



# GRENSOVERSCHRIJDEND WERKEN

Vakblad over werken en wonen over de grens

Nummer 61, maart 2024

## In dit nummer:

**De 30%-regeling of 30/20/10-regeling, snapt iedereen het nog? (deel 1)** 3

*Henk Amorison en Kevin Dam*

**Extraterritoriale kosten: uitgelicht want ietwat onderbelicht?** 8

*Bastiaan Didden*

**Thuiswerkplek als vaste inrichting voor Nederlandse en Belgische grenswerkgever: meer duidelijkheid?** 10

*Yasin Yilmaz*

**De vertaalslag van kernwaarden diversiteit & inclusie naar een toekomstbestendig global mobility beleid** 13

*Gino Macnack*

**Brede welvaart: wonen en werken over de grens** 14

*Inge Hooijen en Pim Mertens*

**Grensoverschrijdende ontslagvergoedingen: gedeeltelijk terug naar 2004** 16

*Mark Schut en Sebastian Spauwen*

**Wijziging van een belastingverdrag: waarschuwingsplicht richting werknemers of niet?** 20

*Marian van de Vinne en Nicky de Groot*

**Verdragswerkgever bij uitlenen personeel tussen buitenlandse partijen** 21

*Vera Visser*

**Herziene visie van Duitse Finanzverwaltung over vaststelling verdragswoonplaats** 23

*Ursula Beste*

**Ook na arrest van Belgisch Grondwettelijk Hof blijft positieve rechtspraak inzake Nederlandse pensioenen overeind** 25

*Chantal Hendrickx*

**Belgische wet- en regelgeving voor grensoverschrijdende werknemers en zelfstandigen: nieuwigheden voor 2024** 30

*Sofie Matthys*

**Belgisch voorzitterschap van Europese Raad: los problemen grenswerkers op!** 34

*Ger Essers*

Het Vakblad Grensoverschrijdend Werken is gericht op professionals in de fiscale en financiële advieswereld, op personeel- en organisatieadviseurs, arbeidsrechtjuristen, salarisadministrateurs en alle andere beroepsbeoefenaars die met enige regelmaat adviseren over problematiek rond wonen en/of werken over de grenzen heen, zowel in Europa als daarbuiten. 'Grensoverschrijdend werken' gaat met name in op vragen over de fiscaliteit, sociale zekerheid, arbeidsrecht, pensioen en vermogen over de grens. Naast de uitgave op papier, acht maal per jaar, hebben abonnees toegang tot de dagelijkse nieuwsdienst via de website, ontvangen zij tweewekelijks vaknieuws per e-mail en hebben toegang tot het digitale archief.

### Redactie

Mw. M.L.H.A. Pechholt MFP,  
Internationaal financieel adviseur  
Mw. mr. A.C.W.M. van Dijk,  
Kehrens Snoeks Advocaten & Mediators  
Dhr. mr. C.L.J.R. Douven,  
Belastingdienst  
Mw. mr. E.A.C. de Jong,  
Belastingdienst, Kennis- en Expertisecentrum Buitenland  
Mw. mr. N.J. Last LLM,  
EY, People Advisory Services  
Mw. mr. V.C.H. Ramaekers,  
Deloitte Belastingadviseurs, Global Employer Services  
Mw. mr. drs. H. Xhonneux,  
Sociale Verzekeringsbank

### Redactiesecretaris

Pascalie Pechholt  
Tel: 06-49806701  
E-mail: vakblad@emigratiedesk.nl

### Vormgeving

Printing, Amersfoort

### Uitgever/Abonnementen

Grensoverschrijdend Werken  
Stephensonstraat 10, 3817 JC Amersfoort  
Tel: 06-19041218  
E-mail: info@grensoverschrijdendwerken.nl

Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, tenzij zij uiterlijk 2 maanden voor het verstrijken van abonnementsstermijn zijn opgezegd.

Redactie, auteurs en uitgever besteden grote zorg aan de kwaliteit van 'Grensoverschrijdend Werken' doch aanvaarden geen aansprakelijkheid voor inhoudelijke onvolledigheid of onjuistheid, of de eventuele gevolgen daarvan.

Verveelvuldiging en openbaarmaking van 'Grensoverschrijdend Werken' is niet toegestaan zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

© Grensoverschrijdend Werken





# Zorgeloos zakendoen in Duitsland

STRICK Rechtsanwälte & Steuerberater is een gerenommeerd advocaten- en belasting-advieskantoor net over de grens in Kleve, Duitsland. Het kantoor ondersteunt Nederlandse ondernemers en biedt een vijftal voordelen bij het zakendoen over de grens.

## 1. Expertise in Duits recht en belastingen

STRICK heeft meer dan 35 jaar ervaring en expertise in het Duitse rechtssysteem en belastingstelsel en kan u helpen bij het navigeren door de complexe regelgeving en wetgeving in Duitsland.

## 2. Lokale kennis en connecties

STRICK heeft uitgebreide kennis van de lokale markt en biedt Nederlandse ondernemers ondersteuning door middel van een uitgebreid netwerk in Duitsland.

## 3. One-stop-shopping

Het grote voordeel van STRICK is dat u als Nederlandse ondernemer in one-stop-shop zaken kan doen in

Duitsland. Het kantoor biedt naast juridische diensten, ondersteuning in de boekhouding of fiscale diensten of een vestigingsadres.

## 4. Multidisciplinaire benadering

Door de multidisciplinaire benadering, beschikt STRICK over een breed scala aan expertisegebieden zoals ondernemingsrecht, arbeidsrecht, bouwrecht, intellectueel eigendomsrecht, belastingrecht en nog veel meer.

## 5. Nederlandstalige communicatie

Alle communicatie is in het Nederlands. Dit zorgt voor een soepele communicatie tussen u en het kantoor omdat er geen taalbarrières zijn.

## Meer informatie

Bekijk ook [www.strick.nl](http://www.strick.nl) voor alle expertisegebieden om grenzeloos te werken vanuit Nederland in Duitsland.

# De 30%-regeling of 30/20/10-regeling, snapt iedereen het nog? (deel 1)

Auteurs: **Henk Amorison** en **Kevin Dam**

Beiden zijn Tax consultant bij Hillbrook Expatriate Tax Solutions (henk@hillbrook.nl en kevin@hillbrook.nl)

**Als het gaat om de 30%-regeling, is het lastig nog door de bomen het bos te zien. Niet alleen om te weten wanneer iemand ervoor in aanmerking komt, maar ook om te begrijpen welke (overgangs)regeling op werknemers van toepassing is. Zo'n 10 jaar geleden hebben we de 30%-regeling van 2012 in één stroomschema proberen te vangen. Nu, met de vele wijzigingen en overgangsregelingen, doen we een nieuwe poging. Deze keer hebben we daar vier stroomschema's voor nodig. Middels de stroomschema's kun je beoordelen óf en wanneer een ingekomen werknemer wel of niet in aanmerking kan komen voor de 30%-regeling of de 30/20/10-regeling, al dan niet met een gemaximeerde grondslag te maken krijgt en mét of zónder te kunnen opteren voor de zogenoemde 'partiële buitenlandse belastingplicht' in de aangifte inkomstenbelasting. In deze editie van het vakblad lichten we stroomschema 1 en 2 toe, in het komende nummer volgen stroomschema 3 en 4.**

## 1. Inleiding: probleembeschrijving

*Marta, een Italiaanse studente die net haar Master aan de VU heeft afgerond en Yana, een Oekraïense vluchteling verblijven beide inmiddels 1 jaar in Nederland. Zij zijn net in december 2023 met hun eerste baan als 'international tax specialist' bij hetzelfde bedrijf in Nederland begonnen.*

Hé Yana waarom heb jij eigenlijk niet de 30%-regeling? Ja dat snap ik ook niet, maar de Belastingdienst zegt dat het is omdat ik niet in het kader van de dienstbetrekking naar Nederland ben gekomen. Oh, wat vreemd, dat ben ik ook niet. Uit de jurisprudentie maak ik op dat het erom gaat of je fiscaal in Nederland woont op het moment van tot stand komen van de dienstbetrekking. Ik kon aantonen dat mijn hele 'hebben en houden' nog in Italië is en dan woon je fiscaal niet in Nederland tijdens die totstandkoming.

Jouw partner vecht toch aan het front en jullie hebben toch nog een appartement in Kiev? Ja dat klopt, en ik heb zelfs nog mijn telefoonabonnement en mijn bankrekening daar aangehouden. Sinds ik ben gevlucht, heb ik altijd de intentie gehad om terug te keren zodra het weer enigszins veilig is, maar toen kreeg ik opeens die mooie baan aangeboden. Tsjá, dan woonde je toch niet fiscaal in Nederland totdat je die baan accepteerde? Dan snap ik het niet meer Yana, zegt Marta. Trouwens, binnenkort komt die tweeling uit de USA in dienst, zij waren op wereldreis en dus toevallig in Nederland en zij komen wel in aanmerking voor de 30%-regeling, heb ik gehoord. Zij kwamen toch ook niet in het kader van de dienstbetrekking naar Nederland? Klopt, ik snap het ook niet meer Marta en wij zijn nog wel allebei 'tax specialisten', haha. Ja, klopt en de tweeling krijgt trouwens ook een andere versie van de 30%-regeling, want ze starten in 2024. Het is wéér verder versoberd inderdaad. Ze noemen het nog steeds de 30%-regeling, maar je krijgt voor maximaal vijf jaar dan de eerste 20 maanden 30% onbelast van je loon, daarna 20

maanden 20% onbelast en tot slot 20 maanden 10% onbelast. Ja, dan kun je het beter de '30/20/10-regeling' noemen, anders lijkt het wel wat verwarrend toch?

Marta, hoe weet je eigenlijk of je de 30%-regeling of de 30/20/10-regeling hebt? Goede vraag, want dat kun je namelijk niet zien op de 30%-toekenning van de Belastingdienst. Dat moeten werkgever en werknemer zelf zien bij te houden. Dat schijnt hier normaal te zijn bij de 30%-regeling toekenningen. Van onze leidinggevende hoorde ik al dat zij zelfs ooit een regeling voor acht jaar had gekregen, dat konden ze toen wel zien op de 30%-beschikking, maar uiteindelijk bleek die toch maar vijf jaar geldig te zijn. Tsjá, ze schijnen in Nederland nog wel eens de 30%-regeling wetgeving aan te passen en dan vooral met overgangsregelingen te werken. Nou Marta, ik hoop dat jouw 30%-regeling dan nog wel vijf jaar geldig blijft en ik ga voor mezelf nog eens na of ik écht geen kans heb op die 30%-regeling, want voordat ik die baan accepteerde woonde ik fiscaal gezien hier niet, dus het voelt sowieso niet goed en zelfs onrechtvaardig als het er uiteindelijk op neerkomt dat alleen voor de Oekraïense vluchtelingen een uitzondering wordt gemaakt. Ja dat kun je wel zeggen, ik doe graag voor jou de procedure Yana!

## 2. Nieuwe stroomschema's nodig?

Misschien is het verhaal in de inleiding hiervoor enigszins herkenbaar?

Het valt ons in ieder geval op dat meer en meer werkgevers door de bomen het bos niet meer zien met betrekking tot de 30%-regeling (of 30/20/10-regeling). Niet alleen wanneer iemand wel of niet in aanmerking komt voor de 30%-regeling, maar ook welke regeling of welke overgangsregeling voor de werknemer van toepassing is. Zo'n 10 jaar geleden hebben we de 2012 30%-regeling in één stroomschema proberen te vangen<sup>1</sup>. Nu, met de vele wijzigingen en overgangsregelingen die van toepassing (kunnen) zijn, doen we een nieuwe poging structuur aan te brengen. Deze keer hebben we daar vier stroomschema's voor nodig. Hierbij kan helaas geen 100%-dekking worden gegeven, maar kunnen wel bijna alle denkbare situaties in deze stroomschema's worden gevangen.

Middels de stroomschema's kun je uiteindelijk zien óf en wanneer een ingekomen werknemer wel of niet in aanmerking kan komen voor de 30%-regeling of de 30/20/10-regeling, al dan niet met een gemaximeerde grondslag te maken krijgt en mét of zónder te kunnen opteren voor de zogenoemde 'partiële buitenlandse belastingplicht' (zie verder onder 5b) in de aangifte inkomstenbelasting.

We beginnen uiteraard bij "Stroomschema 1", dat gaat vooral over de verschillende salarismen. Slaagt de werknemer voor de salarismen-test dan begint het eigenlijk pas echt en kom je uiteindelijk bij Stroomschema 2, 3 OF 4 uit. "Stroom-

schema 2” gaat over de eerste Nederlandse dienstbetrekking. Stroomschema 3 en 4 gaan over of al dan niet de 30%-regeling is aangevraagd en toegekend inzake de eerdere Nederlandse dienstbetrekking(en) en gaan dus over een volgende dienstbetrekking. Met uiteraard allemaal een verscheidenheid aan mogelijke gevolgen waarbij de werknemer uiteindelijk in het vak “Werknemer komt niet in aanmerking voor de 30%-regeling” of in een vak “Komt in aanmerking voor 30%-regeling” belandt en werkgever en werknemer weten wat dan van toepassing is.

Voordat we in dit deel van ‘Grensoverschrijdend werken’ meer ingaan op de eerste twee stroomschema’s leggen we in het kort uit wat de 30%-regeling ook alweer is (paragraaf 3) en wat de laatste wijzigingen van 2022 en 2023 zijn geweest (paragrafen 4 en 5) waardoor je dat eerdergenoemde bos eigenlijk niet meer kunt zien. Daarna volgt een paragraaf over (fiscaal) inwonerschap (paragraaf 6) en al dan niet in Nederland werkzaam zijn. Hierbij wordt tevens aandacht besteed aan specifieke groepen werknemers, de buitenlandse studenten en de Oekraïense vluchtelingen. Tot slot zullen we in de laatste paragraaf (7) slechts kort ingaan op de werking van de eerste 2 stroomschema’s want als het goed is spreken die voor zich. Stroomschema 3 en 4 zijn wat meer gecompliceerd en worden in het volgende nummer van ‘Grensoverschrijdend werken’ besproken.

### 3. Wat is de 30%-regeling?

De 30%-regeling is een regeling die geldt voor bepaalde werknemers, de zogenoemde ‘ingekomen werknemers’. Dat zijn werknemers die door een inhoudingsplichtige (werkgever) uit het buitenland worden geworven of naar een inhoudingsplichtige worden gezonden. Zij krijgen een forfaitaire tegemoetkoming van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Dit, ter bestrijding of ter voorkoming van extra kosten van het verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking, de zogenoemde ‘extraterritoriale kosten’.

Ingekomen werknemers met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is, kwalificeren voor de 30%-regeling. In de loop der jaren is de 30%-regeling telkens verder versoerd. Zo is bijvoorbeeld de duur verminderd. In 2012 is de regeling van maximaal tien naar acht jaar gegaan en in 2019 van acht naar vijf jaar. In 2022 (Belastingplan 2023) en 2023 (Belastingplan 2024) werd de 30%-regeling nog verder versoerd en deze versoeringen worden hieronder apart behandeld zodat de stroomschema’s makkelijker te begrijpen zijn.

### 4. 30%-regeling in Belastingplan 2023 - maximering onbelaste vergoeding

In het Belastingplan 2023 is de toepassing van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers per 1 januari 2024 beperkt tot de zogenoemde ‘WNT-norm’ ook wel bekend als de Balkenende-norm. In 2024 bedraagt deze norm € 233.000, dus maximaal € 69.900 (30% x € 233.000) op jaarbasis. Er is een overgangsbepaling van toepassing. Deze overgangsbepaling wordt evenals de overgangsbepalingen bij de andere wijzigingen in het tweede deel van onze bijdrage besproken, aangezien deze bepalingen enkel een rol spelen binnen het derde stroomschema.

## 5. 30%-regeling in Belastingplan 2024 - 30/20/10-regel en afschaffing PBB

### a. 30/20/10-regeling

Met ingang van 1 januari 2024 kan niet meer gedurende een periode van maximaal vijf jaar maximaal 30% van de grondslag onbelast worden vergoed. De 30%-regeling wordt in drie stappen van maximaal 20 maanden afgebouwd. Derhalve bedraagt voor een periode van ten hoogste 20 maanden de maximale vergoeding ten hoogste 30% van de grondslag. Daarna, weer voor ten hoogste 20 maanden, bedraagt de maximale vergoeding 20% van de grondslag en daarna, ook weer voor ten hoogste 20 maanden, 10%. De maximale looptijd van de beschikking bedraagt (nog steeds) maximaal vijf jaar. Perioden van eerdere tewerkstelling en eerder verblijf worden aan de achterkant gekort.

#### Voorbeeld

De start van de dienstbetrekking is 1 juli 2024, waarbij de korting van eerdere tewerkstelling en/of eerder verblijf 24 maanden is, dan bedraagt de onbelaste vergoeding voor de ingekomen werknemer 20 maanden maximaal 30% en 16 maanden maximaal 20%.

Bij wisseling van werkgever (in de zin van de wet UBLB artikel 10ed) wordt aan de voorkant gekort. Wisseling van werkgever betekent hier dan dat werknemer binnen drie maanden na einde materiële dienstbetrekking bij de oude werkgever een nieuwe dienstbetrekking overeengekomen is met een nieuwe werkgever. Hierbij merken we overigens op dat bij de zogenoemde ‘garden leave’ veelal de materiële dienstbetrekking zal zijn beëindigd.

#### Voorbeeld

De start van de dienstbetrekking is 1 juli 2024, geen korting van toepassing en wisseling van werkgever na 3 jaar (aansluitend op de eerste tewerkstelling). Dan bedraagt bij de tweede werkgever de periode van onbelaste vergoeding nog maximaal 24 maanden waarbij vier maanden maximaal 20% kan worden toegepast en 20 maanden maximaal 10% kan worden toegepast.

Een uitzondering<sup>2</sup> is indien de werknemer opnieuw een zogenoemde ‘ingekomen werknemer’ wordt. Bijvoorbeeld indien een ingekomen werknemer die kwalificeert voor de 30%-regeling in het buitenland woont (werknemer werkt in Nederland voor een werkgever in Nederland) en na drie maanden na einde van de materiële dienstbetrekking opnieuw zou kwalificeren als ingekomen werknemer. Dan wordt aan de achterkant gekort. Eigenlijk is dit overigens niet echt een uitzondering te noemen, omdat niet gewisseld wordt van werkgever in de zin van de wet UBLB artikel 10ed.

### b. Afschaffing partiële buitenlandse belastingplicht (PBB)

Een werknemer die inwoner is en op wie de 30%-regeling van toepassing is, kan in de aangifte Inkomstenbelasting gebruikmaken van de zogenoemde ‘partiële buitenlandse belastingplicht’ of kortweg: PBB. Hierdoor wordt werknemer dan gezien als buitenlands belastingplichtige voor Box 2 en Box 3, ondanks dat werknemer in Nederland woont.



Banksaldi, aandelenportefeuilles, obligaties, 'crypto' hoeven dan bijvoorbeeld niet gerapporteerd te worden als bezitting. Als buitenlands belastingplichtige binnen box 2 en box 3 dient je echter bijvoorbeeld wel een tweede woning in Nederland te rapporteren. De partiële buitenlandse belastingplicht is in het Belastingplan 2024 afgeschaft per 1 januari 2025.

## 6. Inwonerschap

Een ingekomen werknemer is – zoals hierboven ook is opgemerkt – een werknemer die door een inhoudingsplichtige (werkgever) uit het buitenland wordt geworven of naar een inhoudingsplichtige wordt gezonden. Of je uit een ander land wordt geworven (of naar een inhoudingsplichtige wordt gezonden), daarvoor is het fiscale inwonerschap van belang. Hierbij heeft de Hoge Raad beslist in een zaak met een ingekomen Braziliaanse voetballer<sup>3</sup> dat het niet gaat om de aanvang van de nieuwe tewerkstelling maar om de totstandkoming van de nieuwe arbeidsovereenkomst dat de werknemer dan niet in Nederland woont. Of iemand in Nederland woont in de zin van artikel 4 van de Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR) wordt naar de omstandigheden beoordeeld. Het gaat hierbij dan om de zogenoemde 'duurzame band van persoonlijke aard'. Voor zo'n band kunnen tal van factoren van belang zijn (bijvoorbeeld sociale binding of economische binding met een land maar er wordt geen bijzondere betekenis toegekend aan bepaalde omstandigheden<sup>4</sup>.

Op grond van vraag 10 van het Besluit 30%<sup>5</sup> is niet alleen van belang dat werknemer op het moment van het tot stand komen van de arbeidsovereenkomst niet in Nederland mag wonen. De werknemer mag ook niet in Nederland werkzaam zijn, tenzij dit is in het kader van een stage of opleiding. Als na de stage of de opleiding een aansluitend dienstverband ontstaat, staat de stage of de opleiding een kwalificatie als ingekomen werknemer niet in de weg. Uitzondering is de tewerkstelling van een werknemer met de titel van doctor (gepromoveerde) binnen een jaar ná het behalen van de titel.

### **Buitenlandse studenten**

Een buitenlandse student die gedurende bijvoorbeeld een jaar een (master)opleiding volgt aan een Nederlandse universiteit en na afloop van zijn studie aan de slag gaat bij een Nederlandse werkgever, kan – ondanks het feit dat hij/zij reeds een jaar in Nederland verblijft – in aanmerking komen voor de 30%-regeling. Indien middels bewijsstukken aannemelijk kan worden gemaakt dat deze student nauwe banden heeft aangehouden met het land van oorsprong gedurende de studie en geen duurzame band van persoonlijke aard met Nederland is ontstaan, kan de student alsnog in aanmerking komen voor de 30%-regeling (mits ook wordt voldaan aan de salarishnorm).

Het komt in de praktijk regelmatig voor dat de buitenlandse student gedurende zijn/haar studie een bijbaantje heeft gehad. Een dergelijke bijbaan hoeft toepassing van de 30%-regeling niet per definitie in de weg te staan, mits de bijbaan is beëindigd op het moment van de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst. Het gaat erom dat de werknemer op dat moment niet werkzaam is, niet of hij/zij werkzaam was. Een bijbaan kan wel weer een omstandig-

heid zijn waardoor de balans voor duurzame band omslaat en waardoor de student als inwoner van Nederland wordt gezien. In zijn algemeenheid zou je kunnen zeggen dat hoe langer de buitenlandse student in Nederland verblijft en hoe meer banden met Nederland worden aangegaan, hoe groter de kans wordt dat de student als fiscaal inwoner van Nederland wordt aangemerkt.

### **Oekraïense vluchtelingen**

Het criterium voor een ingekomen werknemer die zou kunnen kwalificeren voor de 30%-regeling bij de aanwerving of de zending naar Nederland is dus of een werknemer bij de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst in Nederland woont of in Nederland werkzaam is. Echter bij de Oekraïense vluchtelingen neemt de Belastingdienst een ander standpunt in. De Belastingdienst stelt dat een Oekraïense vluchteling al in Nederland is én niet in het kader van de dienstbetrekking naar Nederland is gekomen en daarmee niet uit het buitenland aangeworven. Daarmee wordt een nieuw criterium geïntroduceerd: het niet in het kader van de dienstbetrekking naar Nederland zijn gekomen.

Tot nu toe hanteert de Belastingdienst dit criterium slechts bij de Oekraïense vluchtelingen en niet bij buitenlandse studenten of andere groepen werknemers. Denk bijvoorbeeld aan de tweeling in de inleiding van dit artikel die slechts in Nederland op vakantie zijn en een baan aangeboden krijgen en dat accepteren op het moment van verblijven in Nederland. Ook kan gedacht worden aan een samenwonend stel waarvan eerst de ene partner naar Nederland komt en in aanmerking komt voor de 30%-regeling. De andere partner blijft in eerste instantie in het land van herkomst (en houdt daar een huis en baan aan) en verblijft soms bij de partner in Nederland. Indien deze partner vervolgens een baan aangeboden krijgt in Nederland en dit aanbod accepteert, komt hij/zij mogelijk eveneens in aanmerking voor de 30%-regeling. Is hier echter wel sprake van in het kader van een dienstbetrekking naar Nederland komen?

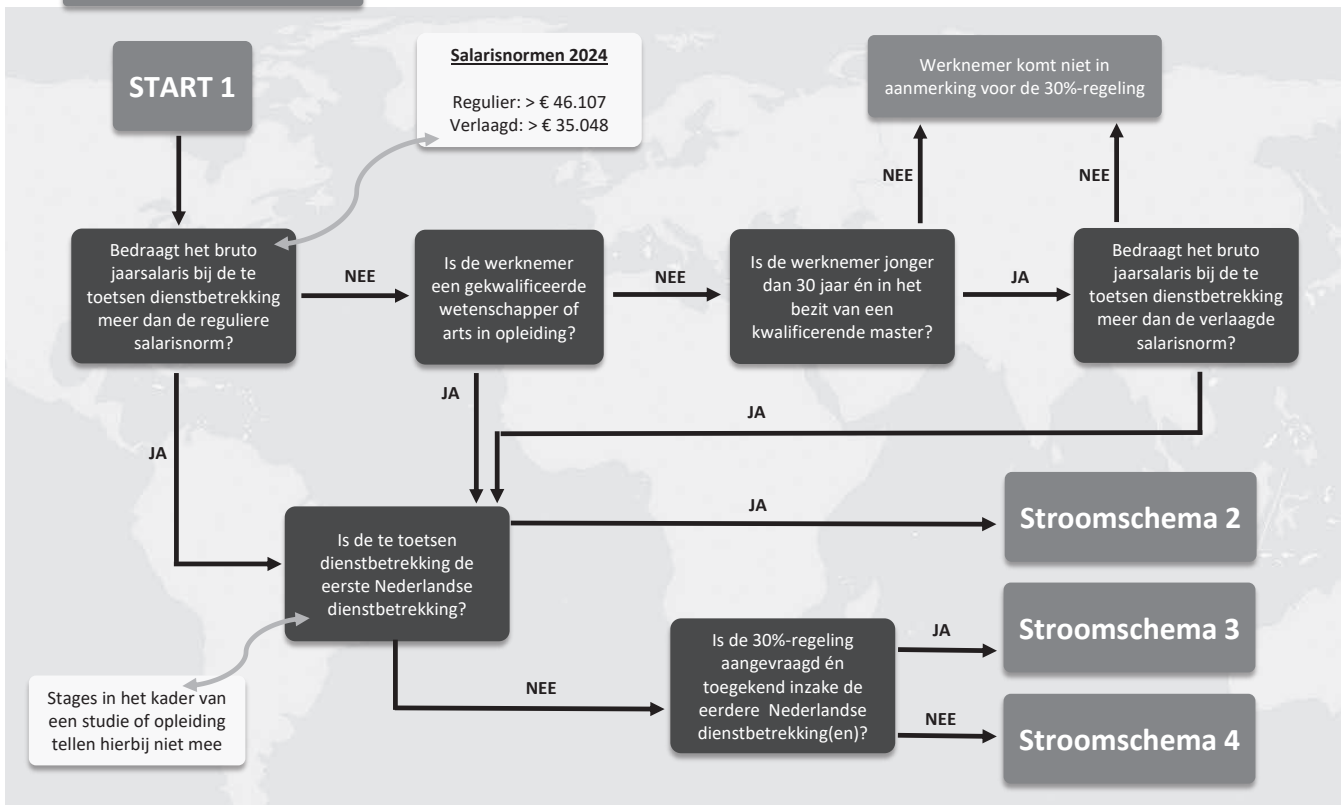
De toekomst zal uitwijzen of de Belastingdienst dit criterium voor Oekraïense vluchtelingen ook zal gaan toepassen op andere groepen werknemers of dat het bij de Oekraïense vluchtelingen blijft. We begrijpen dat er inmiddels nogal veel (>100.000) Oekraïense vluchtelingen naar Nederland zijn gekomen, maar dit mag niet een reden zijn om zomaar een ander criterium (niet in kader van de dienstbetrekking naar Nederland gekomen) te toetsen zonder dat dit in wet of regelgeving inclusief jurisprudentie geldend recht is geworden.

## 7. Uitleg stroomschema 1 en 2

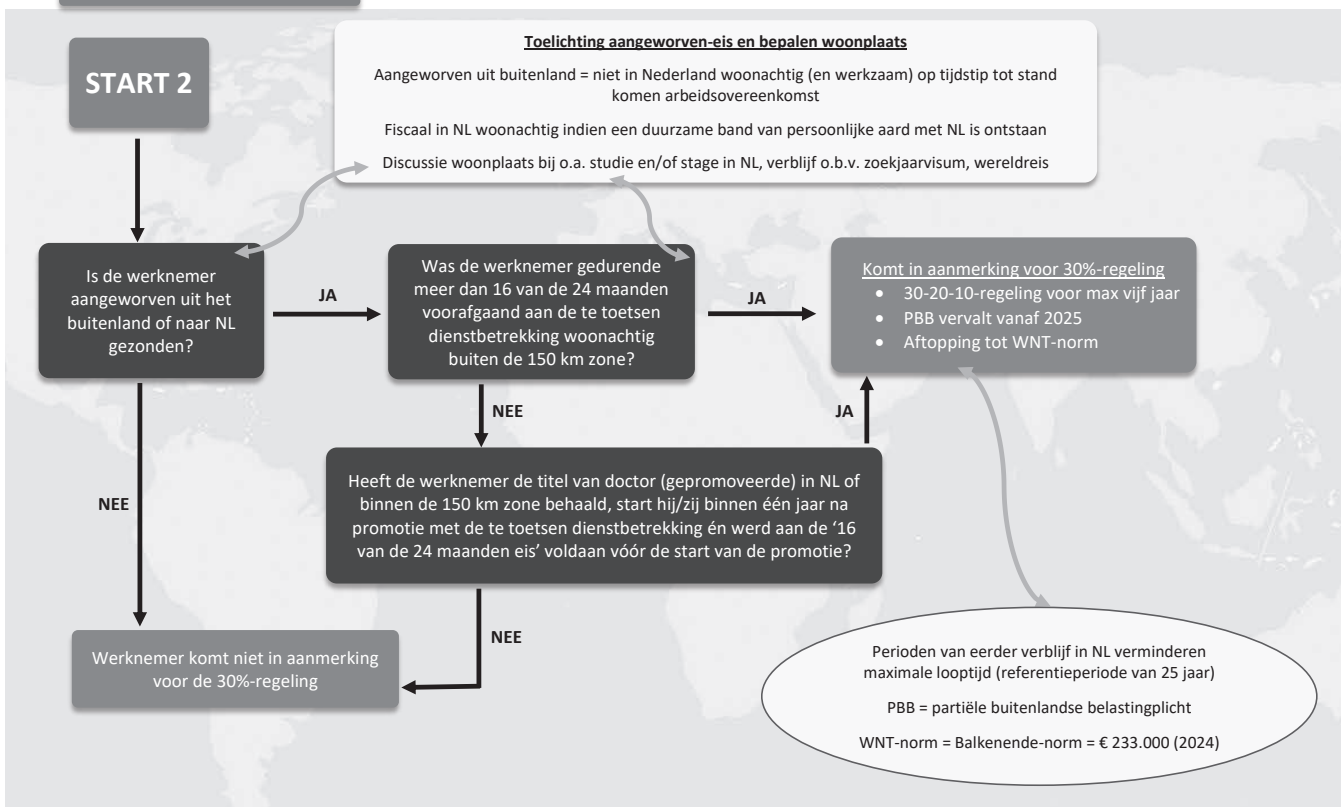
### **Stroomschema 1**

Wij hebben ervoor gekozen om binnen "Stroomschema 1" de toetsing aan de verschillende salarishnormen onder te brengen. Veelal wordt inzake de 30%-regeling eerst getoetst of een werknemer is aangeworven uit het buitenland, oftewel of hij/zij al dan niet (fiscaal) inwoner is van Nederland op het moment van de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst. Wij hebben echter bewust gekozen om te starten met het toetsen aan de salarishnormen, aangezien bij deze toetsing

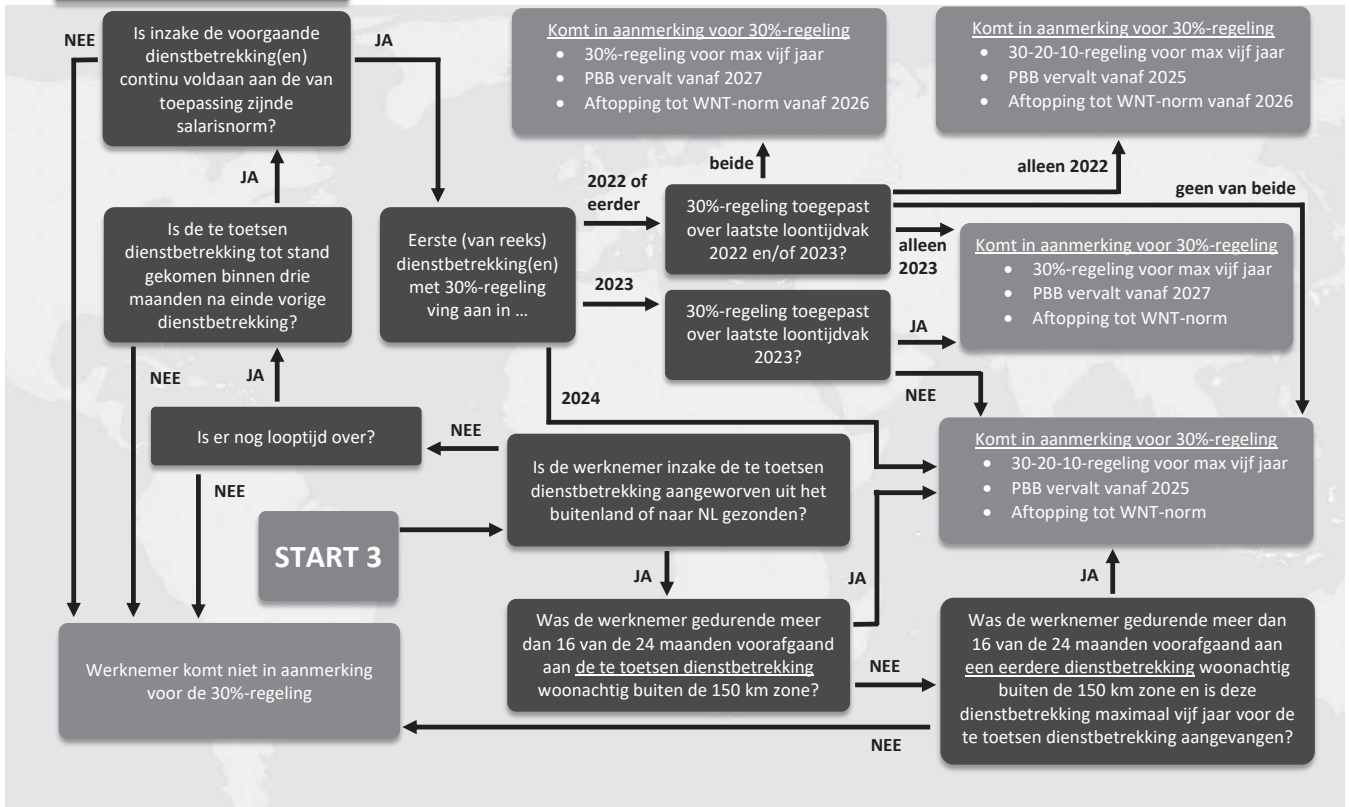
## Stroomschema 1



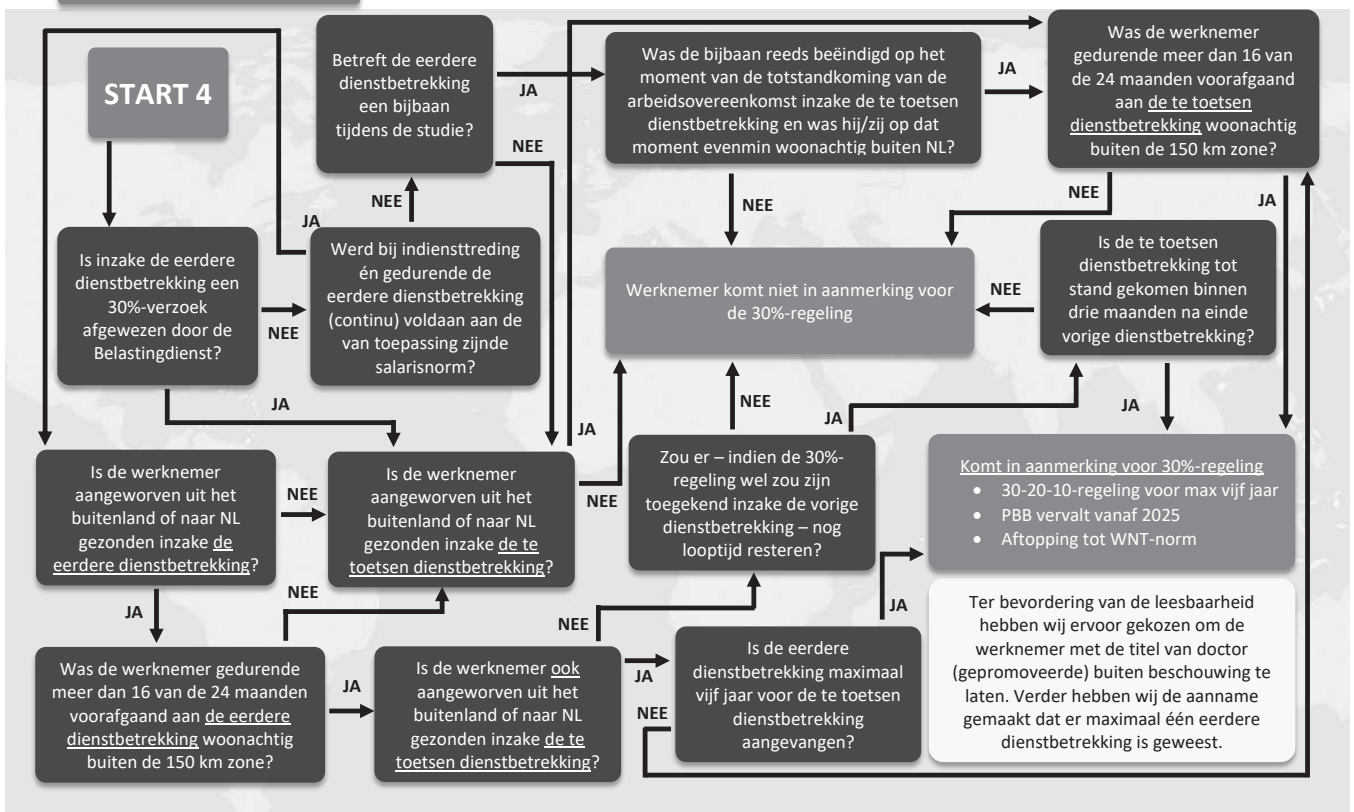
## Stroomschema 2



### Stroomschema 3



### Stroomschema 4



weinig discussie mogelijk is. Indien je niet voldoet aan de van toepassing zijnde salarishnorm, weet je al direct dat een werknemer niet in aanmerking komt voor de 30%-regeling en hoef je dus niet naar de overige stroomschema's te kijken. Slaag je wel voor de test van de salarishnormen dan is van belang of de te toetsen dienstbetrekking de eerste Nederlandse dienstbetrekking is en – indien dit niet het geval is – of de 30%-regeling is aangevraagd en toegekend inzake de eerdere Nederlandse dienstbetrekking(en). Aan de hand hiervan wordt bepaald binnen welke van de drie overige stroomschema's de weg vervolgd dient te worden. Wij merken op dat stages in het kader van een studie/opleiding hier niet meetellen.

### Stroomschema 2

In "Stroomschema 2" hebben wij de overige twee basisvereisten van de 30%-regeling verankerd. Allereerst wordt binnen dit substroomschema getoetst of de werknemer is aangeworven uit het buitenland dan wel naar Nederland is gezonden. Hieraan wordt voldaan indien de werknemer niet in Nederland woonachtig én werkzaam was op het moment van de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst. Of iemand fiscaal woonachtig is in Nederland is niet altijd makkelijk vast te stellen, zoals besproken in de vorige paragraaf.

Indien aan bovenstaande voorwaarde wordt voldaan, wordt getoetst of de werknemer gedurende meer dan 16 van de 24 maanden voorafgaand aan de te toetsen dienstbetrekking woonachtig was op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens van Nederland. Voor gepromoveerden is een uitzondering opgenomen. Indien de werknemer ook voldoet aan deze voorwaarde, komt de in 2024 naar Nederland gekomen werknemer 'slechts' in aanmerking voor de 30/20/10-regeling. De werknemer wordt verder direct (mogelijk) geraakt door de aftopping van de 30%-regeling tot de WNT-norm en de keuzemogelijkheid voor de partiële buitenlandse belastingplicht vervalt vanaf 2025. Indien de werknemer in de toekomst wisselt van werkgever, kan de 30/20/10-regeling worden meegenomen mits de nieuwe dienstbetrekking weer binnen drie maanden tot stand komt.

- 1 FUTD – Over de Grens (nummer 1 en 2, januari en februari 2014)
- 2 Standpunt KG: 041: 4 30%-regeling, versoering, wisseling van inhoudingsplichtige.
- 3 ECLI:NL:HR:2006:AU2303
- 4 ECLI: NL:HR:2011BP1466
- 5 Nr. DGB 2013/70M

## Extraterritoriale kosten: uitgelicht want ietwat onderbelicht?

Auteur: **Bastiaan Didden**

Werkzaam bij de Belastingdienst, kantoor Buitenland en tevens verbonden aan het Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility (ITEM) van Maastricht University. Dit artikel is op persoonlijke titel geschreven.

*Van oudsher wordt veel aandacht besteed aan de 30%-regeling, zo ook in dit vakblad. Niet geheel verrassend gezien de vele wijzigingen die deze regeling heeft ondergaan in de recente jaren. In deze bijdrage ga ik in op de andere 'ET-variant': de regeling voor vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten (ET-kosten) zoals opgenomen in artikel 31a, lid 2, aanhef en onderdeel e Wet LB 1964. In de praktijk kan niet alleen worden teruggevallen op deze wetsbepaling, ook een besluit, het Handboek Loonheffingen en kennisgroepstandpunten bevatten relevante informatie.<sup>1</sup> In deze korte bijdrage licht ik enkele highlights van de ET-kostenregeling uit. Daarbij worden actuele en relevante wetenswaardigheden meegenomen.<sup>2</sup>*

### De ET-kostenregeling

Als gerichte vrijstelling maakt de ET-kostenregeling onderdeel uit van de werkkostenregeling. Teneinde te kunnen kwalificeren als gerichte vrijstelling is volgens de tekst van artikel 31a, tweede lid aanhef en onderdeel e Wet LB 1964 van belang dat sprake is van "extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking". Deze omschrijving kent een drietal elementen, deze elementen dienen uiteraard in samenhang te worden gelezen. Hierna licht ik deze elementen uit.

### 1<sup>e</sup> element - extra kosten in verband met tijdelijk verblijf

Diverse vindplaatsen kunnen worden geraadpleegd om een beeld te krijgen van voorbeelden van extra kosten die worden gemaakt in verband met het tijdelijk verblijf in Nederland.<sup>3</sup> Veelzeggend is de voorzichtige formulering in de voorgaande zin, het betreft immers een illustratieve opsomming van denkbare ET-kosten.<sup>4</sup> Denk daarbij aan kosten die betrekking hebben op een Nederlandse taal cursus of een kennismakingsreis naar Nederland. Voorts kan worden gedacht aan extra kosten van levensonderhoud, (terug)reiskosten naar het herkomstland, telefoonkosten voor gesprekken met het herkomstland alsook huisvestingskosten.

Over denkbare (andere) ET-kostenposten is ook een en ander terug te vinden op de website van de Belastingdienst waarop de standpunten van kennisgroepen worden gepubliceerd (<https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/>). Uit een aldaar op 16 januari 2024 gepubliceerd standpunt van de kennisgroep Loonheffingen. Algemeen kan worden afgeleid dat de aanvraag van een tewerkstellingsvergunning niet kwalificeert als loon in de zin van de Wet LB 1964.<sup>5</sup> Het standpunt dienaangaande, zoals nu nog opgenomen in onderdeel 5 van het besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M is daarmee achterhaald. In voornoemd besluit werd immers gesteld dat de kosten van de aanvraag van een dergelijke





vergunning niet als ET-kosten kunnen worden aangemerkt. Het nieuwe standpunt zal worden vervat in een opvolger van het besluit van 11 februari 2004, zo leert het in januari 2024 gepubliceerde standpunt. Eveneens interessant in dit kader is het standpunt dat op dezelfde datum is gepubliceerd en wel ten aanzien van de aanvraag van een A1-verklaring.<sup>6</sup> Zoals bekend, kan bij een A1-verklaring onderscheid worden gemaakt tussen een A1-verklaring die verband houdt met een detachering en een A1-verklaring die verband houdt met het werken in meerdere lidstaten. Alleen in laatstgenoemde situatie kan volgens het standpunt sprake zijn van loon waarbij vervolgens ook de gerichte vrijstelling voor ET-kosten kan worden toegepast. Als door de inhoudingsplichtige gebruik wordt gemaakt van die diensten van een adviseur ter advisering van de socialezekerheidspositie, dan geldt deze uitwerking niet, aldus het standpunt.

Van vrij recente datum (december 2023) is ook een standpunt van de kennisgroep Loonheffingen Algemeen over huisvestingskosten. Zowel eerste als dubbele huisvestingskosten komen daarbij aan de orde.<sup>7</sup> Ook is oog voor de wisselwerking met de 30%-regeling. Aan de hand van een vijftal vragen is een en ander op uitgebreide wijze uitgewerkt. Een ander in maart 2023 gepubliceerd standpunt ziet evenzeer op huisvestingskosten.<sup>8</sup> In de uitwerking daarvan komt aan de hand van onder meer de wetsgeschiedenis naar voren dat niet sprake hoeft te zijn van extra kosten in verband met huisvesting in het land van herkomst, maar wel van huisvesting in het land van herkomst. De nadruk ligt dus op het gegeven dat sprake moet zijn, het is aan de Nederlandse inhoudingsplichtige om dit aannemelijk te maken, van dubbele huisvesting.

In november 2023 is een kennisgroepstandpunt gepubliceerd waarin wordt uiteengezet of schoolgeld dat verband houdt met een internationale school gelegen buiten Nederland onder de ET-kostenregeling kan worden geschaard.<sup>9</sup> Uit het antwoord blijkt dat de vergoeding van het schoolgeld voor een dergelijke niet in Nederland gelegen internationale school gericht kan worden vrijgesteld. Vereist daarvoor is dat een causaal verband moet bestaan tussen de kosten (het schoolgeld) en de dienstbetrekking. Dit moet aannemelijk worden gemaakt, zo komt ook naar voren uit de diverse voorbeelden opgenomen in de uitwerking van het kennisgroepstandpunt.

Een ander wetenswaardig kennisgroepstandpunt ziet op de vraag of meerkosten van een achterblijvend gezin kunnen kwalificeren als ET-kosten.<sup>10</sup> In de uitwerking van het standpunt wordt ook wel gesproken van 'schaalnadelen'. Het interessante aan deze uitwerking is dat eruit naar voren komt dat ET-kosten 'ruim' moeten worden opgevat. Schaalnadelen bij het achterblijvende gezin als gevolg van het feit dat een gezinslid naar Nederland komt om te werken, vallen zodoende volgens dit standpunt ook onder de ET-kostenregeling. Vervolgens komt het aan op het kwantificeren van deze schaalnadelen, hetgeen bewijstechnisch gezien een uitdaging is, onder meer de hoogte ervan en daarbij bijvoorbeeld ook schaalvoordelen in ogenschouw nemende. Volledigheidshalve, voor het kwantificeren van de extra kosten voor levensonderhoud die het gezinslid maakt die tijdelijk verblijft in Nederland, kan worden teruggesproken op een objectief, aanvaardbare index.<sup>11</sup> In het kennisgroepstandpunt wordt daarvoor gerefereerd aan Eurostat en NIBUD.

## **2° element - tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst**

Voor de invulling van het element 'tijdelijk verblijf' in de zin van artikel 31a, tweede lid, onderdeel e Wet LB 1964 wordt aangesloten bij de looptijd zoals deze geldt voor de 30%-regeling.<sup>12</sup> In het rapport 'buitenlandse arbeidskrachten en loonheffingen' wordt daarbij opgemerkt dat een nieuwe tewerkstelling in Nederland betekent dat ook een nieuwe periode van verblijf aanvangt.<sup>13</sup>

Onderscheid moet worden gemaakt met de term 'tijdelijk verblijf' zoals gehanteerd in artikel 31a, tweede lid, onderdeel b Wet LB 1964.

## **3° element - in het kader van de dienstbetrekking**

Een kennisgroepstandpunt dat nader inzicht geeft in de noodzakelijke link van de kosten die worden gemaakt en de dienstbetrekking in Nederland, is het standpunt dat ziet op de vraag of de ET-kostenregeling toepassing kan vinden op een Oekraïense vluchteling.<sup>14</sup> Volgens de kennisgroep Loonheffingen algemeen is in een dergelijke situatie geen sprake van een verblijf in Nederland dat in eerste instantie verband houdt met het gaan verrichten van werkzaamheden. Bijgevolg komt de kennisgroep tot het standpunt dat de ET-kostenregeling geen toepassing kan vinden.

## **Praktische aspecten bij toepassing van de ET-kostenregeling**

### **Aannemelijk maken**

De bal ligt bij de inhoudingsplichtige wat betreft het aannemelijk maken voor een geslaagd beroep op de ET-kostenregeling. De vrije bewijsleer is daarbij van toepassing.

Met LTO (Land- en Tuinbouworganisatie Nederland) en de uitzendbranche heeft de Belastingdienst praktische afspraken gemaakt over de invulling en uitleg van de ET-kostenregeling.<sup>15</sup> Bij beide afspraken is in het bijzonder oog voor de extra kosten van levensonderhoud, dubbele huisvestingskosten en home leave. Recentelijk zijn de nieuwe afspraken met LTO gepubliceerd.<sup>16</sup> Deze zijn van toepassing op 2024 en 2025. Wat betreft de afspraken die zijn gemaakt tussen de Belastingdienst en LTO geldt dat deze zien op seizoenarbeiders werkzaam in de glastuinbouw, open teelt of dierhouderij. Het is echter mogelijk dat een werkgever die niet in een van de voornoemde sectoren actief is een beroep kan doen op deze afspraken mits sprake is van een vergelijkbare situatie. In de afspraken met LTO wordt eveneens aandacht besteed aan de concrete uitwerking van de cafetariaregeling/uitruil van loonbestanddelen. Een en ander wordt geïllustreerd in een handzame online brochure.<sup>17</sup>

### **Vaste kostenvergoeding**

Ingevolge artikel 31a, vierde lid Wet LB 1964 kan voor ET-kosten een vaste kostenvergoeding worden gegeven. Dit vereist wel dat een kostenonderzoek heeft plaatsgevonden. Voor afstemming over de concrete invulling van de eisen, onder meer dat dit onderzoek moet worden uitgevoerd onder een homogene groep (wat betreft kosten en hoogte van de kosten) en voor een specifieke periode, verdient het aanbeveling daartoe afstemming te zoeken met de inspecteur. Het

Handboek Loonheffingen geeft overigens ook al praktische handvatten.<sup>18</sup>

## Conclusie

Mede gegeven het feit dat met ingang van 1 januari 2023 een inhoudingsplichtige die de 30%-regeling mag toepassen, de jaarlijkse keuze heeft uit hetzij toepassing van de 30%-regeling dan wel toepassing van de vergoeding van de werkelijke ET-kosten, was het kort uitlichten van de ET-kostenregeling op zijn plaats.

In de praktijk kunnen zich diverse vragen voordoen bij toepassing van de ET-kostenregeling. Veelzeggend zijn de relatief vele kenniscgroepstandpunten die in deze bijdrage kort zijn besproken en waarbij handvatten voor de praktijk aan zijn ontleend. Bij vragen over toepassing van de ET-kostenregeling en het verkrijgen van zekerheid, onder meer wat betreft de bewijslast, verdient het aanbeveling om hierover afstemming te zoeken met de inspecteur.

- 1 Voor het besluit, zie: Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M.
- 2 Graag verwijs ik ook naar hoofdstuk 6 van het rapport 'buitenlandse arbeidskrachten en loonheffingen'. Een rapport van de Belastingdienst, zoals gepubliceerd in februari 2023 op: <https://over-ons.belastingdienst.nl/wp-content/uploads/2023/02/Belastingdienst-Rapport-buitenlandse-arbeid.pdf>. Deze link (eveneens geldt dit voor de andere aangehaalde hyperlinks in deze bijdrage) is voor het laatst geraadpleegd op 12 februari 2024.
- 3 *Kamerstukken II* 2000/01, 27466, 3, p. 82-83, het Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M en paragraaf 19.4.5 van het Handboek Loonheffingen 2023.
- 4 Veelzeggend is dat in paragraaf 19.4.5 van het Handboek Loonheffingen 2023 ter aankondiging van de opsomming van de ET-kosten, de term 'onder

meer' wordt gebruikt, <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handboek-loonheffingen-lh0221t32fd.pdf>.

- 5 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg20420241-tewerkstellingsvergunning/>.
- 6 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg20420243-a1-verklaring/>.
- 7 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg204202325-aanwijzen-vergoeding-huisvestingskosten/>.
- 8 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg204202239-dubbele-huisvestingskosten-et-kosten/>.
- 9 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg041202312-vergoeding-schoolgelden-internationale-school-gevestigd-buiten-nederland/>.
- 10 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg204202219-meerkosten-achterblijvend-gezin-extraterritoriale-kosten/>.
- 11 Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, onderdeel 1.
- 12 *Kamerstukken II* 2018/19, 35026, 22, p. 7.
- 13 Belastingdienst, rapport 'buitenlandse arbeidskrachten en loonheffingen'. Een rapport van de Belastingdienst, zoals gepubliceerd in februari 2023 op: <https://over-ons.belastingdienst.nl/wp-content/uploads/2023/02/Belastingdienst-Rapport-buitenlandse-arbeid.pdf>, p. 115.
- 14 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg204202236-gerichte-vrijstelling-extraterritoriale-kosten-oeekraïense-vluchteling/>
- 15 Voor de afspraken met de uitzendbranche, zie: [https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/brancheconvenant\\_uitzendbranche\\_al9221z1ed.pdf](https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/brancheconvenant_uitzendbranche_al9221z1ed.pdf) en <https://www.abu.nl/kennisbank/fiscale-zaken/de-et-regeling-voor-uitzendkrachten/>
- 16 <https://www.lto.nl/lto-verlengt-afspraak-toepassing-et-kostenregeling/>,
- 17 Te raadplegen via: <https://www.lto.nl/lto-verlengt-afspraak-toepassing-et-kostenregeling/>.
- 18 Handboek Loonheffingen 2023, paragraaf 4.6.1, <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/handboek-loonheffingen-lh0221t32fd.pdf>.

## Thuiswerkplek als vaste inrichting voor Nederlandse en Belgische grenswerknemer: meer duidelijkheid?

Auteur: **mr. drs. Y. Yilmaz**  
Werkzaam bij de Belastingdienst. Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.

***Na in diverse Kamerbrieven te zijn aangekondigd, is (uiteindelijk) in de Kamerbrief van 11 december 2023<sup>1</sup> bekend gemaakt dat eind november 2023 een regeling is overeengekomen tussen Nederland en België. Een regeling die meer inzicht verschaft in de vraag of/en wanneer een thuiswerkplek van een in Nederland of België wonende grenswerknemer als vaste inrichting kan worden aangemerkt. De overeenkomst heeft in de praktijk tot de nodige misverstanden geleid. De overeenkomst ziet dus niet op de fiscale gevolgen en de sociale zekerheidsgevolgen voor de werknemer van het thuiswerken. Fiscaal is de overeenkomst vooral van belang voor de (positie van de) werkgever.***

### Achtergronden

De COVID-19 pandemie heeft geleid tot een toename van thuiswerken onder grenswerknemers. In situaties waarin een grenswerknemer in het ene land verblijft (woonland) en werkzaam is voor een werkgever in het andere land (werkland), kunnen door het meer thuiswerken voor zowel de grenswerknemer als de werkgever belemmeringen ontstaan op het gebied van onder meer de fiscaliteit en sociale zekerheid. Vanuit fiscaal oogpunt bezien kan het toegenomen thuiswerken potentieel resulteren in de kwalificatie van de thuiswerkplek van de werknemer als een vaste inrichting van de werkgever.



## Fiscaliteit

### Vaste inrichting – algemeen

In artikel 5, lid 1, belastingverdrag Nederland – België is de algemene vaste inrichtingsdefinitie voor de toepassing van het verdrag gedefinieerd als een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. Deze definitie is overeenkomstig de definitie van het OESO-modelverdrag. Voor de uitleg van deze definitie achten de bevoegde autoriteiten het OESO-commentaar van grote betekenis. Gelet op het OESO-commentaar<sup>2</sup> kan in zijn algemeenheid gesproken worden van een vaste inrichting indien er sprake is van:

1. een fysieke constructie, zijnde een aanwijsbaar, tastbaar punt waar de onderneming wordt uitgeoefend, die:
2. gebonden is aan een vaste plaats. De term vast heeft zowel betrekking op de plaats (geografische zin) als op de duur (temporele zin) van de aanwezigheid van de ondernemingsactiviteiten. De term vast betekent niet dat de inrichting aard en nagelvast gebonden dient te zijn aan deze plaats;
3. duurzaam ter beschikking van de onderneming staat. Bij duurzaamheid dient men te denken aan een tijdsbepaling. Het gaat hierbij niet zozeer om de duurzaamheid van de inrichting maar om de duurzaamheid van de verhouding van de desbetreffende onderneming tot die inrichting. Een exacte termijn wordt in het OESO-commentaar niet genoemd, slechts een indicatieve termijn van 6 maanden;
4. ter beschikking van de onderneming staat. Dit wil zeggen dat de onderneming zelf over het gebruik kan beschikken. Het is hierbij voldoende als de ruimte (feitelijk) ter beschikking staat, en
5. geschikt is voor de werkzaamheden.

Uit de paragrafen 18 en 19 van het OESO-commentaar 2017, volgt dat een thuiswerkplek van de werknemer niet automatisch tot de conclusie mag leiden dat die locatie de onderneming ter beschikking staat. Zeker indien het thuiswerken voortvloeit uit de door de overheid opgelegde restricties<sup>3</sup>, zo blijkt uit paragraaf 19 van geüpdatete versie van het OESO-commentaar<sup>4</sup>.

De uitkomst van de discussie of thuiswerken een vaste inrichting vormt zal afhangen van alle relevante feiten en omstandigheden van het geval en is daarmee erg feitelijk van aard is. Bij de beoordeling kunnen de volgende vragen (niet limitatief) worden gesteld ten aanzien van het thuiswerken (in het kader van artikel 5, lid 1 OESO-Modelverdrag):

- Hoe vaak wordt de thuiswerkplek gebruikt?
- Welke soort werkzaamheden worden er verricht?<sup>5</sup>
- Vereist de werkgever (feitelijk) dat de thuiswerkplek wordt gebruikt en/of heeft de werknemer elders een werkplek tot zijn beschikking?
- Wordt het thuishkantoor-adres vermeld op de website/briefpapier van de onderneming?
- Wat zijn de redenen dat de werknemer thuis werkt. Zijn hier privéredenen te onderkennen?
- Vergoedt de werkgever de kosten die verband houden met

de thuiswerkplek?

- Voor wie (van de onderneming) is de thuiswerkplek toegankelijk?

Bij de beoordeling of thuiswerken als een vaste inrichting kwalificeert, zal met name de vraag zijn of de thuiswerkplek duurzaam ter beschikking van de werkgever staat. Dit volgt mijns inziens uit het arrest van de Hoge Raad uit 13 maart 1957<sup>6</sup>, waarin is geconcludeerd dat de werkkamer van een medewerker de werkgever niet ter beschikking staat en dus niet leidt tot een vaste inrichting voor die onderneming van de werkgever. Dit wordt versterkt door het feit dat bij enkele Nederlandse en Belgische rulings<sup>7</sup> onder meer op basis van de beschikkingsmacht is beoordeeld dat de thuiswerkplek niet kwalificeerde als een vaste inrichting.

### Vaste inrichting - overeenkomst van 23 november 2023

De Nederlandse en Belgische overheid hebben op 23 november 2023 een overeenkomst<sup>8</sup> gesloten over de interpretatie van artikel 5 van het belastingverdrag Nederland – België. Deze overeenkomst, die op 8 december 2023 in werking is getreden, beoogt helderheid te verschaffen op de vraag of thuiswerken (lees: de thuiswerkplek van de werknemer) kan leiden tot een vaste inrichting voor de werkgever, zoals omschreven in artikel 5, lid 1 van het belastingverdrag Nederland - België. De vraag of thuiswerken een vaste inrichting constitueert is (vanuit Nederlands perspectief) met name van belang voor <sup>1</sup> een eventuele inhoudings- en afdrachtplicht voor de werkgever ten behoeve van de loonbelastingen en de premie volksverzekeringen namens de werknemer (inclusief alle administratieve verplichtingen) en <sup>2</sup> een eventuele vennootschapsbelastingplicht van de werkgever zelf.

In de overeenkomst wordt een drietal soorten van thuiswerken beschreven, te weten:

#### (i) Onregelmatig of incidenteel thuiswerken

De grenswerknemer die onregelmatig of incidenteel thuiswerkt, waarbij thuiswerken geen deel uitmaakt van het vaste arbeidspatroon. In dit geval ontbreekt de duurzaamheid om een vaste inrichting te constateren.

#### (ii) Structureel thuiswerken met keuzevrijheid

De grenswerknemer die structureel thuiswerkt, waarbij thuiswerken onderdeel is van het vaste arbeidspatroon. De grenswerknemer heeft echter ook de mogelijkheid om te werken op een werkplek die beschikbaar is in de vestigingsstaat van de werkgever. In dit geval zal er in beginsel geen sprake zijn van een vaste inrichting, omdat de werkgever niet expliciet eist dat de grenswerknemer de werkzaamheden op zijn thuiswerkplek verricht.

#### (iii) Structureel en verplicht thuiswerken

De grenswerknemer die structureel en verplicht thuiswerkt, dan wel feitelijk verplicht is om thuis te werken. In dit geval zal er in beginsel sprake zijn van een vaste inrichting als uit de feiten en omstandigheden blijkt dat de werkgever

- (a) de feitelijke macht heeft om de werkplek te gebruiken en/of

- (b) feitelijk de mate kan bepalen waarin de onderneming op die plek aanwezig is en/of
- (c) de activiteiten kan bepalen die daar kunnen worden uitgeoefend.

Dit is een feitelijke toets en dient beoordeeld te worden op het niveau van de individuele grenswerknemer. Het is dus niet vereist dat de werkgever een juridisch recht heeft tot het gebruik van die plek (door een koop- of huurovereenkomst). Indicatoren (niet limitatief) dat de werkgever de feitelijke macht heeft kunnen onder andere zijn (1) dat de werkgever contractueel vereist dat de werknemer thuiswerkt, (2) er (feitelijk) geen werkplek beschikbaar is voor de werknemer op de locatie van de werkgever of (3) dat de grenswerknemer niet eenzijdig het gebruik van de thuiswerkplek kan stopzetten.

Als praktische toepassing van deze overeenkomst zijn Nederland en België overeengekomen dat de thuiswerkplek in ieder geval geen vaste inrichting vormt wanneer de grenswerknemer maximaal 50% van zijn arbeidstijd vanuit zijn thuiswerkplek werkt in een tijdvak van 12 maanden dat begint of eindigt in het belastingjaar. Ook is er geen sprake van een vaste inrichting als de werkzaamheden van de grenswerknemer geen betrekking hebben op de kernactiviteiten van de onderneming. Oftewel de werkzaamheden zijn van bijkomstige aard en kwalificeren daarmee louter als voorbereidend of ondersteunend.

Deze overeenkomst doet, tot slot, niet af aan de eventuele toepasselijkheid van de uitzonderingen op het vaste inrichtingsbegrip of de vaste vertegenwoordiger.

## Conclusie

Bij de beoordeling of in een specifieke situatie sprake is van een vaste inrichting dient rekening te worden gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden. Stel, deze beoordeling leidt ertoe dat voor een Belgische werkgever de thuiswerkplek van zijn Nederlandse werknemer als een vaste inrichting kwalificeert. De Belgische werkgever wordt dan inhoudingsplichtige en vennootschapsbelastingplichtig in Nederland. De administratieve lasten en verplichtingen voor de Belgische werkgever nemen daarmee toe. In dit kader is het nog relevant op te merken dat er met terugwerkende kracht sprake kan zijn van een vaste inrichting.<sup>9</sup>

In het licht van voorgaande is de regeling een welkome handreiking voor adviseurs en werkgevers in relatie tot België. De regeling bepaalt namelijk dat de thuiswerkplek niet kwalificeert als vaste inrichting wanneer de grenswerknemer maximaal 50% van zijn arbeidstijd vanuit zijn thuiswerkplek werkt, of als de werkzaamheden van voorbereidende aard zijn of kwalificeren als hulpwerkzaamheden.

Tot slot blijkt uit de Kamerbrief van 11 december 2023 dat

Nederland en Duitsland het nog niet hebben gehad over de vraag of/en wanneer een thuiswerkplek van een in Nederland of Duitsland wonende grenswerknemer als vaste inrichting kan worden aangemerkt. Er mag echter worden verwacht dat het standpunt van Nederland hierover overeenkomstig het standpunt zal zijn als in relatie tot België; hooguit dat mogelijk uit de onderhandelingen een andere praktische toepassing volgt.

## Aandachtspunten en tips voor de praktijk

- De overeenkomst is van belang voor de (positie van de) Nederlandse en Belgische werkgever.
- De overeenkomst geldt alleen voor thuiswerkende Nederlandse en Belgische werknemer.
- Het gaat om het aantal thuiswerkdagen per (individuele) werknemer; houdt deze (goed) bij.
- Houdt rekening met de contractueel overeengekomen arbeidstijd.
- Het gaat om tijdvak van 12 maanden dat begint of eindigt in het (desbetreffende) belastingjaar. De referentieperiode bedraagt derhalve drie belastingjaren. Deze praktische toepassing is (zeer) ruim geformuleerd. Hieruit kan opgemaakt worden dat het uitgangspunt van zowel Nederland als België is dat de thuiswerkplek (in beginsel) niet behoort te kwalificeren als een vaste inrichting van de werkgever. Maak hier gebruik van.
- Besteedt (extra) aandacht aan grenswerknemers die in een lopend belastingjaar starten dan wel stoppen met werken.
- Implementeer op basis van de overeenkomst (en bovenstaande) een thuiswerkregeling.

1 Te raadplegen via: <https://open.overheid.nl/documenten/87c41278-788f-4e0b-b12e-1004a3f47ccd/file>

2 Met betrekking tot de definitie van het begrip is gebruik gemaakt van het OESO-commentaar 2017.

3 Hierbij kan gedacht worden aan de COVID-19 pandemie.

4 OECD Secretariat, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, OECD Parijs: 21 januari 2021 (Te downloaden via: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>)

5 Er is namelijk geen sprake van een vaste inrichting indien de werkzaamheden vallen onder de uitzondering van artikel 5, lid 4 OESO-Modelverdrag.

6 HR, 13-03-1957, nr. 13 096, ECLI:NL:HR:1957:AY1589, BNB 1957/144.

7 Bijvoorbeeld: [20210615 ATR 000004], [Voorafgaande Beslissing van 29 november 2011, Nr. 2011/432] en [Voorafgaande Beslissing van 29 januari 2021, nr. 2020/2142].

8 8 december 2023, Staatscourant 2023, 33856

9 <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg204202214-terugwerkende-kracht-vaste-inrichting/>



# De vertaalslag van kernwaarden diversiteit & inclusie naar een toekomstbestendig global mobility beleid

Auteur: **G.F. Macnack**

Werkzaam als senior consultant Global Mobility bij EY

***Diversiteit en inclusie (D&I) worden steeds vaker als belangrijke onderwerpen gezien binnen de kernwaarden van organisaties wereldwijd. Deze kernwaarden worden mede vanwege de toenemende behoefte aan Millennials en Gen Z-werknemers, vaker vertaald naar het global mobility beleid. Helaas gaat de vertaalslag niet altijd even gemakkelijk vanwege verschillende vormen van weerstand, restricties en wetgeving. De uitdaging binnen global mobility ligt naast het oplossen van complexe immigratie, sociale zekerheid en fiscale uitdagingen ook in het in acht nemen van diversiteit en inclusie van de werknemers om zo een veilig en vertrouwde bedrijfsethiek uit te dragen gedurende het gehele relocatieproces, van selectie tot plaatsing. Daarnaast, neemt de vraag naar het wegnemen van barrières om gelijke relocatie uitkomsten te realiseren voor eenieder toe, om zodoende te concurreren op de huidige uitdagende arbeidsmarkt. Organisaties met een D&I strategie toegepast op hun global mobility beleid hebben een enorm groot voordeel op organisaties zonder een dergelijke strategie.***

## Diversiteit/Inclusie 2024

Het begrip van het woord diversiteit is sterk verdiept en kent tegenwoordig vele invalshoeken. Binnen het personeelsbeleid van organisaties worden de volgende vijf dimensies gedefinieerd: arbeidsvermogen, cultureel en etnische diversiteit, gender, LHBT en leeftijd. Diversiteit geeft de vertegenwoordiging aan van verschillende groepen binnen een populatie. Deze verschillen kunnen zowel zichtbaar als onzichtbaar van invloed zijn op je positie.

Inclusie is de vervolgstap, waarbij het vermogen wordt bepaald van een organisatie om een cultuur te vestigen en waarborgen waarin elke werknemer zich veilig, gezien en gewaardeerd voelt. Dit betekent dat eenieder gelijke kansen heeft langs elke dimensie van diversiteit.

*In november 2022 publiceerden SER Diversiteit in Bedrijf, 010 Inclusief en Amsterdam - Divers en Inclusief de Handreiking Inclusieve werving & selectie, gericht op bedrijven uit het mkb. Deze handreiking vat de belangrijkste voordelen van inclusief werven en selecteren samen en biedt een aantal nuttige inzichten om mee te nemen in het denkproces.*

## Investeren in D&I (ROI)

Investeren in D&I resulteert in een grotere populatie potentieel talent (Millennials en Gen Z) dat kan worden aangetrokken om uitdagende vacatures te vervullen. Daarnaast vergroot het ook de groep werknemers om een potentiële uitzending te overwegen.

Innovatie en creativiteit staan ten grondslag aan de winst en het productiviteitsvoordeel dat een divers team kan bewerkstelligen. Daarnaast zorgt diversiteit in jouw populatie voor een bredere klant bereikbaarheid wat resulteert in groei en connectie mogelijkheden met een breder klantenbestand.

Gezien de spreekwoordelijke “vijver” voor talent steeds kleiner en competitiever wordt, kunnen organisaties zich onderscheiden door D&I toe te passen in hun global mobility beleid.

## Equity/Rechtvaardigheid

De toenemende toewijding tot rechtvaardigheid en de ontwikkelingen rondom D&I gaan steeds vaker gepaard en vinden ook hun weg tot het global mobility beleid. Met name sociale rechtvaardigheid, wat wordt gedefinieerd als het wegnemen van barrières die gelijke uitkomsten in de weg staan. Deze barrières worden proactief geïdentificeerd en in overweging genomen.

## D&I in de global mobility-praktijk

De “toekomst van werk” is aan verandering onderhevig en global mobility zal derhalve in de praktijk moeten aanpassen aan nieuwe eisen; Technologische verbeteringen, wereldwijde impact van multinationals, tekort aan specifieke bekwaamheid en de toenemende behoefte aan flexibiliteit van waar, hoe en wanneer mensen willen werken. Dit houdt in dat het traditionele profiel van een drie tot vijfjarige uitzending voor een hoog gepositioneerde leidinggevende westerse man niet langer de maatstaf is. Vanwege de druk op kostenbesparing worden kortere uitzendingen, flexibel heen en weer en virtueel werken steeds aantrekkelijker.

De consistente trend en druk op een divers personeelsbestand zorgt ervoor dat de talent-pool tegenwoordig ook bestaat uit (maar niet gelimiteerd is tot) millennials, wel en niet leidinggevende vrouwen, alleenstaanden, huishoudens met twee inkomens, LHBT, en niet standaard gezinssamenstellingen. De definitie van ‘familie’ of ‘partner’ voegt toe aan de complexiteit van global mobility, met name wanneer het ziet op niet-traditionele families of LHBT. Dit heeft namelijk een directe impact op immigratie, fiscale behandelingen, zorgverzekerings- voordelen en culturele toebehoren tot sociale events.

Partner support is een kritieke factor voor succesvolle global mobility programma's. Partner support gaat echter voorbij het voorzien van een werkvergunning of de ondersteuning bij het vinden van een baan. Non-traditionele partners zoeken naar connectie met de gemeenschap, tweeverdieners zoeken naar progressieve carrièremogelijkheden voor beiden. Partner support binnen een policy wordt steeds vaker gedwongen om afgestemd te worden op de specifieke situatie.

Verschillende landen zijn momenteel in transitie of hebben een transitie ondergaan om hun wetgeving aan te passen of te heroverwegen om zo de werkervaring te verbeteren voor een grotere en meer diverse populatie. Echter gebeuren deze veranderingen niet altijd consistent en de uitdaging zit hem vaak in de verschillen in wetgeving tussen home en host land.

## Praktische tips

EY adviseert om te starten met een heat-map om te onderzoeken wat geaccepteerde mogelijkheden zijn voor diversiteit en inclusie per locatie, en deze periodiek te updaten. Daarnaast de focus te leggen op het creëren van een beleid met een baseline van veiligheid en anti-intimidatie, kenmerken van een geaccepteerd LHBT-beleid, een toevoeging van de verruimde definitie van 'familie' en 'partner' en geharmoniseerde voordelen langs de diversiteit van genders en familie-structuren.

De toepassing van flexibiliteit in het global mobility pakket zorgt ervoor dat het beleid niet enkel geschikt is voor traditionele expat profielen. Organisaties zijn in het verleden bewust geweest van het aanpassen van het beleid aan de veranderingen van jurisdictie, maar tegenwoordig is het even belangrijk om te adapteren aan de behoeften van de expat populatie. De introductie van het core/flex model biedt mogelijkheden

binnen een global mobility beleid om een framework te ontwerpen welke erkend dat niet "one size fits all". Flexibiliteit, indien niet goed gemonitord of toegepast kan ook potentiële kostenbesparingen drukken vanwege een toename van administratieve werkzaamheden. Echter, het biedt mogelijkheden om uitzendingen of transfers te configureren aan de behoeften van de veranderende populatie van expat profielen en daarmee het rendement van de investering te verhogen door een afname van mislukte relocations te verwezenlijken.

Ook na de implementatie van een beleid zal in de praktijk de noodzaak blijven om open conversaties te blijven voeren om mogelijke hiaten te overbruggen. In het gevallen waar lokale wetgeving zorgt voor restricties, kan de organisatie meedenken over een alternatieve locatie. De organisatie moet als doel hebben om werknemers de best mogelijke global mobility ervaring te geven. Dit is mogelijk door de juiste informatie te voorzien en de mogelijkheden te bespreken welke er wel of niet zijn. Op basis van deze informatie kan de (toekomstige) werknemer een weloverwogen keuze maken voor een pakket wat het best aansluit bij de specifieke behoefte.

In plaats van te bedenken of onderzoeken wat andere organisaties doen, zou de focus voor een organisatie moeten liggen op "hoe kunnen we onze werknemers beter ondersteunen en vervolgens hierin het voortouw nemen".

## Brede welvaart: wonen en werken over de grens

Auteurs: **Dr. Inge Hooijen** en **mr. drs. Pim Mertens**

Respectievelijk werkzaam bij *Regional Capital* en als externe onderzoeker verbonden aan het *Sociaal-Economisch kenniscentrum*, *Neimed* en het *lectoraat Employability*, *Zuyd Hogeschool* ([inge.hooijen@regionalcapital.nl](mailto:inge.hooijen@regionalcapital.nl)) en *Wetenschappelijk Coördinator bij het expertisecentrum ITEM* ([pim.mertens@maastrichtuniversity.nl](mailto:pim.mertens@maastrichtuniversity.nl))

***In de afgelopen jaren is er wereldwijd een groeiende aandacht ontstaan voor het meten en bevorderen van welvaart op zowel regionaal als nationaal niveau. Een belangrijke mijlpaal in deze ontwikkeling is de vaststelling van de Sustainable Development Goals (SDGs) door de Verenigde Naties (VN) in 2015. Deze 17 doelstellingen omvatten een breed scala aan thema's, variërend van armoedebestrijding tot duurzame consumptie en productie, en van gezondheid tot de leefomgeving. VN-lidstaten hebben zich gecommitteerd aan deze doelstellingen, waarbij ze vrijwillig periodiek rapporteren over de nationale implementatie.***

Nederland heeft eveneens een eigen weg bewandeld richting het concept van 'Brede Welvaart'. De discussie over een 'breed welvaartsbegrip' ontstond al in de jaren '90, en in de loop der jaren is 'Brede Welvaart' in Nederland uitgegroeid tot een belangrijk concept op zowel Rijksniveau als op provinciaal en lokaal niveau. Brede welvaart gaat verder dan alleen het meten van economische groei en financiële welvaart. Het draait om het welzijn van mensen, de duurzaamheid van dit welzijn in het hier en nu, later en elders, en omvat alles wat

mensen waardevol achten voor een goed leven.<sup>2</sup> Hoewel de term 'Brede Welvaart' Nederlands is, kent het een internationaal gedachtegoed. Of het *wellbeing*, *beyond GDP* of *inclusive growth* wordt genoemd, alle concepten zien op een bredere welvaartsbenadering. Ook over de grens bestaan in Duitsland *Wohlfahrtsindikatoren* en in België 'aanvullende indicatoren van duurzame ontwikkeling'.

Thematisch zijn de SDGs en Brede Welvaart met elkaar verweven, maar niet gelijk aan elkaar. De SDGs zijn mondiale doelstellingen die allen behaald moeten worden, terwijl Brede Welvaart een beleidsinstrument vormt voor sturing en het maken van keuzes en afwegingen. Conform een internationaal raamwerk dient in deze afweging te worden gekeken naar de dimensies van 'hier en nu', 'later' en 'elders'.

## Brede welvaart in grensregio's

Regionale brede welvaart en de impact op beleid krijgen steeds meer aandacht in Nederland. In partijprogramma's voor de Nederlandse Tweede Kamerverkiezingen in november 2023 werden bijvoorbeeld specifieke regionale kanse-nagenda's, investeringsagenda's en beleidstoetsen genoemd,



wat de noodzaak benadrukt om beleid en investeringen af te stemmen op diverse regio's in Nederland. Verscheidene partijen wezen bovendien expliciet op grensgebieden en hun unieke situatie.<sup>3</sup> Een ander voorbeeld is in de publicatie 'Elke regio telt', een gezamenlijk advies van de Raad voor de leefomgeving en infrastructuur (Rli), de Raad voor Volksgezondheid & Samenleving (RVS) en de Raad voor het Openbaar bestuur (ROB) (2023) waar geconcludeerd wordt "dat grensregio's te lijden hebben onder het [...] gesignaliëerde 'macroperspectief' op doelmatigheid in het rijksbeleid. Het ontbreekt aan gerichte investeringen in structurele oplossingen voor specifieke knelpunten die bewoners van grensregio's op achterstand plaatsen."<sup>4</sup> Er wordt opgeroepen om meer aandacht te besteden aan de specifieke kenmerken en mogelijkheden die zich voordoen over de grens. Deze adviesraden pleiten voor een brede welvaartsbenadering in de beleidskeuzes van het kabinet, waarbij aanzienlijke regionale verschillen worden erkend en investeringen in regionale brede welvaart worden aanbevolen. De reactie van het kabinet op het adviesrapport bevestigt dit eveneens:

*"Zo is het van belang om in het geval van regio's aan de grens rekening te houden met de ligging en de kansen en opgaven die deze grensregio's met zich mee kan brengen. Wie vanuit de lucht naar onze grensregio's kijkt, ziet een aaneengesloten gebied vol dorpen en steden, kantoren en bedrijven en een fijnmazige infrastructuur vol wegen, spoorlijnen en paden. Mensen reizen heen en weer om te werken, te studeren of een dagje uit te gaan. De grens zelf zien we niet vanuit de lucht. Maar zij is er wel."*<sup>5</sup>

De discussie over brede welvaart in een grensoverschrijdend perspectief is nog relatief onbekend. Desondanks wordt aan brede welvaart een belangrijke rol toegekend in het beleid, namelijk het monitoren, evalueren, beoordelen van wenselijkheid en verantwoord van keuzes en is de verwachting, mede gelet op de politieke ambities in de verschillende bestuurslagen, dat deze beleidsmatige rol zal toenemen.<sup>6</sup> Brede welvaart in grensregio's is een complex maar cruciaal aspect van de levenskwaliteit voor bijvoorbeeld degenen die in een land wonen en in een ander land werken, zoals bijvoorbeeld het geval kan zijn voor mensen die in België of Duitsland wonen en in Nederland werken. Deze dynamiek van wonen en werken over de grens brengt een unieke set uitdagingen en kansen met zich mee. Hoewel in de brede welvaartsbenadering de dimensies 'hier' en 'elders' nog veelal gescheiden worden benaderd, komen deze twee dimensies in grensregio's juist samen. Immers, voor mensen die bijvoorbeeld in België of Duitsland wonen en in Nederland werken, kunnen grensoverschrijdende arbeidsmarktmogelijkheden van cruciaal belang zijn. Het verbeteren van deze mogelijkheden draagt niet alleen bij aan de individuele welvaart van grensbewoners, maar heeft ook een bredere impact op de grensregionale economie en euregionale cohesie.<sup>7</sup>

## Kansen voor brede welvaart in grensregio's: wonen en werken

Inderdaad, het belang van de grensoverschrijdende dimensie is sterk aanwezig in grensregio's. Kansen voor de brede welvaart en groeipotentie ligt regelmatig aan de andere kant van de grens. In hun rapport benoemen de adviesra-

den enkele, zoals Parkstad Limburg als onderdeel van een grensoverschrijdende agglomeratie en het benutten van de infrastructuurcapaciteiten in Duitsland. Hoewel studies in hoeveelheden beperkt zijn, wordt specifiek de groeipotentie en kansen van een grensoverschrijdende economie en arbeidsmarkt helder geduid. Volgens Europees onderzoek, zou zonder juridische en administratieve grenzen het Europees bbp met 3% kunnen stijgen, met uitschieters tot 20% in sommige grensgemeenten zoals in het Beneluxgebied met Duitsland. Ander onderzoek duidt het 'grenseffect' als van 'zeer grote impact op de pendelstromen': richting Nederland vindt ruim 90 procent van de potentiële pendel niet plaats, andersom ruim 98 procent. Het wegnemen van grensbarrières kan dus sterke positieve effecten hebben op de bereik- en beschikbaarheid van banen en daarmee de brede welvaart in een grensregio.

Desalniettemin betekent de aanwezigheid van een kans op groeipotentieel nog niet automatisch dat deze verzilverd kan worden. Ook bij het wegnemen van juridische belemmeringen blijft de grens naar waarschijnlijkheid een factor van belang spelen. Het gaat hierbij niet alleen om de 'harde factoren', maar ook om de 'zachte factoren'. Daarnaast rijst ook de vraag welke waarde de 'grens' zelf heeft. Zo kan de nabijheid hiervan ook bijdragen aan de brede welvaart van mensen: systeemverschillen (bijvoorbeeld gratis kinderopvang in België, wel/niet beschikbaarheid van bepaalde zorgverlening), cultuur- en taalverschillen en prijsverschillen.

Resumerend kan worden gesteld dat voor brede welvaart inzicht moet zijn in wat er in de grensoverschrijdende regio is en wat de (gewenste) situatie zou kunnen zijn. Daarbij dient bijzonder aandacht te bestaan voor het 'grenseffect'. De uitdaging is derhalve niet enkel het begrip van wat zich aan de overkant van de grens bevindt, maar ook de mate van toegankelijkheid tot en in interactie met dat gebied. Dit vraagt om inzicht en dus data. Uit een analyse van de huidige indicatoren van de Regionale Monitor Brede Welvaart blijkt dat de data niet tot nauwelijks het grensoverschrijdend perspectief meenemen. In die zin is het toe te juichen dat het initiatief van het CBS met Grensdata in projectvorm doorstart krijgt en de Minister van BZK daarbij expliciet de mogelijke koppeling met de Regionale Monitor Brede Welvaart wenst op te zoeken.<sup>8</sup>

## Sturen op brede welvaart in grensregio's

Toch zijn we er daarmee nog niet. Grensdata is momenteel beperkt tot grensoverschrijdende economische en arbeidsmarktindicatoren die zullen worden aangevuld met zogenoemde 'nabijheidsindicatoren'. Dat zijn indicatoren die duiden in hoeverre recreatiemogelijkheden, als cafés en cultuur, natuur en faciliteiten in de buurt aanwezig zijn. De Regionale Monitor Brede Welvaart kent echter meer indicatoren. Het sturen op brede welvaart begint met een accuraat beeld van de (grens)regio. Het is van essentieel belang om daarbij ook de interacties, kansen en groeipotentieel over de grens in kaart te brengen, aangezien het negeren hiervan kan leiden tot inefficiënt of zelfs contraproductief beleid. In dit kader moet meer inzicht komen in de kansen en het groeipotentieel over de grens, alsook de interacties en het effect van de grens dat hierbij een rol speelt.

Vanuit een beleidsoogpunt kan het investeren in maatregelen ter bevordering van brede welvaart positieve dan wel negatieve effecten hebben die zich uitstrekken tot over de grens. Dat vereist niet alleen het meenemen van deze effecten over de grens in de eigen nationale beoordeling van effecten, maar ook het inzicht dat vanuit een nationaal perspectief interventies wellicht een negatieve return op investment kunnen hebben maar vanuit een grensoverschrijdend perspectief de investering een waardevolle strategie is. Het in kaart brengen van 'afruilen', die ook over de grens kunnen plaatsvinden, moeten scherp in kaart gebracht worden. Op basis daarvan is een keuze een noodzakelijk gevolg. Hierbij is de betrokkenheid van de relevante actoren over de grens niet alleen van belang om het 'grenseffect' te minimaliseren en kansen te realiseren, maar ook om in grensoverschrijdend afwegingsmechanisme te voorzien wat betreft de mogelijke afruilen. Het beleid van de één kan immers eveneens effect hebben op de ander. Dat impliceert dat ondanks lokale vraagstukken, coördinatie naast regionaal, provinciaal of zelfs nationaal niveau, ook op euregionaal niveau cruciaal is. De dialoog en samenwerking tussen betrokken partijen, zoals gemeentelijke samenwerkingsverbanden, euregio's als ook bilaterale en mogelijk zelfs multilaterale governance-structuren is cruciaal bij het aanpakken van grensoverschrijdende brede welvaart kwesties. De Nederlandse overheid en decentrale overheden

geven aan hun beleidsfocus te willen versterken op brede welvaart in de regio, het is onze stellige oproep dat dit niet zonder de burens kan noch moet.

- 1 VN (2015). *Transforming our world: The 2030 agenda for sustainable development*. United Nations, New York. <https://sustainabledevelopment.un.org/index.php?page=view&type=400&nr=2125&menu=1515>
- 2 PBL, SCP & CPB (2017). *Naar een Verkenning Brede welvaart*. Den Haag: Uitgeverij PBL; Maas, T. & Lucas, P. (2023). *Brede Welvaart en de SDG's: Overeenkomsten, verschillen en rollen voor beleid*. Den Haag: Uitgeverij PBL.
- 3 ITEM (2023). ITEM Reflectie: Coalitieakkoorden in de grensprovincies vanuit grensoverschrijdend perspectief. Maastricht: ITEM.
- 4 Rli, RVS & ROB (2023). *Elke regio telt! Een nieuwe aanpak van verschillen tussen regio's*. Den Haag, p. 48.
- 5 BZK (2023a). Kamerbrief met kabinetsreactie op adviesrapport Elke regio telt!, 12 juli 2023, Kamerbrief met kabinetsreactie op adviesrapport Elke regio telt! | Kamerstuk | Rijksoverheid.nl, p.4
- 6 Hooijen, I & Mertens, P. (2023). Dossier 1: EUregionale Barometer: brede welvaartindicatoren vanuit grensoverschrijdend perspectief. Maastricht: ITEM.
- 7 Ibid; Hooijen, I., Mertens, P., Unfried, M., & Cörvers. (2020). De grensoverschrijdende arbeidsmarkt voor en gedurende de Covid-19 crisis: analyse van de belangrijkste problemen in 2020. Maastricht: ITEM.
- 8 BZK (2023b). Voortgangsbrief Programma Regio's aan de grens. 15 december 2023.

## Grensoverschrijdende ontslagvergoedingen: gedeeltelijk terug naar 2004

Auteurs: **Mr. M. Schut** en **mr. S. Spauwen**

Respectievelijk werkzaam als Consultant bij Deloitte Belastingadviseurs Tax/Global Employer Services ([maschut@deloitte.nl](mailto:maschut@deloitte.nl)) en als Partner bij Deloitte's Tax/Global Employer Services ([sspauwen@deloitte.nl](mailto:sspauwen@deloitte.nl))

***De staatssecretaris van Financiën heeft recentelijk het besluit omtrent de allocatie van het heffingsrecht ten aanzien van ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties geactualiseerd. Het betreft een herziening van een eerder besluit ten aanzien van hetzelfde onderwerp. De reden om het Besluit te herzien is het belangrijke arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022. Het geactualiseerde besluit is de aanleiding om in deze bijdrage de fiscale behandeling van een ontslagvergoeding in grensoverschrijdende situaties nader te analyseren. Voor de duidelijkheid merken wij op dat het in deze bijdrage enkel gaat om de ontslagvergoeding zelf en niet allerlei andere betalingen die in de praktijk bij het einde van een dienstbetrekking plegen te worden betaald, zoals bijvoorbeeld de uitbetaling van resterende vakantiedagen. In dit artikel wordt allereerst ingegaan op de verschillende fiscale behandelingen van ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties vanuit een Nederlands perspectief, voorafgaand aan het nieuwe besluit. Vervolgens zal het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag en de invloed van het arrest van 14 oktober 2022 worden geanalyseerd. Uiteindelijk zullen de belangrijke aspecten van het nieuwe besluit alsmede de invloed op de praktijk worden behandeld.***

### De 4+1 referentieperiodebenadering

In juni 2004 heeft de Hoge Raad een tweetal belangrijke arresten gewezen omtrent de fiscale behandeling van een ontslagvergoeding in internationale situaties.<sup>1</sup> Deze arresten vormden het uitgangspunt van een Nederlands perspectief omtrent de allocatie van het heffingsrecht van ontslagvergoedingen in internationaal verband. Voorafgaand aan de arresten van de Hoge Raad bestond er veel onduidelijkheid rondom de fiscale behandeling van een internationale ontslagvergoeding. De voornaamste reden hiervan was dat er nog geen OESO-commentaar bestond dat specifiek zag op de allocatie van ontslagvergoedingen in internationale situaties. Omwille van de rechtszekerheid waren de arresten van de Hoge Raad derhalve meer dan welkom. De Hoge Raad heeft in die arresten namelijk een richtlijn gegeven over de fiscale behandeling.

In de 2004 arresten heeft de Hoge Raad een referentieperiodebenadering van 4+1 geïntroduceerd. De 4+1 methode die de Hoge Raad heeft gehanteerd bij de verdeling op basis van het arbeidsverleden, beslaat de periode van de laatste vier kalenderjaren voorafgaand aan het jaar waarin de dienstbetrekking is geëindigd, en de periode van 1 januari tot aan de datum van het einde van de dienstbetrekking. Indien de dienstbetrekking van een werknemer bijvoorbeeld op 1 febru-





ari 2024 eindigt, dan is de referentieperiode voor de allocatie van de ontslagvergoeding dus 1 januari 2020 tot en met 1 februari 2024. Uit de 2004 arresten van de Hoge Raad blijkt daarnaast ook dat de kostendoorbelasting van een ontslagvergoeding relevant is voor de fiscale behandeling van een ontslagvergoeding. Indien een binnenlands belastingplichtige in Nederland een ontslagvergoeding ontvangt, kan Nederland als woonstaat een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting toekennen, voor de delen van de vergoeding die volgens de uitkomst van de 4+1 methode zijn toegewezen aan een andere staat. Dit is echter alleen het geval indien er sprake is van geïndividualiseerde doorbelasting van de ontslagvergoeding dan wel dat de kosten direct als zodanig worden betaald en gedragen door de entiteit in de andere staat. Deze 4+1 methode was in zijn algemeenheid geformuleerd door de Hoge Raad en dus van toepassing op alle ontslagvergoedingen in internationale situaties.

## Geïndividualiseerde kostendoorbelasting

In het kader van de richtlijn zoals de Hoge Raad die heeft geformuleerd in juni 2004, is het relevant om vast te stellen of de kosten van een ontslagvergoeding geïndividualiseerd zijn doorbelast aan een entiteit in een andere staat waar de werknemer inkomen heeft verdiend waarover het heffingsrecht aan die staat was toegewezen. De Hoge Raad heeft in een zestal arresten van 1 december 2006 als voorwaarde gesteld dat sprake moet zijn van een voldoende individuele doorbelasting.<sup>2</sup> Dat ging weliswaar niet direct om ontslagvergoedingen, maar de parallel is al gauw gemaakt. Indien er sprake was van een meer algemene doorbelasting, dan was het onduidelijk wanneer er al dan niet aan het criterium van doorbelasting werd voldaan.

In het arrest van 14 oktober 2022 heeft de Hoge Raad meer duidelijkheid gegeven omtrent de interpretatie van een geïndividualiseerde doorbelasting van loonkosten.<sup>3</sup> In het geval van het doorbelasten van bijvoorbeeld een service of management fee, is het van belang dat voldoende duidelijk is dat er een directe relatie bestaat tussen de betaalde service fee en het loon van de werknemer. De essentie ligt in de vraag of de service fee (of een deel daarvan) dat individueel kan worden toegewezen, bedoeld is als vergoeding voor de beloningskosten van specifieke werkzaamheden.

In 2008 heeft de Hoge Raad in een arrest meer duidelijkheid gegeven op zijn arrest van 2004 omtrent de fiscale behandeling van ontslagvergoedingen en dan met name ten aanzien van het punt van de kostendoorbelasting. Volgens de hoofdregel is de woonstaat heffingsbevoegd over de ontslagvergoeding. Uit het arrest van 11 april 2008 blijkt dat de kostendoorbelasting van invloed is voor het heffingsrecht en dat die een ander effect heeft voor werknemers die op het genietingsmoment inwoner dan wel niet-inwoner van de staat waar kosten uiteindelijk worden gedragen.<sup>4</sup>

De mate van doorbelasting naar een staat waarvan een belastingplichtige geen inwoner is maar wel werkzaamheden heeft verricht (werkstaat) in de referentieperiode, kan de heffing van de woonstaat dus uitbreiden en niet beperken. De werkstaat heeft heffingsrecht tot maximaal het bedrag van

de kostendoorbelasting. Kortom, de inwonerspositie van een belastingplichtige speelt een grote rol voor het heffingsrecht. Hieronder is schematisch met een voorbeeld weergegeven hoe de kostendoorbelasting invloed heeft op het heffingsrecht tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk. In het voorbeeld is uitgegaan van een werknemer die tijdens de referentieperiode 80% van zijn werkzaamheden heeft verricht in Nederland en 20% van zijn werkzaamheden in het Verenigd Koninkrijk.

Binnenlands belastingplichtige van Nederland (woonstaat)	
Kosten ten laste van:	Maximaal toegewezen aan Nederland:
100% Nederland	100%
50% Nederland, 50% buitenland	80%
25% Nederland, 50% buitenland	80%
100% buitenland	80%

Nederland heeft in dit voorbeeld als woonstaat altijd 80% heffingsrecht. Indien er geen kostendoorbelasting is dan kan het heffingsrecht worden uitgebreid naar 100% maar het heffingsrecht kan niet minder worden dan het deel dat betrekking heeft op de Nederlandse werkdagen.

Buitenlands belastingplichtige van Nederland (werkstaat)	
Kosten ten laste van:	Maximaal toegewezen aan Nederland:
100% Nederland	80%
50% Nederland, 50% buitenland	50%
25% Nederland, 50% buitenland	25%
100% buitenland	0%

Nederland heeft in dit voorbeeld als werkstaat maximaal 80% heffingsrecht. Indien de kosten voor minder dan 80% in Nederland zijn, dan kan het heffingsrecht worden beperkt tot de kostendoorbelasting.

## Commentaar OESO-modelverdrag inzake ontslagvergoedingen

Artikel 15 van het OESO-modelverdrag ziet op de allocatiebepalingen van arbeidsinkomsten die een werknemer ontvangt in internationaal verband.<sup>5</sup> Artikel 15 kan worden beschouwd als een vangnetbepaling ten aanzien van de overige artikelen (artikel 16 t/m 20). In het geval dat een werknemer een ontslagvergoeding ontvangt die bestaat uit een beloning voor verrichte werkzaamheden en/of een vergoeding vormt voor een niet meer te ontvangen arbeidsbeloning, zal deze in beginsel vallen onder artikel 15 van het OESO-modelverdrag. Een uitzondering hierop is bijvoorbeeld een ontslagvergoeding die voorziet in het levensonderhoud vanaf het ontslag tot aanvang van pensioen, in dit geval kan onder omstandigheden het pensioenartikel van een belastingverdrag van toepassing zijn.

Met ingang van 15 juli 2014 is in het commentaar op artikel van het 15 OESO-modelverdrag een toelichting opgenomen omtrent de fiscale behandeling van ontslagvergoedingen in internationale situaties. De allocatie van het heffingsrecht van een ontslagvergoeding in internationale situaties is ingewikkelde materie aldus het OESO-commentaar, *“In some cases, it may be difficult to determine which part of salaries, wages and other similar remuneration paid to an individual is derived from the exercise of employment in a given State”*. In het commentaar zijn er een aantal invullingen gegeven van het begrip *“derived from”*.

In paragraaf 2.4 van het commentaar is bijvoorbeeld invulling gegeven in de situatie dat de ontslagvergoeding ziet op reeds gedane werkzaamheden en in paragraaf 2.6 is invulling gegeven in de situatie dat een werknemer vrijgesteld is van werkzaamheden. Wanneer een werknemer grensoverschrijdend werkzaamheden heeft verricht dan is het van belang om te beoordelen waaruit de ontslagvergoeding bestaat en hoe het heffingsrecht ten aanzien van deze vergoeding gealloceerd dient te worden. Om te kunnen beoordelen uit welke bestanddelen een ontslagvergoeding bestaat, dient veelal eerst de vaststellingsovereenkomst of beëindigingsovereenkomst geraadpleegd te worden. Het heffingsrecht van een ontslagvergoeding die een werkgever wettelijk gezien verplicht is te betalen aan werknemer wiens dienstverband is beëindigd, dient in beginsel gealloceerd te worden op basis van de gehele dienstbetrekking bij de werkgever.<sup>6</sup>

Een voorbeeld hiervan is bijvoorbeeld een rechtmatige transitievergoeding. Indien het door tijdsverloop niet mogelijk is om het gehele arbeidsverleden te achterhalen en de juiste toerekening niet op een andere methode kan worden vastgesteld, dan is een van de mogelijkheden om terug te vallen op de laatste twaalf maanden van de dienstbetrekking bij de voorgaande werkgever. Naar aanleiding van het commentaar op artikel 15 OESO-modelverdrag van 15 juli 2014 heeft de staatssecretaris een besluit gepubliceerd die enkele richtlijnen omvat over de belastingheffing over ontslagvergoedingen in een grensoverschrijdende situatie.<sup>7</sup> In dit besluit is de actualisering van het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag verwerkt. In het besluit heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven dat ten tijde van de uitspraak van de Hoge Raad in 2004, het OESO-commentaar nog geen passages bevatte die betrekking hadden op ontslagvergoedingen. Conform het besluit van 2015, dient het heffingsrecht over een ontslagvergoeding toegerekend te worden op basis van de laatste twaalf maanden van de uitoefening van de dienstbetrekking. Het heffingsrecht van een ontslagvergoeding komt in beginsel toe aan het woonland en kan alleen toekomen aan een andere staat indien het reguliere loon dat ter zake van de werkzaamheden is betaald ook aan die staat ter heffing was toegewezen. In tegenstelling tot de arresten van de Hoge Raad, is het niet relevant of er sprake is van een geïndividualiseerde kostendoorbelasting op basis van het besluit van 2015.

## Allocatie op basis van de gehele dienstbetrekking

Op 25 januari 2022 heeft de staatssecretaris van Financiën het besluit geactualiseerd ten aanzien van de belastingheffing over ontslagvergoedingen in een grensoverschrijdende situatie<sup>8</sup> Het besluit is aangepast aangezien gedurende de periode van 2015 tot 2022 is gebleken dat verdragspartners een andere uitleg gaven aan het commentaar op artikel 15 van het OESO-Modelverdrag. Dit lijkt inderdaad één van de redenen om het besluit te actualiseren maar daarnaast lijkt het ook dat de staatssecretaris van Financiën het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag niet geheel juist heeft geïnterpreteerd. In paragraaf 2.7 van het commentaar staat namelijk: *“Such a payment is often, but not always, calculated by reference to the period of past employment with the employer.*

*Absent facts and circumstances indicating otherwise, such a severance payment should be considered to be remuneration covered by the Article for the last 12 months of employment”.*

Daaruit blijkt duidelijk dat dat het heffingsrecht over een ontslagvergoeding in beginsel toegerekend dient te worden op basis van de gehele dienstbetrekking dan wel op een andere basis een relatie te leggen tussen de ontslagvergoeding en het arbeidsverleden. Alleen indien het niet mogelijk is om het arbeidsverleden vast te stellen, is het gerechtvaardigd om terug te vallen op een praktische allocatiemethode, zoals bijvoorbeeld de richtlijn van de Hoge Raad uit 2004 of de afgelopen twaalf maanden. In tegenstelling tot Nederland rekenen vele verdragspartners een zuivere ontslagvergoeding toe op basis van de gehele dienstbetrekking bij de werkgever. In paragraaf 2.7 van het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag wordt de mogelijkheid gegeven om een ontslagvergoeding te alloceren op basis van de afgelopen twaalf maanden maar het uitgangspunt dient de volledige diensttijd waarop de hoogte van de ontslagvergoeding is gebaseerd te zijn. Deze nieuwe allocatie sluit meer aan bij de fiscale behandeling van verdragspartners wat uiteindelijk onder andere zal resulteren tot het meer voorkomen van (gehele of gedeeltelijke) dubbele heffing en niet-heffing.

## Arrest HR 14 oktober 2022

Zoals reeds al aangegeven heeft de Hoge Raad op 14 oktober 2022 een arrest gewezen dat ziet op het belang van na de totstandkoming van een belastingverdrag gepubliceerd OESO-commentaar. In dit arrest heeft de Hoge Raad een onderscheid gemaakt tussen *verdragsanterieur* commentaar (commentaar vóór totstandkoming verdrag) en *verdragsposterieur* commentaar (commentaar ná totstandkoming verdrag). De Hoge Raad heeft aangegeven dat verdragsposterieur commentaar in beginsel niet van belang is bij de interpretatie van een belastingverdrag tenzij het een precisering of verduidelijking van de bepaling of term is.

Dit belangwekkende arrest ging specifiek om het gebruik van het OESO-commentaar bij de uitleg van het begrip ‘werkgever’ dat is opgenomen in artikel 15 van OESO-conforme belastingverdragen maar heeft ook een directe invloed op het OESO-commentaar bij de interpretatie van andere begrippen in het verdrag. Het arrest opent dus de wegen voor bredere discussies en is dus niet beperkt tot het commentaar van alleen artikel 15 van het OESO-modelverdrag. Het arrest heeft in korte tijd in ieder geval al geleid tot een actualisering van het besluit rondom ontslagvergoedingen maar kan een veelal grotere invloed hebben op andere artikelen van het commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

## Belangrijkste wijzigingen en de impact van het geactualiseerde besluit

De wijzigingen van het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag van 15 juli 2014, kunnen volgens de staatssecretaris in ieder geval niet worden beschouwd als een precisering of verduidelijking en derhalve is er een nieuw besluit gepubliceerd per 15 december 2023.<sup>9</sup> De reden hiervan is dat het OESO-commentaar erg afwijkend is ten



opzichte van de 4+1 methode. Op basis van het arrest van 14 oktober 2022 zal er een verschil in de behandeling van ontslagvergoedingen ontstaan tussen belastingverdragen die voor en na 15 juli 2014 zijn gesloten. Onderstaande zijn de belangrijkste wijzigingen van het besluit en enkele afsluitende aandachtspunten weergegeven:

- Indien een belastingverdrag vóór 15 juli 2014 is gesloten dan is in beginsel de 4+1 methode van toepassing en indien een belastingverdrag ná 15 juli 2014 is gesloten dan is het OESO-commentaar van toepassing waardoor de ontslagvergoeding toegerekend dient te worden op basis van het gehele arbeidsverleden, aldus de staatssecretaris in het Besluit. De datum van ondertekening van het betreffende belastingverdrag is hierbij doorslaggevend. Indien in de protocolbepalingen van een belastingverdrag specifieke bepalingen zijn opgenomen over de toepassing van OESO-commentaar bij de interpretatie van het verdrag, dan zijn de protocolbepalingen doorslaggevend.
- Indien de 4+1 methode leidt tot (gedeeltelijke) dubbele heffing als het andere verdragsland wel het OESO-commentaar van 15 juli 2014 toepast, dan kan toch het OESO-commentaar van 15 juli 2014 worden toegepast. De staatssecretaris heeft dit goedgekeurd om toekomstige procedures tot onderling overleg te voorkomen. De enige uitzondering hierop is indien de toepassing van het OESO-commentaar leidt tot enige mate van dubbele niet-heffing.

Opmerkelijk hierbij is dat de staatssecretaris alleen de Hoge Raad-arresten van 2004 toelicht in het nieuwe besluit, en dat het van belang is dat er sprake is van kostendoorbelasting. Het arrest van 11 april 2008 is onbenoemd gebleven in het nieuwe besluit, maar geeft wel verduidelijking op de voorwaarde met betrekking tot de doorbelasting. Derhalve is het van belang om dit arrest niet uit het oog te verliezen.

Het geactualiseerde besluit rondom de toerekening van het heffingsrecht van een ontslagvergoedingen in internatio-

nale situaties geeft de invloed weer van het arrest van 14 oktober 2022. In de praktijk zal dit besluit de allocatie van een ontslagvergoeding niet per se gemakkelijker maken. Bovendien zijn er veel andere aspecten, zoals de publicatiedatum en het protocol van een belastingverdrag, bijgekomen waar rekening mee gehouden dient te worden. Het besluit van 25 januari 2022 was in overeenstemming met de visie van vele verdragspartners en in lijn met het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag maar voor belastingverdragen die voor 15 juli 2014 zijn overeengekomen, dient nu teruggevallen te worden op jurisprudentie van 2004. Dit onderscheid is niet bevorderlijk voor de rechtszekerheid aangezien de toebedelingsvisie van Nederland binnen de afgelopen tien jaar meerdere malen is gewijzigd. Gezien de snel opvolgende ontwikkelingen vanuit een Nederlands perspectief, is het bij een internationale ontslagvergoeding erg lastig om zonder expert/belastingadviseur in de betreffende landen een positie te bepalen. Naar onze mening zullen belastingadviseurs veelal (waar mogelijk) het commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag gaan hanteren om voorkoming van (gehele of gedeeltelijke) dubbele heffing en niet-heffing te voorkomen.

Het geactualiseerde besluit is inwerking getreden op 1 januari 2024 en het besluit van 25 januari 2022 is met ingang van deze datum niet meer van toepassing. Daarnaast zal in de nabije toekomst blijken wat voor invloed het arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022 nog meer in petto heeft.

1 Hoge Raad, 11 juni 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7812 en ECLI:HR:2004:AF7816.

2 Hoge Raad, 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3920

3 Hoge Raad, 11 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436

4 Hoge Raad, 11 april 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC9185

5 Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 15

6 OESO-commentaar op artikel 15 OESO-modelverdrag, paragraaf 2.7

7 Besluit van 23 april 2015 DGB 2015/584M

8 Besluit van 25 januari 2022, nr. 2022-19850

9 Besluit van 15 december 2024, nr. 2023-24998

# Wijziging van een belastingverdrag: waarschuwingsplicht richting werknemers of niet?

Auteurs: **Marian van de Vinne** en **Nicky de Groot**

Respectievelijk werkzaam bij *Boxx Global Expat Solutions* ([marian@boxx-expat.com](mailto:marian@boxx-expat.com)) en als arbeidsrechtadvocaat bij *Pallas Advocaten* ([nicky.de.groot@pallas.nl](mailto:nicky.de.groot@pallas.nl))

**De Hoge Raad heeft een uitspraak gedaan over de norm van ‘goed werkgeverschap’ (artikel 7:611 BW) en de daaruit vloeiende waarschuwingsplicht/informatieplicht voor de werkgever in het kader van fiscale consequenties voor zowel werkgever als werknemer als gevolg van een belastingverdragwijziging, ook wel het KLM-arrest genoemd.<sup>1</sup> Interessant voor de praktijk is of hiermee de informatieplicht van de werkgever wordt opgerekt.**

## Hoge Raad over de norm van ‘goed werkgeverschap’ in het KLM-arrest

Deze kwestie gaat over de vraag of KLM op grond van goed werkgeverschap gehouden was om haar werknemers, twee piloten woonachtig in Zwitserland (hierna ook: ‘Werknemers’), te waarschuwen voor een wijziging in 2012 van het gesloten belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland. De situatie was als volgt. De Werknemers, twee Zwitserse piloten in dienst van de Nederlandse werkgever KLM, zijn tot 2012 niet belastingplichtig in Nederland, maar op basis van de regels omtrent de voorkoming van dubbele belasting enkel in Zwitserland. Tevens was KLM in het bezit van een door de Nederlandse Belastingdienst in 1991 afgegeven vrijstellingsverklaring, waardoor zij niet gehouden was Nederlandse loonbelasting in te houden op de beloning van de Zwitserse piloten.

Het belastingverdrag is echter met ingang van 1 januari 2012 gewijzigd, waardoor de Zwitserse piloten wel belastingplichtig zijn in Nederland. De in 1991 afgegeven vrijstellingsverklaring voor de loonbelasting is met ingang van 1 januari 2012 dan ook niet meer geldig. KLM heeft echter nagelaten Nederlandse loonbelasting in te houden op het salaris van de Werknemers. De Belastingdienst heeft in 2017 en 2018 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting opgelegd over de jaren vanaf 2012 aan de Werknemers.

De Werknemers hebben KLM aansprakelijk gesteld voor de schade. De kantonrechter besliste dat KLM aansprakelijk was voor 50% van de geleden schade door de Werknemers. Het hof oordeelt dat de Werknemers de verantwoordelijkheid dragen voor de nakoming van de fiscale verplichtingen in hun woon- en werkland en de werkgever heeft daarbij in beginsel geen adviserende taak.<sup>2</sup>

De Hoge Raad vernietigt het arrest van het gerechtshof Amsterdam van 24 mei 2022 en verwijst het geding naar het gerechtshof Den Haag ter verdere behandeling en beslissing. Daarbij stelt de Hoge Raad voorop dat hoewel juist is, zoals het hof heeft overwogen, *een werknemer zelf verantwoordelijk is voor correcte nakoming van zijn fiscale verplichtingen en de werkgever daarbij in beginsel geen adviserende taak heeft, kan de werkgever uit hoofde van goed werkgeverschap ‘onder omstandigheden’ wel gehouden zijn de werknemer in*

*kennis te stellen van een wijziging van regelgeving die voor diens fiscale positie van belang is. Dat zal in het bijzonder het geval kunnen zijn als de desbetreffende informatie evenzeer van belang is voor de verplichting tot inhouding en afdracht van loonbelasting, die op de werkgever rust. Een werkgever behoort uit hoofde van die verplichting immers van dergelijke informatie op de hoogte te zijn. Ook is van belang of en in hoeverre de werknemer nadelige gevolgen kan ondervinden van onbekendheid met bedoelde informatie.<sup>3</sup>*

## ‘Omstandigheden’

Volgens de Hoge Raad kan de werkgever ‘onder omstandigheden’ op grond van goed werkgeverschap (artikel 7:611 BW) gehouden zijn de werknemer te informeren over een wijziging van regelgeving die voor diens fiscale positie van belang is. Het is dan ook wetenswaardig welk drietal omstandigheden de Hoge Raad van belang acht. Namelijk, dat:

- (i) KLM als inhoudingsplichtige op de hoogte was van de verdragwijziging;
- (ii) KLM een grote werkgever is met een eigen fiscale afdeling en zij vele in het buitenland wonende werknemers heeft;
- (iii) dat het ging om een verdragwijziging die mogelijk tot gevolg zou hebben dat sommige van haar werknemers inkomstenbelasting in Nederland zouden moeten afdragen.

## Reikwijdte informatie/waarschuwingsplicht

Gezien de Hoge Raad aangeeft dat een werkgever onder de aangegeven ‘omstandigheden’ een informatie/waarschuwingsplicht heeft, kan hieruit worden afgeleid dat:

- de werkgever geen fiscaal adviseur van de werknemer is of hoeft te zijn en de werknemer in beginsel zelf verantwoordelijk is voor de inkomstenbelasting. Dat betekent dus dat er geen informatie/waarschuwingsplicht geldt voor werkgevers aan werknemers ten aanzien van fiscale wijzigingen in het kader van inkomstenbelasting;
- de aangegeven omstandigheden door de Hoge Raad zijn terug te voeren op zogenaamde ‘gezichtspunten’ zoals bijvoorbeeld *kenbaarheid* en de *ernst en de omvang van de nadelige gevolgen*.

In deze kwestie lijkt KLM de gevolgen van de belastingverdrag wijziging goed in beeld te hebben en had het daarom ook op de weg van KLM gelegen om dit te delen met de Werknemers. Hierbij lijkt niet alleen de omvang maar ook het type activiteiten en het type ‘internationale’ werkgever dat KLM is, mee te spelen.

Het is echter wel de vraag hoe ver deze uitspraak zal reiken. Op regelmatige basis worden nieuwe belastingverdragen gesloten of aangepast. Door de wijziging kan er ineens een belastingplicht ontstaan die eerder niet van toepassing was.



Het blijft evenwel belangrijk te monitoren of de wijziging voor zowel de werkgever én de werknemer geldt. Is dit laatste het geval dan lijkt het erop, althans op basis van het KLM-arrest, dat de werkgever gehouden is de werknemer te informeren. Tevens is het belangrijk om de situatie van werknemers in het buitenland en waarbij de werkgever gevestigd is in het andere land goed in kaart te brengen om volledig op de hoogte te zijn van de (fiscale) verplichtingen. Waarbij ieder land zijn eigen regels hanteert en dus iedere situatie anders kan zijn/uitpakken.

## Conclusie

Op basis van het voorgaande is duidelijk geworden dat een werkgever een werknemer niet van iedere fiscale wijziging op de hoogte dient te stellen. Echter, de werkgever lijkt wel een informatieverplichting te hebben wanneer de fiscale wijziging ook ziet op de verplichtingen van de werkgever. Het is derhalve aan te bevelen om bij een fiscale wijziging te controleren of de wijziging enkel de inkomstenbelasting behelst of ook doorwerkt naar andere middelen, zoals bijvoorbeeld de loonbelasting.

## Tips voor de praktijk

- Werkgevers met werknemers die woonachtig zijn in andere landen dan waar de werkgever is gevestigd, dienen alert te zijn, de informatie/waarschuwingsplicht wordt eerder aangenomen;
- Bij een wijziging van een belastingverdrag is het ten alle tijden belangrijk om te inventariseren of dit consequenties heeft voor werknemers binnen de onderneming;
- Het is raadzaam om periodiek een budget aan een werknemer ter beschikking te stellen om fiscaal advies in te winnen. Dit hoeft niet kostendekkend te zijn maar het dient in ieder geval het signaal af te geven dat de positie van de werknemer van tijd tot tijd in kaart moet worden gebracht waardoor bijvoorbeeld wijzigingen met fiscale impact worden gesignaleerd.

1 Hoge Raad, 22 september 2023, nr. 22/03169, ECLI:NL:HR:2023:1276.

2 Hof Amsterdam, 24 mei 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:1569.

3 R.o. 3.2. Hoge Raad, 22 september 2023, nr. 22/03169, ECLI:NL:HR:2023:1276.

## Verdragswerkgever bij uitlenen personeel tussen buitenlandse partijen

Auteur: **mr V.B.M. Visser**

Werkzaam als belastingadviseur bij fusieorganisatie HLB Witlox Van den Boomen/Koenen en Co/PKF Wallast

**Op 30 november 2023 heeft rechtbank Zeeland-West-Brabant uitspraak gedaan in een zaak waarbij een Portugese werkgever personeel uitleent aan een Belgische NV(1). De Belgische NV zet het ingeleende personeel in op een project in Nederland. De Portugese werknemers verrichten daadwerkelijk een deel van hun werkzaamheden fysiek in Nederland. Dit project kwalificeert uitsluitend voor de Belgische NV als een vaste inrichting in Nederland. Er staat niet ter discussie dat de Belgische NV handelt als materieel werkgever van het ingeleende personeel. De rechtbank overweegt vervolgens dat de Hoge Raad in de 2006-arresten(2) heeft beslist dat het werkgeversbegrip van artikel 15 lid 2 sub b OESO-modelverdrag materieel moet worden ingevuld. De rechtbank trekt vervolgens, zonder nadere motivering, de conclusie dat de Belgische NV voor artikel 15 lid 2 sub c als materieel werkgever kwalificeert waardoor het loon van het ingeleende Portugese personeel in Nederland belast is. Maar is dit wel terecht?**

### Hoge Raad arresten van 1 december 2006

De arresten van de Hoge Raad van 1 december 2006 betroffen allen situaties waarbij werknemers van een Nederlandse vennootschap kwamen te werken bij groeps- en concernvennootschappen in Duitsland en Denemarken. Het loon is dan aan buitenlandse heffing onderworpen indien de beloning voor het werken in dat andere land wordt betaald door of namens een werkgever die gevestigd is in dat andere land. De Hoge Raad heeft daarbij beslist dat hierbij het werkgeversbegrip materieel moet worden getoetst. Leidend is daarbij dat

er een gezagsverhouding met werkgever is, dat de werknemer werkt voor rekening en risico van werkgever en dat werkgever de kosten draagt voor de arbeidsbeloning die ziet op de daar verrichte arbeid.

In de arresten is uitsluitend ingegaan op de interpretatie van het werkgeversbegrip van sub b. Vraag is of deze interpretatie ook geldt voor sub c van het artikel. Op basis daarvan komt immers pas heffing in het andere land op indien de beloning ten laste komt van een vaste inrichting die, of een vast middelpunt dat, de werkgever in de andere lidstaat heeft. Mijns inziens kan er dus niet direct de parallel worden getrokken met de Hoge Raad-arresten van 1 december 2006, maar moet er juist separaat worden afgetoetst hoe het werkgeversbegrip in lid 2 sub c moet worden geïnterpreteerd.

### OESO-commentaar

De tekst van artikel 15 van het verdrag sluit nagenoeg aan bij de tekst van het OESO-modelverdrag, waardoor er voor de uitleg van dit verdragsartikel grote betekenis toekomt aan het OESO-commentaar. Daarom dient voor de invulling van het werkgeversbegrip grote betekenis te worden toegekend aan het daarop van toepassing zijnde OESO-commentaar. Het belastingverdrag Nederland-Portugal is ondertekend op 20 september 1999. Hoofdreel is dat dan wordt gekeken naar het OESO-commentaar zoals dat geldend was op 20 september 1999(3). Wijzigingen van het OESO-commentaar nadat het verdrag is ondertekend (zgn. verdragsposterieure wijzigingen) hebben echter ook effect indien 1) bij het tot stand komen van het verdrag is afgesproken dat voor de interpretatie van het verdrag het meest recente OESO-commentaar

moet worden gehanteerd, of 2) de wijziging een precisering of verduidelijking is van het OESO-modelverdrag.

Bij het tot stand komen van het verdrag Nederland-Portugal zijn geen afspraken gemaakt omtrent het posterieur toepassen van het OESO-commentaar. Daarom moet worden gekeken naar het OESO-commentaar dat van toepassing was op artikel 15 ten tijde van het afsluiten van het verdrag Nederland-Portugal. Het OESO-commentaar uit 1997 is dus leidend.

In paragraaf 8 van het OESO-commentaar 1997 is opgenomen dat:

Paragraph 2 has given rise to numerous cases of abuse through adoption of the practice known as “international hiring-out of labour”. In this system, a local employer wishing to employ foreign labour for one or more periods of less than 183 days recruits through an intermediary established abroad who purports to be the employer and hires the labour out to the employer. The worker thus fulfils prima facie the three conditions laid down by paragraph 2 and may claim exemption from taxation in the country where he is temporarily working. To prevent such abuse, in situations of this type, the term “employer” should be interpreted in the context of paragraph 2.

[..]

In this context, substance should prevail over form, [...].

In het commentaar is dus ruimte geboden voor een ruimere interpretatie voor de misbruiksituatie waarin een lokale werkgever in het buitenland werknemers inleent via een buitenlands uitzendbureau, en de buitenlandse werknemers minder dan 183 dagen in het land van werkgever werken. Het risico komt dan op dat een werknemer in het woonland een voorkoming van dubbele belasting zou claimen, terwijl er in het buitenland geen heffing plaatsvindt. In dergelijke gevallen bepaalt het OESO-commentaar dat de lokale werkgever als verdragswerkgever kan worden gezien. De misbruiksituatie die wordt geschetst ziet op sub b van het verdrag; een lokale werkgever leent personeel in van een buitenlandse werkgever (international hiring-out of labour). Voor de situatie waarin een buitenlandse werkgever personeel uitleent aan een buitenlandse werkgever is geen nadere toelichting voorzien.

## Nationale toetsing werkgeversbegrip

Nederland hanteerde een formele benadering van het begrip werkgever, tot het arrest van 28 februari 2003(4). In dat arrest kwam een voorzichtige verschuiving op richting een materiële invulling van het werkgeversbegrip. In dit arrest wordt in overweging 3.3 opgemerkt dat “Het in artikel 15, lid 2, letter b, gebezigde begrip werkgever is in het Verdrag niet omschreven, en het begrip komt niet voor in de wetten die in Nederland gelden met betrekking tot de belastingen die onderwerp zijn van het Verdrag. [...] Gelet hierop is voor het aanmerken van een persoon als werkgever in ieder geval vereist dat de betrokken werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in de werkstaat tot deze persoon in een gezagsverhouding staat”. In het beleidsbesluit dat in maart 2004(5) is gepubliceerd werd wederom uitsluitend ingegaan op situaties die vallen onder sub b van het verdrag, onder verwijzing naar de Hoge Raad uitspraak van 2003 en paragraaf 8 van het OESO-commentaar. Daarbij is expliciet opgenomen dat Nederland alleen een louter materiële

benadering hanteert in misbruiksituaties zoals genoemd in paragraaf 8 van het OESO-commentaar. In het besluit dat eind 2023 is gepubliceerd(6) is overigens nu ook expliciet bevestigd dat de arresten van 2006 geen betrekking hebben op sub c.

## Terug naar de uitspraak van 30 november 2023

In de uitspraak van 30 november 2023 wordt geenszins gesproken over misbruik. De Belgische NV zou in dit geval - mogelijk door personeelstekort en/of het missen van specifieke kennis - personeel hebben ingeleend van een derde (Portugese) partij zonder het oogmerk te hebben om via deze constructie een belastingvoordeel te behalen, bijvoorbeeld door in Portugal een voorkoming van dubbele belasting (op basis van de vrijstellingsmethode) te claimen zonder dat er over dat deel van de arbeidsbeloning belasting in Nederland wordt betaald. Op basis van het bovenstaande zou dat mijns inziens het enige argument zijn om over te gaan op een materiële invulling van het werkgeversbegrip. Volledigheidshalve merk ik op dat ook de grammaticale interpretatie van sub b ten opzichte van sub c enige ruimte kan bieden. In sub b wordt immers gesproken over een werkgever; dit impliceert dat er meerdere werkgevers kunnen zijn (formele en materiële benadering). In sub c wordt expliciet gesproken over de werkgever; dit lijkt te impliceren dat er maar één werkgever kan zijn. Is dat dan de formele werkgever omdat er nu eenmaal maar één partij is waarmee de werknemer een formele arbeidsrelatie kan aangaan?

## Tot slot

Praktische bezwaren mogen uiteraard geen impact hebben op de juridische werkelijkheid. Toch wil ik graag via deze weg benadrukken dat een materiële interpretatie van het werkgeversbegrip van sub c veel praktische moeilijkheden met zich meebrengt. Zo is het bijvoorbeeld voor de uitlenende partij zeer moeilijk, zo niet onmogelijk, om te controleren of de inlener het ingeleende personeel inzet op een buitenlands project dat aldaar als een vaste inrichting kwalificeert. De inlener heeft dit wellicht zelf niet getoetst, of er blijkt pas na afloop van het tewerkstellen van het ingeleende personeel dat er met terugwerkende kracht een vaste inrichting is ontstaan. De uitlener hoeft wellicht niet voor het verleden een Nederlandse salarisadministratie te verwerken omdat de vaste inrichting van de inlener, onvoorzien, met terugwerkende kracht is ontstaan (als deze verplichting überhaupt opkomt op basis van artikel 6 Wet op de loonheffingen). De uitgeleende werknemers zullen doorgaans echter wel de fiscale effecten voelen van het (kortdurend) werken op het project in een ander land - al is het maar vanwege de aangifteplicht die op hen rust.

- 1 Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 30 november 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:8321
- 2 Hoge Raad, 1 december 2006 arresten, ECLI:NL:HR:2006:AT3920, ECLI:NL:HR:2006:AT3918, ECLI:NL:HR:2006:AT3932, ECLI:NL:HR:2006:AZ3175, ECLI:NL:HR:2006:AT3928 en ECLI:NL:HR:2006:AZ3169.
- 3 HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436
- 4 HR 28 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AU5241
- 5 Besluit van 10 maart 2004, nr. IFZ2004/113M
- 6 Besluit van 15 december 2023, nr. 2023-24021



# Herziene visie van Duitse Finanzverwaltung over vaststelling verdragswoonplaats

Auteur: **Ursula Beste**

Als Steuerberaterin werkzaam op bureau vaktechniek van EY Duitsland (ursula.beste@de.ey.com)

**In welk land een werknemer voor verdragstoepassing woont, is van doorslaggevend belang bij de beantwoording van de vraag welk land belasting mag heffen over de inkomsten die deze werknemer genereert met de grensoverschrijdende werkzaamheden. In haar herziene circulaire (Schreiben) van 12 december 2023<sup>1</sup> hanteert de Duitse Finanzverwaltung de zienswijze dat bij detacheringen van Duitsland naar andere landen de woonplaats van betrokkene in de meeste gevallen in Duitsland blijft. Andere landen zullen dit standpunt vaak niet volgen, waardoor het risico bestaat dat inkomsten gedeeltelijk dubbel worden belast. Daarnaast zal naar verwachting de administratieve lastendruk toenemen, zowel voor detacheringen van als naar Duitsland, vanwege de grote hoeveelheid informatie die nodig is om de woonplaats vast te stellen. Het BMF Schreiben is algemeen van toepassing in alle openstaande gevallen<sup>2</sup>. Betrokken werkgevers en belastingadviseurs moeten de eisen van de belastingdienst analyseren en beslissen hoe ze deze gaan implementeren. Hieronder ga ik nader in op de details.**

## Nieuw ingevoerde beginselen

Het federale Ministerie van Financiën (BMF) heeft enkele nieuwe richtlijnen gegeven voor het bepalen van de fiscale woonplaats. De volgende passages zijn bijzonder van belang:

- Als de belastingplichtige niet of onvoldoende medewerking verleent ten behoeve van de afweging van zijn persoonlijke en economische betrekkingen in de betrokken verdragsstaten, is dit in zijn nadeel<sup>3</sup>.
- Als de vorige woning wordt aangehouden, is dit een indicatie dat er een belangrijke persoonlijke binding blijft bestaan met het thuisland<sup>4</sup>.
- Het ingezetenschap wordt bepaald op het tijdstip van ontvangst van de inkomsten in overeenstemming met artikel 11 van het Duitse *Einkommenssteuergesetz*.

De *Finanzverwaltung* leidt dit laatste punt af uit een uitspraak van het Duitse *Bundesfinanzhof* over de fiscale behandeling van aandelenopties bij verandering van woonplaats<sup>5</sup>. Aangezien het hier aangehaalde principe “altijd” moet gelden, is dit bijvoorbeeld ook relevant voor bonussen, ontslagvergoedingen of jubileumuitkeringen. Als de woonplaats van de uitgezonden werknemer tijdens de referentieperiode (of daarna) naar Duitsland verschuift (ook al is dit puur en alleen vanuit Duits perspectief), bestaat het risico dat beide landen deze beloning zullen belasten. In dergelijke gevallen zal Duitsland over het algemeen geen aftrek ter voorkoming van dubbele belastingheffing verlenen voor de buitenlandse belasting. Het starten van een zogenoemde onderling overlegprocedure zou dan uitkomst moeten bieden, maar deze kan langdurig en kostbaar zijn.

## Middelpunt van levensbelangen

Als een persoon een duurzaam tehuis heeft in beide verdragssluitende staten, wordt hij geacht inwoner te zijn van de staat waarmee hij de nauwste persoonlijke en economische betrekkingen heeft (middelpunt van de levensbelangen)<sup>6</sup>. Het totaalbeeld van de omstandigheden is hiervoor altijd doorslaggevend<sup>7</sup>. Dit betekent dat er in principe een gedetailleerd onderzoek per geval moet worden uitgevoerd<sup>8</sup>, waarbij de belastingautoriteiten (zoals voorheen) aannemen dat de woonplaats in het thuisland zal blijven voor uitzendingen van maximaal één jaar in het buitenland en dat deze zal verschuiven naar het gastland voor uitzendingen van vijf jaar of meer. Dit vermoeden kan echter worden weerlegd<sup>9</sup>.

Een gedetailleerd onderzoek is daarom regelmatig vereist voor detacheringen van meer dan één en minder dan vijf jaar - wat in de praktijk betekent; in de meeste gevallen.

## Middelpunt van persoonlijke betrekkingen

De Finanzverwaltung noemt de volgende zaken als bijzonder van belang voor de beoordeling van de persoonlijke betrekkingen<sup>10</sup>

- familie- en sociale relaties
- politieke, culturele en andere wortels
- inrichting en grootte van de woning
- privé-activiteiten
- lidmaatschap van politieke partijen en verenigingen

Volgens het BMF moet ook rekening worden gehouden met de sociale en politieke omstandigheden van de verdragssluitende staten. Het valt nog te bezien hoe deze eis in de praktijk zal uitpakken.

Nog voordat het *Schreiben* werd gepubliceerd, hadden sommige Duitse belastingdiensten al een uitgebreide vragen-catalogus verstuurd als onderdeel van hoor gesprekken over ingezetenschap. Zo wordt zelfs gevraagd waar medische behandeling in geval van ziekte gewoonlijk plaatsvindt.

## Middelpunt van economische betrekkingen

Waar het centrum van economische betrekkingen ligt, wordt beoordeeld door de Finanzverwaltung op basis van het inkomen en vermogen van de persoon<sup>11</sup>. In dat kader is het volgende relevant:

- Alle bronnen van inkomsten en hun oorsprong, in geval van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid:
  - Plaats van tewerkstelling
  - Civielrechtelijke arbeidsrelatie
  - Bepaalde tijd of intentie om terug te keren
  - Duur van de tijdelijke tewerkstelling in het andere land
  - Duur van de eerdere tewerkstelling in het thuisland

- Vermogen (locatie en, indien van toepassing, plaats van vermogensbeheer)

Bij een tijdelijke uitzending met een slapend contract in het thuisland en een terugkeergarantie, gaat het BMF ervan uit dat de betrokken persoon de intentie heeft om terug te keren naar zijn thuisland en daar dus ook economische belangen heeft.

## **Uitvoering in de praktijk**

Aangezien de meeste criteria die door de Finanzverwaltung worden gespecificeerd privéomstandigheden zijn, kan de werkgever, die mogelijk verplicht is om loonbelasting in te houden, de fiscale woonplaats niet met zekerheid vaststellen. Dit geldt met name omdat de meeste buitenlandse tewerkstellingen langer dan een jaar en korter dan vijf jaar duren en daarom een uitgebreide beoordeling per geval nodig is.

Een denkbare oplossing zou zijn om een belastingadviseur deze twijfelgevallen te laten beoordelen. Echter zelfs dan kan niet worden uitgesloten dat de Finanzverwaltung bij de aangifte inkomstenbelasting tot een ander woonland concludeert dan waarmee rekening is gehouden bij de afdracht van de loonbelasting. Dit komt omdat, in veel gevallen, de uitkomst van de woonplaatsbepaling sterk afhankelijk is van hoe de individuele aspecten worden gewogen en beoordeeld.

## **Nieuw voorbeeld in de BMF-circulaire**

De herziene BMF-circulaire bevat verschillende nieuwe voorbeelden, waarvan voorbeeld 6 waarschijnlijk het interessantst is<sup>(12)</sup>. Een werknemer wordt voor een periode van minder dan vijf jaar gedetacheerd. Het gezin gaat mee op uitzending. De werknemer is al vele jaren voor zijn Duitse werkgever werkzaam. Zijn ouders, broer en zus wonen in Duitsland, waar hij ook een eengezinswoning bezit die hij als hoofdverblijf heeft. Daarnaast bezit hij nog een woning die hij verhuurt. Zijn Duitse werkgever stuurt hem voor drie jaar naar een buitenlandse dochteronderneming met een zogenoemde terugkeergarantie. Hij vestigt zich in het buitenland en zijn gezin vergezelt hem. Hij werkt ongeveer 30 van de 230 werkdagen per jaar in Duitsland. Hij is onbekend met de taal, cultuur en samenleving van het gastland. Het gezin brengt de kerstvakantie door in Duitsland.

Volgens het BMF ligt het middelpunt van zijn levensbelangen in dit geval in Duitsland; de persoonlijke en economische belangen in het buitenland zijn volgens het BMF slechts van tijdelijke aard (terugkeergarantie, aanhouden van woning). De inkomsten (jaarlijkse huurinkomsten van € 12.000) en het vermogen in Duitsland (in totaal € 1,1 miljoen) zijn volgens het BMF hoger dan de inkomsten die tijdens de detachingsperiode in het buitenland zijn gegenereerd (€ 100.000 per jaar). Om tot deze conclusie te kunnen komen, telt het BMF de inkomsten en het vermogen hier bij elkaar op zonder verdere rechtvaardiging of houdt het BMF niet alleen rekening met het inkomen uit de detachingsperiode maar ook met het voorheen in Duitsland gegenereerde inkomen. Anders zouden we namelijk tot de conclusie moeten komen dat het inkomen in het gastland (€ 100.000 per jaar) hoger is dan dat in Duitsland (€ 12.000) en alleen het vermogen in Duitsland groter is dan dat in het gastland.

## **Consequenties**

In het algemeen kan worden aangenomen dat de Duitse belastingautoriteiten uitgebreidere informatie en bewijzen van ingezetenschap zullen eisen en vaker zullen uitgaan van ingezetenschap in het oorspronkelijke thuisland. Gedeeltelijke dubbele belasting van beloningen zal waarschijnlijk vaker voorkomen dan voorheen in het geval van detacheringen vanuit Duitsland, aangezien een verschuiving van de woonplaats wijdverspreid is in andere Europese landen, in het bijzonder vanaf een detachingsperiode van drie jaar. Dubbele belastingheffing dreigt naar verwachting met name met betrekking tot salaris dat ziet op werkdagen in het thuisland Duitsland en in derde landen. Daarnaast kan hetzelfde voorkomen bij beloningen met een referentieperiode, zoals bonussen, ontslagvergoedingen, op aandelen gebaseerde beloningen, enz. Dit geldt ook voor correcties in het kader van de inkomstenbelasting. De reden hiervoor is dat noch het verzendende noch het ontvangende bedrijf voldoende informatie heeft om zelf de woonplaats van hun werknemers te bepalen in overeenstemming met de vereisten van het BMF-Schreiben.

## **Voorbeeld**

### **Situatieschets**

Svenja werkt al vier jaar voor haar Duitse werkgever. Vanaf 01.01.2023 wordt ze voor drie jaar uitgezonden naar een dochteronderneming van de Duitse werkgever in Nederland (met een terugkeergarantie). Haar familie is mee op uitzending, maar de gezinswoning in Duitsland - een appartement dat het gezin in eigendom heeft - wordt aangehouden en niet verhuurd. Haar moeder en haar zus wonen in Duitsland. In 2023 heeft Svenja in totaal 220 dagen gewerkt, waarvan 10 dagen in Duitsland en in totaal 23 dagen in derde landen (België en Luxemburg). Op de overige dagen heeft ze haar werkzaamheden in Nederland uitgevoerd. De uitzending is in het belang van het ontvangende bedrijf en dit bedrijf draagt daarom ook de volledige loonkosten.

### **Uitwerking**

Het kan aangenomen worden dat Nederland het standpunt inneemt dat de fiscale woonplaats volgens het belastingverdrag in Nederland is gevestigd vanwege de duur van de uitzending en het feit dat haar gezin mee op uitzending is. Tot het nieuwe BMF Schreiben zou de Duitse belastingdienst hier naar verwachting waarschijnlijk mee hebben ingestemd en het inkomen van belastingheffing hebben vrijgesteld.

Volgens het BMF Schreiben is echter een gedetailleerd onderzoek naar persoonlijke en economische belangen vereist om de fiscale woonplaats volgens het belastingverdrag vast te stellen. De terugkeergarantie, het eigen appartement en de in Duitsland wonende familieleden zijn echter sterke argumenten voor de Belastingdienst om een fiscale woonplaats in Duitsland aan te nemen. In dit geval belast Duitsland ook de pro rata vergoeding voor de werkdagen in Duitsland, België en Luxemburg. Voor inkomsten van € 120.000 in 2023 komt dit overeen met een bedrag van € 18.000 dat dubbel wordt belast.





## Mogelijke actie

Werkgevers moeten analyseren of ze de nieuwe opvatting van de Finanzverwaltung volledig onderschrijven of dat ze een ander standpunt willen innemen. Bezwaarprocedures (tegen de aangifte loonbelasting) zijn echter meestal niet bindend voor het belastingkantoor van de woonplaats. Het is daarom over het algemeen raadzamer om eventuele afwijkende standpunten in te nemen bij het indienen van de aangifte Inkomstenbelasting.

Het is ook mogelijk om de betrokken verdragsstaten in onderling overleg te treden om zo de fiscale woonplaats te bepalen en dubbele belastingheffing te voorkomen door het opstarten van een zogenaamde procedure voor onderling overleg (*mutual agreement procedure*). De procedures voor onderling overleg kunnen echter complex en langdurig zijn. Een andere oplossing is om de woning in Duitsland op te geven. Vanwege de gespannen huizenmarkt in Duitsland is dit meestal echter geen optie.

Werkgevers moeten daarnaast nagaan of ze het aantal zakenreizen naar het thuisland en derde landen tijdens de uitzending naar het buitenland tot een minimum moeten beperken. Bedrijven of groepsvennootschappen doen er goed aan om, waar mogelijk, de voorkeur te geven aan landencombinaties met lage fiscale (en andere) risico's.

- 1 Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Bundesministerium der Finanzen, 12 december 2023, IV B 2 - S 1300/21/10024: 005, BStBl 2023, I, blz. 2179
- 2 Zie randnr. 427 van het BMF Schreiben
- 3 Zie randnr. 14 van het BMF Schreiben
- 4 Zie randnr. 15 van het BMF Schreiben
- 5 Uitspraak van het Bundesfinanzhof (BFH), 21 december 2022, Aktenzeichen I R 11/20
- 6 Artikel 4 lid 2 (a) OESO Modelverdrag
- 7 Zie randnr. 18 van het BMF Schreiben
- 8 Zie randnr. 14 van het BMF Schreiben
- 9 Zie randnr. 18 van het BMF Schreiben
- 10 Zie randnr. 15 van het BMF Schreiben
- 11 Zie randnr. 16 van het BMF Schreiben
- 12 Zie randnr. 23 van het BMF Schreiben

## Ook na arrest van Belgisch Grondwettelijk Hof blijft positieve rechtspraak inzake Nederlandse pensioenen overeind

Auteur: **Chantal Hendrickx**  
Advocaat bij Hendrickx Taxlaw (Chantal.hendrickx@hendrickx-taxlaw.be)

***Bij arrest van 14 december 2023 heeft het Grondwettelijk Hof zich uitgesproken over de wetswijziging van artikel 39, §2, 2° WIB 1992. In dit artikel gaan we na welke gevolgen dit arrest heeft voor het fiscaal regime in België van in Nederland opgebouwde aanvullende pensioenen.***

### Wet van 21 januari 2022

In het Belgisch Staatsblad van 28 januari 2022 werd de wet van 21 januari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen gepubliceerd. Bij deze wet wordt artikel 39, §2 WIB 1992 aangepast<sup>1</sup>. Meer bepaald wordt een paragraaf toegevoegd waarin wordt gesteld dat de vrijstelling van artikel 39, §2 WIB 1992 niet van toepassing is op *“inkomsten die voortkomen uit pensioenen, aanvullende pensioenen, kapitalen, renten en afkoopwaarden, die zijn opgebouwd in het kader van een al dan niet buitenlands pensioenstelsel, ongeacht of de aangeslotene al dan niet individueel is toegetreden tot het pensioenstelsel en ongeacht of de opbouw van het pensioen, het kapitaal of de rente al dan niet in het definitief en uitsluitend voordeel van de aangeslotene gebeurt.”*

Met die wetswijziging wilde de wetgever bruusk komaf maken met de constante rechtspraak (inclusief rechtspraak van het Hof van Cassatie) volgens de welke de uitkeringen van in Nederland opgebouwde pensioenen in België vrijgesteld zijn als beroepsinkomen wanneer kan worden aangetoond dat zij werden opgebouwd in het individueel en definitief verworven voordeel.

Deze wetswijziging is er gekomen op vraag van de Belgische belastingadministratie die het oneens is met de rechtspraak inzake het fiscaal regime in België van in Nederland opgebouwde pensioenen.

De rechtspraak bevestigt, al sinds de jaren 80 van vorige eeuw, zeer consequent het toepasselijk fiscaal regime in België van in het buitenland opgebouwde pensioenen:

- Ofwel is de aanvullende pensioenopbouw in hoofde van de werknemer of bedrijfsleider als beroepsinkomen (belastbaar voordeel van alle aard) belastbaar, en is de latere pensioenuitkering vrijgesteld als pensioen;
- Ofwel is de aanvullende pensioenopbouw vrijgesteld in hoofde van de werknemer of bedrijfsleider en is de latere pensioenuitkering belastbaar als pensioen.

Hierbij moet opgemerkt worden dat pas in 1996 een eerste kaderwetgeving inzake aanvullende pensioenen in België werd ingevoerd. Het is pas met de WAP, die in werking trad op 1 januari 2004, dat in de Belgische fiscale wetgeving een uitdrukkelijke vrijstelling van de premie werd voorzien (artikel 38, §1, eerste lid, 18° WIB 1992).

Dit betekent dat vanaf 2004 de voordelen die voor werknemers/bedrijfsleiders voortvloeien uit de betaling van werkgeversbijdragen en -premies in het kader van een aanvullende pensioenopbouw niet langer beschouwd worden als een voordeel van alle aard.

De premies die tot 2004 werden gestort in een Nederlandse pensioenregeling zijn in principe op dat moment belastbaar indien de verzekerde/werknemer bewijst dat de premies in zijn individueel en definitief verworven voordeel zijn betaald. In dat geval moet de latere uitkering worden gelijkgesteld met de uitvoering van een individuele levensverzekering. Wanneer kan aangetoond worden dat de opbouw van de pensioenreserves in het individueel en definitief verworven voordeel van de werknemer is gebeurd, waarvoor géén belastingvermindering in België is genoten, is voldaan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 39, §2, 2° WIB 1992.

Met de wetwijziging van artikel 39, §2, 2° WIB 1992, doorgevoerd bij wet van 21 januari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, probeert de regering de vrijstelling (die in artikel 39, §2, 2° WIB 1992 wordt vermeld) uit te sluiten voor collectieve aanvullende pensioenregelingen en dus de rechtspraak inzake Nederlandse aanvullende pensioenen schaaft mat te zetten. Artikel 28 van deze wet wijzigde artikel 39, §2, 2° WIB 1992, en dit met ingang van 1 januari 2021.

Het feit dat de wetgever met een wetwijziging constante rechtspraak op de helling zet én het feit dat de wetwijziging ook nog eens met terugwerkende kracht van toepassing werd verklaard van inkomstenjaar 2021 botste op veel onbegrip, zowel bij de betrokken belastingplichtigen maar ook bij rechtspractici.

## Vernietigingsverzoek

Op 23 juli 2022 werd een vernietigingsverzoek tegen artikel 28 en 60, vierde lid van de wet van 21 januari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen ingediend bij het Grondwettelijk Hof. Vooreerst werd de retroactieve inwerkingtreding van de wetwijziging aan de kaak gesteld. Het is immers vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof dat de niet-retroactiviteit van wetten een waarborg is ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtszoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. Het is duidelijk dat nu de wet van 21 januari 2022 van toepassing is verklaard op feiten vanaf 1 januari 2021, retroactief is en dus niet voldoet aan de kwaliteitsvereiste van een wet.

Voorts wordt er in het vernietigingsverzoek ook ten gronde geargumenteed dat de wetwijziging in strijd is met de Grondwet. Er is sprake van een buitensporige afbreuk van het vertrouwensbeginsel zonder dat er een dwingende reden van algemeen belang aan de grondslag ligt. Het hoofddoel van de wetwijziging is gelegen in het tenietdoen van de onwelgevalige rechtspraak, hetgeen geenszins een dwingende reden van algemeen belang is.

## Arrest van 14 december 2023

Bij arrest dd. 14 december 2023 (arrest 170/2023) heeft het Grondwettelijk Hof artikel 60, vierde lid van de Wet van 21 januari 2022 vernietigd. Dit betekent dat de voormelde wetwijziging van artikel 39, §2, 2° a) WIB 1992 slechts van toepassing is vanaf aanslagjaar 2023 (inkomsten 2022). Wat de wetwijziging zelf betreft, verwerpt het Grondwettelijk

Hof het vernietigingsberoep, zij het met een voorbehoud wat betreft 'fiscale facilitëring'. Het Grondwettelijk Hof stelt terzake: *“De bestreden bepaling leidt er niet toe dat de logica volgens welke aanvullende pensioenen, ofwel op het moment van de bijdrage, ofwel op het moment van de uitkering worden belast, wordt doorbroken. Integendeel is het net de bedoeling van de wetgever die logica te bewaren. Dit blijkt ook uit de parlementaire voorbereiding waarin uitdrukkelijk wordt bevestigd dat de bestreden bepaling niet van toepassing is “wanneer de belastingplichtige aantoonde dat het aanvullend pensioen op het moment van de opbouw fiscaal niet-gefaciliteerd is” (Parl. St. Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/007, p. 15). In het licht van en onder voorbehoud van die mogelijkheid, kan tot slot ook niet worden geconcludeerd dat de bestreden bepaling te dezen onevenredige gevolgen heeft voor de betrokkenen.”*

Het Grondwettelijk Hof stelt dus dat de gewijzigde wetbepaling eigenlijk had moeten stipuleren dat zij niet van toepassing is wanneer het pensioen op het moment van de opbouw fiscaal niet-gefaciliteerd is. Aangezien dit wordt gemeld in de parlementaire voorbereiding acht het Grondwettelijk Hof het niet nodig om de bestreden bepaling te vernietigen. Het door het Grondwettelijk Hof gemaakte voorbehoud met betrekking tot “fiscale facilitëring” is echter niet gedefinieerd en is zodoende onduidelijk.

Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie blijkt dat wanneer de pensioenopbouw in het individueel en definitief verworven voordeel van de belastingplichtige is gebeurd en deze premies naar Belgisch recht fiscaal als belastbare voordelen van alle aard moesten worden beschouwd, de latere uitkeringen niet nog eens kunnen worden belast als uitgesteld beroepsinkomen. M.a.w. het Hof van Cassatie stelt dat het fiscaal regime in België van de pensioenuitkeringen wordt beoordeeld op grond van Belgisch fiscaal recht. Indien de opbouw op grond van het (destijds toepasselijke) fiscaal recht kwalificeerde als belastbare voordelen van alle aard, kunnen de latere uitkeringen niet nog eens worden belast als uitgesteld beroepsinkomen.

Uit het arrest van 14 december 2023 blijkt dat het Grondwettelijk Hof het fiscaal regime in België van de uitkeringen koppelt aan de al dan gene fiscale facilitëring, waar die dan ook zou hebben plaatsgevonden (in België of elders). Op zich erkent het Grondwettelijk Hof dus het *non bis in idem*-principe (wanneer de pensioenopbouw belast is, kan de latere uitkering niet worden belast), maar past dit zeer eng toe. Mijsns inziens is deze enge toepassing in strijd met internationaal fiscaal recht.

## Toepassing toegewezen heffingsbevoegdheid

In een grensoverschrijdende situatie wordt de heffingsbevoegdheid immers toegewezen op grond van het dubbelbelastingverdrag gesloten tussen de bronstaat van het inkomen en de woonstaat van de genietter van het inkomen. Overeenkomstig artikel 18, §1 Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag wordt de heffingsbevoegdheid terzake een Nederlands aanvullend pensioen dat wordt ontvangen door een inwoner van België principieel toegewezen aan België (woonstaat).



Het fiscaal regime van de pensioenuitkeringen moet dan ook op grond van Belgisch fiscaal recht worden beoordeeld.

## Non bis in idem

Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie, dat zich daarbij baseert op de circulaire Ci.RH.241/240.482 van 31 maart 1969<sup>2</sup>, moet de fiscale regeling voor de uitkeringen van in Nederland opgebouwde pensioenen worden bepaald door eerst te bepalen hoe de bijdragen fiscaal zouden worden behandeld indien zij in België waren belast.

Dit betekent dat (tot 2004) indien de werkgeversbijdragen zouden moeten worden beschouwd als bezoldigingen van de genietter op het ogenblik dat zij werden gestort (bijv. wanneer de betaling in het definitief en uitsluitend individueel voordeel van de genietter is gedaan geweest), de door de voormelde stortingen samengestelde pensioenuitkeringen niet belastbaar zijn als uitgesteld beroepsinkomsten. Dit wordt expliciet bevestigd in voetnoot nr 4 van de Circulaire Ci.RH.241/240.482 van 31 maart 1969.

Indien de werkgeversbijdragen aan een collectief aanvullend pensioenplan in het individueel en definitief verworven voordeel van de begunstigde worden betaald, maken deze bijdragen immers, tot 2004, belastbare voordelen van alle aard uit.

Dit wordt als zodanig bevestigd in de administratieve commentaar. In artikel 31/5 Com. IB 1992 wordt gesteld dat *“Bij de eigenlijke bezoldigingen die in beginsel ten name van de werknemers belastbaar zijn moeten worden ingedeeld: [..]*

*8° de verzekeringspremies die een werkgever, ter uitvoering van door hem of door zijn bemiddeling of zelfs zonder zijn toedoen gesloten contracten, definitief heeft gestort tot het uitsluitend individuele voordeel van sommige van zijn personeelsleden (brandverzekering, verzekering tegen burgerlijke of gezins aansprakelijkheid, verzekering van een autovoertuig, individuele levensverzekering, levensverzekering die voortvloeit uit bepalingen van een groepsverzekeringscontract of van een extra-wettelijke voorzorgsregeling die niet van toepassing zijn op alle aangeslotenen of een groep onder hen, individuele verzekering tegen lichamelijke ongevallen enz.) (zie Gent, 16.2.1965, Saverijs).”*

Dit betekent dus dat wanneer de werkgeversbijdragen aan een collectief aanvullend pensioenplan moeten worden gekwalificeerd als belastbare voordelen van alle aard (omdat de premies in het individueel en definitief verworven voordeel van de werknemer werden betaald), de latere pensioenuitkering niet nog eens kunnen worden belast als uitgesteld bedrijfsinkomen (pensioenen). Dit is een toepassing van het algemeen beginsel *“non bis in idem”*, zoals die trouwens door de belastingdienst werd bevestigd in de circulaire van 31 maart 1969.

De toepassing van dit algemeen beginsel *“non bis in idem”* werd trouwens bevestigd door de rechtspraak<sup>3</sup>.

Zowel in het arrest van 11 april 2002 als in het arrest van 12 november 2009 stelt het Hof van Cassatie zeer duidelijk:

*“Wanneer de werkgeversbijdragen voor een levensverzekeringscontract op het ogenblik dat zij worden gestort, moet beschouwd worden als bezoldigingen in hoofde van de werknemer omdat de pensioenopbouw wordt verricht in het definitief en uitsluitend voordeel van laatstgenoemde, worden de latere uitkeringen niet als een uitgesteld beroepsinkomen belast op grond van artikel 34, §1, 2° WIB 1992. Er anders over oordelen zou inhouden dat tweemaal wordt belast, wat niet strookt met de strekking van de wet.”*

In een arrest van 14 januari 2011 bevestigde het Hof van Cassatie dat wanneer de werkgever premies van een levensverzekeringsovereenkomst heeft betaald, het kapitaal van die levensverzekeringsovereenkomst slechts is vrijgesteld indien de verzekerde bewijst dat tijdens de pensioenopbouw de werkgeversbijdragen definitief en uitsluitend in zijn voordeel zijn betaald. In dit geval dient de uitbetaling van het pensioen, respectievelijk kapitaal, te worden *gelijkgesteld* met de uitvoering van een individuele levensverzekering<sup>4</sup>.

Wanneer de werkgever premies van een levensverzekeringsovereenkomst heeft betaald, is het kapitaal van die levensverzekeringsovereenkomst slechts vrijgesteld indien de verzekerde bewijst dat tijdens de pensioenopbouw de werkgeversbijdragen definitief en uitsluitend in zijn voordeel zijn betaald. In dit geval dient de uitbetaling van het pensioen, respectievelijk kapitaal, te worden gelijkgesteld met de uitvoering van een individuele levensverzekering (Cass. (1°k.), AR F.09.0105.N, 14 januari 2011 (C.R., M.P./Belgische Staat), <http://www.cass.be>, Pas., 2011, afl. 1, 170; zie ook: Cass. (1e K) AR F.00.0078.N, 11 april 2002, Arr.Cass., 2002, afl. 4, 961, FJF, 2010, afl. 1, 38, Pas., 2002, afl. 4, 871, TFR, 2002, afl. 227, 801, noot K. VAN DUYSE, ‘Een stappenplan voor pensioenen opgebouwd in het buitenland en de aldaar definitief verworven rechten’, (TFR 2002, afl. 227, 806-807); Cass., (1e K.) AR F.97.0116.N, 17 februari 2000 (Belgische Staat / H.B. en B.L.), <https://www.tfrnet.be>, 2001/n28).

Overeenkomstig artikel 39, §2, 2° a) WIB 1992 zijn pensioenen, renten, kapitalen, spaartegoeden en afkoopwaarden die voortkomen uit een individueel levensverzekeringscontract vrijgesteld van belasting indien de belastingplichtige of de persoon wiens rechtverkriggende hij is, het levensverzekeringscontract individueel heeft gesloten en bepaalde vrijstellingen niet werden toegepast of verminderingen niet werden toegekend.

Aangezien de premies betaald aan een Nederlands pensioenfonds (in het individueel en definitief verworven voordeel van de aangesloten werknemer) in België géén aanleiding hadden gegeven tot een belastingvermindering, bevestigde de rechtspraak dat de vrijstelling van artikel 39, §2, 2° a) WIB 1992 toepassing vindt. Deze vrijstelling op grond van artikel 39, §2, 2° a) WIB 1992 bevestigde nog maar eens dat de pensioenuitkering vanuit het Nederlandse pensioenfonds - die was gefinancierd door als voordelen van alle aard belastbare premies - in België niet nog eens kon worden belast als uitgesteld bedrijfsinkomen.

Eigenlijk stelde de rechtspraak de niet-belastbaarheid van pensioenuitkeringen op zowel

(i) de toepassing van het non bis in idem-beginsel (aangezien de pensioenopbouw tot 2004 niet was vrijgesteld, kon de latere uitkering ook niet worden belast)

als op

(ii) de vrijstelling van artikel 39, §2, 2° a WIB 1992 (aangezien de premie gestort aan een individueel en definitief verworven pensioenopbouw in België geen aanleiding heeft gegeven tot enig belastingvoordeel, is de latere uitkering vrijgesteld als beroepsinkomen)

Wanneer artikel 39, §2, 4°, tweede lid WIB 1992 thans stipuleert dat de vrijstelling van artikel 39, §2, 2° WIB 1992 niet van toepassing kan zijn terzake uitkeringen die voortkomen uit collectieve pensioentoezeggingen, dan kan de niet-belastbaarheid van de pensioenuitkering nog steeds worden verantwoord op grond van het *non bis in idem*-beginsel.

Immers, indien de werkgeversbijdragen aan een collectief aanvullend pensioenplan in het individueel en definitief verworven voordeel van de begunstigde worden betaald en dus belastbare voordelen van alle aard uitmaken, kan de latere pensioenuitkering niet nog eens worden belast. Op grond van de Belgische, fiscale wetgeving zoals die bestond tot 2004, konden de premies die in het individueel en definitief verworven voordeel van de aangesloten werknemer werden betaald aan het pensioenfonds of de groepsverzekeringsovereenkomst immers niet genieten van een vrijstelling. De latere uitkeringen kunnen dan ook niet nog eens worden belast als uitgesteld bedrijfsinkomen.

De reden hiervoor moet gezocht worden in het non bis in idem-beginsel: indien het pensioen voortkomt uit bijdragen die betaald werden in het definitief en individueel voordeel van de pensioengerechtigde, vormen deze bijdragen op het ogenblik van hun storting al belastbare bezoldigingen, zodat de latere periodieke uitkeringen niet meer kunnen worden belast als uitgesteld bedrijfsinkomen. (Cass., 27 januari 2023, F. 21.0161.N; Cass., 27 januari 2023, F. 22.0018.N; Concl. J. VAN DER FRAENEN bij Cass., 21 september 2018, F.15.0150.N; Brussel, 24 oktober 2007, TFR, 2008, 871.; E. STROOBANTS, noot onder Rb. Antwerpen, 12 februari 2005, Fisc. Koer., 2015, 554-555).

Terzake kan opgemerkt worden dat er in België pas in 1996 een eerste kaderwetgeving inzake aanvullende pensioenen werd ingevoerd (zgn. Wet Colla)<sup>5</sup>. Tot dan werd slechts door een beperkt aantal werkgevers een aanvullende pensioentoezegging verleend aan een beperkt aantal werknemers. De pensioenreglementen waren zeer stringent opgesteld. Zo voorzagen zij in een verval van de pensioenrechten bij ontslag om dringende reden. Aangezien er dus géén definitief verworven rechten werden toegekend, was er ook géén sprake van een belastbaar voordeel van alle aard. De pensioenopbouw was dus vrijgesteld, de latere pensioenuitkering werd belast.

De wet Colla voorzag in 1996 voor het eerst in verworven rechten op pensioenopbouw<sup>6</sup>. De Minister van Financiën erkende dat dit tot gevolg had dat de werkgeversbijdrage aan het pensioenplan een belastbaar voordeel van alle aard

uitmaakt. De Minister kondigde dan ook aan dat er wettelijke vrijstelling van de werkgeversbijdrage in hoofde van de begunstigde werknemer zou komen.

Het is pas met de WAP, die inwerking trad op 1 januari 2004, dat in de Belgische fiscale wetgeving een expliciete vrijstelling van de premie werd voorzien (artikel 38, §1, eerste lid, 18° WIB 1992<sup>7</sup>). Dit betekent dat vanaf 2004 de voordelen die voor werknemers/bedrijfsleiders voortvloeien uit de betaling van werkgeversbijdragen en -premie's in het kader van een aanvullende pensioenopbouw van belasting vrijgesteld zijn en niet langer beschouwd worden als een voordeel van alle aard. De latere uitkeringen zullen dan ook belastbaar zijn als uitgesteld bedrijfsinkomen. In het arrest van 21 september 2018 (F.15.0150.N) heeft het Hof van Cassatie bevestigd dat ter beoordeling van de vrijstelling van pensioenuitkeringen gevormd door werkgeversbijdragen een onderscheid moet worden gemaakt al naar gelang de werkgeversbijdragen werden gestort voor of na 1 januari 2004. De stortingen van de werkgeversbijdragen die zijn gebeurd tot en met 31 december 2003 en die in het individueel en definitief voordeel van de belastingplichtige zijn gebeurd, kunnen niet genieten van de vrijstelling van artikel 38, §1, eerste lid 18° WIB 1992. Het non bis in idem-beginsel is trouwens verwoord in artikel 34, §1, 2° b WIB 1992, zoals het bestaat vanaf aanslagjaar 2005<sup>8</sup>.

Artikel 34, §1, eerste lid 2° WIB 1992 moet samen gelezen worden met artikel 38, §1, eerste lid, 18° WIB 1992<sup>9</sup> ingevolge waarvan zijn vrijgesteld de voordelen van werknemers die voortvloeien uit de betaling van werkgeversbijdragen en -premie's als bedoeld in artikel 52, 3° b WIB 1992 op voorwaarde dat, wanneer het een individuele toezegging betreft, bij de werkgever ook een collectieve toezegging bestaat die voor de werknemers of een bijzondere categorie ervan op eenzelfde en niet-discriminerende wijze toegankelijk is. Hierdoor zijn voordelen die voor werknemers voortvloeien uit de betaling van werkgeversbijdragen en -premie's in het kader van een extra wettelijke pensioenopbouw van belasting vrijgesteld. In het verlengde daarvan werd door de WAP een littera d toegevoegd aan artikel 39, §2, 2° WIB 1992 waardoor de pensioenuitkeringen opgebouwd met van belasting vrijgestelde werkgeversbijdragen niet van een vrijstelling kunnen genieten. Dit strookt met het non bis in idem-beginsel waarbij de werkgeversbijdragen op het moment van de pensioenopbouw van belasting zijn vrijgesteld, maar het aldus opgebouwde pensioen wordt belast op het moment van uitkering ervan.

Advocaat-generaal VAN DER FRAENEN wees er in dit verband op dat uit de artikelen 34, §1, 2° b WIB 1992 en 38, §1, 18° WIB 1992 volgt dat de stortingen van werkgeversbijdragen betaald vanaf 1 januari 2004 vrijgesteld indien zij voldoen aan de voorwaarden van artikel 38, §1, 18° WIB 1992 ongeacht de datum van afsluiting van de collectieve pensioentoezegging. De stortingen tot 31 december 2003 vallen niet onder de vrijstelling van artikel 38, §1, 18° WIB 1992 maar vormen daarentegen een belastbare bezoldiging op het ogenblik van de storting. De belastingvrijstelling van de daarmee verband houdende pensioenuitkeringen is aldus definitief verworven en kan door de WAP niet met terugwerkende kracht worden opgeheven (Concl. J. VAN DER FRAENEN bij Cass., 21 september 2018, F.15.0150.N).



In de Conclusie van advocaat-generaal J. Van der Fraenen bij het arrest dd. 21 september 2018 van het Hof van Cassatie wordt dit zeer duidelijk gesteld:

*“In de rechtspraak is men m.i. terecht kritisch over het standpunt van de fiscus. De kritiek die E. STROOBANT formuleert in haar bespreking van het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 2 februari 2015, kan naar mijn mening worden bijgetreden:*

*“Het belastbaar stellen van pensioenuitkeringen in de situaties die hierboven zijn geschetst, is niet alleen strijdig met het non bis in idem-beginsel en met de WAP-wetgeving. Een dergelijke taxatie zou ook strijdig zijn met de coherentie van het Belgisch fiscaal regime van pensioenen.*

*Dit regime gaat uit van een rechtstreeks verband tussen het fiscale regime dat gold tijdens de pensioenopbouw en de fiscale behandeling bij de pensioenuitkering.*

*Als de pensioenopbouw gefiscaliseerd is (de financiering van het pensioen geniet van een vrijstelling of aftrek), dan is de pensioenuitkering dat ook (de uitkeringen worden belast). Geniet de pensioenopbouw daarentegen geen vrijstelling of aftrek, dan zijn de pensioenuitkeringen niet belastbaar (...).*

*Het Hof van Justitie oordeelde dat dit verband tussen de fiscale behandeling tijdens de pensioenopbouw en de fiscale behandeling bij de pensioenuitkering dermate belangrijk is dat het een afwijking op Europese vrijheden (...) kan verantwoorden (HvJ 28 januari 1992, C-204/90, FJF, nr. 92/46; HvJ, 28 januari 1992, C-300/90, FJF, n° 92/45).*

*In dit verband kan ook worden verwezen naar het Bachmann-arrest van het Hof van Justitie van 28 januari 1992. In dit arrest dat betrekking had op individuele levensverzekeringen wees het Hof op de band die in België bestaat tussen de (niet-)aftrekbaarheid van de premies en de (niet-)belastbaarheid van de uitkeringen. Zijn de premies in België niet afgetrokken – a fortiori niet aftrekbaar – dan zijn de uitkeringen niet belastbaar.”*

*2.4. In het licht van hetgeen voorafgaat meen ik dat uit de samenhang van de onder 2.2. vermelde bepalingen volgt dat de stortingen van de werkgeversbijdragen betaald vanaf 1 januari 2004, datum van inwerkingtreding van de wet van 28 april 2003, vrijgesteld zijn indien zij voldoen aan de voorwaarden van artikel 38, §1, 18° WIB 1992, ongeacht de datum van afsluiting van de collectieve pensioentoeckenning in uitvoering waarvan de bijdragen worden betaald.*

*De stortingen van de werkgeversbijdragen betaald tot en met 31 december 2003, die in het individueel en definitief verworven voordeel van de belastingplichtige zijn gebeurd, vallen m.i. daarentegen niet onder de vrijstelling van artikel 38, §1, 18° WIB92 maar vormen een belastbare bezoldiging op het ogenblik van hun storting. De belastingvrijstelling van de daarmee verband houdende pensioenuitkeringen is naar mijn mening definitief verworven en kan door de inwerkingtreding van de WAP niet met terugwerkende kracht worden opgeheven.*

*[..].”*

Terzake wordt eveneens verwezen naar de Conclusie van advocaat-generaal Dirk Thijs bij het arrest van 14 januari 2016 van het Hof van Cassatie, meer bepaald naar randnummer 6, alwaar bepaald wordt:

*“Volgens de Belgische Staat is het voldoende dat de bijdragen en premies voldoen aan de omschrijving van artikel 38, §1, eerste lid, 18° WIB 1992, waarbij het niet noodzakelijk is dat de voormelde wetsbepaling effectief kon worden toegepast op de betaalde premies en bijdragen.*

*Dat standpunt kan m.i. niet worden gevolgd nu artikel 38, §1, eerste lid 18° WIB 1992 geen retroactieve werking heeft.”*

*Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie blijkt dat “de stortingen van de werkgeversbijdragen betaald tot en met 31 december 2003, die in het individueel en definitief verworven voordeel van de belastingplichtige zijn gebeurd, (...) niet (kunnen) genieten van een vrijstelling van artikel 38, §1, 18° WIB 1992. De latere pensioenuitkeringen kunnen immers niet nogmaals worden belast.” (Cass., 21 september 2018, F.15.0150.N).*

*Het Hof van Cassatie bevestigde deze rechtspraak recent nog eens: Cass., 30 mei 2022, F.18.0153.N; Cass., 27 januari 2023, F.21.0075.N; Cass., 27 januari 2023, F.21.0145.N; Cass., 27 januari 2023, F.21.0161.N; Cass., 27 januari 2023, F.22.0015.N; Cass., 27 januari 2023, F.22.0018.N., Cass., 26 oktober 2023, F.23.0015.N)*

*Gelet op het bovenstaande en de duidelijke rechtspraak van het Hof van Cassatie verhindert het gewijzigde artikel 39 WIB 1992 niet dat nog steeds kan worden verdedigd dat de Nederlandse pensioenuitkeringen, opgebouwd tot 2004, in België niet belast kunnen worden als uitgesteld bedrijfsinkomen. Het is alvast uitkijken naar de eerste rechtspraak inzake de Nederlandse pensioenuitkeringen betaald vanaf 2022.*

- 1 Bij wet van 21 januari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen werd artikel 39, §2, 2° a) WIB 1992 aangevuld met een tweede en derde lid: *“De in het eerste lid, 2° bedoelde inkomsten omvatten niet, inkomsten die voortkomen uit pensioenen, aanvullende pensioenen, kapitalen, renten en afkoopwaarden, die zijn opgebouwd in het kader van een al dan niet buitenlands pensioenstelsel, ongeacht of de aangeslotene al dan niet individueel is toegetreden tot het pensioenstelsel en ongeacht of de opbouw van het pensioen, het kapitaal of de rente al dan niet in het definitief en uitsluitend voordeel van de aangeslotene gebeurt. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder pensioenstelsel verstaan, een collectieve pensioentoezegging van een werkgever waarvoor bij een pensioeninstelling of bij een intern pensioenfonds voor of door werkgevers ten behoeve van ten minste twee aangesloten werknemers, vroegere werknemers of hun rechtverkrigenden gelden worden bijeengebracht en beheerd met het oog op de uitkering van een pensioen, een kapitaal of een rente, en die beheerst wordt door een reglement dat gemeenschappelijk van toepassing is op alle aangeslotenen en desgevallend hun rechtverkrigenden, al dan niet opgedeeld in verschillende categorieën.”*
- 2 Ci. RH 241/240.483, Bull. Bel., nr. 463, p.654 ev
- 3 Cass., 12 november 2009; Cass., 17 februari 2000, *fisc.*, 751, p 1; Cass., 20 juni 1986, *A.F.T.*, 1987/3, p.85 e.v. noot GEMIS, G.; Antwerpen, 7 april 2009, rolnummer 2008/AR/1223; Antwerpen, 23 december 2008, rolnummer 2005/AR/1023; Antwerpen, 2 december 2008; Antwerpen, 25 november 2008;

Antwerpen, 16 september 2008, rolnummer 2008/AR/7534; Antwerpen, 19 maart 1990, *F.J.F.*, 90/97, *A.F.T.*, 1991/1, 27, noot GEMIS, G.; Antwerpen, 24 juni 1993, *A.F.T.*, 1994/1, 33, noot GEMIS, G.; Antwerpen, 18 september 1995, *A.F.T.*, 1996/2, 85, noot GEMIS, G.; Antwerpen, 22 oktober 1996, *fiskoloog Internationaal*, nr. 157, 4; *A.F.T.*, 1997/4, 157, noot GEMIS, G.; Antwerpen, 2 september 1997, onuitgegeven; Antwerpen, 16 september 1997, *F.J.F.*, 98/7, *fisc.*, 631, p.9; Antwerpen, 9 mei 2000, *fisc.*, 756, p.1; Antwerpen, 10 september 2000, *Fisc.*, 773, p. 6; Antwerpen, 10 oktober 2000, *Fisc.*, 773, p.6; Antwerpen, 27 februari 2001, onuitgegeven; Antwerpen, 19 februari 2002, *A.F.T.*, 2002/4, 198, noot COEL, B.; Gent, 9 maart 2000, *fisc.*, 751, p.1; Gent, 28 juni 2001, *fisc.*, 820, p. 10; Rb. Antwerpen, 23 mei 2001, *fisc. Act.*, nr 36, p. 12; Antwerpen, 20 september 2005, rolnr. 2003/AR/1874; Brussel, 24 oktober 2007, rolnr. 2005/AR/1172; Rb. Hasselt, 27 december 2007, rolnr. 03/63/A; Antwerpen, 14 oktober 2008, rolnr. 2007/AR/254; Antwerpen, 17 oktober 2006, rolnr. 2003/AR/2175; Antwerpen, 14 oktober 2008, rolnr. 2007/AR/666; Antwerpen, 15 maart 2011, rolnr. 2010/AR/1254; Antwerpen, 8 januari 2013, rolnr. 2010/AR/3449; Antwerpen, 4 juni 2013, rolnr. 2012/AR/1184; Antwerpen, 18 maart 2014, rolnr. 2013/AR/1169; Antwerpen, 1 april 2014, rolnr. 2013/AR/1957; Rb. Antwerpen, 2 februari 2015, rolnr. 13/4454/A; Rb. Antwerpen, 25 februari 2015, rolnr. 13/5269/A.

4 Cass., 14 januari 2011, F.09.0105.N

5 Wet 6 april 1995 betreffende de aanvullende pensioenen, *BS*, 19 april 1995

6 Uit de artikelen 7, 9 en 10 van de wet van 6 april 1995 bleek immers dat de werknemer-aangeslotene na 1 jaar tewerkstelling de volle eigendom verkrijgt van de in het kader van een aanvullende pensioenverzekering opgebouwde pensioenreserves.

7 Artikel 38, §1, eerste lid, 18° WIB 1992 bepaalt dat vrijgesteld zijn: "de voordelen die voor de werknemers die in artikel 30, 1° bedoelde bezoldigingen verkrijgen, voortvloeien uit de betaling van werkgeversbijdragen en -premies als bedoeld in artikel 52, 3° b, op voorwaarde, wanneer het een individuele toezegging betreft, dat in de onderneming ook een collectieve toezegging bestaat die voor de werknemers of een bijzondere categorie ervan op eenzelfde en niet-discriminerende wijze toegankelijk is."

8 Vanaf aanslagjaar 2005 (inkomsten 2004) luidt artikel 34, §1, eerste lid, 2° WIB 1992 als volgt:

"2° Kapitalen, afkoopwaarden van levensverzekeringscontracten, pensioenen, aanvullende pensioenen en renten, die geheel of gedeeltelijk zijn gevormd door middel van:

a) [...]

b) Bijdragen en premies voor de vorming van een aanvullend pensioen als bedoeld in de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, daarin begrepen de aanvullende pensioenen die worden toegekend in uitvoering van een solidariteitstoezegging als bedoeld in de artikelen 10 en 11 van de genoemde wet en de pensioenen die zijn gevormd door middel van bijdragen en premies als bedoeld in artikel 38, §1, eerste lid, 18° en 19° [...]" (eigen cursivering)

9 In artikel 34, §1, 2° b) WIB 1992 wordt trouwens *in fine* verwezen naar artikel 38, §1 eerste lid 18°.

## Belgische wet- en regelgeving voor grensoverschrijdende werknemers en zelfstandigen: nieuwigheden voor 2024

Auteur: **Sofie Matthys**

Werkzaam als Tax advisor bij Deloitte Private, Accountancy & Advisory (smatthys@deloitte.com)

**Het jaar 2024 brengt opnieuw diverse veranderingen met zich mee voor werknemers en zelfstandigen. Dit artikel biedt een samenvatting van de voornaamste sociale en fiscale wijzigingen in België die potentieel invloed kunnen hebben op de werkgelegenheid van zowel mobiele werknemers en hun werkgevers, als van mobiele zelfstandigen.**

### Nieuw Kaderakkoord grensoverschrijdend telewerk in de EU

Vanaf 1 juli 2023 voorziet de Europese Kaderovereenkomst inzake de toepassing van artikel 16, lid 1 van Verordening nr. 883/2004 in een belangrijke nieuwe uitzondering op de regels voor de toewijzing van het toepasselijke sociale zekerheidsstelsel in gevallen van gewoonlijk grensoverschrijdend telewerk. Hieronder worden kort de elementen van de Kaderovereenkomst aangehaald:

- Principe – De Verordening legt het *lex loci laboris*-principe (of het werkstaatbeginsel) vast. Dit principe stelt dat de plaats waar de werknemer fysiek aanwezig is en zijn arbeidsprestaties verricht doorslaggevend zijn voor het vaststellen van het toepasselijke sociale zekerheidsregime.
- Reeds bestaande uitzonderingen – De Verordening voorziet momenteel reeds in twee uitzonderingen op het

werkstaatbeginsel, nl. detachering enerzijds en gelijktijdige tewerkstelling op het grondgebied van twee of meer lidstaten anderzijds.

- Nieuwe uitzondering Kaderovereenkomst – De Kaderovereenkomst voegt een nieuwe uitzondering toe, met name dat indien een telewerker meer dan 25% doch minder dan 50% van zijn arbeidstijd in de woonstaat werkt, het land waar de werkgever gevestigd is, op verzoek bevoegd kan zijn of blijven voor de sociale zekerheid van de telewerker i.p.v. de woonstaat. Voor een uitgebreide toelichting van de Kaderovereenkomst wordt verwezen naar GOW 2023, nr. 56, de Pauw, Het kaderakkoord telewerk: sociale zekerheid op maat en GOW 2023, nr. 58, de Jong, Tijdelijk telewerken in het buitenland – welkome verduidelijkende richtlijnen.

### Geen Belgische sociale zekerheid op RSU's toegekend door buitenlandse moederverenootschap

Het Arbeidshof van Antwerpen heeft op 20 november 2023 geoordeeld dat er geen Belgische sociale zekerheidsbijdragen verschuldigd zijn op Restricted Share Units (hierna: RSU's) toegekend door een buitenlandse moederverenootschap aan werknemers van haar Belgische dochter-vennootschap.



Hierbij werden de volgende feitelijke elementen in rekening gebracht:

- Er kan niet aangetoond worden dat de kosten van de RSU's gedragen worden door de Belgische dochtervennootschap;
- De RSU's werden niet toegekend als tegenprestatie voor het werk dat verricht werd onder de arbeidsovereenkomst;
- De moedervenootschap neemt de volledige financiële verantwoordelijkheid op zich;
- De moedervenootschap neemt de uiteindelijke beslissing om de RSU's toe te kennen aan bepaalde werknemers. De rol van de Belgische vennootschap was beperkt tot het voorstellen van bepaalde werknemers om de RSU's te ontvangen.

Hierbij heeft het Arbeidshof ook geoordeeld dat de fiscale behandeling van RSU's geen impact heeft op de sociale zekerheidsbehandeling; het feit dat er bedrijfsvoorheffing werd betaald, impliceert niet automatisch dat de RSU's ook onderworpen zijn aan de inhouding van sociale zekerheidsbijdragen. Niettegenstaande de uitspraak van het Arbeidshof, dienen werkgevers nog steeds voorzichtig te zijn als het gaat om RSU's die toegekend worden door een buitenlandse moedermaatschappij aan werknemers van een Belgische dochteronderneming. De RSZ zal het principe blijven toepassen dat voordelen die worden beschouwd als onderdeel van de vergoeding voor werk verricht in het kader van de arbeidsovereenkomst altijd als salaris worden beschouwd en dus in zich onderworpen zijn aan (Belgische) sociale zekerheidsbijdragen.

## Doelgroepsvermindering eerste aanwervingen

De wet van 16 oktober 2023 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken brengt ook een wijziging aan de doelgroepvermindering eerste aanwervingen.

Indien een onderneming zich voor het eerst als Belgisch werkgever registreert, heeft hij in principe recht op de volgende doelgroepvermindering (RSZ-korting):

- Aanwerving eerste werknemer: Voor aanwervingen tot en met 31 december 2023, geldt een vrijstelling van de basisbijdrage met een maximum van € 4.000 per kwartaal (onbepaalde duur). Vanaf 1 januari 2024 wordt dit maximum verminderd tot € 3.100 per kwartaal.
- Aanwerving tweede werknemer: De werkgever geniet gedurende dertien kwartalen een bepaald bedrag aan korting. Voor de eerste vijf kwartalen bedraagt de RSZ-vermindering € 1.550, € 1.050 voor de volgende vier kwartalen, en tot slot € 450 voor de laatste vier kwartalen.
- Aanwerving derde tot en met de zesde werknemer: Voor aanwervingen tot en met 31 december 2023, ontvangt de werkgever gedurende negen kwartalen een korting van € 1.050. Voor de daaropvolgende vier kwartalen, bedraagt de korting € 450. Vanaf 1 januari 2024 vervalt echter de doelgroepvermindering voor de vierde, vijfde en zesde aanwerving die plaatsvindt vanaf die datum.

## Opzegtermijn beperkt bij ontslag

Sinds 28 oktober 2023 is de opzeggingstermijn die een werknemer (arbeider of bediende) moet respecteren indien

hij/zij de arbeidsovereenkomst wenst te beëindigen steeds maximaal beperkt tot 13 weken.

## Nieuwe regeling verrekening enkelvoudig vertrekvakantiegeld bedienden

België kent voor bedienden een complexe regeling inzake vakantiegeld bij wijziging van werkgever of wijziging van arbeidsregime in de loop van het jaar. In voorkomend geval kan er sprake zijn van vertrek<sup>1</sup> - of vervroegd vakantiegeld. Vanaf 2024 zal het enkelvoudig vertrekvakantiegeld niet langer integraal worden afgetrokken van het vakantiegeld verschuldigd op het moment dat de bediende zijn hoofdvakantie opneemt. In de plaats daarvan wordt bij het opnemen van een vakantiedag doorheen het jaar onmiddellijk 90% van het bruto dagloon in mindering gebracht op het enkel vakantiegeld verschuldigd voor die vakantiedag. Dit betekent dat een werknemer slechts 10% van het loon voor die specifieke vakantiedag zal ontvangen. De definitieve afrekening van het vakantiegeld zal dan plaatsvinden in december of ten vroegste op het einde van de arbeidsovereenkomst. Eventuele verschillen tussen de 10% die in fase 1 is uitbetaald en het effectief verschuldigde enkelvoudig vakantiegeld (zowel in min als in plus), worden verrekend met het maandloon van december. De sociaal secretariaten hebben hun systemen hierop aangepast.

## Nieuwe regeling arbeidsongeschiktheid tijdens vakantiedagen

Vanaf 1 januari 2024 kan een medewerker die arbeidsongeschikt wordt (of een ongeval heeft) tijdens zijn vakantie, de vakantiedagen die niet werden opgenomen wegens arbeidsongeschiktheid uitstellen naar 'een latere datum'. Hierdoor is er niet langer een verlies van vakantiedagen. De werknemer heeft voor de dagen arbeidsongeschiktheid in principe recht op gewaarborgd loon, terwijl de vakantiedagen kunnen opgenomen worden uiterlijk 31 december van het lopende vakantiejaar. Indien de opname van de vakantiedagen voor deze datum gedeeltelijk of volledig niet mogelijk is, kan de opname uitgesteld worden naar een later moment in de periode van 24 maanden na het vakantiejaar. Uiteraard dient de werknemer de werkgever te informeren van zijn arbeidsongeschiktheid tijdens de vakantieperiode en dient verplicht een geneeskundig getuigschrift voorgelegd te worden.

## Belastbaar voordeel bedrijfswagens met fossiele brandstoffen<sup>2</sup>

Indien een werkgever een bedrijfswagen ter beschikking stelt aan zijn werknemer, ontstaat er een belastbaar voordeel alle aard wanneer de werknemer de bedrijfswagen gebruikt voor privédoeleinden.

Eén van de elementen om het belastbaar voordeel alle aard voor brandstofmotoren te berekenen, is de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot. Na grondig overleg heeft de Belgische regering op 30 januari 2024 een overeenkomst bereikt inzake de CO<sub>2</sub>-referentiewaarden die van toepassing zijn vanaf 1 januari 2024:

- Voor wagens met een benzine-, LPG- of aardgasmotor: 78 g/km (i.p.v. 82 g/km in 2023)
- Voor dieselwagens: 65 g/km (i.p.v. 67 g/km in 2023)

De daling van de waarden maakt dat het voordeel van alle aard zal stijgen.  
Het minimumbedrag van het voordeel alle aard voor 2024 is € 1.600.

## Mobiliteitsbudget

Wanneer een werkgever beslist om het mobiliteitsbudget in te voeren in zijn onderneming, kunnen werknemers hun bedrijfswagen of hun recht op een bedrijfswagen inruilen voor een mobiliteitsbudget.

Dit budget kunnen de werknemers vrij besteden aan een milieuvriendelijke bedrijfswagen en/of alternatieve mobiliteitsuitgaven (incl. huisvestingskosten). Het niet opgebruikte saldo wordt dan op het einde van het jaar in cash uitbetaald. Het mobiliteitsbudget dat aan de werknemer wordt toegewezen moet minimaal € 3.000 bedragen en kan maximaal een vijfde van het totale brutoloon bedragen, met een absoluut maximum van € 16.000 per kalenderjaar. Deze limieten werden voor 2024 geïndexeerd naar een minimum van € 3.055 en een maximum van € 16.293.

## TCO-bedrag

Het Koninklijk Besluit van 11 september 2023 verduidelijkt de methodologie die toegepast dient te worden bij de berekening van de TCO ("total cost of ownership") in het kader van het mobiliteitsbudget.

Het Koninklijk Besluit dat van kracht gaat op 1 januari 2024, bepaalt dat werkgevers voor het berekenen van de TCO van zowel de individuele bedrijfswagen als de referentiewagen de keuze hebben om, ofwel de TCO te berekenen op basis van *werkelijke kosten*, ofwel te opteren voor het gebruik van de *forfaitaire berekeningsformule*:

- **Werkelijke kostenformule** – Hierbij wordt gekeken naar het gemiddelde van de werkelijke brutokosten over een periode van vier jaar voor de bedrijfswagen die de werknemer zal inruilen (of waar de werknemer recht op heeft). Indien de werknemer minder dan vier jaar gebruik heeft kunnen maken van de auto, dient de volledige beschikbare periode in overweging te worden genomen.
- **Forfaitaire waardeformule** – Deze berekeningsformule bestaat uit een vaste en een variabele component. De formule verschilt naargelang het gaat om een bedrijfswagen die door de werkgever wordt gehuurd of geleased dan wel in eigendom is via aankoop of financiële leasing.

## Indexatie forfaitaire telewerkvergoeding

Een werkgever kan maandelijks een telewerkvergoeding toekennen aan werknemers die structureel en op regelmatige basis thuiswerken.

Deze forfaitaire vergoeding dekt verschillende kosten die regelmatig moeten worden gemaakt om de beroepsactiviteit op een normale manier te kunnen uitoefenen (e.g. gebruik van kantoorruimte bij de werknemer thuis, printer- en computer-materiaal, kantoorbenodigdheden, etc.).

Vanaf 1 december 2023 bedraagt deze vergoeding maximaal € 151,70 per maand.

## Per diem kosten buitenlandse dienstreizen

De *per diem* vergoedingen worden geacht uitgaven te dekken die tijdens buitenlandse dienstreizen gemaakt worden voor maaltijden en kleine uitgaven (plaatselijk vervoer, dranken, tussendoortjes, lokale telefoongesprekken en fooien). De *per diem* vergoedingen omvatten daarentegen niet de kosten opgelopen voor hotel en reiskosten van of naar het land van bestemming.

De belastingadministratie wenst het risico van dubbele terugbetaling van kosten te vermijden. In het geval van een reis naar het buitenland doet dit risico zich vooral voor wanneer de werknemer in een hotel verblijft; waarbij de mogelijkheid bestaat dat sommige kosten mee worden opgenomen in de hotelrekening.

In dit laatste geval, waarbij de werknemer via zijn hotelrekening kosten vergoed kreeg, moest de forfaitaire vergoeding als volgt worden verminderd:

- 15 % voor het ontbijt;
- 35 % voor het middagmaal;
- 45 % voor het avondmaal;
- 5 % voor bijkomende kosten.

De Circulaire van 19 juni 2023, vermeldt in dit verband nu het volgende:

“Wanneer de huisvestingskosten door de werkgever of vennootschap ten laste worden genomen, en deze ook bepaalde maaltijden of kleine uitgaven omvatten, moeten de dagelijkse forfaitaire verblijfsvergoedingen naargelang het geval worden verminderd:

- 35 % voor het middagmaal;
- 45 % voor het avondmaal;
- 5 % voor bijkomende kosten.”

Het schrappen van de ontbijtkosten heeft tot gevolg dat de forfaitaire dagvergoeding voortaan niet meer met 15 % hoeft te worden verlaagd in geval van een reis naar het buitenland. Op basis hiervan impliceert de herziening van het schema in 2023 een stijging in reële termen.

## Nieuwe rapporteringsverplichting voor werkgevers van ingekomen belastingplichtigen onder expatregime

De werkgever diende in principe uiterlijk op 31 januari van elk kalenderjaar een nominatieve lijst te bezorgen van de ingekomen belastingplichtigen of onderzoekers die in de loop van het voorgaande jaar van het bijzondere belastingstelsel hebben genoten. De wijze waarop deze lijst moet opgemaakt worden, zou bij Koninklijk Besluit worden vastgelegd. Aangezien er geen uitvoeringsbesluit is verschenen, moet er voor inkomstenjaar 2023 geen nominatieve lijst worden opgesteld of ingediend worden. De Wet van 28 december 2023 houdende diverse fiscale bepalingen heeft deze lijst afgeschaft en vervangen door een extra informatieplicht op de jaarlijkse fiches 281.10 en 281.20.

## Nieuwe rechtspraak omtrent platformwerk

Op 21 december 2023 heeft het Brusselse Arbeidshof ook in België geoordeeld dat koeriers van het online maaltijdbezor-





gingsplatform “Deliveroo” beschouwd dienen te worden als werknemers in loondienst, en niet als zelfstandige platformwerkers.

Hoewel de uitspraak louter geldt voor de koeriers die de zaak hebben aangespannen, kan het dienen als een precedent met mogelijke gevolgen voor andere koeriers, zelfs bij andere digitale arbeidsplatformen.

## Aanpassingen barema's bedrijfsvoorheffing

De barema's en berekeningsregels voor de bedrijfsvoorheffing op bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 2024 werden gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad. De nieuwe barema's zijn van toepassing op de vanaf 1 januari 2024 betaalde of toegekende bezoldigingen. Hieronder enkele wijzigingen die in het oog springen:

### 1. Tijdelijke verhoging maximumbedrag netto bestaansmiddelen kinderen ten laste

De wet van 22 december 2023 houdende diverse bepalingen verhoogt tijdelijk, voor de aanslagjaren 2024 en 2025, het maximumbedrag aan netto bestaansmiddelen voor kinderen die ten laste zijn.

Het netto maximumbedrag aan bestaansmiddelen wordt voor alle ten laste zijnde kinderen gelijkgetrokken, en dit op het hoogste bedrag voor het inkomstenjaar 2024 (aanslagjaar 2025): € 7.290.

### 2. Vrijstelling woon-werkverkeer-vergoedingen

Indien werknemers geopteerd hebben voor het gebruik van de forfaitaire beroepskostenaf trek, genieten zij een fiscale vrijstelling op vergoedingen voor woon-werkverkeer.

In tegenstelling tot de voorgaande jaren dient een werknemer niet langer schriftelijk te bevestigen aan zijn werkgever dat hij bij zijn aangifte in de personenbelasting geen aanspraak zal maken op zijn werkelijke beroepskosten, om op die manier de werkgever toe te laten bij de berekening van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing rekening te houden met een aantal vrijstellingen om de verschuldigde bedrijfsvoorheffing te bepalen. Indien de werknemer toch zou kiezen voor de aftrek van zijn werkelijke beroepskosten en dit meedeelt aan zijn werkgever dan mag de werkgever de vrijstelling niet toepassen.

### 3. Geen vermindering in basisbelasting voor alleenstaanden

Vanaf 2024 is het voor een alleenstaande in principe niet langer mogelijk om de vermindering van het jaarlijks netto belastbaar bedrag toe te passen (in 2023 bedroeg dit € 144), tenzij gehandicapt.

## Fiscale grensbedragen voor 2024

De wettelijke grensbedragen voor verschillende inkomsten- en uitgavencategorieën zijn onderworpen aan een jaarlijkse indexering:

## 1. Belastingtarieven

De inkomsten boven de belastingvrije som worden progressief belast. Het tarief varieert tussen 25 en 50 procent, volgens welbepaalde inkomstenschijven. De schijven worden geïndexeerd.

	Inkomstenjaar 2023	Inkomstenjaar 2024
25% tot	15.200 EUR	15.820 EUR
40% tot	26.830 EUR	27.920 EUR
45% tot	46.440 EUR	48.320 EUR
50% vanaf	46.440,01 EUR	48.320,01 EUR

## 2. Opvangkosten (aanslagjaar 2024)

Ouders die opvangkosten betalen voor de crèche of buitenschoolse opvang krijgen hiervoor een belastingvermindering. De grens per opvangdag is € 15,70 (per kind jonger dan 14 jaar of jonger dan 21 jaar bij een zware handicap). De belastingvermindering bedraagt 45 procent van de uitgaven.

## DBV BE-FR

Op 9 november 2011 hebben België en Frankrijk een nieuw dubbelbelastingverdrag ondertekend, dat normaliter per 1 januari 2023 in werking zou treden. Tot op heden is het nieuw verdrag nog steeds niet in werking getreden.

## DBV BE-NL

Op 21 juni 2023 ondertekenden België en Nederland een nieuw dubbelbelastingverdrag. Dit verdrag vervangt het oude verdrag dat in 2001 in werking trad. Er wordt verwacht dat het nieuwe verdrag ten vroegste op 1 januari 2025 van kracht zal worden. Er zijn een aantal belangrijke wijzigingen in het kader van tewerkstelling, maar hiervoor verwijzen wij naar het artikel opgenomen in GOW 2023, nr. 58, v.d. Weele en v. Halem-v.d. Linden, Het nieuwe belastingverdrag tussen België en Nederland.

## DBV BE-LU

Op 31 augustus 2021 werd een nieuw avoent ondertekend bij het Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag. Dit avoent voorziet in een uitbreiding van de zogenaamde “24-dagenregel” naar een “34-dagenregel”. De instemmingswet (om het avoent in werking te laten treden in België) werd op 20 maart 2023 gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad.

De aangepaste regeling bevordert telewerken en is vanaf 1 januari 2022 (aanslagjaar 2023) van toepassing op de lonen, salarissen en andere beloningen. Met deze nieuwe regeling hebben werknemers die actief zijn in België en/of Luxemburg de mogelijkheid om gedurende 34 dagen (per kalenderjaar) hun werkzaamheden uit te voeren buiten de staat waar ze doorgaans werkzaam zijn, en toch volledig belastbaar te blijven in hun gebruikelijke werkstaat.

De Belgische fiscale administratie neemt hierbij elk dagdeel waarin de werknemer om professionele redenen fysiek buiten Luxemburg aanwezig is in overweging bij het beoordelen van de 34-dagenregel. Elk dagdeel, hoe klein ook, wordt beschouwd als een volledige dag.

Indien een werknemer de grens van 34 werkdagen overschrijdt gedurende een belastbaar tijdperk, komt deze niet langer in aanmerking voor de uitzonderingsregel gedurende dat belastbare tijdperk. In dat geval zullen de standaard regels van artikel 15 DBV BE-LU van toepassing zijn en geldt er aldus een taxatie op basis van fysieke aanwezigheid in de betrokken landen.

- 1 Een werkgever is verplicht om het vakantiegeld dat de werknemer door de prestaties in zijn onderneming verworven heeft, uit te betalen wanneer de werknemer om één of andere reden de opgebouwde vakantierechten niet (meer) kan uitoefenen bij de werkgever (bv. bij einde arbeidsovereenkomst, schorsing van prestaties in het kader van loopbaanonderbreking of tijdskrediet,...).
- 2 Voor elektrische wagens verandert er niets, aangezien ze geen CO2-uitstoot hebben. Hier wordt rekening gehouden worden met een minimumpercentage van 4%.

## Belgisch voorzitterschap van Europese Raad: los problemen grenswerkers op!

Auteur: **Ger Essers**  
Voorzitter stichting geen grens

***Vanaf 1 januari tot 1 juli 2024 is België dé voorzitter van de Europese Raad. Nederland heeft twee buurlanden, te weten Duitsland en België, die de Europese Unie een warm hart toe dragen. Het Europees parlement én de Europese Commissie zetelen in Brussel. De Vlaamse en Belgische ministeries liggen een steenworp van de Europese Commissie.***

België is een ingewikkeld doch sociaal land. Er valt veel te leren over het Belgisch sociaal beleid. Landelijk sociale verkiezingen, de automatische indexering van lonen, uitkeringen en pensioenen, de vergunningplicht voor uitzendkantoren, hoge kinderbijlagen, mooie arbeid en zorg regelingen zijn leermomenten voor Nederland.

Het 'vrij verkeer van werknemers' is een successtory voor België. Het aantal inkomende én uitgaande grenswerkers in België bedraagt ca. 140 duizend. Het aantal in België gedetacheerde werknemers bedraagt ca. 200 duizend. Er wonen ca. 110 duizend Nederlanders in België. De buitengrenzen van België zijn vele malen opener dan de interne taalgrens.

Aan de Belgische buitengrenzen ontstaan regelmatig grenswerkersproblemen. Als het gaat om Belgische grenswerkers in Nederland, Frankrijk enz., dan kan België geprezen worden om het oplossen van grenswerkersproblemen. Dat is mede te danken aan de imposante invloed van de Diensten Grensarbeiders van de Belgische vakbonden. Het lukte hen om het inkomenshiat, dat veroorzaakt werd door de verhoging van de Nederlandse pensioengerechtigde leeftijd, voor een deel te repareren. Zeer recent slaagden zij erin om voor Belgische grenswerkers het recht op de Vlaamse jobbonus te realiseren. Een rechtvaardige maatregel, die ertoe leidt dat er gelijke behandeling in de Belgische woonst(r)aat gerealiseerd wordt.

Als het gaat om de in Nederlandse, Franse grenswerkers, die in België werken, dan is het Belgisch en met name het

Vlaams sociaal engagement een stuk minder. Er heeft bij de invoering van de Vlaamse zorgverzekering, de Vlaamse gezinsbijlagen en de Vlaamse jobbonus geen grenswerkers-effectrapportage plaatsgevonden.

Problemen zijn er om opgelost te worden. Er zijn vijf grensregionale problemen gemeld bij de Europese Commissie. Problemen, die niet met opzet veroorzaakt zijn. Het betreft het *niet* toekennen van onderstaande uitkeringen, toelagen, bonus aan de Vlaanderen werkende Franse en Nederlandse grenswerkers, te weten:

- de Vlaamse kinderopvang-, kleuter- en schooltoeslagen, zijnde gezinsbijlagen o.g.v. EU-Vo 883/2004;
- de Vlaamse ondersteuningstoelage voor gehandicapte kinderen aan, zijnde gezinsbijlagen o.g.v. EU-Vo 883/2004;
- de Vlaamse jobbonus, zijnde een sociaal voordeel o.g.v. artikel 7, lid 2 van EU-Vo 492/2011
- de Vlaamse studietoelage hoger onderwijs, zijnde een sociaal voordeel o.g.v. artikel 7, lid 2 van EU Vo 492/2011;
- het niet toekennen van de 2 x een halftijdse ouder-schapsuitkering aan grenswerkers, die Belgisch sociaal verzekerd zijn, omdat zij halftijds in Nederland én halftijds in België werken.

De meeste van deze problemen zijn al acht maanden geleden aangemeld. Via de informele EU- PILOT-procedure zal de Europese Commissie lidstaat België aanschrijven alvorens het tot een infractieprocedure komt. Via België gaat het naar Vlaanderen. Dat alles verloopt procedureel nauwgezet doch zeer traag. De Europese Commissie is de waakhond van het EU-recht. Slaagt deze erin om de Vlaamse leeuw te dwingen het EU-recht juist toe te passen? Hopelijk worden bovenstaande problemen vóór het einde van het Belgisch voorzitterschap, onderling en zonder langdurende procedures bij het Hof, opgelost.





# STUDIEDAGEN EN SEMINARS

## VAN GRENDOVERSCHRIJDEND WERKEN

### 30%-regeling: heden, verleden en toekomst

11 april 2024 | Seats2Meet Centraal Station, Utrecht

### Duits arbeidsrecht

14 mei 2024 | Vergadercentrum DROOM!, Beuningen

### Internationale sociale zekerheid

28 mei 2024 | Kasteel, Woerden

### De loonstrook in Nederland, België en Duitsland

30 mei 2024 | Seats2Meet Station, 's-Hertogenbosch

### OPLEIDING Grensoverschrijdend Werken

Juni 2024 | Kasteel, Woerden

### De vaste inrichting

20 juni 2024 | Online, webinar

### STUDIEDAG Grensoverschrijdend werken (LIVE)

27 juni 2024 | Willem II Fabriek, 's-Hertogenbosch

### Bijzondere beloningen en interpretatie van belastingverdragen

10 september 2024 | Willem II Fabriek, 's-Hertogenbosch

Schrijf u in via [www.grensoverschrijdendwerken.nl](http://www.grensoverschrijdendwerken.nl)



REGISTER  
BELASTING  
ADVISEURS



Welkom in onze wereld  
van grensoverschrijdend  
werken!

Zoekt u informatie over regelgeving,  
loonkosten en administratie in  
Nederland en het buitenland?

Bezoek dan onze website en download  
onze factsheets “Personeel in België,  
Nederland, Duitsland, Frankrijk en  
het Verenigd Koninkrijk”.



### Multi country payroll

Interfisc verzorgt full-service salaris-administraties voor werkgevers met personeel in meerdere landen.

Één aanspreekpunt voor alle landen zodat u snel kunt schakelen en geen tijd verliest!

### Starten over de grens

Wij kennen de lokale regels, brengen de werkgeverskosten voor u in kaart en nemen u uw administratieve werkgeversverplichtingen uit handen. Bovendien houden wij u op de hoogte van wijzigingen in de lokale wetgeving.

### Grensoverschrijdend werken & detachering

Wij adviseren u over de mogelijkheden en brengen de consequenties voor u én voor uw werknemers in kaart. Het doel is enerzijds een correcte administratie en afdracht van belastingen en sociale verzekeringspremies en anderzijds fiscale optimalisatie.

## Interfisc, expert in cross-border payroll

Kunnen wij u verder helpen? Neem dan contact met ons op!

0031 (0)70 313 3000

0032 (0)3 825 5003

0044 (0)20 7125 0211

0049 (0)221 8000 4576

welcome@interfisc.eu

www.interfisc.com