

Nieuwe 60-dagenregeling

Toewijzing belastingheffing en inhoudingsplicht bij grensoverschrijdende arbeid binnen concern

De staatssecretaris van Financiën heeft op 12 januari 2010 een besluit genomen waarin de beleidslijnen worden uiteengezet die aangeven hoe werkgevers moeten handelen bij kortdurende internationale uitzendingen van personeel in concernverband. Voor de bepaling van de inhoudingsplicht in dergelijke situaties is in dit verband ook het eerder ingediende wetsvoorstel Wet uniformering loonbegrip relevant.

Jaap Spierenburg
Grant Thornton
Expatriate Services

Internationaal opererende bedrijven kennen het verschijnsel wel: werknemers van buitenlandse groepsmaatschappijen die enkele maanden bij de Nederlandse groepsmaatschappij werkzaam zijn, terwijl ze een formele arbeidsovereenkomst hebben met de buitenlandse groepsvennootschap die ze ook op de loonlijst heeft staan. De redenen voor dergelijke kortdurende uitzendingen lopen uiteen: van trainees die het hele concern doorgaan om het bedrijf te leren kennen tot medewerkers die tijdelijk in Nederland werken voor de uitvoering van een project. In de dagelijkse praktijk van een inter-

183-dagenregeling

In artikel 15 van het OESO-modelverdrag, dat de basis vormt van de meeste door Nederland afgesloten belastingverdragen, wordt bepaald aan welk land de belastingheffing wordt toegewezen bij tewerkstelling van een werknemer in een ander land dan zijn woonland. De hoofdregel is dat een werknemer belast is in het land waar hij werkt. De werknemer blijft echter belastingplichtig in zijn woonland als aan de drie navolgende voorwaarden wordt voldaan:

1. de werknemer verblijft minder dan 183 dagen in een twaalfmaandsperiode in het werkland, en
2. de beloning wordt niet betaald door of namens een werkgever in het werkland, en
3. de beloning komt niet ten laste van de vaste inrichting die de werkgever in het werkland heeft.

Deze regeling staat bekend als de 183-dagenregeling vanwege de eerste voorwaarde. Veel mensen denken dat er geen belastingplicht in het werkland ontstaat als de werknemer minder dan 183 dagen in een periode van twaalf maanden in het werkland werkt. Men vergeet dan echter de tweede en derde voorwaarde.

Materiële dienstbetrekking

Voor het begrip werkgever in de tweede voorwaarde hanteerde Nederland tot 2005 een zogenaamd formeel werkgeversbegrip, behalve in geval van misbruiksituaties. Op basis hiervan kon bij kortdurende tewerkstellingen in Nederland belastingplicht en daarmee inhoudingsplicht in Nederland worden voorkomen, zolang de formele werkgever maar niet in Nederland gevestigd was of een vaste inrichting in Nederland had.

Op 1 december 2006 heeft de Hoge Raad echter een aan-

Materiële benadering leidt tot meer belastingplicht in Nederland

nationaal concern is het altijd de vraag of een dergelijke werknemer die slechts enkele maanden in Nederland verblijft hier belastingplichtig wordt, en of de Nederlandse dan wel de buitenlandse groepsvennootschap inhoudingsplichtig wordt.

De belangrijkste elementen om de belastingplicht bij grensoverschrijdende arbeid te bepalen zijn de fiscale woonplaats van de werknemer en de aanwezigheid van een werkgever in het werkland. Op de fiscale woonplaats wordt in dit artikel niet ingegaan, op het begrip werkgever zoveel te meer.

BELASTINGEN INTERNATIONAAL

tal arresten gewezen, waarin feitelijk afscheid is genomen van deze formele benadering en waarin is geoordeeld dat voortaan een materiële benadering moet worden gevolgd. Deze materiële benadering leidt ertoe dat bij kortdurende tewerkstellingen van buitenlands personeel in Nederland, belastingplicht in Nederland ontstaat als er een materiële dienstbetrekking bestaat tussen de werknemer en de Nederlandse groepsvennootschap.

Drie voorwaarden

Voor een materiële dienstbetrekking moet aan drie voorwaarden zijn voldaan:

- er moet sprake zijn van het verrichten van arbeid door de werknemer;
- er moet loon worden betaald als vergoeding voor de te verrichten arbeid door de werkgever;
- tussen de werknemer en de werkgever moet een gezagsverhouding bestaan.

Bij de tewerkstelling van een buitenlandse werknemer bij de Nederlandse groepsvennootschap is aan de eerste voorwaarde meestal wel voldaan.

Aan de tweede voorwaarde is voldaan als het loon wordt betaald door of namens de Nederlandse groepsmaatschappij. In de hierboven genoemde 1 december-arresten is deze voorwaarde door de Hoge Raad nader ingevuld door te oordelen dat hiervan sprake is als het salaris voor de Nederlandse werkzaamheden door de formele werkgever geïndividualiseerd wordt doorbelast aan de Nederlandse groepsmaatschappij. De wijze van doorbelasting en de hoogte van de doorbelasting worden onder meer bepaald door de internationale transfer pricing-regels.

De laatste voorwaarde wordt doorgaans beoordeeld aan de hand van de omstandigheden. Zo wordt onder meer gekeken naar de persoon aan wie de werknemer rapporteert, welke groepsvennootschap de voordelen geniet van de arbeid van de werknemer en welke groepsvennootschap het risico draagt van de werkzaamheden.

Door de 1 december-arresten ontstaat in de praktijk veel vaker belastingplicht in Nederland dan voorheen het geval was, ook bij kortdurende tewerkstellingen en als de formele werkgever in het buitenland gevestigd is.

60-dagenregeling

Sinds de 1 december-arresten was in de praktijk van het grote internationale bedrijfsleven de behoefte ontstaan aan een praktische regeling om kortdurende uitzendingen naar Nederland buiten de belastingheffing te houden ter beperking van de administratieve belastingdruk. In het besluit van 12 januari 2010 heeft de staatssecretaris dit vormgegeven in de vorm van een regeling die vermoedelijk voortaan de 60-dagenregeling zal heten.

Geen materiële dienstbetrekking

Als een werknemer in concernverband gedurende een periode van minder dan 60 werkdagen per 12-maandsperiode bij de Nederlandse groepsvennootschap is tewerkgesteld, zal de belastingdienst er vanuit gaan dat er dan geen materiële dienstbetrekking ontstaat met de Nederlandse groepsvennootschap. De staatssecretaris stelt dat door het kortdurende verblijf de werkzaamheden geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de bedrijfsactiviteiten en dat diensgevolge de gezagsverhouding ontbreekt. Dit heeft tot gevolg dat de werknemer dan niet belastingplichtig wordt in Nederland en er ook geen inhoudingsplicht ontstaat in Nederland. Voor de praktijk van de zogenoemde 'short term business travellers' is dit inderdaad een belangrijke lastenverlichting. Als werknemers langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk worden gesteld, geldt het hierboven opgenomen uitgangspunt niet.

Addertje ...

Er zit echter nog wel een addertje onder het gras: als het woonland van de werknemer het salaris van de werknemer dat relateert aan de Nederlandse werkzaamheden vrijstelt en er dus een dubbele vrijstelling ontstaat, kan de belastingdienst in overleg treden met de buitenlandse autoriteiten hierover. Hier kan discussie ontstaan, als de belastingdienst stelt dat er een dubbele vrijstelling ontstaat en daarom in Nederland geen vrijstelling zal verlenen. In dat geval kan alleen vrijstelling in Nederland worden verkregen als de werknemer kan aantonen dat hij in het buitenland belasting betaalt over het aan de Nederlandse werkzaamheden relaterende salaris. Het leveren van dat bewijs zal niet altijd even eenvoudig zijn.

In dit verband kan de belastingdienst van de werknemer verlangen dat hij aantoonst dat hij in zijn woonland belasting betaalt over het aan de Nederlandse werkzaamheden relaterende salaris. Het leveren van dit bewijs zal niet in alle gevallen even eenvoudig zijn.

Spiegelbeeldsituatie

De staatssecretaris geeft in het besluit aan dat in de spiegelbeeldsituatie, dus een Nederlandse werknemer die voor minder dan zestig dagen wordt uitgezonden naar een buitenlandse concernvennootschap, geen voorkoming van dubbele belasting zal worden verleend. Hiermee kan dan de merkwaardige situatie ontstaan dat het andere verdragsland belasting heft overeenkomstig de uitleg van het OESO-modelverdrag, terwijl Nederland op basis van dit besluit geen voorkoming van dubbele belasting verleent. Er ontstaat dan dus dubbele belasting. Weliswaar merkt de staatssecretaris op dat wanneer er dubbele belasting ontstaat, dit kan worden voorgelegd aan de belastingdienst – de belastingdienst zal dan beoordelen of overleg met het andere verdragsland nodig is – maar het lijkt de omgekeerde wereld en zal de nodige discussies met zich mee gaan brengen.

BELASTINGEN INTERNATIONAAL

Inhoudingsplicht

Als een belastingverdrag het heffingsrecht aan Nederland toewijst bij uitzending van een werknemer binnen concernverband naar Nederland, is het de vraag wie de inhoudingsplichtige is voor de Wet op de loonbelasting. Het is namelijk niet automatisch zo dat de werkgever volgens het verdrag, de inhoudingsplichtige is voor de Wet op de loonbelasting. Vaak zal het zo zijn dat de buitenlandse formele werkgever inhoudingsplichtige is, terwijl de Nederlandse groepsvennootschap als materiële werkgever op basis van de inlenersaansprakelijkheid, aansprakelijk is voor de verschuldigde loonbelasting.

Verleggingsregeling

In een beleidsbesluit van de staatssecretaris van 21 oktober 2005 is goedgekeurd dat als de 30%-regeling is toegekend aan een naar Nederland uitgezonden werknemer binnen concernverband, de Nederlandse inlenende groepsvennootschap als inhoudingsplichtige mag worden beschouwd. In het onderhavige besluit spreekt de staatssecretaris het voornemen uit, aan deze goedkeuring algemene werking toe te kennen. In het recente wetsvoorstel Wet Uniformering Loonbegrip is aan dit

voornemen uitvoering gegeven. Feitelijk wordt hiermee een verleggingsregeling voor de loonbelasting geïntroduceerd.

De verleggingsregeling is alleen van toepassing als de belastingdienst een goedkeurende beschikking heeft afgegeven. Voor elk buitenlands concernonderdeel dat werknemers naar het Nederlandse concernonderdeel uitzendt is een aparte beschikking vereist.

De verleggingsregeling geldt voor zowel de loonbelasting, als voor de volks- en werknemersverzekeringen.

Legalisering

De bedoeling is dat deze nieuwe verleggingsregeling per 1 januari 2011 van kracht wordt. Voor binnen concernverband naar Nederland uitgezonden werknemers met een 30%-regeling verandert er niet zoveel. Voor werknemers die binnen concernverband naar Nederland worden uitgezonden maar die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling is dit een verruiming. De eerlijkheid gebiedt te zeggen dat deze voorgestelde wetswijziging voor deze laatste groep feitelijk een legalisering betekent van een in de praktijk al veel gebruikte en door de belastingdienst vaak gedoogde handelwijze.