



Internationaal belastingrecht. Belastingverdragen; uitleg begrip werkgever

12 januari 2010

Nr. DGB2010/267M

Directoraat-Generaal Belastingdienst, Team Internationaal belastingrecht

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit is beleid geformuleerd over de fiscale gevolgen die zijn verbonden aan tijdelijke grensoverschrijdende tewerkstelling van werknemers. Het besluit van 10 maart 2004, nr. IFZ2004/113M, komt hiermee te vervallen.

1. Inleiding

Op 1 december 2006 heeft de Hoge Raad in zes arresten¹ beslist hoe het begrip *werkgever* in het dienstbetrekkingartikel van de Nederlandse belastingverdragen moet worden uitgelegd bij grensoverschrijdende uitzending van werknemers in concernverband. Hieronder worden achtereenvolgens behandeld het kader waarbinnen deze arresten moeten worden toegepast, het tot dusverre geldende beleid en de gevolgen van de arresten met ingang van 1 december 2006. Vervolgens wordt met dit besluit voorzien in een bewijsregeling voor bepaalde werknemers die binnen concernverhouding niet langer dan 60 dagen in Nederland werkzaam zijn. Daarbij wordt ook ingegaan op inhoudingsplicht voor de loonbelasting. Ik merk op dat dit besluit alleen van belang is voor de belastingheffing en alleen ziet op verdragssituaties.

2. Verdragskader

Volgens artikel 15, eerste lid, van het OESO-modelverdrag mogen inkomsten uit werkzaamheden die een inwoner van een verdragsland in dienstbetrekking verricht in het andere verdragsland, in dat andere land (het werkland) worden belast (werkstaatheffing). Het tweede lid van artikel 15 geeft hierop een uitzondering indien het verblijf van de werknemer in het werkland in de relevante periode in totaal 183 dagen niet te boven gaat. Op grond van deze zogenoemde 183-dagenregeling is de beloning van de werknemer slechts belastbaar in de woonstaat van de werknemer (woonstaatheffing). Voorwaarde voor toepassing van deze 183-dagenregeling is, voor zover hier van belang, dat de beloning voor de werkzaamheden van de werknemer wordt betaald door of namens een *werkgever* die geen inwoner van de werkstaat is. Daarbij kan het begrip *werkgever* verschillend worden uitgelegd. Bij een formele uitleg is de werkgever degene met wie de werknemer een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst heeft gesloten, terwijl bij een materiële uitleg de werkgever degene is tot wie de werknemer in een gezagsverhouding staat.

3. Nederlands beleid vóór de arresten van 1 december 2006

Tot 1 januari 2004 ging Nederland uit van een formeel werkgeversbegrip bij de uitleg van het begrip *werkgever* in het dienstbetrekkingartikel in belastingverdragen die op dit punt overeenstemmen met het OESO-modelverdrag. Daarbij werd aangenomen dat de formele werkgever veelal tevens de materiële werkgever is. Een louter materiële benadering hanteerde Nederland feitelijk alleen in misbruiksituaties als bedoeld in punt 8 van het (huidige) commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag. Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 28 februari 2003, nr. 37 224, LJN: AU5241, is dit uitgangspunt gedeeltelijk verlaten (zie het besluit van 10 maart 2004, nr. IFZ 2004/113M, BWBR0016479). Samengevat, is met ingang van 1 januari 2004 een materieel werkgeversbegrip gaan gelden voor situaties waarin werknemers met een tijdelijke arbeidsovereenkomst via een uitzendbureau grensoverschrijdend tewerkgesteld worden (ook buiten misbruiksituaties). Als gevolg daarvan wordt de inlener van de werknemers voor verdragstoepassing als de werkgever beschouwd indien het uitzendbureau als formele werkgever geen of nauwelijks reële werkgeversfuncties vervult. Voor overige situaties, waaronder grensoverschrijdende uitzending van werknemers in concernverband, is het hiervóór vermelde uitgangspunt van een formeel werkgeversbegrip blijven gelden in afwachting van de beslissing in de zaken waarin de Hoge Raad op 1 december 2006 arrest heeft gewezen.

¹ HR 1 december 2006, nrs. 38 850 (LJN: AT3920), 38 950 (LJN: AT3918), 39 710 (LJN: AT3932), 39 711 (LJN: AZ3175), 39 535 (LJN: AT3928) en 40 088 (LJN: AZ3169).



4. Arresten van 1 december 2006

In zijn arresten van 1 december 2006 heeft de Hoge Raad in zes situaties van grensoverschrijdende uitzending van werknemers in concernverband het volgende beslist, onder verwijzing naar zijn arrest van 28 februari 2003, nr. 37 224, LJN: AU5241. Voor de toepassing van het dienstbetrekkingartikel (de 183-dagenregeling) moet als werkgever worden beschouwd de persoon tot wie de werknemer voor de uitoefening van zijn grensoverschrijdende werkzaamheden in een gezagsverhouding staat. Dat wil zeggen dat als werkgever wordt aangemerkt de persoon die jegens de werknemer ter zake van die werkzaamheden instructiebevoegd is (materieel werkgeversbegrip) en dat niet beslissend is met wie de werknemer een civielrechtelijke arbeidsovereenkomst heeft gesloten (formeel werkgeversbegrip). Daarnaast is vereist dat de werknemer de desbetreffende grensoverschrijdende werkzaamheden voor rekening en risico van die persoon verricht. Dit brengt met zich mee dat die persoon de kosten draagt van de desbetreffende grensoverschrijdende werkzaamheden (de aan de werknemer voor die werkzaamheden betaalde arbeidsbeloning) en dat de daaruit voortvloeiende voordelen, nadelen en risico's voor zijn rekening komen. Die persoon draagt die kosten ook als hij ze geïndividualiseerd krijgt doorbelast van een ander (de formele werkgever), die de arbeidsbeloning voor de grensoverschrijdende werkzaamheden uitbetaalt. Daarbij kan worden volstaan met voor de werknemer globaal per tijdseenheid, bijvoorbeeld een dag, berekende loonkosten.

5. Gevolgen van de arresten van 1 december 2006

De arresten van 1 december 2006 hebben weliswaar betrekking op grensoverschrijdende uitzending van werknemers in concernverband, doch hebben, voor de belastingverdragen, als leidraad te gelden in alle situaties waarin werknemers tijdelijk grensoverschrijdende werkzaamheden verrichten. Tijdelijk wil in dit verband zeggen van een zodanige duur dat de dagennorm van de 183-dagenregeling niet wordt overschreden. Voor de toepassing van de 183-dagenregeling brengt dit, samengevat, mee dat in alle gevallen als werkgever van een werknemer die tijdelijke grensoverschrijdende werkzaamheden verricht, wordt beschouwd degene die:

- a. *met betrekking tot die werkzaamheden* het gezag over de werknemer uitoefent, dat wil zeggen jegens de werknemer instructiebevoegd is; en
- b. de arbeidsbeloning van de werknemer *voor die werkzaamheden* en de voordelen, nadelen en risico's *van die werkzaamheden* draagt.

Voor de toepassing van de 183-dagenregeling wordt het werkgeverschap beoordeeld aan de hand van alleen de grensoverschrijdende werkzaamheden van de werknemer. Voor de goede orde merk ik nog op dat het vorenstaande zowel geldt voor situaties waarin niet in Nederland wonende werknemers tijdelijk werkzaamheden in Nederland verrichten, als voor situaties waarin in Nederland wonende werknemers tijdelijk werkzaamheden in het buitenland verrichten. Verder merk ik op dat de arresten geen betrekking hebben op beloningen ter zake van werkzaamheden die ten behoeve van een vaste inrichting, die de werkgever in de werkstaat heeft, zijn verricht (tweede lid, onderdeel c, van het dienstbetrekkingartikel). De beslissing in HR 23 november 2007, nr. 42 743 (LJN: AY8549) dat van doorbelasting sprake is als de beloning op grond van het winstartikel van het belastingverdrag toegerekend dient te worden aan de vaste inrichting (normatieve eis), is niet van toepassing op de situatie waarin de beloning wordt betaald door of namens een werkgever (tweede lid, onderdeel b, van het dienstbetrekkingartikel). In deze laatste situatie is de feitelijke doorbelasting doorslaggevend.

In de praktijk zal het niet altijd eenvoudig zijn om vast te stellen wie werkgever is voor de toepassing van de 183-dagenregeling. De feiten en omstandigheden van elk geval zijn immers beslissend. Om die reden volgen hierna enkele uitgangspunten die bij deze vaststelling in acht genomen kunnen worden. Daarbij wordt onderscheid gemaakt tussen inlening van werknemers via detachering van werknemers in concernverband (voorbeelden 1 en 2), een uitzendbureau (voorbeeld 3) en overige situaties (voorbeeld 4). Daar waar onzekerheid bestaat over de invulling van de criteria van de Hoge Raad, kan uiteraard zekerheid vooraf worden gevraagd bij de bevoegde inspecteur.

Voorbeeld 1

Een Engelse vennootschap X Ltd maakt deel uit van een internationaal opererend concern. X Ltd houdt zich met name bezig met de wereldwijde marketingactiviteiten ten behoeve van het concern en heeft onlangs een nieuwe marketingstrategie ontwikkeld. A, in dienst bij X Ltd en inwoner van Engeland, is als projectleider verantwoordelijk voor het toezicht op de juiste wijze van uitvoering van de nieuwe marketingstrategie binnen het concern. In die hoedanigheid reist A geregeld af naar diverse zustermaatschappijen over de wereld, waaronder Y NV die in Nederland is gevestigd. A heeft in een bepaald jaar 15 dagen in Nederland doorgebracht. Ter zake van de werkzaamheden van A brengt X Ltd de kosten ten laste van de diverse zustermaatschappijen op basis van een formule van een vast uurtarief plus de gemaakte kosten.



Uitwerking

In deze situatie kan niet worden gezegd dat tussen A en de Nederlandse zustermaatschappij Y NV sprake is van een gezagsverhouding. A handelt onder instructie van X Ltd. In de praktijk komt het veelvuldig voor dat marketingactiviteiten, maar ook activiteiten als bijvoorbeeld financiën en auditing, R&D en PR-activiteiten gecentraliseerd worden binnen een concern. In de materiële benadering van het werkgeversbegrip in de OESO-conforme belastingverdragen zal de gezagsverhouding met de inlener in deze situaties doorgaans ontbreken, omdat de werkzaamheden geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de normale bedrijfsactiviteiten van de inlenende vennootschap. De Engelse vennootschap X Ltd is derhalve de verdragswerkgever. De uitzondering van het tweede lid van artikel 15 van het OESO-modelverdrag is – voor zover daarnaast is voldaan aan de voorwaarde dat de beloning niet ten laste is gekomen van een vaste inrichting die het concern in de werkstaat heeft – van toepassing op deze situatie (woonstaatheffing). Het heffingsrecht is in deze situatie dus toegewezen aan het Verenigd Koninkrijk als woonstaat.

Voorbeeld 2

Een Nederlandse technische onderneming leent een in Nederland wonende ingenieur voor wie tijdelijk geen werk bestaat, voor korte duur uit aan een Duitse zustermaatschappij. De ingenieur gaat regulier meewerken aan projecten van die zustermaatschappij. Het arbeidscontract met de Nederlandse vennootschap blijft in stand. De vruchten van de ingenieurswerkzaamheden in Duitsland komen ten goede aan de Duitse vennootschap. Verder vinden de werkzaamheden in Duitsland onder gezag van de Duitse vennootschap plaats en wordt de beloning ter zake van de werkzaamheden in Duitsland doorbelast aan de Duitse zustermaatschappij.

Uitwerking

In de materiële benadering is de Duitse zustermaatschappij verdragswerkgever. De uitgezonden ingenieur heeft zich namelijk moeten voegen naar de concrete aanwijzingen van de Duitse zustermaatschappij. Dit brengt mee dat de ingenieur tot de Duitse zustermaatschappij in een gezagsverhouding staat (zie de arresten van 1 december 2006). Daarnaast is de Duitse zustermaatschappij verantwoordelijk voor het resultaat van de ingenieur: niet alleen de voordelen van de werkzaamheden, maar tevens de daaruit voortvloeiende nadelen en risico's komen voor rekening van die zustermaatschappij. Ten slotte is ook voldaan aan de voorwaarde dat de loonkosten geïndividualiseerd aan de Duitse zustermaatschappij zijn doorbelast. Het heffingsrecht is in deze situatie toegewezen aan Duitsland als werkstaat.

Voorbeeld 3

Een Nederlands mediaconcern organiseert in Nederland een groots evenement, waarbij medewerkers tijdelijk worden ingehuurd om promotiewerkzaamheden te verrichten. Een deel van de medewerkers wordt geworven in Duitsland via een Duits uitzendbureau. De Duitse medewerkers worden door het uitzendbureau voor de duur van dit project in dienst genomen. Zodra de werkzaamheden voor het Nederlandse mediabedrijf eindigen, worden ook de individuele arbeidscontracten met het Duitse uitzendbureau beëindigd. De inlener kan echter op elk eerder moment bepalen dat hij een medewerker niet meer nodig heeft. Het Nederlandse mediaconcern betaalt aan het Duitse uitzendbureau een vergoeding voor de uitlening.

Uitwerking

Indien het verblijf van de Duitse werknemers in Nederland de 183-dagen niet te boven gaat en het Duitse uitzendbureau in Nederland geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger heeft, is voor het bepalen wie in deze situatie de verdragswerkgever is van belang waar de substantiële werkgeversfuncties worden uitgeoefend. Materieel gezien worden door het Duitse uitzendbureau niet of nauwelijks werkgeversfuncties uitgeoefend. In het onderhavige geval berust het feitelijke gezag over de uitoefening van de werkzaamheden bij de Nederlandse inlenende vennootschap. De inlener heeft daarbij de bevoegdheid om op elk gewenst moment te bepalen dat hij de werknemers niet meer nodig heeft. Daarnaast bepaalt de inlener het aantal en de kwalificaties van de werknemers die hij nodig heeft voor dit project. In wezen berust de ontslagbevoegdheid en de beoordeling van de werknemers hiermee bij de inlener. Tussen de beloning van de werknemers en de door de inlener aan het uitzendbureau betaalde vergoeding voor de uitlening bestaat een directe koppeling, zodat het uitzendbureau op dit punt niet of nauwelijks risico's loopt. Er is derhalve voldaan aan de voorwaarde dat de beloning door of namens de Nederlandse vennootschap wordt betaald, zodat de Nederlandse inlener in deze situatie verdragswerkgever is. Het heffingsrecht in deze situatie komt dus toe aan Nederland als werkstaat.



Voorbeeld 4

X, woonachtig in Canada, is procestechnoloog en werkzaam bij een internationaal concern dat zich bezighoudt met innovatie en duurzame ontwikkeling van biobrandstoffen. In het kader van zijn loopbaanontwikkeling wordt hij voor twee maanden naar het Nederlandse concernonderdeel S NV uitgezonden om kennis en ervaring op te doen die relevant zijn voor zijn werkzaamheden in Canada. Gedurende die twee maanden loopt X mee met diverse projecten.

Uitwerking

De uitzending van X heeft primair als doel het uitwisselen van specifieke kennis en ervaring binnen aanverwante concernonderdelen (zie ook onderdeel 6 van dit besluit). Hoewel X tijdens zijn verblijf bij S NV zich in beginsel moet houden aan de voorschriften op de werkvloer en voegen naar de concrete aanwijzingen van een projectleider, is dit niet doorslaggevend om S NV als materiële werkgever aan te merken. X wordt, gezien de achtergrond van zijn uitzending, namelijk niet regulier tewerkgesteld en zijn werkzaamheden als zodanig zullen geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de normale bedrijfsactiviteiten van S NV. Daarnaast komen de kennis en ervaring die X heeft opgedaan in Nederland ten goede aan het Canadese concernonderdeel, zodat gesteld kan worden dat met name de uitzendende vennootschap – en in mindere mate S NV – de voordelen van de werkzaamheden draagt. De werkgever in Canada is in deze situatie de verdragswerkgever. Het heffingsrecht komt dus toe aan Canada als woonstaat.

6. Detachering binnen concernverband; bewijslast

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat binnen een internationaal concern werknemers in het kader van een uitwisselingsprogramma of loopbaanontwikkeling voor een korte duur naar andere, buitenlandse concernonderdelen worden uitgezonden (zie voorbeeld 4 hiervoor). Ook komt het vaak voor dat kortdurende uitzending van werknemers binnen concernverhouding plaatsvindt vanwege de specifieke deskundigheid van de werknemer binnen het concern. Met name binnen kennisintensieve organisaties is dit zeer gebruikelijk. Doorgaans is het verblijf van de werknemer in de andere staat slechts van voorbijgaande, kortstondige aard, zodat van regulier meewerken in de onderneming of aan projecten van de inlenende concernvennootschap vaak geen sprake is. Gesteld kan worden dat gelet op het kortdurende verblijf de gezagsverhouding met de inlenende vennootschap in deze situatie ontbreekt, omdat de werkzaamheden geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de normale bedrijfsactiviteiten van de inlenende vennootschap. Bovendien ontbreken in het algemeen ook andere elementen om van een gezagsverhouding uit te gaan. Uit praktische overwegingen ga ik er op voorhand in de hierboven omschreven situaties van uit dat buitenlandse werknemers die binnen concernverhouding niet langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk zullen worden gesteld, voor de uitleg van het begrip werkgever in de 183-dagenregeling in het belastingverdrag niet tot het Nederlandse concernonderdeel of de Nederlandse concernonderdelen in gezagsverhouding staan (derhalve geen heffing in Nederland). Hierbij zijn de volgende omstandigheden van belang. De 60-dagenregel geldt niet als de werknemer in Nederland meer dan 183 dagen verblijft. De 60-dagenregel moet per 12-maandsperiode worden getoetst, ook als de 183-regeling van het belastingverdrag uitgaat van het kalender- of belastingjaar. Voor het begrip werkdagen wordt verwezen naar HR 23 september 2005, nr. 40 179 (LJN: AP1424), zodat ook ziekte-dagen als werkdagen kunnen meetellen. Als werknemers langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk worden gesteld, geldt het hierboven opgenomen uitgangspunt niet. In die situatie moet vanaf de eerste dag van tewerkstelling worden getoetst of sprake is van een verdragswerkgever in Nederland, zoals bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, van het dienstbetrekkingartikel.

Ingeval het voorafgaande evenwel tot dubbele vrijstelling zou leiden, omdat het andere verdragsland ook geen belasting heft, zal worden bezien of hierover overleg met dat andere land nodig is. Bij een vergelijkbare uitzending van een in Nederland wonende werknemer naar het buitenland, ga ik er, voor de toepassing van de 183-dagenregeling in de belastingverdragen, van uit dat er geen vrijstelling van inhouding voor de loonbelasting in Nederland ontstaat. Mocht dit echter in verdragssituaties leiden tot dubbele belasting, omdat het andere verdragsland een tegenovergesteld standpunt inneemt, dan kunnen deze gevallen aan mij worden voorgelegd en zal worden beoordeeld of er overleg met het andere verdragsland nodig is.

Voor de vraag wat onder een concern wordt verstaan, sluit ik aan bij de omschrijving van verbonden vennootschappen, als bedoeld in artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964).

7. Inhoudingsplichtige bij internationale uitleen binnen concern

Indien het heffingsrecht bij de detachering in concernverband gezien het bovenstaande aan Nederland toekomt, is het de vraag wie de inhoudingsplichtige is voor de Wet LB 1964. De kwalificatie als



werkgever voor verdragsdoeleinden hoeft immers niet altijd samen te vallen met de kwalificatie als inhoudingsplichtige voor de Wet LB 1964. Voor het bepalen wie in een concreet geval de inhoudingsplichtige is, is doorslaggevend tot wie de werknemer in dienstbetrekking staat. Indien de Nederlandse inlener voor verdragsdoeleinden werkgever is, zonder dat de verhouding tussen de inlener en de werknemer een dienstbetrekking is in de zin van de Wet LB 1964, is het uitlenende buitenlandse concernonderdeel de inhoudingsplichtige (zie artikel 6, eerste lid, onderdeel a, tweede lid en derde lid, onderdeel b, van de Wet LB 1964).² In situaties waarin Nederland onder het van toepassing zijnde belastingverdrag het heffingsrecht heeft als gevolg van het vorenstaande, is de buitenlandse uitlener verplicht de loonbelasting in te houden en af te dragen. Daarnaast bepaalt artikel 34, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 dat de inlener voor de verschuldigde belasting aansprakelijk is.

Ter voorkoming van administratieve lastenverzwaring bij het internationale bedrijfsleven is eerder vooruitlopend op wetgeving goedgekeurd dat als een werknemer van een buitenlands onderdeel van een concern wordt uitgezonden naar een Nederlands onderdeel van dat concern, het Nederlandse onderdeel als inhoudingsplichtige mag worden beschouwd (zie het beleidsbesluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M (BWBR001909)). De bedoeling is om aan deze goedkeuring, die van belang is voor de toepassing van de zogenoemde 30%-regeling, algemene werking toe te kennen. Daartoe wordt deze opgenomen in een wetsvoorstel tot wijziging van de Wet LB 1964. Voorwaarde is evenwel dat het Nederlandse onderdeel alle verplichtingen die samenhangen met het zijn van inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964, volledig en zonder voorbehoud nakomt.

8. Ingetrokken en vervallen regelingen

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- besluit van 10 maart 2004, nr. IFZ2004/113M.

9. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van het besluit.

Den Haag, 12 januari 2010

*De staatssecretaris van Financiën,
J.C. de Jager.*

² De werkingssfeer van art. 6, derde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 strekt zich tevens uit tot tijdelijke tewerkstelling van personeel binnen concernverband. Zie HR 29 juni 2007, nr. 42 748, met conclusie A-G Van Ballegooijen (LJN: AY3635).