



Loonheffingen. Extraterritoriale werknemers; 30%-regeling

23 augustus 2013

Nr. DGB 2013/70M

Directoraat-generaal Belastingdienst/ Cluster Fiscaliteit

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M.

1. Inleiding

Met ingang van 1 januari 2012 is de 30%-regeling op verschillende onderdelen aangepast. De aanpassingen zijn opgenomen in hoofdstuk 4A van het UBLB. Voor werkgevers die voor het regime van de vrije vergoedingen en verstrekkingen hebben gekozen, geldt hoofdstuk 3 UBLB (zoals dat luidde op 31 december 2010). In het besluit van 20 december 2012 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten, *Stb.* 2012, 694, zijn opnieuw enkele aanpassingen opgenomen in de 30%-regeling. Dit betreft zowel de huidige 30%-regeling als de 30%-regeling bij een keuze voor de regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen. Deze aanpassingen werken terug tot en met 1 januari 2012.

In dit beleidsbesluit zijn vragen en antwoorden opgenomen over de toepassing van de 30%-regeling. Het besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M is daarbij geactualiseerd. Tenzij anders vermeld, zijn de hierna ingenomen standpunten overeenkomstig van toepassing bij een keuze voor de regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen.

Belangrijke wijzigingen in dit besluit

Van het besluit van 21 oktober 2005 zijn de vragen 8 (vrije vergoeding) en 21 (naheffingsaanslag) vervallen vanwege onvoldoende belang. Vraag 22 (eindheffingsbestanddelen) is vervallen vanwege aanpassing in artikel 10ea, eerste lid, onderdeel a, onder a, van het UBLB. Vraag 24 (nabetaalde inkomsten) is inhoudelijk gewijzigd (nu vraag 22), vanwege de aanpassingen in artikel 10ea, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, en in artikel 10ec, eerste lid, van het UBLB. Vraag 26 (dubbele huisvestingskosten) is vervallen, omdat hierover duidelijkheid is gekomen door een arrest van de Hoge Raad. Vraag 29 (relevante ervaring) en vragen 34 en 35 (kortingsregeling) zijn vervallen, vanwege onvoldoende belang. Vraag 39 (verschuiving inhoudingsplichtige) is vervallen, omdat de goedkeuring is opgenomen in artikel 6, zesde lid, van de Wet LB. Vragen 41 en 42 (overgangsregeling) hebben hun belang verloren. Nieuw in dit besluit zijn de vragen 11, 26 tot en met 31, 35, en 41 tot en met 46.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

Wet LB: Wet op de loonbelasting 1964

UBLB: Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965

Wet IB: Wet inkomstenbelasting 2001

UBIB: Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001

2. Vragen en antwoorden

Artikel 2.6 van de Wet IB, in samenhang met artikel 11 van het UBIB (partiële buitenlandse belastingplicht)

Vraag 1

Welke gevolgen zijn er verbonden aan het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen (artikel 2.6 van de Wet IB)?

Antwoord

Ingevolge artikel 11 van het UBIB wordt de in Nederland wonende ingekomen werknemer die gebruik maakt van het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen, in de boxen 2 en 3 in de heffing betrokken volgens de regels die gelden voor buitenlandse belastingplichtigen (partiële buitenlandse belastingplicht). Voor andere aspecten wordt de in Nederland wonende ingekomen werknemer als binnenlands belastingplichtige in de heffing betrokken. Een inwoner van Nederland die



gebruik maakt van het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen, houdt door de keuze niet op binnenlands belastingplichtige te zijn.

Vraag 2

Hoe kan een belastingplichtige de keuze voor partiële buitenlandse belastingplicht kenbaar maken en hoe kan hij een eenmaal gemaakte keuze herzien?

Antwoord

Een belastingplichtige kan de keuze voor partiële buitenlandse belastingplicht kenbaar maken door voor het desbetreffende kalenderjaar aangifte inkomstenbelasting te doen volgens de afdelingen 7.3 en 7.4 van de Wet IB. Hij kan de keuze elk kalenderjaar opnieuw maken.

Is de aangifte al ingediend en wil de belastingplichtige de gemaakte keuze herzien of wil hij alsnog kiezen voor partiële buitenlandse belastingplicht, dan moet hij een verzoek doen om de aangifte te herzien. Hij kan de keuze maken en herzien zolang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.

Vraag 3

Kan een werknemer die gebruik maakt van het keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen van artikel 2.5 van de Wet IB, daarnaast nog gebruik maken van het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen van artikel 2.6 van de Wet IB?

Antwoord

Ja.

Vraag 4

Een naar Nederland uitgezonden Amerikaanse deskundige kiest voor partiële buitenlandse belastingplicht. Wordt hij voor de toepassing van artikel 4, eerste lid, van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag 1992 als inwoner van Nederland aangemerkt?

Antwoord

Nee. Een ingekomen werknemer die de Amerikaanse nationaliteit heeft of houder is van een geldige zogenoemde 'green card' en die kiest voor partiële buitenlandse belastingplicht, wordt niet voor zijn volledige wereldinkomen in de Nederlandse belastingheffing betrokken. Omdat de Amerikaanse werknemer op grond van artikel 4, eerste lid, van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag door de VS als inwoner van dat land wordt aangemerkt, is er geen aanleiding voor een ruime interpretatie van de woonplaatsbepaling door Nederland. De persoon kwalificeert niet als inwoner van Nederland onder artikel 4, eerste lid, van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag, maar als inwoner van de VS. Het recht tot belastingheffing over het in Nederland in dienstbetrekking bij een Nederlandse inhoudingsplichtige verworven inkomen uit werk en woning is in artikel 16 van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag aan Nederland toegewezen. De belastingheffing in Nederland geschiedt met inachtneming van artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB.

Vraag 5

Een naar Nederland uitgezonden deskundige kiest voor partiële buitenlandse belastingplicht. Wordt hij voor de toepassing van het woonplaatsartikel van andere belastingverdragen dan het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag 1992 als inwoner van Nederland aangemerkt? Het gaat hierbij om belastingverdragen waarin een met de OESO-bepaling overeenkomende inwonersdefinitie is opgenomen en waarin niet is opgenomen dat de zendstaat eigen onderdanen, ongeacht hun woonplaats, als binnenlandse belastingplichtige aanmerkt, zoals de VS doen.

Antwoord

Ja, voor de toepassing van de andere belastingverdragen wordt hij als inwoner van Nederland aangemerkt. In de op verzoek te verstrekken woonplaatsverklaring wordt echter nadrukkelijk vermeld dat slechts ter zake van het inkomen uit werk en woning (box 1) sprake is van onbeperkte binnenlandse belastingplicht (geclausuleerde woonplaatsverklaring). Conform de mededeling van 15 juli 1994, IFZ 94/770, is op de ingekomen werknemer, voor zover het gaat om het inkomen uit werk en woning, het verdrag van toepassing als ware hij inwoner van Nederland in de zin van het verdrag. De bestaande praktijk met betrekking tot het afgeven van geclausuleerde woonplaatsverklaringen voor de



desbetreffende ingekomen werknemers wordt gecontinueerd.

Artikel 3.81 van de Wet IB (begrip loon)

Vraag 6

Een extraterritoriale werknemer heeft extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst. De inhoudingsplichtige vergoedt deze kosten niet met een gericht vrijgestelde vergoeding als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB. Mag deze werknemer in de aangifte inkomstenbelasting het loon verminderen met deze extra kosten?

Antwoord

Nee, de werknemer mag zijn loon niet verminderen met de extra kosten.

Voor de Wet IB geldt als loon het loon overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting. Als de inhoudingsplichtige de kosten niet heeft vergoed met een gericht vrijgestelde vergoeding, draagt de werknemer de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst zelf. De werknemer kan deze kosten niet in zijn aangifte inkomstenbelasting op het inkomen in mindering brengen, aangezien de Wet IB hiervoor geen ruimte biedt.

Artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB (extraterritoriale kosten)

Vraag 7

Volgens artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB, moet sprake zijn van een tijdelijk verblijf. Geldt de 30%-regeling ook voor ingekomen werknemers die aan alle voorwaarden voldoen maar zich hier permanent vestigen?

Antwoord

Ja, voor de periode waarin hoofdstuk 4A van het UBLB op een ingekomen werknemer van toepassing is, wordt deze geacht tijdelijk hier te lande te verblijven.

Vraag 8

Een inhoudingsplichtige heeft per 1 januari 2012 een werknemer in dienst genomen. Deze werknemer is in 1965 geboren en heeft tot 1995 in Nederland gewoond. Van 1 januari 1995 tot 1 januari 2012 heeft hij in de VS gewerkt. Deze werknemer is geen ingekomen werknemer als bedoeld in artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB, omdat zijn specifieke deskundigheid niet schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Is in deze situatie wel een gericht vrijgestelde vergoeding mogelijk op basis van de werkelijke extraterritoriale kosten?

Antwoord

Nee, de VS zijn in deze situatie niet het land van herkomst. Daarom voldoet de werknemer niet aan de voorwaarde van een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst (zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB).

De VS zouden wel het land van herkomst kunnen zijn, als de werknemer daar geworteld zou zijn (geweest). Dit houdt in dat de werknemer na het vertrek uit Nederland de banden met Nederland moet hebben losgelaten. Voor de beoordeling of iemand nog banden met Nederland heeft, wordt de kortingsregeling als bedoeld in artikel 10ef van het UBLB gehanteerd. Als op basis van deze regeling nog een looptijd voor de bewijsregel zou resteren, dan kan het verblijf in Nederland worden aangemerkt als een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst.

In de hiervoor genoemde situatie resteert geen looptijd meer. In artikel 10ef, eerste lid, van het UBLB, is immers bepaald dat de looptijd wordt verminderd met de perioden van eerdere tewerkstelling of eerder verblijf in Nederland. Dit is de periode van 1965 tot 1 januari 1995. Deze periode beslaat meer dan de looptijd van de bewijsregel van 8 jaar.

Na een voorafgaand langdurig verblijf in Nederland zal een werknemer bij terugkeer binnen een periode van 25 jaar derhalve niet aangemerkt kunnen worden als een werknemer die in Nederland verblijft buiten het land van herkomst. In zo'n geval is een gericht vrijgestelde vergoeding van extraterritoriale kosten niet mogelijk.



Vraag 9

De looptijd van de bewijsregel voor ingekomen werknemers bedraagt maximaal 8 jaar. Een werknemer blijft na deze periode tewerkgesteld door een inhoudingsplichtige. Kan de werkgever vervolgens een gericht vrijgestelde vergoeding geven op basis van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten?

Antwoord

Nee. Op grond van artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB, behoren tot de gericht vrijgestelde vergoedingen de vergoedingen van extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst.

Het is niet aannemelijk dat na een verblijf van 8 jaar nog sprake is van een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan langer sprake zijn van tijdelijk verblijf, bijvoorbeeld bij een seizoenarbeider die niet in Nederland woont en jaarlijks een aantal maanden in Nederland verblijft. Ook in het negende jaar dat hij in Nederland komt werken, kan sprake zijn van een tijdelijk verblijf.

Artikel 10e van het UBLB (definities)

Vraag 10

Een ingekomen werknemer is een door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2 van de Wet LB, met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is (artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB). Is voor een naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer vereist dat deze uit een ander land is gezonden?

Antwoord

Ja, de regeling geldt niet voor werknemers die op het moment van het tot stand komen van de arbeidsovereenkomst al in Nederland wonen of, anders dan in het kader van een stage of opleiding, in Nederland werkzaam zijn. In dit verband wordt als stage aangemerkt een periode van activiteiten en werkzaamheden in het kader van een studie of opleiding. Als na de stage of de opleiding een aansluitend dienstverband ontstaat, staat de stage of opleiding een kwalificatie als ingekomen werknemer niet in de weg. Overigens geldt een uitzondering voor de tewerkstelling van een werknemer met de titel van doctor (gepromoveerde) binnen een jaar na het behalen van deze titel (zie artikel 10e, derde lid, van het UBLB).

Vraag 11

Volgens artikel 10e, derde lid, van het UBLB, geldt een uitzondering voor de tewerkstelling van een werknemer met de titel van doctor (gepromoveerde) binnen een jaar na het behalen van deze titel. Het verblijf tijdens het behalen van de titel is geen belemmering om als ingekomen werknemer te kunnen worden aangemerkt. Voorwaarde is dat de tewerkstelling plaatsvindt binnen een jaar ná het behalen van deze titel. Is het bezwaarlijk als de werknemer in de aanloop naar het behalen van de titel in Nederland al arbeid in het economische verkeer verricht?

Antwoord

Ja, volgens artikel 10e, derde lid, van het UBLB, moet de tewerkstelling plaatsvinden na het behalen van de titel. Deze beperking acht ik echter niet in alle gevallen in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat het verblijf in het kader van het behalen van de titel ook buiten beschouwing blijft als de tewerkstelling plaatsvindt in de aanloop naar het behalen van de titel om de promotie te bekostigen of als de werknemer voorafgaand aan de promotie een arbeidsovereenkomst krijgt aangeboden. Aan dit laatste verbind ik echter de voorwaarde dat het behalen van de titel de aanleiding is voor de inhoudingsplichtige om de werknemer in dienstbetrekking te nemen. De 30%-regeling gaat niet eerder in dan het moment waarop de titel van doctor is behaald.



Vraag 12

Wanneer is bij ingekomen werknemers sprake van een internationale school of een internationale afdeling van een niet-internationale school?

Antwoord

Van een internationale school of een internationale afdeling van een niet-internationale school, als bedoeld in artikel 10e, achtste lid, van het UBLB, is sprake als aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:

1. De opleiding is gebaseerd op een buitenlands stelsel.
2. De school of afdeling is vooral bedoeld voor kinderen van buiten het land van herkomst tewerkgestelde werknemers.

Artikel 10ea van het UBLB (grondslag voor de bewijsregel)

Vraag 13

Een werkgever zendt een werknemer die kwalificeert als ingekomen werknemer in de zin van artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB, uit naar het buitenland. De werknemer kwalificeert daarmee tevens als uitgezonden werknemer in de zin van artikel 10e, tweede lid, onderdeel c, van het UBLB. Kan de werkgever de bewijsregel voor de werknemer twee keer toepassen (als ingekomen werknemer en als uitgezonden werknemer)?

Antwoord

Nee, de werkgever kan de bewijsregel voor deze werknemer slechts eenmaal toepassen.

Artikel 10ea van het UBLB bepaalt dat de bewijsregel geldt voor extraterritoriale werknemers. Blijkens artikel 10e, tweede lid, onderdeel a, van het UBLB, wordt onder extraterritoriale werknemers verstaan zowel de ingekomen als ook de uitgezonden werknemer. Als een persoon tegelijkertijd aangemerkt kan worden als ingekomen en als uitgezonden werknemer, blijft sprake van een extraterritoriale werknemer waarvoor slechts een keer de bewijsregel kan worden toegepast.

Vraag 14

Moet schriftelijk zijn vastgelegd dat de werkgever met de werknemer heeft afgesproken om een gericht vrijgestelde vergoeding toe te kennen als bedoeld in de bewijsregel?

Antwoord

Volgens de nota van toelichting bij het besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten (*Stb.* 2000, 640) moet de vergoeding afzonderlijk van het loon zijn overeengekomen. Dit kan schriftelijk zijn vastgelegd (wat gebruikelijk is bij arbeidsvoorwaarden) maar de overeenkomst kan natuurlijk ook op andere manier worden aangetoond. Zie ook bij vraag 17.

Vraag 15

Moet de vergoeding als bedoeld in de bewijsregel op het moment van het gezamenlijke verzoek bedoeld in artikel 10ea, eerste lid, van het UBLB, worden overeengekomen?

Antwoord

Nee, dit kan ook later gebeuren, bijvoorbeeld na ontvangst van de beschikking als bedoeld in artikel 10ei van het UBLB. Het toekennen van een vergoeding als bedoeld in de bewijsregel kan onder omstandigheden met terugwerkende kracht geschieden. Zie vraag 17.

Vraag 16

Is het mogelijk om het loon te splitsen in een deel loon en een deel gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten?

Antwoord

Nee, een administratieve splitsing van het loon alleen is niet mogelijk. Een splitsing, in die zin dat het loon arbeidsrechtelijk wordt verlaagd, onder gelijktijdige toekenning van een gericht vrijgestelde



vergoeding, is wel mogelijk (vgl. het besluit inzake cafetariaregelingen van 28 januari 2011, nr. DGB2011/1M, *Stcrt.* 2011, 2130). De gericht vrijgestelde vergoeding moet worden toegekend naast het overeengekomen salaris.

Vraag 17

Moet de gericht vrijgestelde vergoeding bij iedere salarisbetaling worden uitbetaald, of kan binnen het kalenderjaar of voor de afsluiting van de loonboekhouding een zogenoemde extra salarisrun worden gedraaid om exact te kunnen bepalen hoe hoog de onbelaste vergoeding maximaal kan zijn?

Antwoord

Het is mogelijk binnen het kalenderjaar exact de maximale hoogte van de gericht vrijgestelde vergoeding te bepalen. Deze vergoeding kan vervolgens als gericht vrijgestelde vergoeding worden uitbetaald. Vindt de betaling na het einde van het desbetreffende kalenderjaar plaats, dan kan de vergoeding als gericht vrijgestelde vergoeding worden uitbetaald als hierop al aan het eind van het kalenderjaar een onvoorwaardelijk recht bestond en de vergoeding is betaald tijdens de looptijd van de regeling.

Vraag 18

Op welke wijze kan een beloning worden vastgesteld of gewijzigd, zodat naast het loon een gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten wordt genoten?

Antwoord

De gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten moet arbeidsrechtelijk zijn overeengekomen. Dit kan bijvoorbeeld door de volgende tekst in de arbeidsovereenkomst op te nemen:

- Indien en voor zover de werknemer op grond van artikel 10ea van het UBLB een gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten kan ontvangen, wordt het met de werknemer overeengekomen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking op zodanige wijze arbeidsrechtelijk verminderd dat 100/70 van het aldus nader overeengekomen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking gelijk is aan het oorspronkelijk overeengekomen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking.
- Indien en voor zover onderdeel a toepassing vindt, ontvangt de werknemer van de werkgever een gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten, gelijk aan 30/70 van het aldus nader overeengekomen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking.
- De werknemer en werkgever zijn zich ervan bewust dat de toepassing van de gericht vrijgestelde vergoeding niet kan leiden tot een lager fiscaal loon dan is bepaald in 10eb van het UBLB en dat de gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten kleiner kan zijn dan 30/70 van het overeengekomen loon.
- De werknemer is zich bewust van het feit dat een aanpassing van de overeengekomen beloning conform onderdeel a, gelet op de ter zake geldende regelingen gevolgen kan hebben voor alle aan het loon gerelateerde beloningen en uitkeringen zoals het pensioen en sociale verzekeringsuitkeringen.

Toelichting: Het onder a bedoelde 'overeengekomen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking' betreft al het feitelijk te betalen of te verstrekken loon uit tegenwoordige dienstbetrekking, als bedoeld in de Wet LB en de daarop berustende bepalingen.

Vraag 19

Een extraterritoriale werknemer ontvangt van zijn inhoudingsplichtige naast zijn loon in geld loon in natura. Behoort dit loon in natura tot de grondslag van de bewijsregel?

Antwoord

Ja, loon in natura behoort tot de grondslag van de bewijsregel als het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking is.

Het loon in natura kan ook zelf geheel of gedeeltelijk een gericht vrijgestelde vergoeding zijn. Dit is bijvoorbeeld het geval als een inhoudingsplichtige een boekenbon geeft om de kosten van een dienstreis of van extraterritoriale kosten te dekken. Voor een dergelijke vergoeding in natura geldt, net als voor een vergoeding in geld, dat de vergoeding afzonderlijk van het loon moet zijn overeengekomen. Mede gelet op het karakter van de bewijsregel, gaat de Belastingdienst ervan uit dat aan deze voorwaarde is voldaan als een tekst zoals bij vraag/antwoord 17 in de arbeidsovereenkomst is opgenomen.



Vraag 20

Een inhoudingsplichtige heeft voor een werknemer de bewijsregel toegepast. In het desbetreffende jaar heeft hij zijn werknemer bovendien een vergoeding of verstrekking ter zake van bepaalde extraterritoriale kosten gegeven. Hij heeft deze abusievelijk niet tot het loon gerekend. Hierdoor bedraagt de onbelast gebleven vergoeding (inclusief verstrekking) voor extraterritoriale kosten in het kalenderjaar meer dan 30% van de grondslag. De inspecteur legt om die reden een naheffingsaanslag loonbelasting op. Kan op het loon waarover wordt nageheven de bewijsregel worden toegepast?

Antwoord

Ja, het loon waarover wordt nageheven behoort tot de grondslag voor de bewijsregel, mits dit arbeidsrechtelijk specifiek is overeengekomen. Daarvan is in ieder geval sprake als gedurende het jaar waarover wordt nageheven een tekst zoals bij vraag/antwoord 17 in de arbeidsovereenkomst is opgenomen.

Als een tekst zoals bij vraag 17 in de arbeidsovereenkomst is opgenomen, brengt dit in beginsel mee dat elk loonbestanddeel uit tegenwoordige dienstbetrekking overeenkomstig die tekst arbeidsrechtelijk wordt gewijzigd in een lager loon uit tegenwoordige dienstbetrekking en een gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten. Dit ligt evenwel anders als de inhoudingsplichtige opzettelijk een beloningsbestanddeel waarvan hij wist of in redelijkheid moest weten dat het geheel of gedeeltelijk tot het loon behoorde niet tot het loon van de werknemer heeft gerekend. Dan heeft hij immers kennelijk een ander loonbestanddeel toegekend dan (onder meer) een gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten volgens de genoemde tekst. Hiervan is in het onderhavige geval geen sprake.

Vraag 21

Een ingekomen werknemer ontvangt door tussenkomst van de inhoudingsplichtige een WAO-uitkering na de wachttijd van twee jaar. De inhoudingsplichtige verstrekt tevens een aanvulling op de WAO-uitkering. Behoren de WAO-uitkering en de aanvulling tot de grondslag van de bewijsregel?

Antwoord

Nee, de WAO-uitkering en de aanvulling hierop behoren niet tot de grondslag van de bewijsregel. De grondslag voor de bewijsregel is het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Een WAO-uitkering en de aanvulling daarop, vormen geen loon uit tegenwoordige dienstbetrekking.

Dit is anders bij een gedeeltelijk arbeidsongeschikte werknemer. Het loon dat hij ontvangt voor het nog vervulde deel van de dienstbetrekking behoort wel tot het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. In die situatie wordt ook de WAO-uitkering die de inhoudingsplichtige doorbetaalt, aangemerkt als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. De bewijsregel kan dan worden toegepast over het totaal van loon en WAO-uitkering.

Vraag 22

Een extraterritoriale werknemer en zijn inhoudingsplichtige hebben de bewijsregel toegepast. Na het verstrijken van de looptijd van de bewijsregel ontvangt de werknemer een bonus welke betrekking heeft op het jaar waarin de bewijsregel nog van toepassing was. Kan de bewijsregel op de bonus worden toegepast?

Antwoord

Nee, de bewijsregel is alleen van toepassing op loon genoten tijdens de looptijd van de bewijsregel (artikel 10ea, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van het UBLB). De looptijd van de bewijsregel gaat in op de eerste dag van de tewerkstelling en eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin die tewerkstelling is beëindigd (zie artikel 10ec, eerste lid, van het UBLB). De looptijd van de bewijsregel is maximaal acht jaar.

Vraag 23

Een ingekomen werknemer in de zin van artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB, ontvangt van zijn inhoudingsplichtige een gericht vrijgestelde vergoeding voor de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst (vergoeding voor extraterritoriale kosten). Is het mogelijk (mede) pensioen op te bouwen over deze vrije vergoeding?



Antwoord

Ja, zie onderdeel 3.2.5 van het besluit van 9 september 2010, nr. DGB2010/2733M, *Stcrt.* 2010, 14304.

Bij toepassing van de oude regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen is het in beginsel niet mogelijk om pensioen op te bouwen over een vrije vergoeding voor extraterritoriale kosten. Zie echter de onderdelen 4.3 en 4.4.2. van het besluit van 9 september 2010, nr. DGB2010/2733M, *Stcrt.* 2010, 14304.

Vraag 24

Volgens de Nota van toelichting bij het besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, *Stb.* 2000, 640, worden niet alleen kosten van dubbele huisvesting als extraterritoriale kosten aangemerkt, maar ook de eventuele extra kosten van (eerste) huisvesting. Hoe moet hier in de praktijk mee worden omgegaan?

Antwoord

Voor de vraag in hoeverre sprake is van extra kosten van huisvesting ligt het naar mijn oordeel voor de hand om de situatie van de extraterritoriale werknemer te vergelijken met hetgeen in Nederland en – bij ingekomen werknemers – in het land van herkomst gebruikelijk is. Uit oogpunt van doelmatigheid ontmoet het evenwel geen bezwaar om zonder nader bewijs ervan uit te gaan dat voor een extraterritoriale werknemer huisvestingsuitgaven tot een bedrag (hierna: het besparingsbedrag) ter grootte van 18% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking (exclusief een eventuele bijtelling voor huisvesting) gebruikelijk zijn. Dit betekent dat bij verstrekte huisvesting of bij vergoede huisvesting ten minste dat gebruikelijke bedrag voor rekening van de werknemer moet komen, hetzij in de vorm van een eigen bijdrage, hetzij door dat bedrag als loon in aanmerking te nemen (of een combinatie hiervan ter grootte van dat bedrag). Voor een eventueel restant is sprake van extraterritoriale kosten. Hierbij moet wel worden bedacht dat als gebruik gemaakt wordt van de bewijsregel, geen ruimte bestaat om daarnaast een (gedeeltelijk) gericht vrijgestelde vergoeding of verstrekking te geven voor deze kosten van huisvesting.

Vraag 25

Een inhoudingsplichtige heeft extraterritoriale werknemers in dienst. Er wordt gebruik gemaakt van de bewijsregel. Mag de op grond van de bewijsregel gegeven gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten onderdeel uitmaken van de grondslag waarover de afdrachtvermindering Speur- en Ontwikkelingswerk (hierna: S&O) of de afdrachtvermindering zeevaart wordt berekend?

Antwoord

Voor de afdrachtvermindering zeevaart behoort de gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten *niet* tot de grondslag (zie artikel 1, eerste lid, onderdeel c, onder 5°, van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen; hierna: WVA)

Voor de afdrachtvermindering S&O behoort de gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten *wel* tot de grondslag (zie artikel 23, achtste lid, van de WVA).

Bij toepassing van de oude regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen behoort de vrije vergoeding voor extraterritoriale kosten *niet* tot de grondslag van beide afdrachtverminderingen. Een vrije vergoeding of verstrekking behoort immers niet tot het loon.

Artikel 10eb van het UBLB (specifieke deskundigheid en schaarste)

Vraag 26

Een werknemer met een leeftijd van ouder dan 30 jaar werkt de eerste negen maanden van het jaar fulltime voor een inhoudingsplichtige. Hij geniet een fiscaal loon van € 3.000 per maand. Vanaf 1 oktober gaat de werknemer parttime werken en verdient hij een fiscaal loon van € 1.000 per maand. Voldoet de werknemer gedurende de eerste negen maanden aan het looncriterium van artikel 10eb, eerste lid, van het UBLB?

Antwoord

De werknemer heeft een jaarloon genoten dat lager is dan het fiscale loon genoemd in artikel 10eb, eerste lid, van het UBLB. Hij voldoet daarmee voor het gehele jaar niet aan het looncriterium van



artikel 10eb van het UBLB. Het parttime loon wordt niet herrekend naar een jaarloon op basis van een fulltime baan.

Vraag 27

Een inkomende werknemer werkt één dag in de week als wetenschappelijk onderzoeker bij een instelling als genoemd in artikel 10eb, derde lid van het UBLB. Op grond hiervan wordt hij aangemerkt als een werknemer met specifieke deskundigheid. Zijn loon bij deze instelling bedraagt op jaarbasis € 5.000. Deze werknemer accepteert, nadat hij vijf maanden in Nederland werkt, daarnaast een tweede dienstbetrekking bij een andere inhoudingsplichtige. Bij deze werkgever ontvangt hij een fiscaal jaarloon van € 20.000. Komt hij ook bij deze andere inhoudingsplichtige in aanmerking voor de toepassing van de bewijsregel?

Antwoord

Nee, voor de dienstbetrekking bij de nieuwe inhoudingsplichtige is hij niet uit het buitenland geworven. De werknemer is voor die tweede dienstbetrekking geen ingekomen werknemer.

Vraag 28

Een werknemer werkt één dag in de week als wetenschappelijk onderzoeker bij een instelling als genoemd in artikel 10eb, derde lid van het UBLB. Op grond hiervan wordt hij aangemerkt als een werknemer met specifieke deskundigheid. Zijn loon bij deze instelling bedraagt op jaarbasis € 5.000. Deze werknemer is tevens door een andere inhoudingsplichtige uit het buitenland aangeworven. Dit betreft niet een instelling als genoemd in artikel 10eb, derde lid van het UBLB. Bij deze werkgever heeft hij een fiscaal jaarloon van € 20.000. Komt hij ook bij deze andere inhoudingsplichtige in aanmerking voor de toepassing van de bewijsregel?

Antwoord

Nee, per inhoudingsplichtige moet beoordeeld worden of de werknemer specifieke deskundigheid bezit. De andere inhoudingsplichtige mag wel rekening houden met het loon dat de werknemer als wetenschappelijk onderzoeker verdient, maar daarmee voldoet hij niet aan het looncriterium. Daardoor komt hij bij de andere inhoudingsplichtige niet in aanmerking voor de bewijsregel.

Vraag 29

Een ingekomen werknemer bereikt op 21 april de leeftijd van 30 jaar. Voor de beoordeling of de werknemer voor de periode van 1 januari tot en met 30 april voldoet aan het looncriterium van artikel 10eb, eerste of tweede lid, van het UBLB wordt het loon omgerekend naar een loon op jaarbasis. Moet daarbij rekening worden gehouden met loonbestanddelen die fiscaal zijn genoten na de looptijd van de bewijsregel, zoals vakantiegeld of een bonus?

Antwoord

In dit geval moet een omrekening plaatsvinden naar een loon op jaarbasis van het loon van kolom 14 van de loonstaat (zie het Handboek Loonheffingen 2013 Werkkostenregeling op www.belastingdienst.nl). Dit betreft het loon over de periode 1 januari tot en met 30 april. Met loonbestanddelen die fiscaal zijn genoten na de afloop van dat laatstbedoelde tijdvak wordt geen rekening gehouden.

Omdat bovenstaande omrekening kan meebrengen dat vaste loonbestanddelen als het vakantiegeld of de 13e maand geen onderdeel uitmaken van het loon op jaarbasis, is het voor de berekening van het looncriterium van artikel 10eb, eerste of tweede lid, van het UBLB, in een dergelijke situatie toegestaan dat de aanspraak op het vakantiegeld en de 13e maand wordt meegeteld. Het eventueel feitelijk genoten vakantiegeld of de feitelijk genoten 13e maand moet dan uiteraard uit het loon worden geëlimineerd.

Voorbeeld

X is een ingekomen werknemer die de titel van master heeft en op 21 april 30 jaar wordt. Het feitelijke loon van X over de periode van 1 januari tot en met 30 april (zoals blijkt uit kolom 14 van de loonstaat) is € 8.000. Het loon op jaarbasis is € 24.000, waardoor X niet aan het looncriterium van € 27.190 voldoet (2013). X heeft echter aanspraak op vakantiegeld en een 13e maand van in totaal € 4.200 (aanspraak per maand € 350) die beide na 30 april worden genoten. Als deze aanspraken meetellen dan is het loon over de periode van 1 januari tot en met 30 april € 9.400 en het loon op jaarbasis € 28.200. Omdat er over de periode van 1 januari tot en met 30 april geen vakantiegeld of 13e maand



feitelijk is genoten, hoeft er hiervoor geen bedrag uit het loon te worden geëlimineerd.

Vraag 30

Voor de beoordeling van de eis van specifieke deskundigheid geldt als hoofdregel een looncriterium op jaarbasis. Als niet is voldaan aan dit looncriterium is de 30%-regeling niet meer van toepassing vanaf het begin van het kalenderjaar waarin niet is voldaan aan het looncriterium. Hoe moet worden getoetst aan het looncriterium als zich in de loop van het kalenderjaar een wijziging voordoet (60 maandentoets van artikel 10ee, tweede lid, van het UBLB (tekst 2011) of de werknemer met de titel van master wordt 30 jaar)?

Antwoord

Op het moment van de 60 maandentoets van artikel 10ee, tweede lid, van het UBLB (tekst 2011), moet voor het resterende deel van het kalenderjaar (vanaf de eerste dag van de maand na de toets) worden getoetst of de werknemer voldoet aan het looncriterium. Het loon over het resterende deel van het kalenderjaar wordt dan omgerekend naar loon op jaarbasis. Voor de werknemer met de titel van master die de leeftijd van 30 jaar bereikt, moet eveneens voor het resterende deel van het kalenderjaar (vanaf de eerste dag van de maand na de maand waarin de werknemer de 30-jarige leeftijd heeft bereikt) worden bepaald of hij voldoet aan het looncriterium. Ook in dat geval wordt dat loon omgerekend naar loon op jaarbasis.

Vraag 31

Een werknemer met de leeftijd van 26 jaar wordt in dienst genomen. Hij heeft een mastertitel behaald aan een buitenlandse opleiding die vergelijkbaar is met een Nederlandse HBO-instelling. Kan zijn loon worden getoetst aan het looncriterium van artikel 10eb, tweede lid, van het UBLB?

Antwoord

Nee, want de buitenlandse instelling is niet een instelling voor wetenschappelijk onderwijs.

Artikel 10ec van het UBLB (looptijd van de bewijsregel)

Vraag 32

Een ingekomen werknemer in de zin van artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB, wordt voorafgaand aan zijn tewerkstelling in Nederland een periode in het buitenland tewerkgesteld. Gaat de looptijd van de bewijsregel in op de eerste dag van de tewerkstelling ongeacht of dit in Nederland of in het buitenland is?

Antwoord

Ja, de looptijd van de bewijsregel gaat volgens artikel 10ec van het UBLB in op de eerste dag van tewerkstelling door de inhoudingsplichtige ongeacht of dit in Nederland of in het buitenland is. De werknemer moet op dat moment wel werknemer zijn in de zin van artikel 2 van de Wet LB. Is dat niet het geval, dan gaat de regeling in op het moment dat de werknemer vervolgens wel een werknemer is in de zin van dit artikel. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als een werknemer in het buitenland is geworven – nog geen werknemer is in de zin van artikel 2 van de Wet LB – en een opleiding of stage volgt in het buitenland alvorens hij in Nederland komt werken.

Vraag 33

Een ingekomen werknemer wordt door een (Nederlandse) inhoudingsplichtige in het buitenland tewerkgesteld. Kan dan nog sprake zijn van een ingekomen werknemer?

Antwoord

Ja, zolang de ingekomen werknemer een werknemer is in de zin van artikel 2 van de Wet LB, blijft de bewijsregel ook bij tewerkstelling in het buitenland doorlopen. De bewijsregel eindigt in dit verband in elk geval op het moment dat de werknemer geen werknemer meer is in de zin van artikel 2 van de Wet LB.



Artikel 10ed van het UBLB (wisseling van inhoudingsplichtige)

Vraag 34

Als sprake is van een in artikel 10ed van het UBLB genoemde wijziging van inhoudingsplichtige, moet dan een nieuw verzoek worden gedaan?

Antwoord

Ja. Als de ingekomen werknemer tijdens de looptijd een andere inhoudingsplichtige krijgt, blijft op gezamenlijk verzoek van de werknemer en de nieuwe inhoudingsplichtige de bewijsregel gedurende de resterende looptijd van toepassing, mits de periode tussen het einde van de tewerkstelling door de oude inhoudingsplichtige en de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst met de nieuwe inhoudingsplichtige niet langer is dan drie maanden. Bij een dergelijk verzoek moet door de nieuwe inhoudingsplichtige opnieuw aannemelijk worden gemaakt dat de werknemer behoort te worden aangemerkt als ingekomen werknemer.

Vraag 35

Een ingekomen werknemer krijgt tijdens de looptijd van de regeling een andere inhoudingsplichtige. De nieuwe arbeidsovereenkomst komt tot stand binnen drie maanden na het einde van de tewerkstelling door de oude inhoudingsplichtige. De werknemer woont in Nederland respectievelijk in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de nieuwe tewerkstelling binnen een straal van 150 kilometer van de grens van Nederland. Kan deze werknemer de regeling continueren als overigens aan de voorwaarden van ingekomen werknemer wordt voldaan?

Antwoord

Ja, op gezamenlijk verzoek van de werknemer en de nieuwe inhoudingsplichtige blijft de bewijsregel gedurende de resterende looptijd van toepassing.

Vraag 36

Moet voor de toepassing van artikel 10ed van het UBLB, sprake zijn van onvrijwillig ontslag?

Antwoord

Nee.

Artikel 10ei van het UBLB (verzoek om toepassing van de bewijsregel)

Vraag 37

Is een onvolledig verzoek ook een verzoek?

Antwoord

Ja. Een aanvraag voor de 30%-regeling die is getekend door werkgever en werknemer, is voldoende om aangemerkt te kunnen worden als een pro forma verzoek.

Vraag 38

Ingevolge artikel 10ei van het UBLB kan een beschikking worden afgegeven die terugwerkt tot en met de aanvang van de tewerkstelling als extraterritoriale werknemer. Hoe moet de bewijsregel worden toegepast tot het moment van afgifte van de beschikking?

Antwoord

Vooruitlopend op de beschikking kan de inhoudingsplichtige de gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten overeenkomstig de bewijsregel toepassen. Zou achteraf blijken dat de beschikking niet wordt afgegeven, dan behoeft geen belastingheffing plaats te vinden voor zover alsnog aannemelijk wordt gemaakt dat het een gericht vrijgestelde vergoeding voor extraterritoriale kosten betreft of voor zover de vergoeding onverwijd wordt terugbetaald. Als (het belaste deel van) de vergoeding niet wordt terugbetaald, dan kan de inhoudingsplichtige de vergoeding, op het moment dat de vergoeding is genoten, ten laste van de vrije ruimte brengen en is over het meerdere eindheffing verschuldigd.



Vraag 39

Een ingekomen werknemer verandert van inhoudingsplichtige tijdens de looptijd van de bewijsregel. Conform artikel 10ed van het UBLB willen de nieuwe inhoudingsplichtige en de werknemer verzoeken om voorgezette toepassing van de bewijsregel. Geldt de aanvraagtermijn van vier maanden in artikel 10ei van het UBLB ook bij verandering van inhoudingsplichtige?

Antwoord

Ja, de aanvraagtermijn van vier maanden in artikel 10ei van het UBLB geldt ook bij verandering van inhoudingsplichtige als werknemer en nieuwe inhoudingsplichtige verzoeken om voortgezette toepassing van de bewijsregel.

Vraag 40

Werknemer en inhoudingsplichtige hebben een gezamenlijk verzoek gedaan om toepassing van de bewijsregel. Het verzoek is afgewezen. De beschikking waarbij het verzoek is afgewezen staat onherroepelijk vast. Is het mogelijk opnieuw een verzoek te doen om te worden aangemerkt als ingekomen werknemer?

Antwoord

Ja, het is mogelijk een nieuw verzoek te doen.

Op grond van artikel 4:6, tweede lid, van de Algemene wet bestuursrecht, wordt het nieuwe verzoek echter afgewezen als daarin geen nieuwe feiten of veranderde omstandigheden zijn vermeld. Daarbij wordt verwezen naar de eerdere afwijzende beschikking. Tegen de afwijzing van het nieuwe verzoek staat weliswaar bezwaar en beroep open, maar de discussie in de bezwaar- en beroepsprocedure zal zich moeten beperken tot het al of niet aanwezig zijn van nieuwe feiten of veranderde omstandigheden.

Vraag 41

Op 31 december 2011 is de bewijsregel van toepassing op een ingekomen werknemer. Deze werknemer krijgt na 31 december 2011 een andere inhoudingsplichtige. Is in dit geval de kortingsregeling van toepassing, zoals deze geldt met ingang van 1 januari 2012 (zie artikel 10ef van het UBLB)?

Antwoord

Nee. Een redelijke wetstoepassing brengt mee dat de kortingsregeling van toepassing blijft zoals deze luidde op 31 december 2011.

Vraag 42

Een werknemer is vanaf 1 maart 2007 in Nederland tewerkgesteld. De looptijd van de bewijsregel is op deze datum ingegaan. Op 1 maart 2010 is deze werknemer binnen het concern waarvoor hij werkt gewisseld van inhoudingsplichtige. Er is een nieuwe beschikking afgegeven met een looptijd die ingaat op 1 maart 2010. Op welke datum vindt de 60 maandtoets plaats van artikel 10ee, tweede lid, van het UBLB (tekst 2011)?

Antwoord

De looptijd van de bewijsregel is op basis van artikel 10ec van het UBLB begonnen op 1 maart 2007. De tussentijdse toets van artikel 10ee, tweede lid, UBLB 1965 (tekst 2011) vindt plaats met ingang van 1 maart 2012. Niet van belang is of sprake is van een wisseling van inhoudingsplichtige binnen of buiten concernverband.

Vraag 43

Op een werknemer is gedurende de periode van 1 januari 2008 tot 1 januari 2010 de bewijsregel als ingekomen werknemer van toepassing. De werknemer is van 1 januari 2010 tot 1 januari 2011 werkzaam voor een buitenlandse concernmaatschappij en is in die periode geen ingekomen werknemer meer. Op 1 januari 2011 is de werknemer weer gaan werken voor een inhoudingsplichtige en is de bewijsregel aangevraagd en opnieuw verkregen. Op welk moment vindt de tussentijdse toets van artikel 10ee, tweede lid, van het UBLB (tekst 2011) plaats?



Antwoord

De werknemer is vanaf 1 januari 2011 (opnieuw) tewerkgesteld bij de inhoudingsplichtige. De looptijd van de bewijsregel is toen opnieuw aangevangen. De tussentijdse toets van artikel 10ee, tweede lid, UBLB 1965 (tekst 2011) vindt plaats met ingang van 1 januari 2016.

Vraag 44

Een werknemer werkt vanaf 1 januari 2011 in Nederland. Hij kwam niet in aanmerking voor de 30%-regeling, omdat hij niet als specifiek deskundig werd aangemerkt. Per 1 januari 2012 voldoet hij wel aan het looncriterium. Kan hij in aanmerking komen voor de toepassing van de bewijsregel?

Antwoord

Nee, op het moment van de eerste tewerkstelling in Nederland wordt getoetst of de werknemer een ingekomen werknemer is. Bij deze werknemer was dat op 1 januari 2011. De werknemer is bij de inhoudingsplichtige tewerkgesteld vóór 1 januari 2012 en derhalve was het UBLB van vóór 1 januari 2012 van toepassing.

Vraag 45

Op een werknemer is van 1 januari 2010 tot 1 januari 2013 de bewijsregel van toepassing. Hij gaat daarna voor zijn werkgever drie maanden in Azië werken. Na drie maanden komt hij weer in Nederland werken. Kan men de bij vertrek op 1 januari 2013 bestaande bewijsregel na terugkomst voortzetten?

Antwoord

Ja. Er is sprake van een voortgezette toepassing van de bewijsregel als de werknemer tijdens zijn werkzaamheden in het buitenland werknemer van dezelfde Nederlandse inhoudingsplichtige is. Bij terugkomst hoeft dan niet te worden getoetst of hij voldoet aan het criterium van ingekomen werknemer.

Vraag 46

In artikel 6, zesde lid, van de Wet LB is met ingang van 1 januari 2013 een zogenoemde verleggingsregeling opgenomen. Moet voor werknemers waarvoor de verleggingsregeling zoals opgenomen in het besluit van 21 oktober 2005 (vraag en antwoord 39) is toegepast, alsnog een verzoek worden gedaan voor de toepassing van de per 1 januari 2013 ingevoerde verleggingsregeling van artikel 6, zesde lid, van de Wet LB?

Antwoord

Nee, een nieuw verzoek is niet nodig. De goedkeuring onder het besluit van 21 oktober 2005 is nog geldig voor werknemers die op 31 december 2012 al gebruik maakten van de verleggingsregeling zoals opgenomen in het besluit van 21 oktober 2005 (vraag en antwoord 39).

3. Ingetrokken regeling

Het besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

4. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 23 augustus 2013

*De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*