



Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België over de interpretatie van artikel 5 van het belastingverdrag (vaste inrichting) bij thuiswerkende werknemers

1. Inleiding

Deze overeenkomst is gebaseerd op artikel 28, paragraaf 3, van het op 5 juni 2001 te Luxemburg tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met Protocolen (*Trb.* 2001, 136) (*BS*, 20 december 2002) (hierna: het Verdrag) op basis waarvan de bevoegde autoriteiten van Nederland en België moeilijkheden of twijfelpunten bij de interpretatie of de toepassing van het Verdrag in onderlinge overeenstemming kunnen oplossen.

Deze overeenkomst is bedoeld om werkgevers in Nederland en België duidelijkheid te bieden over de elementen die in het bijzonder van belang zijn bij de beoordeling of het thuiswerken van werknemers in hun woonland leidt tot een vaste inrichting in de zin van artikel 5 van het Verdrag.

Deze overeenkomst en de hierin opgenomen praktische handreiking doet niet af aan de eventuele toepasselijkheid van artikel 5, paragraaf 4 of paragraaf 5 van het Verdrag (verkort weergegeven: de uitzonderingen op het vaste inrichtingsbegrip, respectievelijk de vaste vertegenwoordiger).

2. Overeenstemming tussen de bevoegde autoriteiten

2.1. Kader

Het bestaan van een vaste inrichting wordt bepaald op basis van artikel 5 van het Verdrag.¹ Voor de beoordeling van de vraag of het thuiswerken van werknemers leidt tot een vaste inrichting van de onderneming van de werkgever in het woonland van de werknemer is met name de algemene vaste-inrichtingsdefinitie van artikel 5, paragraaf 1, van het Verdrag relevant. Deze definitie komt overeen met de definitie die is opgenomen in het OESO-modelverdrag en luidt:

Voor de toepassing van dit Verdrag betekent de uitdrukking „vaste inrichting” een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

Voor de uitleg van deze definitie achten de bevoegde autoriteiten het OESO-commentaar van grote betekenis. Voor werknemers die thuiswerken is in eerste instantie van belang of sprake is van een “vaste bedrijfsinrichting”, hetgeen veronderstelt dat deze *ter beschikking staat aan de onderneming*.

Op basis van het OESO-commentaar is het enkele gebruik van een thuiswerkplek als zodanig niet doorslaggevend. Ook al wordt bijvoorbeeld een deel van de werkzaamheden van een onderneming uitgeoefend vanuit een thuiswerkplek dan leidt dat nog niet automatisch tot de conclusie dat die locatie ter beschikking staat aan die onderneming simpelweg omdat die locatie wordt gebruikt door een persoon die voor de onderneming werkt. De aanwezigheid van een vaste inrichting in de woonstaat van een werknemer van een onderneming van de andere verdragsluitende staat hangt af van alle relevante feiten en omstandigheden van het geval.

De volgende onderdelen verduidelijken hoe dit wordt ingevuld als

- (i) incidenteel wordt thuisgewerkt,
- (ii) structureel wordt thuisgewerkt met de mogelijkheid tot werken op locatie of
- (iii) structureel en verplicht wordt thuisgewerkt.

In de volgende onderdelen wordt bovenstaand kader nader uitgewerkt. In paragraaf 2.5 wordt een handreiking aan de praktijk gegeven voor gevallen waarin de afwezigheid van een vaste inrichting

¹ Met inachtneming van de doorwerking van het Multilateraal Instrument (MLI) vanaf 1 januari 2022 (namelijk artikel 13, paragraaf 4, van het MLI (de antifragementatieregel) en artikel 15 van het MLI (de definitie van een nauw met een onderneming verbonden persoon)). Zie de *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion* (in Nederland gepubliceerd in *Trb.* 2017, 86 en in België gepubliceerd in *BS* 18 juli 2019, 71768).



door de bevoegde autoriteiten wordt verondersteld.

2.2. Incidenteel thuiswerken

Bij een werknemer die onregelmatig of incidenteel thuiswerkt, waarbij het thuiswerken geen onderdeel is van het vaste arbeidspatroon, is er geen aanleiding om een vaste inrichting te constateren. In dat geval is er immers geen sprake van een (werk)plek die *ter beschikking staat* aan de onderneming van de werkgever, omdat, kort gezegd, de daarvoor vereiste *continuïteit* ontbreekt.

2.3. Structureel thuiswerken met mogelijkheid tot werken op locatie

Bij thuiswerken dat onderdeel is van een vast arbeidspatroon² (hierna: structureel thuiswerken) zou sprake kunnen zijn van een situatie waarbij de thuiswerkplek ter beschikking staat aan de onderneming van de werkgever.

Als een werknemer structureel thuiswerkt in diens woonstaat, terwijl hij er ook voor kan kiezen om te werken op de werkplek die beschikbaar is in de staat waarin de werkgever is gevestigd, dan zal er in beginsel geen sprake zijn van een vaste inrichting. In dit geval eist de werkgever namelijk niet van deze individuele werknemer dat hij zijn werkzaamheden op zijn thuiswerkplek uitoefent en staat de thuiswerkplek niet ter beschikking aan de onderneming van de werkgever.

Indien echter een thuiswerkplek continu wordt gebruikt voor het verrichten van ondernemingsactiviteiten van de werkgever en uit de feiten en omstandigheden duidelijk blijkt dat de werkgever van deze individuele werknemer vereist dat de ondernemingsactiviteiten vanaf de thuiswerkplek worden verricht, dan kan de thuiswerkplek ter beschikking staan aan de onderneming van de werkgever. Dit is een feitelijke toets, dit betekent bijvoorbeeld dat een thuiswerkplek ter beschikking kan staan aan de onderneming van de werkgever wanneer uit de feiten blijkt dat het in de praktijk de bedoeling is dat de werkplek die beschikbaar is in de staat waarin de werkgever is gevestigd niet of nauwelijks gebruikt zal worden door de werknemer, omdat feitelijk de werkgever vereist dat de werknemer de werkzaamheden van de werkgever moet verrichten vanaf de thuiswerkplek in zijn woonstaat.

2.4. Structureel en verplicht thuiswerken

Ingeval de thuiswerkplek vanwaar een werknemer structureel thuiswerkt ter beschikking staat aan de onderneming van de werkgever kan er wel sprake zijn van een vaste inrichting. De beoordeling of een thuiswerkplek ter beschikking staat aan de onderneming van de werkgever is een feitelijke kwestie; het is dus niet vereist dat de werkgever een juridisch recht heeft tot het gebruik van die plek (door een koop- of huurovereenkomst).

Of een locatie ter beschikking staat aan een onderneming op zodanige wijze dat zij een *bedrijfsinrichting* kan vormen *met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend* zal afhangen van de vraag of de werkgever de feitelijke macht heeft om de werkplek te gebruiken en of de werkgever feitelijk de mate kan bepalen waarin de onderneming op die plek aanwezig is en of deze de activiteiten kan bepalen die daar kunnen worden uitgeoefend. Bij een thuiswerkplek staat deze in beginsel ter beschikking aan de onderneming van de werkgever als bijvoorbeeld (niet-limitatieve lijst) een van de volgende scenario's zich voordoet:

- De werkgever vereist (contractueel) dat de werknemer de werkzaamheden of een bepaald deel daarvan thuis verricht.
- De werkgever vereist niet contractueel dat de werknemer de werkzaamheden of een bepaald deel daarvan thuis verricht, maar er is feitelijk geen werkplek voor de individuele werknemer in de staat waarin de werkgever is gevestigd waardoor de werknemer gedwongen is deze werkzaamheden thuis te verrichten (in dit geval eist de werkgever (feitelijk) de thuiswerkplek op voor de ondernemingsactiviteiten die de werknemer verricht).
- De werknemer kan het gebruik van de thuiswerkplek niet eenzijdig stopzetten. Dit is bijvoorbeeld het geval als de werknemer zijn werkzaamheden niet adequaat of niet conform het arbeidscontract kan verrichten als hij zijn werkzaamheden niet thuis verricht (ook in dit geval eist de werkgever (feitelijk) de thuiswerkplek op voor de ondernemingsactiviteiten die de werknemer verricht).

Het voorgaande dient op het niveau van een individuele werknemer te worden getoetst. Niet relevant is dus hoeveel de werknemers van een werkgever gemiddeld genomen thuiswerken en of er voor iedere werknemer te allen tijde een werkplek op de locatie van de werkgever beschikbaar wordt gesteld (bijvoorbeeld structureel minder dan één werkplek per FTE). Eveneens is niet relevant of de werkgever al dan niet (financiële, ICT- of andere³) middelen ter beschikking heeft gesteld om de

² Bijvoorbeeld als er op wekelijkse of maandelijkse basis steeds een aantal dagen wordt thuisgewerkt.

³ In Nederland bijvoorbeeld verplichtingen van de werkgever ten gevolge van de Arbeidsomstandighedenwet van 18 maart 1999 (zoals nadien gewijzigd) (Nederland) of de Welzijnswet van 4 augustus 1996 (België).



thuiswerkplek in te richten om het thuiswerken mogelijk te maken, of arboverplichtingen/welzijnswetverplichtingen heeft met betrekking tot de thuiswerkplek.

2.5. Praktische toepassing

a. 50% of minder thuiswerken in woonland

Als praktische toepassing mag worden aangenomen dat de thuiswerkplek van een werknemer (inwoner van een verdragsluitende Staat) voor zijn werkgever (een onderneming van de andere verdragsluitende Staat) in ieder geval geen vaste inrichting vormt wanneer de werknemer van zijn arbeidstijd bij de betreffende werkgever 50% of minder thuiswerkt gedurende een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar.

b. Werkzaamheden van voorbereidende aard of hulpwerkzaamheden

Op grond van artikel 5, paragraaf 4, subparagraaf e, van het Verdrag wordt de uitdrukking „vaste inrichting” niet geacht te omvatten het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend om voor de onderneming een werkzaamheid (anders dan de in dezelfde paragraaf opgesomde werkzaamheden) uit te oefenen die van *voorbereidende aard* is of het karakter van *hulpwerkzaamheid* heeft. De voorbereidende aard of het karakter van hulpwerkzaamheid is ook van belang voor de uitzondering op het vaste inrichtingsbegrip in artikel 5, paragraaf 4, subparagraaf f, voor het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting uitsluitend voor een combinatie van de werkzaamheden die zijn opgesomd in artikel 5, paragraaf 4, van het Verdrag. De in dit artikel 5, paragraaf 4, opgesomde uitzonderingen zijn relevant als een thuiswerkplek anders wel zou voldoen aan de criteria voor het aannemen van een vaste inrichting, bijvoorbeeld omdat de thuiswerkplek wel ter beschikking staat aan de onderneming van de werkgever. Bij de werkzaamheden die een voorbereidend of hulpkarakter hebben en die zijn opgesomd in artikel 5, paragraaf 4, subparagraaf e of f, en die vanaf de thuiswerkplek worden verricht gaat het om werkzaamheden van de werknemer bij hem thuis die zo veraf staan van de daadwerkelijke realisatie van de winst dat het moeilijk zou zijn om enig deel van de winst aan deze vaste bedrijfsinrichting toe te schrijven. Indien de activiteiten van de vaste bedrijfsinrichting echter op zichzelf een essentieel en belangrijk onderdeel vormen van de activiteiten van de gehele onderneming, zijn deze activiteiten niet van voorbereidende aard en geen hulpwerkzaamheden. Dit is een doorslaggevend criterium.

In ieder geval oefent een vaste bedrijfsinrichting waarvan het algemeen doel gelijk is aan dat van de gehele onderneming geen voorbereidende activiteit of hulpwerkzaamheid uit. Om onder de uitzonderingen van artikel 5, paragraaf 4, subparagraaf e of f te vallen, mogen de werkzaamheden van voorbereidende aard of hulpwerkzaamheden die een werknemer bij hem thuis verricht alleen worden verricht voor de onderneming die zijn werkgever is. Er zou dus sprake zijn van een vaste inrichting indien deze werkzaamheden ten behoeve van andere ondernemingen in dezelfde vaste inrichting zouden worden uitgeoefend.

Een activiteit met een voorbereidend karakter is een activiteit die wordt uitgeoefend met het oog op de uitoefening van datgene dat het wezenlijke en significante deel van de activiteit van de onderneming als geheel uitmaakt.

Een hulpwerkzaamheid komt over het algemeen overeen met een activiteit die de essentiële en significante activiteit van de onderneming als geheel ondersteunt, zonder er deel van uit te maken. Hierbij zou afhankelijk van de omstandigheden kunnen worden gedacht aan secretariële activiteiten en activiteiten voor de interne boekhouding, personeelszaken (HR) of ICT-ondersteuning. Het is onwaarschijnlijk dat een activiteit die een aanzienlijk deel van de activa of werknemers van de onderneming vereist, kan worden beschouwd als een hulpwerkzaamheid.

3. Publicatie

Deze overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten zal worden gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad en in de Nederlandse Staatscourant.

Overeengekomen door de ondergetekende bevoegde autoriteiten:

Den Haag, 23 november 2023

Voor de bevoegde autoriteit van Nederland

R. Janssen

Directeur Verbruiksbelastingen Douane en Internationale aangelegenheden

Brussel, 23 november 2023

Voor de bevoegde autoriteit van België

W. Roelandt

Adviseur-generaal van de dienst Internationale Betrekkingen