

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Dit artikel wordt u aangeboden door Over de Grens

Over de Grens is hét vakblad voor iedereen die op professioneel vlak te maken heeft met grensoverschrijdend ondernemen, werken en wonen. Met Over de Grens blijft u op de hoogte van ontwikkelingen en achtergronden op het gebied van sociale zekerheid, freelance werk, fiscaliteit, pensioen, arbeidsrecht en vermogen. Internationale aspecten worden vanuit meerdere invalshoeken en met een praktijkgerichte insteek behandeld.

Dit kunt u verwachten van Over de Grens:

- 10 keer per jaar het vakblad - digitaal en/of op papier
- maandelijkse nieuwsbrief met actuele ontwikkelingen
- toegang tot online database
- laatste vier vakbladen offline beschikbaar op tablet.

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/over-de-grens/abonneren/>

© 2020 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

Saskia Hemmes-van der Kruk¹

De gevolgen van de Corona-maatregelen van thuiswerken in grensoverschrijdende situaties: potentiële fiscale gevolgen

2020-0053

Half maart 2020 werden bedrijven en werknemers verzocht zoveel mogelijk thuis te gaan werken om zo de verspreiding van het coronavirus zoveel mogelijk tegen te gaan. Ook zijn er, vlak voor en sinds die datum, veel grenzen dichtgegaan waardoor diverse bedrijven en werknemers zich van de ene op de andere dag geconfronteerd zagen met noodgedwongen thuiswerken. Een deel van de werknemers heeft bovendien besloten, zo lang dat nog kon, terug te keren naar hun land van herkomst om daar vanuit huis te gaan werken. Dit - al dan niet noodgedwongen - thuiswerken heeft in grensoverschrijdende situaties diverse fiscale en sociale zekerheidsgevolgen. Een aantal van deze gevolgen zijn door diverse overheden en autoriteiten (h)erkend en hier zijn dan ook diverse maatregelen voor getroffen. In dit eerste artikel schetsen we de mogelijke grensoverschrijdende fiscale gevolgen van thuiswerken voor zowel bedrijven als hun werknemers, waarbij we een onderscheid zullen maken tussen inwoners en niet-inwoners van Nederland. In het volgende artikel schetsen we de mogelijke grensoverschrijdende sociale zekerheidsgevolgen van het thuiswerken voor zowel bedrijven als hun werknemers, waarbij we een onderscheid zullen maken tussen thuiswerken vanuit een EU-land en vanuit een niet-EU-land.

Fiscale gevolgen in twee mogelijke scenario's

We beschrijven de fiscale gevolgen in twee verschillende, mogelijke scenario's, waarbij we ervan uitgaan dat de werkgever geen onderdeel is van een concern (of gedurende het thuiswerken ook geen kosten zal doorbelasten naar een mogelijke groepsmaatschappij die in het tijdelijke thuiswerkland is gevestigd) en in het andere land ook geen vaste inrichting heeft:

1. De werkgever is gevestigd in Nederland – de werknemer werkt gewoonlijk in Nederland, maar werkt nu tijdelijk vanuit huis in zijn oorspronkelijke land van herkomst.
2. De werkgever is gevestigd in het buitenland – de werknemer werkt gewoonlijk in het buitenland, maar werkt nu thuis vanuit Nederland, zijn oorspronkelijke land van herkomst.

In deze scenario's gaan we ervanuit dat de woonplaats van de werknemer door het plotseling vanuit huis werken in het oorspronkelijke land van herkomst niet leidt tot een wisseling van de fiscale woonplaats. Het gaat immers, naar verwachting, om een relatief korte periode van

thuiswerken. Wanneer we spreken over “vanuit huis werken” houdt dit ook in dat men tijdelijk bij familieleden verblijft en daar vanuit huis werkt.

Scenario 1: werkgever is gevestigd in Nederland

Inwoners van Nederland - belastingverdrag met het oorspronkelijke thuisland

Wanneer Nederland met het oorspronkelijke land van herkomst een belastingverdrag heeft gesloten, geldt in de regel de zogenoemde 183-dagenregeling. Op basis van deze regeling is het salaris van de werknemer pas ter belastingheffing aan het oorspronkelijke thuisland toegewezen indien de werknemer meer dan 183 dagen in dat land verblijft. Afhankelijk van het toepasselijke belastingverdrag worden de 183 dagen geteld gedurende een kalenderjaar, gedurende een belastingjaar of gedurende een aaneengesloten periode van twaalf maanden. Als het verblijf in het oorspronkelijke thuisland niet meer dan 183 dagen in één van voorgenoemde periodes zal overschrijden, zijn er in beginsel geen fiscale gevolgen van het noodgedwongen thuiswerken. Het is wel raad-

zaam om te bezien of de werkgever in het oorspronkelijke thuisland van de werknemer aan fiscale verplichtingen moet voldoen. Mogelijk heeft de werkgever een registratieplicht in het desbetreffende land en wanneer de werknemer een belangrijk deel van de omzet in zijn oorspronkelijke thuisland gaat behalen, is het ook van belang dat bekeken wordt of de werkgever een risico van het ontstaan van een vaste inrichting aldaar loopt.

Aangezien het reëel is te veronderstellen dat de werknemer – buiten het tijdelijk thuiswerken in het oorspronkelijke land van herkomst – ook regelmatig een privébezoek aan dat land brengt, of zal brengen wanneer het normale arbeidspatroon weer is hervat, is het wel van het grootste belang dat deze verblijfsdagen goed en tijdig bijgehouden worden, zodat tijdig de nodige maatregelen genomen kunnen worden om verschuiving van de belastingplicht, indien dat wenselijk is, te voorkomen.

Inwoners van Nederland - geen belastingverdrag met het oorspronkelijke thuisland

Het is op voorhand niet uit te sluiten of er fiscale gevolgen zijn van het thuiswerken als het oorspronkelijke thuisland geen belastingverdrag met Nederland heeft gesloten. In deze situatie hebben de werknemer en werkgever te maken met de nationale belastingwetgeving van zowel Nederland als het oorspronkelijke thuisland. In sommige situaties en voor zover aan bepaalde voorwaarden is voldaan, is het mogelijk dat ten minste een deel van het salaris in het oorspronkelijke thuisland belast is, er wordt daar nu immers gewerkt, en dat Nederland voor dat deel op basis van het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belastingheffing verleent. In het algemeen zal moeten worden aangetoond dat er in het werkland belasting is betaald (bij werkzaamheden korter dan 30 dagen, of dat het salaris aan belastingheffing is onderworpen.² Er zal dus moeten worden nagegaan of het feit dat de werknemer in zijn oorspronkelijke thuisland werk, belastingheffing aldaar veroorzaakt.

Het salaris van werknemers die langer dan drie maanden buiten Nederland werken in dienst van een in de EU gevestigde werkgever, wordt bovendien op grond van artikel 38, tweede lid, Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) geacht 'onderworpen te zijn aan een belasting

de vanwege een andere Mogendheid wordt geheven'. Alsdan is er, zonder dat er onderzocht hoeft te worden of er in het buitenland belasting is betaald of dat er sprake is van onderworpenheid, een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing voor dat gedeelte van het salaris dat gerelateerd kan worden aan de werkzaamheden die in het buitenland zijn verricht.

Voorts is nog van belang te vermelden dat, over dat gedeelte van het salaris dat in aanmerking komt voor een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting, de 30%-regeling niet van toepassing is. Dit hoeft overigens niet per se nadelig te zijn, aangezien dat deel van het salaris in het oorspronkelijke thuisland wellicht tegen lage(-re) tarieven belast is. Tenslotte geldt ook hier dat de werkgever mogelijk een registratieplicht in het desbetreffende land heeft en er eventueel sprake kan zijn van een vaste inrichting aldaar.

Niet-inwoners van Nederland - belastingverdrag met het woonland

Een niet in Nederland wonende werknemer is in beginsel in Nederland belast voor het arbeidsinkomen dat betrekking heeft op de Nederlandse werkdagen, mits Nederland met het woonland een belastingverdrag heeft gesloten en de werknemer wordt beschouwd als een inwoner van dat land. In de regel is – op basis van het geldende belastingverdrag – namelijk dat gedeelte van het salaris ter belastingheffing aan Nederland toegewezen dat toerekenbaar is aan daadwerkelijk in Nederland gewerkte dagen. De 183-dagenregeling is niet van toepassing. De niet in Nederland wonende werknemers die nu opeens thuiswerken in hun woonland of veel meer thuiswerken, zullen over hun totale salaris dus minder belasting in Nederland verschuldigd zijn, terwijl zij daarover meer belasting in hun woonland verschuldigd zullen zijn. Niet in Nederland wonende werknemers met de 30%-regeling kunnen ook een deel van de 30%-regeling verliezen, aangezien deze alleen kan worden toegepast op in Nederland belastbaar salaris. Dit hoeft overigens en wederom niet per se nadelig te zijn vanwege de redenen hiervoor genoemd en ook in deze situatie geldt dat de werkgever zich moet vergewissen van eventuele registratieverplichtingen in het woonland alsmede het risico op een vaste inrichting. Als de niet in Nederland wonende werknemer niet kan worden

beschouwd als een fiscaal inwoner van zijn woonland voor belastingverdragsdoeleinden, dan is het belastingverdrag niet van toepassing. Zie voor de behandeling van deze situatie onder "Niet-inwoners van Nederland – Nederland heeft met het thuisland geen belastingverdrag gesloten".

Niet-inwoners van Nederland - geen belastingverdrag met het thuisland

Als Nederland geen belastingverdrag met het thuisland heeft gesloten, hebben de werknemer en werkgever te maken met alléén de nationale belastingwetgeving van zowel Nederland als het thuisland. De werkgever heeft op basis van artikel 2 van de Wet op de Loonbelasting 1964 (Wet LB) verplichtingen die afhankelijk zijn van de situatie³:

1. De werknemer werkt geheel (= 100%) buiten Nederland;
2. De werknemer werkt nagenoeg geheel (= 90% of meer) buiten Nederland;
3. De werknemer werkt gedeeltelijk (minder dan 90%) buiten Nederland werken.

Ad 1. Ingevolge art. 2, lid 3 Wet LB hoeft de werkgever geen loonbelasting in te houden over het loon indien de dienstbetrekking geheel (100%) buiten Nederland wordt vervuld.⁴

Of sprake is van een geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking wordt beoordeeld voor de periode in het kalenderjaar dat de niet-ingezeten werknemer in dienstbetrekking staat tot een inhoudingsplichtige. Wanneer de werknemer dus in het jaar 2020 slechts een paar maanden in het geheel niet in Nederland zou werken, wil dat nog niet zeggen dat de werkgever gedurende die paar maanden geen loonbelasting hoeft in te houden. Vóór aanvang van het genietingsstijdstip van het loon dient de inhoudingsplichtige te beoordelen of het de verwachting is dat de werknemer zijn dienstbetrekking in Nederland zal vervullen. Bestaat de verwachting dat de werknemer in Nederland zijn dienstbetrekking zal vervullen, dan dient de inhoudingsplichtige loonbelasting in te houden. Blijkt de werknemer door onvoorziene omstandigheden toch zijn dienstbetrekking niet in Nederland te vervullen, dan kan de ten onrechte ingehouden loonbelasting eventueel worden gerestitueerd.⁵ Dit geldt uiteraard ook vice versa.

Ad 2. Indien de dienstbetrekking nagenoeg geheel (= 90% of meer) buiten Nederland wordt vervuld, hoeft de inhoudingsplichtige onder voorwaarden ook geen loonheffingen in te houden op grond van artikel 2, lid 4 Wet LB:

- het loon is onderworpen aan een belasting geheven door of vanwege de BES-eilanden, Aruba, Curaçao, Sint Maarten of een andere mogendheid; en
- het loon is niet in feite slechts in Nederland ingevolge een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of enige andere regel van interregionaal of internationaal recht onderworpen aan een belasting naar het inkomen.

Als het loon niet is onderworpen aan belastingheffing in het andere land en/of het loon niet in feite slechts in Nederland aan belastingheffing onderworpen is en/of meer dan 10% van de werkzaamheden in Nederland worden verricht, is de inhoudingsplichtige gehouden loonbelasting in te (blijven) houden.

Ad 3. In deze situatie hoeft de inhoudingsplichtige ingevolge art. 2, lid 5 geen loonbelasting in te houden voor zover het loon feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES-eilanden of een andere mogendheid wordt geheven.

Via artikel 7.2, lid 7 van de Wet op de Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB) blijkt dat Nederland het salaris volledig in de heffing zal betrekken als het gaat om een gedeeltelijk buiten Nederland vervulde dienstbetrekking waarbij in het buitenland geen belasting is verschuldigd. Kortom:

- indien er geen verdrag is en het andere land heft inkomstenbelasting over het loon, dan treedt Nederland terug voor het belaste deel;
- indien er geen verdrag is en het andere land heft geen (inkomsten)belasting over het loon, dan heft Nederland belasting over het gehele loon;

Wanneer de werknemer dus belasting betaalt in zijn woonland, is er in zoverre in Nederland geen belasting verschuldigd. Wordt er geen belasting betaald in het woonland, dan blijft Nederland het volledige heffingsrecht behouden. Wederom dient de werkgever zich te vergewissen van eventuele registratieverplichtingen in het woonland alsmede het risico op een vaste inrichting.

Scenario 2: werkgever is gevestigd in het buitenland

Inwoners van Nederland - belastingverdrag met het werkland

De in Nederland wonende werknemer is in beginsel in het werkland belast voor het

arbeidsinkomen dat betrekking heeft op de werkdagen in het werkland, mits Nederland met het werkland een belastingverdrag heeft gesloten en de werknemer wordt beschouwd als een inwoner van Nederland. In de regel is – op basis van het geldende belastingverdrag – namelijk dat gedeelte van het salaris ter belastingheffing aan het werkland toegewezen dat toerekenbaar is aan daadwerkelijk in het werkland gewerkte dagen.

De in Nederland wonende werknemers die nu opeens of veel meer thuiswerken in Nederland, zullen over hun totale salaris meer belasting in Nederland verschuldigd zijn, terwijl hun totale salaris voor een relatief kleiner deel in het werkland aan belastingheffing onderworpen zal zijn (en vrijgesteld in Nederland).

Er zal voor de buitenlandse werkgever geen registratieverplichting in Nederland zijn of een verplichting tot het voeren van een loonadministratie, zuiver op basis van de verschuivende belastingplicht. Wel is het van belang dat bekeken wordt of de werkgever een risico van het ontstaan van een vaste inrichting in Nederland loopt.

Inwoners van Nederland - geen belastingverdrag met het werkland

In deze situatie hebben de werknemer en werkgever te maken met de nationale belastingwetgeving van zowel Nederland als het werkland. De werknemer doet in deze situatie een beroep op het Bvdb 2001 en krijgt alleen een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting wanneer hij ook daadwerkelijk in het buitenland werkt (en dan onder de voorwaarden zoals hiervoor genoemd). In sommige situaties en voor zover aan bepaalde voorwaarden is voldaan, is het mogelijk dat ten minste een deel van het salaris in het werkland belast is en dat Nederland voor dat deel op basis van het Bvdb 2001 een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belastingheffing verleent.

Ook hier geldt dat er voor de buitenlandse werkgever geen registratieverplichting in Nederland zal ontstaan of een verplichting tot het voeren van een loonadministratie, zuiver op basis van de verschuivende belastingplicht. Wel is het wederom van belang dat bekeken wordt of de werkgever een risico van het ontstaan van een vaste inrichting in Nederland loopt.

Niet-inwoners van Nederland - belastingverdrag met het werkland

Hier zal de 183-dagenregeling weer van stal moeten worden gehaald. Het kortstondig thuiswerken zal niet meteen tot de conclusie leiden dat de werknemer weer als inwoner van Nederland moet worden gekwalificeerd. Overtreft het verblijf in Nederland niet de periode van 183 dagen, geteld in een belastingjaar, periode van 12 maanden of kalenderjaar, afhankelijk van de inhoud van het van toepassing zijnde belastingverdrag, dan zal de beloning van de werknemer in de regel ter belastingheffing aan het werkland blijven worden toegewezen. In deze situatie geldt dat de werkgever zich alleen moet vergewissen van het eventuele risico van het ontstaan van een vaste inrichting.

Niet-inwoners van Nederland - geen belastingverdrag met het werkland

Als Nederland geen belastingverdrag met het werkland heeft gesloten, hebben de werknemer en werkgever wederom te maken met alléén de nationale belastingwetgeving van zowel Nederland als het werkland. Ervan uitgaande dat de werknemer geen inwoner is van Nederland, zal hij in ieder geval in Nederland belast zijn voor de dagen die hij in Nederland zal werken. Er zal voor de buitenlandse werkgever geen registratieverplichting in Nederland zijn of een verplichting tot het voeren van een loonadministratie, zuiver op basis van de verschuivende belastingplicht. Wel is het van belang dat bekeken wordt of de werkgever een risico van het ontstaan van een vaste inrichting in Nederland loopt.

Al met al kan de totale belastingschuld aanzienlijk veranderen, zowel voor de werknemer als voor zijn werknemers met verschillende voorwaarden maar ook nadelige gevolgen.

Vaste inrichting

In het voorgaande is steeds gewezen op het risico van het ontstaan van een vaste inrichting. De definitie van een vaste inrichting is zeer ruim en behelst o.a. een vaste bedrijfsinrichting waardoor de werkzaamheden van een onderneming (mede) worden uitgeoefend. In sommige situaties kan een thuishkantoor een vaste inrichting vormen. Dit is in het algemeen alleen het geval als het thuishkantoor op regelmatige en continue basis wordt gebruikt voor het uitoefenen van zakelijke activiteiten en in de situatie waarin duidelijk is

dat het bedrijf de persoon heeft verplicht om thuis te werken. Zonder hier uitputtend over te willen zijn in dit artikel, is er een risico dat er een vaste inrichting ontstaat in de situatie dat individuen door de genomen maatregelen voor een langere periode thuis moeten werken. Dit kan leiden tot onvoorzien belastingverplichtingen voor zowel de werkgever als zijn werknemers.

Bilaterale afspraken

Diverse landen hebben bovenstaande problematiek al (h)erkend en hebben aangekondigd in bilaterale verhoudingen met aanvullende regelgeving gekomen. Onlangs hebben Duitsland en Nederland gebruik gemaakt van de mogelijkheid om nadere invulling te geven aan de toepassing en interpretatie van artikel 14 van het belastingverdrag tussen beide landen, alsmede een tijdelijke vrijstelling aangekondigd van enkele Duitse uitkeringen.⁶ Het volgende is medegedeeld:

1. Voor de toepassing van artikel 14, eerste lid, van het Verdrag worden werkdagen gedurende welke de dienstbetrekking thuis is uitgeoefend, en die uitsluitend veroorzaakt zijn door de maatregelen die door de Duitse of de Nederlandse regering zijn genomen om de COVID-19-pandemie te bestrijden, beschouwd als werkdagen in de staat waar de grensarbeider zonder de genomen maatregelen de dienstbetrekking zou hebben uitgeoefend. Deze fictie is alleen van toepassing voor zover het loon voor de werkdagen thuis feitelijk wordt belast door de staat waar de grensarbeider de dienstbetrekking zou hebben uitgeoefend zonder de maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-pandemie.
2. In situaties waarin een inwoner van een van de staten die gewoonlijk in de andere staat werkt, een dag thuis inactief doorbrengt waarop hij wel salaris ontvangt, maar welke normaal een werkdag zou zijn, wordt voor de toepassing van artikel 14 van het verdrag ervan uitgegaan dat hetzelfde werkpatroon van toepassing is als wanneer de werknemer zou zijn blijven werken.
3. Inwoners van Nederland die gewoonlijk in Duitsland werken en nu vanwege COVID-19-maatregelen thuis inactief zijn, ontvangen mogelijk Duits 'Kurzarbeitergeld', 'Arbeitslosengeld' of 'Insolvenzgeld' in plaats van hun reguliere salaris. Indien het totale bruto bedrag van deze (en andere) Duitse socialezekerheidsuitkeringen in een

kalenderjaar niet hoger is dan € 15.000,-, zou Nederland op grond van artikel 17 van het Verdrag gerechtigd zijn deze socialezekerheidsuitkeringen te belasten. De Duitse socialezekerheidsuitkeringen worden netto uitbetaald. Nederland zal een eenzijdige maatregel nemen om deze socialezekerheidsuitkeringen wegens COVID-19 vrij te stellen.

Maatregel 1 en 3 zullen van toepassing zijn gedurende de periode 11 maart 2020 tot en met 30 april 2020 en deze kan maandelijks verlengd worden. Maatregel 2 wordt geacht een uitvloeisel te zijn van het OESO-commentaar en heeft dus geen tijdslimiet.

Tot slot

Uit het bovenstaande blijkt dat het zeer goed mogelijk is dat de belastingplicht en/of inhoudingsplicht in een aantal gevallen zal verschuiven naar het thuiswerkland. Wereldwijd wordt deze problematiek erkend en in een aantal gevallen zijn of worden er bilaterale afspraken gemaakt. Ook is duidelijk dat Nederland het thuiszitten (niet thuiswerken) op dezelfde wijze interpreteert als zij doet bij ziekte-dagen: de dag wordt geacht gewerkt te zijn in het land waar het werk gewoonlijk zou zijn uitgeoefend, althans, Duitsland en Nederland hebben aangegeven het hierover eens te zijn. Het is helaas een utopie te denken dat er een wereldwijde aanpak kan volgen of tenminste een gezamenlijke interpretatie van de OESO-landen. Er zit derhalve niets anders op dan nog meer dan voorheen (en voor nog meer werknemers dan voorheen) bij te houden waar zij zich bevinden en wat zij op dat moment aan het doen zijn, werken of werkeloos thuiszitten.

Noten:

1. Mr. S. Hemmes-van der Kruk werkt bij SAS for Expats/HBK belastingadviseurs.
2. Artikel 9, eerste lid, onderdeel b, Bvdb 2001 en artikel 9, vierde lid, Bvdb 2001.
3. De hier besproken verplichtingen ten aanzien van de niet in Nederland wonende werknemer heeft de werkgever/inhoudingsplichtige óók in verdragsituaties, maar zijn voor de uitwerking van de vraag welk land het heffingsrecht over het salaris heeft en in dit kader dus minder van belang, aangezien het verdrag uiteindelijk bepaalt in hoeverre Nederland het heffingsrecht heeft.
4. Uitgezonderd zijn de niet-ingezeten bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam, degene die een dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden vervult of degene die ingevolge een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, wordt uitgezonden naar het buitenland. Deze groepen werknemers worden in dit artikel buiten beschouwing gelaten.
5. Besluit van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, inmiddels vervallen.
6. Staatscourant nr. 21381.