreden vonnis, veroordeelt appellant tot de kosten van het geding in hoger beroep, begroot op 6.000 EUR rechtsplegingsvergoeding en tot de betekeningkosten van het bestreden vonnis, begroot op 257,14 EUR.

Waar:

P. Vandermotten, raadsheer dd. voorzitter,
C. Vanderkerken en M. Loyens, raadsheren.

Noot

Over de vereiste van effectieve fysieke aanwezigheid in het licht van artikel 15 Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag

Het hof van beroep van Brussel heeft op 15 mei 2019 een interessant arrest geveld inzake de toepassing van artikel 15 van het Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag. Het arrest is op een aantal vlakken merkwaardig en interessant voor de praktijk.

I. Feiten

In casu ging het om een Nederlander S. die sinds 14 juni 2002 met zijn gezin in België woonde en in het Rijksregister was ingeschreven. Hij werkte voor het kantoor CMSL en genoot van het statuut van buitenlands kaderlid, waardoor hij in België belastbaar was in de belasting der niet-inwoners. Zijn Belgische activiteit eindigde evenwel op 31 mei 2008 waardoor hij op dat moment ook het statuut van buitenlands kaderlid verloor. Hij bleef weliswaar met zijn gezin in België wonen, maar onderschreef een nieuwe arbeidsovereenkomst met CMS Legal Services EEIG Frankfurt om vanaf 1 juni 2008 aldaar activiteiten te verrichten als marketingdirecteur. Op 8 april 2009 werd deze laatste arbeidsovereenkomst in onderling overleg beëindigd: de afspraak was dat hij tot en met 31 mei 2009 in Frankfurt verder zou blijven werken en verder dat zijn loon gewoon werd doorbetaald tot en met 31 december 2009 zonder dat hij nog arbeidsprestaties diende te verrichten. Verder bleef hij tot deze laatste datum even-

zeer gerechtigd op een jaarlijkse bonus en het gebruik van een firmawagen.

Tijdens de periode dat hij effectief werkzaam was voor zijn Duitse werkgever maakte hij ook regelmatig dienstreizen naar het buitenland (o.m. Verenigd Koninkrijk, Spanje, Frankrijk, Italië en Zwitserland, enz.).

De betwisting betreft de plaats waar bovenvermelde vergoedingen voor het inkomstenjaar 2009 belastbaar waren.

De betrokkene diende in België voor het aanslagjaar 2010 geen aangifte in de personenbelasting in, doch wel in de belasting der niet-inwoners.

Op 16 mei 2011 verstuurde de administratie een kennisgeving van aanslag van ambtswege waarbij de administratie de hogervermelde vergoedingen voor het inkomstenjaar 2009 volledig in België in de personenbelasting belastbaar stelde. De administratie was immers van oordeel dat hij als Belgisch rijksinwoner moest aangemerkt worden.

Blijkbaar zou de boekhouder van de belastingplichtige zich in eerste instantie bij e-mailbericht akkoord verklaard hebben met deze belastingheffing. Doch enige tijd later zag hij zijn vergissing in en corrigeerde hij zijn standpunt met een nieuw e-mailbericht waarin hij verzocht om vrijstelling op grond van het Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag (hierna: “DBV”) gezien de vergoedingen inmiddels al in Duitsland aan belastingheffing werden onderworpen.

Doch dit belette niet dat er op 14 juli 2011 een aanslag in de personenbelasting volgde waartegen de betrokkene op 20 oktober 2011 bezwaar indiende.

Tijdens de behandeling van dit bezwaarschrift werd de belastingplichtige uitgenodigd om het bewijs te leveren van zijn fysieke aanwezigheid in Duitsland in de betrokken periode. Hij slaagde er in zijn aanwezigheid voor 14 dagen te bewijzen aan de hand van een reeks taxiriten in Frankfurt in de periode 9 maart tot 29 mei 2009. Op basis daarvan onthief de gewestelijke directeur de aanslag ten belope van 6,06% (nl. 14 dagen op 231 werkdagen).

De belastingplichtige kon hiermee evenwel niet instemmen en diende op 7 januari 2013 via zijn raadsman een verzoekschrift in bij de rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

In bovenstaand arrest komt het hof van beroep van Brussel tot dezelfde eindconclusie als eerder de rechtbank van eerste aanleg van Leuven inzake het punt dat de belastingplichtige als een Belgisch fiscaal inwoner moet worden beschouwd.¹ Verder wordt de fiscale administratie voor een tweede maal in het ongelijk gesteld en wordt in het arrest bevestigd dat *alle* bezoldigingen verkregen door de belastingplichtige van zijn Duitse werkgever volledig belastbaar zijn in Duitsland (en dus niet deels in België), i.e. zowel de bezoldigingen ontvangen terwijl hij nog prestaties leverde, alsook de bezoldigingen ontvangen gedurende de periode waarin hij vrijgesteld was van prestaties.

Het vonnis en arrest is op het vlak van de toepassing van de dubbelbelastingverdragen minstens op twee punten interessant: nl. op het vlak van de voorwaarde van de fysieke aan-

1. RB. Leuven, 13 juni 2014, *FiscalNet*.



wezigheid en op het vlak van de belastingheffing van opzeggingsvergoedingen.

II. De fysieke aanwezigheid voor de reguliere verloning

Het is bekend dat in het kader van artikel 15, 1. OESO-Modelverdrag voor de toewijzing van de belastingheffing verwezen wordt naar de staat waar de werknemer fysiek aanwezig is voor het uitoefenen van zijn werkzaamheden in loondienst.

Artikel 15, 1. van het Belgisch-Duits DBV stelt conform het OESO-Modelverdrag: *Lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking zijn slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, zijn de uit dien hoofde verkregen beloningen in die andere Staat belastbaar.* Met andere woorden, bezoldigingen zijn in principe belastbaar in de woonstaat België, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend, zijnde de werkstaat Duitsland. In dat laatste geval is Duitsland heffingsbevoegd. De uitzonderingsregel van artikel 15, 2. van het Belgisch-Duits DBV² speelt *in casu* niet, aangezien de werkgever is gevestigd in de werkstaat Duitsland. Tevens is artikel 15, 3. en 4. van het Belgisch-Duits DBV³ niet van toepassing, noch enig ander toewijzingsartikel van het Belgisch-Duits DBV.

Bovenstaande problematiek valt in onderhavige casus in feite uiteen in twee facetten: nl. vooreerst is er het bewijs van de (continue) uitoefening van de beroepsactiviteit op Duits grondgebied en anderzijds de vraag naar de heffingsbevoegdheid voor de dagen dat de heer S. in het kader van zijn dienstreizen in derde staten doorbrengt.

A. De bewijslast

Op het eerste facet lijkt *het vonnis* niet expliciet in te gaan en neemt de rechtbank eerder gemakkelijk aan dat aan de bewijslast *in casu* voldaan was. Het *hof van beroep* daarentegen gaat in hogervermeld arrest op dit facet wel nader in: nl. *“Weliswaar is vereist dat de werknemer zijn gedurende fysieke aanwezigheid in de werkstaat aantoont en bewijst, maar er wordt hem niet opgelegd bijvoorbeeld enig logboek bij te houden die quasi-permanent zijn ‘whereabouts’ (of fysieke aanwezigheid) in de woonplaatsstaat, op het grondgebied van de andere staat of in derde staten staft, teneinde te komen tot breuken met werkdagen en aanwezigheidsdagen,*

om de verhouding te bepalen tussen de dag per dag bepaalde fysieke aanwezigheid in de werkstaat op werkdagen, en overige dagen, doorgebracht in de uitoefening van zijn arbeids-overeenkomst in derde staten, dan wel op overige dagen in zijn woonplaatsstaat.”

Terecht beslist het hof o.i. dat bij de beoordeling van de bewijzen die de belastingplichtige in het kader van artikel 15 OESO-Model moet voorleggen, de nodige redelijkheid aan de dag gelegd moet worden en dat de continue fysieke aanwezigheid ook vermoed mag worden aan de hand van een reeks feitelijke elementen zoals *in casu*: een reeks vliegtuigtickets, een aantal taxiriten, het beschikken over appartement in Frankfurt, enz. zonder dat de belastingplichtige een “dag-per-dag”-bewijs moet kunnen voorleggen. Ook in andere rechtspraak vinden we voorbeelden van een dergelijke soepele benadering van de bewijslast.⁴

In de praktijk blijkt dat ook de fiscale administratie hierin meestal een redelijk standpunt inneemt en bijvoorbeeld bij verplaatsingen naar de werkstaat met de wagen de bewijslast voldaan acht aan de hand van agenda’s, benzinebonnen, verslagen van werkvergaderingen, gsm-rekeningen, enz. zonder dat noodzakelijkerwijze een dag-per-dag-bewijs geëist wordt.

B. Werkdagen doorgebracht in derde staten

Op het facet van de werkdagen doorgebracht in derde staten gaat de **rechtbank** in hogergenoemd vonnis wél in: nl.

“De OESO-Commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst van 1963 stelt expliciet dat de fysieke aanwezigheid het criterium is voor de plaats van tewerkstelling. Anders gesteld, voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de woon- en de werkstaat moeten arbeidsprestaties geacht worden te worden uitgeoefend op de plaats waar de werknemer fysiek aanwezig is op het ogenblik dat hij prestaties uitoefent in ruil waarvoor de inkomsten uit arbeid worden betaald (Comm. OESO-verdrag, nr. 15/1°).

De belastingadministratie volgt deze interpretatie en is dan ook van oordeel dat aangezien de werkzaamheden van de heer S. niet integraal in Duitsland (werkstaat) werden uitgevoerd, hij vermoedelijk zelfs meer buiten Duitsland (in derde staten) effectief fysiek werkzaam was, de heffingsbevoegdheid wat de tewerkstelling in deze derde staten betreft, terug naar België keert. Immers, de uitzondering voorzien in artikel 15, 2. van het Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag is in dit geval wel van toepassing, aangezien door eisers niet werd aangetoond dat de loonkost fiscaal ten laste werd genomen door een werkgever gevestigd in een derde staat of

2. “In afwijking van paragraaf 1 zijn beloningen verkregen door een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende staat ter zake van een in de andere overeenkomstsluitende staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts belastbaar in de eerstbedoelde staat, indien:

1° de beloningen werkzaamheden vergelden, die in de andere staat worden uitgeoefend tijdens een tijdvak of tijdvakken welke – met inbegrip van de gewone arbeidsonderbrekingen – gedurende het kalenderjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaan;

2° de beloningen worden betaald door of namens een werkgever, die geen verblijfhouder van de andere staat is; en

3° de last van de beloningen als zodanig niet wordt gedragen door een vaste inrichting of een vaste basis, welke de werkgever in de andere staat aanhoudt.”

3. “3. In afwijking van de paragrafen 1 en 2, worden beloningen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of een luchtvaartuig in internationaal verkeer, of aan boord van een schip in de binnenvaart, geacht betrekking te hebben op werkzaamheden uitgeoefend in de overeenkomstsluitende staat, waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen en zijn ze in die staat belastbaar.

4. De bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op inkomsten als bedoeld in de artikelen 16, 18, 19 en 20.”

4. Zie bv. Rb. Luxemburg (afd. Marche-en-Famenne) 20 maart 2019, www.taxwin.be. Echter bv. *contra*: Luik 9 januari 2020, www.taxwin.be.



gefactureerd aan een onderneming in deze derde staat gevestigd en het verblijf van de heer S. in deze derde staten de 183 dagen per kalenderjaar niet overschrijdt. De rechtbank volgt in casu het standpunt van de belastingadministratie niet. Immers, de uitoefening van een dienstbetrekking in een werkstaat vereist redelijkerwijs niet dat de werknemer permanent fysiek aanwezig is in die staat tijdens de uitoefening van zijn werkzaamheid (zie ook Cass. 6 november 2000, F.99.0085.F; Cass. 28 mei 2004, F.02.0078.F en Cass. 9 november 2007, F.06.0037.F). De tewerkstelling van de heer S. in Duitsland (werkstaat) vereiste dus niet dat hij als werknemer permanent fysiek aanwezig was in dit land. Deze interpretatie is niet in strijd met de OESO-Commentaar, aangezien deze niet insisteert op een permanente fysieke aanwezigheid (zie ook Cass. 9 november 2007, Pas. 2007, 1984-1989, Concl. A. HENKES, i.h.b. nrs. 7 en 11).

Er is in onderhavig dossier dus geen sprake van een 'tewerkstelling in dienstverband' met derde staten. De heer S. had met de landen waar hij in opdracht van zijn Duitse werkgever occasioneel arbeidsprestaties verrichtte niet de minste professionele band, zodat niet kan worden aangenomen dat hij een dienstbetrekking in die landen uitoefende.

De activiteiten die de heer S. voor zijn Duitse werkgever buiten Duitsland heeft gedaan, moeten worden gelijkgesteld met prestaties die in Duitsland zelf werden verricht. Zijn beroepsactiviteiten als directeur marketing buiten Duitsland kwamen zijn Duitse werkgever ten goede en kaderden aldus in zijn opdracht die hij voor CMS Legal Services EEIG uitoefende. Het behoorde tot zijn intrinsieke taken als marketingdirecteur om zijn buitenlandse collega's periodiek te ontmoeten. De verplichting zich tijdelijk in de context van zijn tewerkstelling buiten Duitsland te begeven, werd trouwens expliciet in zijn arbeidsovereenkomst gestipuleerd. (...) Het betreft dus geenszins een fictie aangezien de heer S. zijn opdrachten van zijn Duitse werkgever ontving en voortdurend aan deze laatste diende te rapporteren.

De rechtbank is van oordeel dat inzake de heffingsbevoegdheid, gelet op de feitelijke omstandigheden, meer bepaald het feit dat de prestaties die door de heer S. buiten Duitsland werden verricht inherent waren aan zijn Duitse dienstbetrekking, niet exclusief moet worden gekeken naar het fysiek criterium (de zgn. *physical presence-test*) voor de bepaling van de plaats van tewerkstelling, maar tevens naar het professioneel aanknopingspunt (de zgn. *headquarterbenadering*)⁵ met de werkgever. Om te vermijden dat hieromtrent enige discussie zou ontstaan, werd trouwens de plaats van tewerkstelling als dusdanig uitdrukkelijk in de arbeidsovereenkomst vermeld (i.e. Frankfurt, zetel van de werkgever).

Bijgevolg is, in tegenstelling tot wat de fiscus stelt, geen fractionering van het inkomen noodzakelijk. Er is immers geen enkel materieel element waarom bepaalde proporties van zijn bezoldigingen zouden moeten toegerekend worden aan een ander land, i.e. België. De vergoedingen die door CMS Legal Services EEIG aan de heer S. in ruil voor zijn ar-

beidsprestaties geleverd in uitvoering van zijn arbeidsovereenkomst met deze onderneming werden betaald, zijn integraal belastbaar in Duitsland.”

En het hof van beroep van Brussel bevestigt deze analyse in belangrijke mate in zijn hogergenoemd arrest:

“In zoverre die afwezigheid in de werkstaat volgt uit een occasionele verplaatsing naar een derde staat, en zij op zich geen afbreuk doet aan de permanent karakter van de uitoefening van de arbeidsovereenkomst in de werkstaat, en dit ook in de meest overwegende mate in de werkstaat wordt uitgeoefend mits een fysieke aanwezigheid daar, blijkt de OESO- Commentaar althans de heffingsbevoegdheid voor de werkstaat in de zin van artikel 15, 1. OESO-Modelverdrag niet uit te sluiten.

Met reden voert eerste geïntimeerde dan ook aan dat de vereiste van permanente fysieke aanwezigheid in de werkstaat als bedoeld in artikel 15, 1. DBV België-Duitsland geen vereiste van bewijs inhoudt van een altijd durende, permanente, continue en nooit onderbroken aanwezigheid, tenzij voor een verplaatsing naar de woonstaat met als enkel doel 'wonen'. (...)

Artikel 15, 1. DBV België-Duitsland aldus interpreteren dat een permanente fysieke aanwezigheid ook bewezen is indien een occasionele verplaatsing naar een derde land voorkomt, in opdracht van de Duitse werkgever, zonder dat de heffingsbevoegdheid voor Duitsland over het inkomen uit de arbeidsprestaties verloren gaat, behelst geen verboden analoge interpretatie van die bepaling overeenkomstig artikel 15, 3. van dat DBV. Er is dus geen sprake van enige zogenaamde hoofdkwartierbenadering (of 'headquarterbenadering'⁶ als bedoeld in artikel 15, 3. DBV België-Duitsland), indien en voor zover blijft aangetoond dat de arbeidsovereenkomst in hoogst overwegende mate op het Duitse grondgebied is uitgeoefend. (...) De in het Nederlands gestelde tekst van artikel 15, 1. DBV België-Duitsland beperkt de eis van 'aanwezigheid' in de werkstaat zelfs tot een 'uitoefening' van de dienstbetrekking in Duitsland, zonder dat expliciet is vermeld dat de aanwezigheid absoluut permanent en fysiek moet zijn. In de mate dat daardoor de uitoefening van de dienstbetrekking mee wordt benadrukt, sluit zij occasionele verplaatsingen in dienst van de Duitse werkgever buiten.”

Zowel de rechtbank als het hof komen derhalve tot het besluit dat het gedeelte van het salaris dat verband houdt met occasionele werkdagen in derde staten in het kader van artikel 15, 1. Belgisch-Duits DBV niet aan de woonstaat moeten toegerekend worden, doch wel aan de hoofdwerkstaat.

Wij hebben evenwel enige moeite met deze analyse om volgende redenen.

In eerste instantie verwijzen beide beslissingen naar de OESO-Commentaar. Zowel in het vonnis als in het arrest wordt de verwijzing negatief gesteld: nl. de OESO-Commentaar sluit een dergelijke interpretatie niet uit. Maar in feite is de OESO-Commentaar op dat vlak zeer summier en wordt

5. Eigen benadrukking.

6. Eigen benadrukking.



enkel en alleen naar de fysieke aanwezigheid verwezen: “*Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid.*” Hieruit afleiden dat de OESO-Commentaar geen verwijzing naar de fysieke aanwezigheid vereist voor occasionele prestaties in derde landen, lijkt ons een zeer welwillende interpretatie die bovendien zowel in nationale als internationale rechtsleer – o.i. terecht – bekritiseerd wordt.⁷

Een dergelijke welwillende interpretatie van de OESO-Commentaar vindt wellicht zijn oorsprong in de conclusie van de advocaat-generaal HENKES bij het cassatiearrest d.d. 9 november 2007 waarnaar zowel het vonnis als het arrest verwijzen: nl. “*Enfin (...) dans ce ‘commentaire’, il n’est pas insisté sur une présence physique ‘permanente’, parce que, dans bien des cas, les travailleurs dans un état contractant, et employé dans un autre état contractant, sont, à l’instar de ce qui passe entre la Belgique et le Luxembourg, physiquement présents, par intermittence, sur plusieurs chantiers dans l’un et l’autre état, parfois le même jour, alors que leur activité est principalement exercée au Grand-Duché et que seul celui-ci impose leur revenu ainsi gagné.*”

Doch nog belangrijker is de verwijzing in zowel het vonnis als het arrest naar de eerdere cassatiearresten van 6 november 2000 en 28 mei 2004 in welke gevallen het Hof besliste: “*Dat die bepaling, in haar context uitgelegd⁸, de uitoefening van een dienstbetrekking in een andere overeenkomstsluitende staat, niet doet afhangen van een permanente fysieke aanwezigheid van de werknemer in die staat tijdens de uitoefening van zijn werkzaamheid.*” Daarbij dient evenwel opgemerkt te worden dat beide arresten handelen over vrachtwagenchauffeurs (met een specifiek en niet te vergelijken feitencomplex). En het is bovendien bekend dat het Hof later in zijn arrest d.d. 15 oktober 2015 op deze eerdere rechtspraak inzake vrachtwagenchauffeurs is terug gekomen, nl. “*De appelrechters die (...) de heffingsbevoegdheid ter zake van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid gedeeltelijk verricht in een andere staat dan de woonstaat, toekennen aan de werkstaat zonder rekening te houden met de omvang van de prestaties die werden verricht buiten het grondgebied van de werkstaat, schenden artikel 15, 1. van het Belgisch-Deens dubbelbelastingverdrag.*”

Bovendien – en nog veel belangrijker – heeft datzelfde Hof van Cassatie in zijn arrest d.d. 28 oktober 2011 inzake een administratief en financieel directeur geoordeeld dat het hof van beroep ten onrechte nagelaten had rekening te houden met de dagen gepresteerd in derde landen. Het Hof besliste immers het arrest van het hof van beroep te Antwerpen te vernietigen in zoverre het “*de heffingsbevoegdheid ter zake van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid gedeeltelijk verricht in een andere staat dan de woonstaat, toekent aan de*

werkstaat zonder rekening te houden met de omvang van de prestaties die werden verricht buiten het grondgebied van de werkstaat” waardoor het Hof besloot tot een schending van artikel 15, 1. van het Belgisch-Deens dubbelbelastingverdrag. En dit ondanks het feit dat de advocaat-generaal HENKES in zijn conclusie het Hof adviseerde om hogergevoemde aanvankelijke interpretatie inzake vrachtwagenchauffeurs evenzeer op deze casus toe te passen.

Daardoor en door het feit dat het Hof van Cassatie ook op zijn eerdere rechtspraak inzake vrachtwagenchauffeurs is teruggekomen, kan o.i. uit hogervermelde cassatierechtspraak niet afgeleid worden wat de rechtbank en het hof in de hier besproken casus beslissen i.v.m. de aanwezigheid in derde staten.

Opmerkelijk is ook dat zowel de rechtbank als het hof in deze tot dezelfde conclusie komen doch waarbij de rechtbank verwijst naar de zgn. headquarterbenadering terwijl het hof net oordeelt dat er helemaal geen sprake is van een headquarterbenadering. Voor alle duidelijkheid, deze benadering oordeelt voor rondreizende werknemers in dienst van een zgn. headquarter, dat in het kader van artikel 15, 1. OESO-Modelverdrag de belastingheffing moet worden toegewezen aan het land waar het headquarter waaraan de diensten ten goede komen is gevestigd. Deze benadering werd in het verre verleden in o.m. Duitsland aangenomen, doch werd door het Bundesfinanzhof in zijn arrest d.d. 5 oktober 1994 verlaten.⁹ In de internationale rechtsleer¹⁰ wordt er ook op gewezen dat de interpretatie toegepast in het alhier besproken arrest van het hof van beroep van Brussel, ook strijdig is met de tekst van het verdrag dat verwijst naar “*de plaats waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend*”. Het begrip “*dienstbetrekking uitoefenen*” wordt in het verdrag niet gedefinieerd waardoor krachtens artikel 3, 2. OESO-Modelverdrag verwezen dient te worden naar het nationaal recht van de staat dat het verdrag toepast tenzij de context anders vereist. Door te besluiten dat ook korte zakenreizen buiten de hoofdwerkstaat moeten worden geacht te zijn uitgeoefend in de hoofdwerkstaat en het loon daaraan relaterend bijgevolg belastbaar is in de werkstaat wanneer de werknemer zijn werkzaamheden in hoogst overwegende mate in die hoofdwerkstaat uitoefent, voegt het hof eigenlijk een voorwaarde toe aan het verdrag die er niet staat.

En in dit verband speelt ook artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht zijn rol dat bepaalt dat “*een verdrag te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag*”. Het hof oordeelde dat de in het arrest toegepaste interpretatie niet strijdig is met de interpretatievoorschriften inzake internationale verdragsbepalingen als neergelegd in voornoemd artikel 31 van het Verdrag van We-

7. Zie o.m. F. PÖTGENS, *Income from International Private Employment*, IBFD, Doctoral Series, 2008, 313 *et seq.* en in het bijzonder 318; K. VOGEL, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4th edition, Kluwer Law International, 2015, 1164.

8. Deze laatste vier woorden komen niet voor in het arrest van 6 november 2000.

9. Zie F. PÖTGENS, o.c., 315.

10. K. VOGEL, o.c., 1164.



nen.¹¹ Het komt ons evenwel voor dat in het kader van de buitenlandse dienstreizen die hogergenoemde marketing-directeur maakte, niet valt in te zien hoe men tot een interpretatie zou kunnen komen die er toe leidt dat hij niet geacht werd zijn dienstbetrekking ook *uit te oefenen* in deze derde staten, niet in het minst omdat in zijn arbeidsovereenkomst uitdrukkelijk naar deze dienstreizen werd verwezen.

Ook besluit het hof dat het in deze zaak slechts gaat om “occasionele” verplaatsingen en “zeer korte zakenreizen”. De vraag kan dan worden gesteld tot aan welke grens er sprake is van zogenaamde *occasionele* verplaatsingen?

En tot slot spreekt het voor zich dat de interpretatie die het hof van beroep in dit arrest toepast aanleiding kan geven tot een dubbele (niet-)belasting¹² in de mate dat met dit arrest afgeweken wordt van wat in andere landen in de rechtspraak gangbaar is.¹³ In een aantal gevallen heeft de Belgische wetgever een dergelijk risico opgevangen door expliciet een definitie van uitoefenen van een dienstbetrekking in een protocol bij het verdrag op te nemen.¹⁴

III. De opzeggingsvergoeding

Ook vergoedingen betaald in het kader van de beëindiging van een arbeidsovereenkomst vallen binnen het toepassingsgebied van artikel 15 OESO-Modelverdrag.

De huidige OESO-Commentaar bij artikel 15 bespreekt de toewijzing van de heffingsbevoegdheid inzake verschillende soorten “beëindigingsvergoedingen” (bv. nabetaald loon, opzeggingsvergoeding, niet-concurrentievergoeding, garden leave...¹⁵). Dit was echter tot voor de update van 15 juli 2014 niet het geval.

Specifiek wat opzeggingsvergoedingen in Belgisch-Duitse context betreft, moet bovendien worden gewezen op het akkoord dat in onderling overleg in 2006 werd gesloten tussen de Belgische en de Duitse belastingadministratie¹⁶ (hierna: “het akkoord”). Het akkoord stelt: “*De belastingheffing van opzeggingsvergoedingen is afhankelijk van de economische achtergrond van deze vergoeding. Indien de opzeggingsvergoeding de aard van een pensioen heeft, is zij volgens artikel 18 van de overeenkomst uitsluitend in de woonstaat van de genietter belastbaar. Is de opzeggingsvergoeding echter een nabetaling van lonen, salarissen of andere vergoedin-*

gen in het kader van een arbeidsovereenkomst of wordt de opzeggingsvergoeding in het algemeen toegekend omwille van het verbreken van het arbeidscontract, dan is deze vergoeding op basis van artikel 15, 1. van de overeenkomst in die staat belastbaar, waar de activiteit werd uitgeoefend. 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.”

Overeenkomstig dit onderling akkoord geldt voor de toewijzing van de heffingsbevoegdheid inzake opzeggingsvergoedingen in een Belgisch-Duitse context dus een specifieke referentieperiode (met name het kalenderjaar voorafgaand aan het jaar waarin de arbeidsovereenkomst werd verbroken), waarbij moet worden geverifieerd waar de belastingplichtige belastbaar was tijdens die referentieperiode op grond van artikel 15 Belgisch-Duits DBV.

In het arrest wordt echter geen expliciete toepassing gemaakt van het akkoord.

Dat de Belgische Staat het akkoord niet zelf heeft opgeworpen is wellicht te verklaren doordat uit het arrest kan worden afgeleid dat deze er het standpunt op nahield dat de betaling in kwestie geen “nabetaald loon” betreft, maar wel loon voor nog *lopend* werk: “*Vermits de uitoefening van de arbeidsovereenkomst op die dag (31 mei 2009) eindigde, kan de Belgische Staat niet volhouden dat hij verder moest werken en dat het geheel jaar 2009, eerste geïntimeerde nog ‘loon’ ontving voor nog lopend werk en arbeidsverplichtingen terwijl hij de ‘uitoefening’ van dat werk niet op Duitse bodem, maar op Belgische bodem zou hebben verricht.*” Uitgaande van het standpunt van de Belgische administratie dat het *in casu* “reguliere verloning” betrof en geen opzeggingsvergoeding, zou het akkoord inderdaad niet van toepassing zijn.

Doch dat ook de belastingplichtige het akkoord niet heeft opgeworpen, is minder logisch, aangezien het in zijn inter-

11. “1. Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag.

2. Voor de uitlegging van een verdrag omvat de context, behalve de tekst, met inbegrip van preambule en bijlagen:

a) iedere overeenstemming die betrekking heeft op het verdrag en die bij het sluiten van het verdrag tussen alle partijen is bereikt;

b) iedere akte opgesteld door een of meer partijen bij het sluiten van het verdrag en door de andere partijen erkend als betrekking hebbende op het verdrag.

3. Behalve met de context dient ook rekening te worden gehouden met:

a) iedere later tot stand gekomen overeenstemming tussen de partijen met betrekking tot de uitlegging van het verdrag of de toepassing van zijn bepalingen;

b) ieder later gebruik in de toepassing van het verdrag waardoor overeenstemming van de partijen inzake de uitlegging van het verdrag is ontstaan;

c) iedere ter zake dienende regel van het volkenrecht die op de betrekkingen tussen de partijen kan worden toegepast.”

4. Een term dient in een bijzondere betekenis verstaan te worden als vaststaat, dat dit de bedoeling van de partijen is geweest.

12. Zie o.m. F. POTGENS, o.c., 325-326.

13. Zie o.m. Frankrijk: Cour administrative d’appel 19 juli 2018, IBFD Tax Research Platform, Case 17NC00266; Luxemburg: Cour administrative 27 juni 2016, IBFD Tax Research Platform, Case 36888C; Denemarken: Østre Landsret (High Court of Eastern Denmark) 26 August 2015, IBFD Tax Research Platform, Case B-4438-12; Nederland: Gerechtshof Den Haag 10 maart 2015, IBFD Tax Research Platform, Case BK-14/00457; Zweden: Hogsta förvaltningsdomstolen (Supreme Administrative Court) 15 maart 2012; IBFD Tax Research Platform, Case HFD 2012 ref 18 (400-10); India: New Delhi 29 januari 2018, IBFD Tax research Platform, No. 1299 of 2012; Duitsland, zie rechtspraak aangehaald in F. POTGENS, o.c., p. 313 *et seq.*

14. Zie o.m. de verdragen met Luxemburg, Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten.

15. OESO-Commentaar bij art. 15, randnrs. 2.4-2.16, zoals ingevoegd op 15 juli 2014.

16. Akkoord in onderling overleg van 15 december 2006 inzake ontslaguitkeringen op basis van art. 25, 3. van het Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag.



pretatie de opvatting ondersteunt dat de opzeggingsvergoeding – net zoals het regulier loon – integraal belastbaar is in Duitsland (tenzij de professionele situatie voor inkomstjaar 2008 fundamenteel zou verschillen van die van 2009, wat we echter niet uit de feiten kunnen afleiden).

En het is ook vreemd dat het hof de toepassing van of toch minstens de toetsing aan het akkoord niet ambtshalve heeft opgeworpen. In één van de bronvermeldingen die het hof aanhaalt in het arrest wordt immers verwezen naar een doctrineartikel dat expliciet verwijst naar dit akkoord. Zij het dat de vermelding van het akkoord zoals opgenomen in het desbetreffende artikel, alsook de circulaire nr. AFZ 2005/0652 (AFZ 08/2005) van 25 mei 2005¹⁷, louter opgeworpen wordt ter onderbouwing van de stelling dat ook overeenkomstig bronnen uitgaande van de Belgische Staat vergoedingen betaald of verkregen ter zake van het beëindigen van de arbeidsovereenkomst in het algemeen, behoren tot het “loon”. En waarbij overeenkomstig de OESO-Commentaar bij artikel 15, 1. OESO-Modelverdrag, randnr. 2.2., het tijdstip van de betaling van het loon de heffingsbevoegdheid over loon niet beïnvloedt.

Verder bevestigt het hof dat dit loon verkregen in de periode van 1 juni 2009 tot en met 31 december 2009 wel degelijk kwalificeert als een *opzeggingsvergoeding* ter zake van een eerder uitgeoefende arbeidsovereenkomst, vergelijkbaar met een opzegging van een “*arbeidsovereenkomst mits vergoeding naar Belgisch arbeidsrecht*” (in plaats van loon voor nog lopend werk zoals de fiscale administratie voorhield).

Hieruit leidt het hof dan af dat (enkel) Duitsland heffingsbevoegd is over dit “loon”, aangezien de ganse vergoeding moet worden toegerekend aan de vóór 1 juni 2009 in Duitsland door de werknemer uitgeoefende arbeidsovereenkomst. Bij deze laatste overweging hebben wij toch enige bedenkingen.

Het klopt dat de OESO-Commentaar bij artikel 15, randnr. 2.2. stipuleert dat de bronstaat heffingsbevoegd is met betrekking tot loon, wanneer dat loon afkomstig is uit het uitoefenen van een dienstbetrekking in die staat *waarbij het tijdstip van effectieve betaling van het loon irrelevant is*. Dit sluit echter niet uit dat de heffingsbevoegdheid moet worden opgesplitst wanneer de dienstbetrekking in meerdere landen wordt uitgeoefend.

Verder zijn volgens de OESO-Commentaar bij artikel 15, randnr. 2.6. met betrekking tot vergoedingen die worden betaald tijdens een niet-gepresteerde opzegperiode (zoals *in casu*), deze vergoedingen belastbaar in het land waar redelijkerwijze kan worden aangenomen dat de werknemer zijn opzegperiode zou gepresteerd hebben, rekening houdende met alle feiten en omstandigheden. Deze passage werd evenwel pas in 2014 in de OESO-Commentaar ingevoegd, i.e. ná het bestreden aanslagjaar.

Bovenvermeld onderling akkoord tussen België en Duitsland was daarentegen wél reeds in werking voor het bestreden aanslagjaar. Gezien de kwalificatie van opzeggingsvergoeding door het hof, is het bovendien duidelijk dat dergelijke vergoeding binnen het toepassingsgebied van het akkoord valt.

Volgens het akkoord zou, om te bepalen waar de opzeggingsvergoeding belastbaar is, moeten worden geverifieerd of de belastingplichtige in het kalenderjaar voorafgaand aan de beëindiging van de overeenkomst tevens deels belastbaar was in de woonstaat en/of een derde staat, *in casu* gedurende de periode 1 juni 2008 tot en met 31 december 2008. Hier gaat het hof dus niet op in.

Was het hof misschien van mening dat het akkoord geen verbindend karakter heeft¹⁸ en valt het daardoor (onmiddellijk) terug op de OESO-Commentaar zoals van toepassing in 2009¹⁹, waarbij het hof van mening is dat de dienstbetrekking volledig werd “*uitgeoefend*” in Duitsland, in lijn met wat het besliste voor de reguliere verloning?

Of heeft het hof toch het akkoord (impliciet) toegepast en heeft het bijgevolg (opnieuw impliciet) onderzocht of de belastingplichtige in 2008 gedurende de periode dat hij voor zijn Duitse werkgever werkte ook exclusief belastbaar was in Duitsland op grond van artikel 15 Belgisch-Duits DBV? In de veronderstelling dat de situatie van de belastingplichtige tijdens zijn tewerkstelling voor CMS Legal Services EEIG Frankfurt in 2008 identiek was aan die van de periode van 1 januari 2009 tot 31 mei 2009 (d.w.z. dat hij hoofdzakelijk werkte in Duitsland voor een Duitse werkgever en in de uitoefening van die arbeidsovereenkomst occasionele business trips naar derde landen ondernam), was het hof bij de toepassing van het akkoord immers wellicht tot dezelfde conclusie gekomen en had het de opzeggingsvergoeding ook volledig belastbaar geacht in Duitsland, in lijn met de bevinding dat de heffingsbevoegdheid voor de reguliere verloning ontvallen in de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 mei 2009 op basis van artikel 15 Belgisch-Duits DBV ook volledig toekomt aan Duitsland. De verwijzing naar het akkoord zou dan enkel een argument ten overvloede geweest zijn.

Analoog aan wat we hierboven hebben gesteld, zijn we echter van mening dat bij een correcte toepassing van artikel 15 Belgisch-Duits DBV in ieder geval ook de heffingsbevoegdheid over de opzeggingsvergoeding had moeten worden verdeeld tussen de bronstaat Duitsland en de woonstaat België, aangezien de tewerkstelling niet exclusief op het Duitse grondgebied werd “*uitgeoefend*”. Bij toepassing van het akkoord had dan een pro rata moeten worden toegepast overeenkomstig de verdeling van de heffingsbevoegdheid in de periode van 1 juni 2008 t.e.m. 31 december 2008. Op die manier zou het dan ook mogelijk zijn – afhankelijk van de concrete feiten in 2008 – dat een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid had moeten toegepast worden op de

17. Deze circulaire zet onder andere het standpunt van de Belgisch fiscale administratie uiteen met betrekking tot de belastingheffing inzake ontslagvergoedingen in een internationale context. Noteer dat deze circulaire (nog) niet is aangepast aan de OESO-Commentaar zoals geüpdatet in 2014.

18. Zie in dit kader L. DEBROE en C. DEBACKERE, “Over de – miskende? – doorwerking van internationaalrechtelijk verbindende onderlinge akkoorden (‘mutual agreements’) in de Belgische rechtsorde”, *AFT* 2014, afl. 1, 4-32.

19. Waardoor het hof een statische interpretatiemethode zou toepassen.



opzegvergoedingen verkregen in de periode van 1 juni 2009 tot en met 31 december 2009 ten opzichte van de reguliere verloning verkregen in de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 mei 2009.

Tot slot is het op zijn minst merkwaardig dat de fiscale administratie blijkbaar opgeworpen had dat de OESO-Commentaar bij de modeldubbelbelastingverdragen geen bron kan zijn voor interpretatie van de bepalingen van het Belgisch-Duits DBV!

IV. Conclusie

Door de heffingsbevoegdheid inzake het loon (inclusief de opzeggingsvergoeding) relaterend aan prestaties uitgeoefend in derde staten toe te wijzen aan de “hoofdwerkstaat” in plaats van aan de woonstaat wijkt het hof van beroep van Brussel af van wat algemeen wordt aanvaard in de (binnen- en buitenlandse) rechtspraak en rechtsleer. Zal dit arrest bijgevolg aan de kant worden gezet als dissidente rechtspraak?

Sarah DE WILDE
Bernard PEETERS
Tiberghien Advocaten

