



Belastingdienst

Buitenlandse arbeidskrachten en loonheffingen



Inhoudsopgave

Voorwoord	6
Managementsamenvatting	7
Hoofdstuk 1 - Inleiding	11
1.1 Rapport buitenlandse arbeidskrachten en loonheffingen	11
1.2 Opzet	11
1.3 Afbakening	12
1.4 Overkoepelende casus	15
1.5 Afkortingenlijst	16
Hoofdstuk 2 - Vaste inrichting	18
2.1 Nationale bron - Wet LB	19
2.2 Internationale bron – artikel 5 OESO-MV	20
2.2.1 Voorwaarden vaste inrichting in artikel 5, lid 1, OESO-MV	20
2.2.2 Voorbeeld vaste inrichtingen in artikel 5, lid 2, OESO-MV	27
2.2.3 Uitvoering van werken in artikel 5, lid 3, OESO-MV	27
2.2.3.1 Reikwijdte van de uitvoering van werken	28
2.2.3.2 Tijdselement bij uitvoering van werken: de twaalfmaandsperiode	30
2.3 Vaste vertegenwoordiger in artikel 5, lid 5, OESO-MV	32
2.4 Voorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden in artikel 5, lid 4, OESO-MV	33
2.5 Nieuwe antimisbruikmaatregelen in 2017-versie van het OESO-MV	34
2.5.1 Multilateraal Instrument (MLI)	34
2.5.2 Antisplitmaatregel	35
2.5.3 Antifragmentatiemaatregel	38
2.6 Vooroverleg	39
2.7 Stroomschema	40
Hoofdstuk 3 - De fictieve vaste inrichting voor de Wet LB: ter beschikking stellen van arbeid (TBA)	41
3.1 Een korte beschouwing over artikel 6, lid 3, onderdeel c, Wet LB	42
3.1.1 Ontstaansgeschiedenis	42
3.1.2 Reikwijdte	42
3.1.3 Toepassing belastingverdrag	42
3.2 Ter beschikking stellen van arbeidskrachten (TBA)	43
3.2.1 Enkele wettelijke omschrijvingen van TBA	44
3.2.2 Jurisprudentie (internationaal en nationaal)	45
3.2.3 TBA: onder leiding of toezicht van de opdrachtgever	47

3.3	Aanneming van werk of toch TBA?	50
3.4	Stroomschema	52
Hoofdstuk 4 - Artikel 15 OESO-Modelverdrag (OESO-MV)		54
4.1	Hoofdpijnen van artikel 15, lid 1 en 2, OESO MV	55
4.2	Nadere duiding van artikel 15, lid 2, OESO-MV: uitzondering op de hoofdregel	59
4.2.1	<i>Artikel 15, lid 2, onderdeel a, OESO-MV: 183-dagenregeling</i>	60
4.2.2	<i>Artikel 15, lid 2, onderdeel b, OESO-MV: de materiële werkgever</i>	61
4.2.3	<i>Artikel 15, lid 2, onderdeel c, OESO-MV: ten laste van een vaste inrichting</i>	65
4.3	Informatie-uitwisseling en mutual agreement procedure (MAP)	67
4.4	Overkoepelende casus en enkele varianten nader beschouwd	68
4.4.1	<i>Casusvariant 1 – fictieve vaste inrichting volgens de Wet LB</i>	70
4.4.2	<i>Casusvariant 2 – vaste inrichting</i>	73
4.4.3	<i>Casusvariant 3 – uitvoering van werken</i>	75
Hoofdstuk 5 - Internationale premieheffing		78
5.1	Relevante bronnen voor regels over sociale verzekeringen	79
5.1.1	<i>Nationale bronnen</i>	79
5.1.1.1	<i>Materiewetten volksverzekeringen</i>	79
5.1.1.2	<i>Materiewetten werknemersverzekeringen</i>	80
5.1.2	<i>Internationale bronnen</i>	81
5.2	Verordening 883/2004	82
5.2.1	<i>Werkingsfeer V 883/2004</i>	82
5.2.2	<i>Aanwijsregels</i>	85
5.2.2.1	<i>Hoofdregel: werklandbeginsel</i>	86
5.2.2.2	<i>Aanwijsregel bij detachering</i>	87
5.2.2.3	<i>Aanwijsregels bij werken in meer lidstaten</i>	91
5.2.3	<i>Status van A1-verklaring</i>	95
5.3	Premieplicht: nationaal recht	97
5.4	Algemeen stappenplan	99
5.5	Overkoepelende casus uitwerking premieheffing	106
Hoofdstuk 6 - Buitenlands loon naar Nederlandse maatstaven herrekenen		111
6.1	Het loonbegrip van artikel 10 Wet LB	112
6.1.1	<i>Beoordeling bijdragen aan buitenlandse sociale verzekeringen</i>	112
6.1.2	<i>Beoordeling bijdragen aan buitenlandse aanvullende pensioenregeling</i>	113
6.1.3	<i>Kostenvergoedingen</i>	113
6.2	Toepassing van de werkkostenregeling: ET-kosten	114
6.3	De cafetarieregeling: uitruil van loonbestanddelen	116

6.4	Het vaststellen van het loon naar Nederlandse maatstaven in de praktijk	117
6.4.1	<i>De salarisstrook: een fictief voorbeeld van een ET-werknemer</i>	117
6.4.2	<i>Overkoepelende casus</i>	121
7	Hoofdstuk 7 - Invordering	122
7.1	Inleiding	122
7.2	Oplegging en bekendmaking belastingaanslag	123
7.2.1	<i>Inleiding</i>	123
7.2.2	<i>Tenaamstelling, adressering en status onderneming</i>	124
7.2.2.1	<i>Tenaamstelling</i>	124
7.2.2.2	<i>Adressering</i>	125
7.2.2.3	<i>Status van de onderneming</i>	126
7.2.3	<i>Wijzen van bekendmaking aanslagbiljet</i>	127
7.2.3.1	<i>Rechtsgeldige bekendmaking</i>	127
7.2.3.2	<i>Automatisch proces</i>	128
7.2.3.3	<i>Bekendmaking van een penaanslag middels verzending of uitreiking</i>	128
7.2.3.4	<i>Bekendmaking als de rechtspersoon (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan</i>	129
7.2.4	<i>Dagtekening en termijnoverschrijding</i>	129
7.2.4.1	<i>Aanslagtermijn en dagtekening aanslagbiljet</i>	130
7.2.4.2	<i>Uitstel van betaling bij belastingaanslag ter behoud van rechten</i>	131
7.2.5	<i>Betalingstermijn</i>	132
7.2.5.1	<i>Betalingstermijn algemeen</i>	132
7.2.5.2	<i>Conservatoir beslag</i>	132
7.2.5.3	<i>Versnelde invordering</i>	133
7.3	<i>(Dwang)invordering</i>	135
7.3.1	<i>Inleiding</i>	135
7.3.2	<i>(Dwang)invordering algemeen</i>	135
7.3.3	<i>Uitdagingen ten aanzien van het verhaal bij 'buitenlandse belastingschuldigen'</i>	136
7.3.4	<i>CLO</i>	137
7.3.5	<i>G-rekening</i>	137
7.4	<i>Aansprakelijkstelling van derden</i>	139
7.4.1	<i>Inleiding</i>	139
7.4.2	<i>Aansprakelijkheid van derden voor loonheffingen (en OB)</i>	140
7.4.2.1	<i>Bestuurdersaansprakelijkheid</i>	140
7.4.2.2	<i>Leider vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland</i>	141
7.4.2.3	<i>Inleners- of ketenaansprakelijkheid</i>	143
7.4.3	<i>Formele aspecten: aansprakelijkstelling, disculpatie, betwisting en bewijspositie</i>	147
7.4.3.1	<i>Aansprakelijkstelling</i>	147
7.4.3.2	<i>Disculpatie</i>	148
7.4.3.3	<i>Betwisting en informatieverstrekking</i>	150
7.4.3.4	<i>Bewijspositie en omkering van de bewijslast</i>	151

Voorwoord

Aanleiding

Het belang van buitenlandse arbeid neemt toe voor Nederland. Voornoemde trend raakt de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst, van andere toezichthoudende overheidsinstanties en van adviseurs. Voor het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst is dit aanleiding geweest om voorliggend rapport te schrijven en ook extern te publiceren. Een rapport dat bedoeld is om op een gecompileerde en gestructureerde wijze een algemeen inzicht te bieden in de loonheffingsvraagstukken die zich kunnen voordoen in een internationale context. Het rapport pretendeert dan ook niet volledig te zijn in het bespreken van denkbare loonheffingsaspecten. De focus ligt op situaties waarin de werkgever in het buitenland gevestigd is en actief wordt in Nederland. Ofschoon deze duidelijke focus, zijn in de praktijk vele variaties denkbaar. Aan dit rapport kunnen in individuele situaties dan ook geen rechten worden ontleend. Daarnaast bevat het rapport geen nieuw beleid. Het rapport geeft vooral een beschrijving van de wet- en regelgeving en rechtspraak per 1 januari 2022 en de bijbehorende praktijk. Ontwikkelingen na deze datum zijn slechts bij zeer hoge uitzondering meegenomen.

Dankwoord

Vele collega's uit de diverse segmenten en organisatieonderdelen van de Belastingdienst hebben een bijdrage geleverd aan voorliggend rapport. Dank daarvoor!

Managementsamenvatting

Hoofdstuk 1 - Inleiding

De inleiding stelt met name een aantal uniforme begrippen en uitgangspunten vast. Verder introduceert de inleiding in onderdeel 1.4 de overkoepelende casus en bevat onderdeel 1.5 de afkortingenlijst.

Hoofdstuk 2 - Vaste inrichting

De eerste vraag is of een onderneming die buiten Nederland is gevestigd en activiteiten in Nederland verricht, inhoudingsplicht voor de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) heeft. Daarvoor is bijvoorbeeld een vaste inrichting in Nederland nodig. Voor dit begrip verwijst de Wet LB vanaf 2020 naar de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb). Door die verwijzing sluit het begrip vaste inrichting voor de Wet LB in verdragsituaties aan bij de definitie in het van toepassing zijnde belastingverdrag. Deze verdragen sluiten op dit punt vaak aan bij het begrip vaste inrichting uit één van de versies van het OESO-Modelverdrag (OESO-MV). In niet-verdragsituaties hanteert Nederland de definitie uit artikel 5, lid 1, van het OESO-MV (2017-versie).

Als de inspecteur wenst tot heffing over te gaan, zal hij aannemelijk moeten maken dat er voor de buitenlandse onderneming sprake is van een vaste bedrijfsinrichting in Nederland met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk in Nederland worden uitgeoefend (onderdeel 2.2.1). Voor sommige werkzaamheden bestaat er nog een speciale vorm van een vaste inrichting, namelijk de uitvoering van een werk (onderdeel 2.2.3). Voor deze werkzaamheden, bijvoorbeeld bouwwerkzaamheden geldt dat, ook al voldoet het werk aan alle voorwaarden van een vaste inrichting, er toch geen vaste inrichting tot stand komt wanneer dat werk korter duurt dan de in het verdrag genoemde termijn. Een stroomschema voor beide vormen is opgenomen in onderdeel 2.7.

Het Multilateraal Instrument (MLI) maakt het voor landen mogelijk om bij het tegengaan van belastingontwijking op een snelle en efficiënte wijze hun belastingverdragen aan te passen, zonder dat hiervoor steeds nieuwe onderhandelingen nodig zijn. Het MLI geldt per 1 juli 2019 ook voor Nederland. Voor het begrip vaste inrichting houdt dit in dat antimisbruikmaatregelen zoals de antisplitmaatregel en de antifragmentatiemaatregel (onderdeel 2.5) onder voorwaarden kunnen doorwerken naar bestaande verdragen. De voorwaarden houden – kort gezegd – in dat voor doorwerking de volgende drie vragen bevestigend moeten worden beantwoord:

- (1) is het MLI voor beide verdragspartners bij het belastingverdrag in werking getreden?;
- (2) hebben beide verdragspartners het belastingverdrag aangemeld voor het MLI?;
- (3) hebben beide verdragspartners ingestemd met doorwerking van de MLI-bepaling?

Vanwege de gelijkkluidendheid van het begrip vaste inrichting voor de Wet LB en de Wet Vpb is het raadzaam dat afstemming plaatsvindt tussen de inspecteur loonbelasting en inspecteur vennootschapsbelasting bij vraagstukken over een (mogelijke) vaste inrichting. Dat schakelen is ook belangrijk voor het antwoord op de vraag of er al een aangifte vennootschapsbelasting is ingediend. Wanneer deze aangifte namelijk nog niet is ingediend, moet afstemming plaatsvinden met het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid (IFZ) (onderdeel 2.6). Indien Behandelteam IFZ concludeert tot de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland, is het regiokantoor van de regio waarin de vaste inrichting aanwezig is, competent voor de heffing.

Hoofdstuk 3 – Fictieve vaste inrichting

Wanneer een niet in Nederland gevestigde werkgever niet over een vaste inrichting in Nederland beschikt, kan hij op grond van de fictie in artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB toch nog inhoudingsplichtig voor de Wet LB zijn. Deze fictie geldt echter uitsluitend in situaties waarin sprake is van het ter beschikking stellen van arbeid (TBA). Daarvan is sprake bij het verrichten van werkzaamheden onder leiding óf toezicht van de opdrachtgever (onderdeel 3.2.3). Het onderscheid met aanneming van werk komt aan bod in onderdeel 3.3.

Als sprake is van een fictieve vaste inrichting op grond van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB, is het Coördinatiepunt Internationale Terbeschikkingstelling van Arbeidskrachten (CIBA) van Kennis- en Expertisecentrum Buitenland competent voor de heffing ten aanzien van deze fictieve vaste inrichting.

Het voorgaande laat onverlet dat het in TBA-situaties nog steeds van belang is om te beoordelen of er niet ook sprake is van een ‘echte’ vaste inrichting zoals uitgewerkt in hoofdstuk 2. Te denken valt aan de situatie dat een in het buitenland gevestigd uitzendbureau op de locatie van de inlener in Nederland beschikt over een ruimte van waaruit structureel de planning plaatsvindt. Bij een ‘echte’ vaste inrichting heeft de ontvanger aanvullende verhaalsmogelijkheden in de vorm van mogelijke bestuurdersaansprakelijkheid of mogelijke aansprakelijkheid van de leider van de vaste inrichting.

Hoofdstuk 4 - Artikel 15 OESO-MV

Hoewel de nationale Wet LB bepaalt of Nederland loonbelasting kan heffen, kan een belastingverdrag altijd een regel bevatten die aan de nationale belastingheffing in de weg staat. Zo bepaalt verdragstoepassing of Nederland het loon ook daadwerkelijk in de heffing mag betrekken. In dit rapport ligt de nadruk op de belasting- en premieheffing ten aanzien van reguliere werknemers en niet op specifieke situaties zoals bestuurders van een vennootschap. Vanwege de focus op reguliere werknemers geldt artikel 15 van het OESO-MV (2017-versie) als uitgangspunt binnen dit rapport.

Wanneer een werknemer (1) minder dan 183 dagen in de werkstaat verblijft (onderdeel 4.2.1) en (2) zijn beloning niet wordt gedragen door een werkgever in de werkstaat (onderdeel 4.2.2) en (3) de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat (onderdeel 4.2.3), dan ontbreekt op grond van artikel 15 van het OESO-MV een voldoende band

met de werkstaat en heeft de woonstaat het (exclusieve) heffingsrecht over het arbeidsinkomen. Omdat bij het beantwoorden van de vraag of een beloning ten laste komt van een vaste inrichting wordt aangesloten bij de systematiek van ‘transfer pricing’, kan de inspecteur loonbelasting afstemming zoeken met de inspecteur vennootschapsbelasting.

De loonbelasting is een voorheffing op de inkomstenbelasting. Dit betekent dat ook als niet wordt toegekomen aan heffing van loonbelasting er toch nog sprake kan zijn van heffingsbelang, namelijk voor de inkomstenbelasting. Een voorbeeld is de situatie dat een buitenlandse werkgever geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland heeft en dus niet inhoudingsplichtig voor de Wet LB is, maar zijn in het buitenland woonachtige werknemer wel meer dan 183 dagen in Nederland verblijft. In dit soort gevallen ligt de competentie bij de afdeling inkomensheffing van Kennis- en Expertisecentrum Buitenland.

Bij het behandelen van een casus over grensoverschrijdende arbeid kan aanvullende informatie uit het buitenland nodig zijn. Via informatie-uitwisseling kan deze informatie bijvoorbeeld worden verkregen. Dit wordt beschreven in onderdeel 4.3. In het kader van internationaal overleg wordt in onderdeel 4.3 ook nog ingegaan op de mogelijkheid voor een buitenlandse werkgever om een onderlinge overlegprocedure op te starten wanneer hij geconfronteerd wordt met dubbele belastingheffing en het belastingverdrag deze dubbele heffing niet wegneemt.

Onderdeel 4.4 bevat tot slot een drietal uitwerkingen van de overkoepelende casus en verbindt de hoofdstukken 2, 3 en 4 met elkaar.

Hoofdstuk 5 - Internationale premieheffing

De Belastingdienst is ook belast met de heffing en inning van sociale verzekeringspremies. Het rapport besteedt daarom in hoofdstuk 5 aandacht aan de verzekerings- en premieplicht voor de volksverzekeringen (AOW, Anw, AKW en Wlz), de werknemersverzekeringen (WW, ZW, WIA en WAO) en de Zvw in internationaal verband.

Belangrijk uitgangspunt daarbij is dat er zonder verzekering geen premieplicht is. Dit betekent dat de centrale vraag bij grensoverschrijdende arbeid steeds is of en in hoeverre een werknemer in Nederland verzekerd is. De Europese verordening inzake sociale zekerheid (V 883/2004) is bij het beantwoorden van die vraag vaak een belangrijke bron. Om die reden komt in onderdeel 5.2.1 de werkingssfeer van V 883/2004 aan bod, en is in onderdeel 5.2.2 aandacht voor de belangrijkste aanwijssregels. De hoofdregel bij het aanwijzen is het werklandbeginsel. Bij detachering en het werken in meer lidstaten gelden specifieke aanwijssregels en bijbehorende voorwaarden. Een belangrijk bewijsstuk onder V 883/2004 is de zogeheten A1-verklaring. Over de rechtskracht van een dergelijke verklaring is in de laatste jaren jurisprudentie geweest.

De hoofdlijn is dat een in een andere lidstaat afgegeven verklaring moet worden gerespecteerd, tenzij er sprake is van fraude en de andere lidstaat onvoldoende participeert in de onderlinge dialoogprocedure. Onderdeel 5.2.3 gaat in op deze ingewikkelde problematiek.

Wanneer de internationale regels voor een werknemer de Nederlandse sociale verzekeringswetgeving (sv-wetgeving) aanwijzen, moet de nationale wetgeving nog altijd worden toegepast. De nationale wet bepaalt namelijk pas of sprake is van verzekerings- en premieplicht, dus of een in het buitenland gevestigde werkgever in Nederland ook daadwerkelijk premies of bijdragen is verschuldigd. Zo is op grond van de nationale regels een in het buitenland gevestigde werkgever inhoudingsplichtig voor de werknemersverzekeringen wanneer: (1) er sprake is van een werknemer die verzekerings- en premieplichtig is voor de werknemersverzekeringen en (2) er een werkgever in de zin van de werknemersverzekeringen is. Het begrip inhoudingsplichtige uit de Wet LB is hierbij dus niet relevant.

Onderdeel 5.4 bevat een uitgebreid stappenplan dat kan helpen bij de beoordeling of een in het buitenland gevestigde werkgever die werknemers in Nederland tewerk stelt, premies en/of bijdragen in Nederland moet afdragen. In onderdeel 5.5 wordt dit stappenplan praktisch uitgewerkt aan de hand van de overkoepelende casus.

Hoofdstuk 6 – Buitenlands loon naar Nederlandse maatstaven herrekenen

Wanneer een in het buitenland gevestigde werkgever op grond van de in de hoofdstukken 2 tot en met 4 beschreven regels inhoudingsplicht voor de Wet LB heeft, is de Wet LB integraal van toepassing op deze in het buitenland gevestigde inhoudingsplichtige. Dit geldt ook wat betreft de vaststelling van het loon naar Nederlandse fiscale maatstaven. Lastige onderwerpen die daarom worden besproken zijn: de kwalificatie van bijdragen van de werkgever en de werknemer aan buitenlandse sociale verzekeringen (onderdeel 6.1.1), aan een buitenlandse aanvullende pensioenregeling (onderdeel 6.1.2), en buitenlandse kostenvergoedingen (onderdeel 6.1.3). Met name de toepassing van de werkkostenregeling op buitenlandse kostenvergoedingen komt in de praktijk regelmatig voor. Te denken valt aan de mogelijke toepassing van de gerichte vrijstelling voor extraterritoriale kosten voor werknemers die tijdelijk naar Nederland worden uitgezonden. Onderdeel 6.2 staat daarom stil bij enkele praktijkvragen over deze extraterritoriale kosten (ET-kosten). De bewijslast ligt bij de werkgever om aannemelijk te maken dat de voorwaarden voor toepassing van de gerichte vrijstelling zijn vervuld.

Ook de zogenoemde cafetarieregeling komt aan de orde. Het gaat dan om aanpassingen binnen de arbeidsvoorwaarden waarbij de werknemer afziet van (belast) loon en in plaats daarvan een onbelaste ET-vergoeding of ET-verstrekking ontvangt. Onderdeel 6.3 staat stil bij de juridische achtergronden van de cafetarieregeling, terwijl de praktische uitwerking ervan in onderdeel 6.4 wordt geïllustreerd aan de hand van een salarisstrook. Ook wordt hier de overkoepelende casus gebruikt om de samenhang te laten zien met de andere hoofdstukken van het rapport.

Hoofdstuk 7 - Invordering

De uitvoering van belastingwetten kent twee fasen: het vaststellen van de belastingschuld en het invorderen daarvan. Het hoofdstuk is zodanig van opzet dat de theorie wordt behandeld aan de hand van de overkoepelende casus en situaties die de inspecteur - in het verlengde van de overkoepelende casus - in de dagelijkse praktijk kan tegenkomen. De bijzonderheden bij het bekendmaken van een belastingaanslag (onderdeel 7.2), de fase van dwanginvordering (onderdeel 7.3) en aansprakelijkstellingen (onderdeel 7.4) komen daarbij aan bod.

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Rapport buitenlandse arbeidskrachten en loonheffingen

Het belang van buitenlandse arbeid neemt voor Nederland toe. Het aantal buitenlandse arbeidskrachten in Nederland steeg vóór de coronacrisis die in maart 2020 startte, gestaag. Dit blijkt bijvoorbeeld uit diverse publicaties van het Centraal Planbureau¹, en van het Economisch Instituut voor de Bouw². Hoewel de coronacrisis heeft geleid tot stagnatie of zelfs daling van het aantal buitenlandse arbeidskrachten in Nederland, is het de verwachting van het Centraal Planbureau³ en het Economisch Instituut voor de Bouw⁴ dat dit slechts tijdelijk van aard is.

De over langere tijd trendmatige stijging van het aantal buitenlandse arbeidskrachten heeft binnen de uitvoeringspraktijk ook geleid tot meer vragen over de fiscale behandeling van buitenlandse arbeidskrachten waarvan de werkgever niet in Nederland is gevestigd. Voor de vragen die betrekking hebben op de loonheffingen, beoogt dit rapport op een gecompileerde en gestructureerde wijze een eerste inzicht te bieden in denkbare loonheffingsaspecten van voornoemde trend. Het rapport focust hierbij op situaties waarin de werkgever van een in Nederland tewerkgestelde arbeidskracht in het buitenland gevestigd is. Ofschoon deze duidelijke focus, zijn in de praktijk vele variaties denkbaar. Aan het rapport kunnen dan ook in individuele situaties geen rechten worden ontleend. Het rapport geeft vooral een beschrijving van de wet- en regelgeving per 1 januari 2022 en de bijbehorende praktijk. Ontwikkelingen na voornoemde datum zijn slechts bij hoge uitzondering meegenomen. Het rapport bevat geen nieuw beleid.

1.2 Opzet

Het rapport bestaat uit zeven hoofdstukken. Na de inleiding in hoofdstuk 1 zien de hoofdstukken 2 en 3 vooral op de nationale wet- en regelgeving. Het centrale thema in deze hoofdstukken is onder welke voorwaarden een in het buitenland gevestigde werkgever in Nederland niet is vrijgesteld van inhouding van loonbelasting als bedoeld in de Wet op de loonbelasting 1964. Omwille van de leesbaarheid wordt hierna voor voornoemde wet de afkorting Wet LB gehanteerd. De hoofdstukken 4 en 5 besteden aandacht aan de regels in internationaal verband. Hoofdstuk 4 legt daarbij het accent op de toepassing van het verdragsartikel over niet-zelfstandige arbeid in het OESO-Modelverdrag (OESO-MV). Hoofdstuk 5 legt het accent op de regels over internationale premieheffing.

Aansluitend op de beschrijving van de nationale en internationale regels die bepalen of Nederland over het loon van de werknemers van een buitenlandse werkgever kan en mag heffen, besteedt hoofdstuk 6 aandacht aan de vraag welk loon op grond van de Wet LB in de heffing mag worden betrokken. Het invorderingsdeel in hoofdstuk 7 zoomt in op de invorderingsaspecten die om de hoek komen kijken bij internationale situaties.

1 <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/MEV2019-kader-pag-44.pdf>.

2 <https://www.eib.nl/pdf/Buitenlandse%20arbeidskrachten%20in%20de%20Bouw.pdf>.

3 <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Coronapublicatie-Langdurige-effecten-van-de-coronacrisis-voor-de-arbeidsmarkt.pdf>

4 <https://www.eib.nl/pdf/Notitie%20Vooruitzichten%20voor%20de%20bouw%20na%20de%20coronacrisis.pdf>.

De samenhang tussen de diverse hoofdstukken komt, naast de verwijzingen in de hoofdstukken zelf, naar voren door het uitwerken van de casus uit onderdeel 1.4 die als een rode draad door het rapport loopt. Deze casusuitwerkingen zijn vooral bedoeld als een praktisch en toegankelijk hulpmiddel voor de uitvoeringspraktijk, terwijl de theorie in de hoofdstukken verdieping biedt.

1.3 Afbakening

Hoewel het doel en de focus van het rapport al onder 1.1 zijn toegelicht, is het belangrijk om binnen dit rapport een aantal begrippen en uitgangspunten vast te stellen.

Begrip buitenlandse werkgever (inclusief vestigingsplaats)

Werknemer voor de Wet LB is onder andere de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat (artikel 2, lid 1, Wet LB). Op grond van de artikelen 6 tot en met 8a van de Wet LB kan worden bepaald wie inhoudingsplichtige is. Kort gezegd – voor zover hier van belang – gaat het daarbij om degene tot wie één of meer personen in dienstbetrekking staan. De vestigingsplaats van deze inhoudingsplichtige is van belang met het oog op mogelijke vrijstelling van inhouding van loonbelasting. Wie niet in Nederland woont of gevestigd is, wordt namelijk slechts als inhoudingsplichtig beschouwd voor zover hij een vaste inrichting in Nederland heeft of een in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger heeft (artikel 6, lid 2, onderdeel a, Wet LB).⁵ Uitgangspunt binnen dit rapport is dat de werkgever steeds in het buitenland woont of gevestigd is.⁶ De in het buitenland wonende of gevestigde werkgever wordt hierna aangeduid als buitenlandse werkgever.⁷

Woonplaats werknemer

Het uitgangspunt binnen dit rapport is dat de werknemer niet in Nederland woont. Dit uitgangspunt is onder meer van belang bij het toepassen van artikel 15 van het OESO-MV, het centrale thema van hoofdstuk 3. Artikel 15 van het OESO-MV ziet namelijk op “salarissen, lonen (...) verkregen door een inwoner”. Met de term inwoner wordt hier de verdragsinwoner bedoeld. Artikel 4 van het OESO-MV werkt voor verdragsdoeleinden uit van welk verdragsland een persoon inwoner is: inwoner van een verdragsland is een persoon die in dat land aan belasting is onderworpen op grond van woonplaats, verblijf, plaats van leiding of een soortgelijke omstandigheid. In het merendeel van de situaties is de uitkomst voor het verdrag dezelfde uitkomst als de uitkomst op basis van de definitie in het nationale recht, namelijk in artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Paragraaf 2.3.3 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022) illustreert hoe een werkgever op praktische wijze kan controleren waar een werknemer woont.

5 Artikel 6, lid 2, onderdeel b, van de Wet LB biedt voor de niet in Nederland gevestigde werkgever de mogelijkheid tot vrijwillige inhoudingsplicht. Die vrijwillige aanmelding bij de inspecteur is een optie als het bijvoorbeeld minder gewenst is dat de werknemers achteraf zelf de inkomstenbelasting betalen.

6 Een vennootschap kan inwoner zijn van beide verdragsluitende staten. Het woonplaatsartikel in het verdrag bepaalt dan in welk land de vennootschap voor verdragsdoeleinden inwoner is. Dit is op grond van de corporate tiebreaker veelal het land waar de feitelijke leiding zich bevindt. Als gevolg van het MLI (uitgewerkt in onderdeel 2.5.1) moet bij steeds meer verdragen de verdragswoonplaats in onderling overleg tussen de twee landen worden vastgesteld. Het gaat dan om de MAP-tiebreaker. Zolang deze op het ‘nieuwe’ artikel 4, lid 3, van het OESO-MV gebaseerde MAP-tiebreaker niet wordt uitgevoerd/afgerond, is er geen verdragswoonplaats vastgesteld. Het gevolg is dat de vennootschap het verdrag niet kan invoeren.

7 Overigens biedt artikel 6, lid 6, van de Wet LB aan een buitenlandse werkgever onder voorwaarden de mogelijkheid om de inhoudingsplicht naar een in Nederland gevestigd concernonderdeel te verleggen.

Het kan voorkomen dat Nederland op grond van de Nederlandse regels stelt dat een werknemer in Nederland woont, terwijl een ander land op grond van de daar geldende regels stelt dat diezelfde persoon in dat land woont. In dat geval zal de tiebreaker in het verdrag bepalen in welk land de persoon voor verdragsdoeleinden woont (artikel 4, lid 2, OESO-MV).

Artikel 2, leden 3, 4 en 5, Wet LB

Algemene regel is dat ook de niet in Nederland wonende werknemer in beginsel onderworpen is aan loonbelasting als hij in dienstbetrekking staat tot een inhoudingsplichtige (artikel 2, lid 1, Wet LB). Dat artikel bevat echter een aantal belangrijke uitzonderingen voor werknemers die niet in Nederland wonen en hun dienstbetrekking geheel of gedeeltelijk in het buitenland uitoefenen. Zo wordt de werknemer die buiten Nederland woont en zijn dienstbetrekking volledig buiten Nederland vervult, uitgezonderd (artikel 2, lid 3, Wet LB). Het uitwerken van deze bepalingen voert te ver voor het doel van dit rapport, waarbij de nadruk ligt op de verplichtingen die een buitenlandse werkgever ter zake van de loonheffingen mogelijk in Nederland kan krijgen. Meer info over de genoemde uitzonderingen en de praktische toepassing daarvan staat onder meer in hoofdstuk 19 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022) en onder D13 en D14 van het inmiddels ingetrokken besluit CPP2001/3035M.⁸

Koppeling met de Wet inkomstenbelasting 2001 als sluitstuk van de heffing, ook voor gevallen waarin binnen de Wet LB geen mogelijkheid tot heffen bestaat

De nadruk van dit rapport ligt op de verplichtingen die een buitenlandse werkgever ter zake van de loonheffingen in Nederland kan krijgen. De loonbelasting is echter een voorheffing op de inkomstenbelasting. Het karakter van de inkomstenbelasting als sluitstuk van de heffing betekent ook dat in bepaalde gevallen waarin niet wordt toegekomen aan heffing voor de loonbelasting toch sprake kan zijn van heffing voor de inkomstenbelasting. Een voorbeeld is de situatie dat een buitenlandse werkgever geen inhoudingsplicht voor de Wet LB heeft, maar zijn in het buitenland woonachtige werknemer meer dan 183 dagen in Nederland verblijft. In voornoemd voorbeeld rust op de belastingplichtige de verplichting om te verzoeken om uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte indien geen uitnodiging is verstrekt dan wel dient belastingplichtige spontaan aangifte in de IH te doen.

Nadruk op OESO-benadering

Teksten van belastingverdragen zijn het resultaat van onderhandelingen tussen verdragspartners. De inhoud van deze verdragen kan daarom (sterk) verschillen. Ten behoeve van de eenduidigheid van de tekst staan daarom het OESO-MV en het bijbehorende commentaar in dit rapport centraal, tenzij de tekst anders vermeldt. In een concrete casus zal dus altijd nog de relevante verdragstekst moeten worden bekeken.

⁸ Besluit van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, is in 2011 ingetrokken, omdat de werking van de wet destijds genoegzaam bekend was.

Bestuurder

In dit rapport ligt de nadruk op reguliere werknemers en niet op bijvoorbeeld bestuurders van een vennootschap. Niettemin is in praktijkcasussen regelmatig sprake van een bestuurder en kan de bestuurderspositie fiscale vragen oproepen. Daarom staat het rapport hier nu kort bij stil.

Het OESO-MV bevat een apart artikel dat de heffingsbevoegdheid over bestuurdersbeloningen regelt. Artikel 16 van het OESO-MV bepaalt: “Directors’ fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.” Ofwel, samengevat in het Nederlands: de beloning van de bestuurder van een lichaam dat zijn zetel heeft in een ander land, mag belast worden in dat andere land, het zetelland.⁹

*Een inwoner van Nederland is bestuurder van een Duitse vennootschap.
De bestuurder werkt uitsluitend in Nederland, als bestuurder.*

Op grond van de tekst van artikel 16 van het OESO-MV heeft Duitsland het heffingsrecht over de bestuurdersbeloning die de bestuurder ontvangt.

Artikel 16 van het OESO-MV wijkt, zoals uit hoofdstuk 4 blijkt, af van artikel 15 van het OESO-MV. Zo is een werknemer op grond van de hoofdregel van artikel 15 van het OESO-MV belast in zijn woonland, tenzij hij in een ander land werkt. Bij een werknemer is dus de fysieke aanwezigheid in een land bepalend. De achtergrond van het bestuurdersartikel is daarentegen van oudsher dat het bij een bestuurder vaak moeilijk te bepalen is waar hij zijn werkzaamheden voor het lichaam waarvan hij bestuurder is, heeft verricht.¹⁰

De verschillen tussen de regels voor werknemers en bestuurders hebben ook gevolgen voor de verdeling van het heffingsrecht in een specifieke casus. Aandachtspunten zijn dan bijvoorbeeld: wie de bestuurder is, welke beloning de bestuurder krijgt, en hoe een en ander verloopt als de bestuurder naast zijn bestuurderswerkzaamheden ook nog werkzaamheden als regulier werknemer verricht. Dit komt ook naar voren in het volgende voorbeeld.

*Een inwoner van Nederland is bestuurder van een Duitse vennootschap, een installatiebedrijf.
Bij dit bedrijf werken naast de bestuurder nog drie installateurs.
De bestuurder is zelf ook installateur en werkt als zodanig mee op projecten in Duitsland,
Nederland en België. Hij heeft een loon van in totaal € 100.000.*

In dit voorbeeld is het voor de toewijzing van het heffingsrecht van belang welk deel van de beloning genoten wordt als regulier werknemer en welk deel als bestuurder. En kan dat eigenlijk wel, die samenloop? Welke informatie is dan van belang om een dergelijke situatie goed te beoordelen? Is dit bijvoorbeeld anders als het gaat om een bestuurder van een installatiebedrijf met 1.500 werknemers?

⁹ In slechts enkele belastingverdragen is een afwijkende regeling opgenomen.

¹⁰ Dat neemt niet weg dat de plaats waar de bestuurder beslissingen neemt, van grote invloed kan zijn op de vestigingsplaats van de vennootschap.

Zoals uit het voorgaande blijkt, kan de positie van de ene bestuurder behoorlijk verschillen ten opzichte van de andere bestuurder en kan de fiscale beoordeling voor bestuurders ook sterk afwijken van de beoordeling voor de reguliere werknemers. Gelet op de scope van het rapport, zijn hiervoor daarom slechts enkele aandachtspunten en bijzonderheden benoemd.

1.4 Overkoepelende casus

Een overkoepelende casus zal de rode draad vormen bij de navolgende hoofdstukken. Praktische uitwerkingen van deze casus – in aanvulling op de theoretische verdieping in de hoofdstukken – komen terug in de onderdelen 4.4, 5.5, 6.4.2 en in geheel hoofdstuk 7.

De uitgangspunten van deze casus zijn als volgt. De Belastingdienst heeft een boekenonderzoek voor de loonheffingen ingesteld bij een in Nederland gevestigde MKB-onderneming die actief is op het gebied van staalconstructies.

De MKB-onderneming richt zich op zowel nieuwbouw- als onderhoudsprojecten. Bij de voorbereiding van de controle kwam al aan de orde dat de afgelopen jaren de loonkosten van de MKB-onderneming fors zijn afgenomen, terwijl de omzet steeds is toegenomen en de winst constant is gebleven. De controlemedewerker van de Belastingdienst vermoedt dat de MKB-onderneming bepaalde werkzaamheden uitbesteedt en neemt zich voor om tijdens de controle extra aandacht te besteden aan de grootboekrekening ‘werk derden’.

De controlemedewerker treft onder die grootboekrekening diverse facturen aan van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (BV) die in België gevestigd is. Navraag bij de controller van de MKB-onderneming leert dat deze facturen betrekking hebben op laswerkzaamheden die de Belgische vennootschap gedurende negen maanden voor de MKB-onderneming op een project in Rotterdam heeft verricht. De controller is ervan overtuigd dat de MKB-onderneming alle (fiscale) regels correct heeft toegepast. Hij overhandigt de controlemedewerker ook een ordner met daarin kopieën van de ID-bewijzen van de werknemers van de Belgische vennootschap en kopieën van door de Belgische Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (RSZ) voor deze werknemers afgegeven A1-verklaringen.

Tevens ontvangt de controlemedewerker een tweetal contracten van onderaanneming tussen de MKB-onderneming en de Belgische vennootschap.

De controlemedewerker is benieuwd of de Belgische vennootschap bij de Nederlandse Belastingdienst bekend is. Wanneer hij in de systemen kijkt, ziet hij dat de vennootschap in een verleden loonaangiften heeft ingediend maar in ieder geval niet voor de periode van negen maanden dat de vennootschap voor de MKB-onderneming op het project in Rotterdam heeft gewerkt.

De opgedane indrukken leiden bij de controlemedewerker en de inspecteur loonbelasting tot de volgende vragen:

- is de Belgische vennootschap in Nederland inhoudingsplichtige voor de loonheffingen?;
- mag Nederland belasting heffen over de lonen van de in het buitenland wonende werknemers voor zover die betrekking hebben op de in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking? Zo ja, kan Nederland loonbelasting heffen via de werkgever of moet aan iedere werknemer een uitnodiging tot het doen van aangifte inkomstenbelasting worden uitgereikt?;
- wat schrijven de nationale en internationale regels over premieheffing voor?;
- als het vaststaat dat Nederland mag heffen over de lonen, wat zijn dan de regels voor het vaststellen van het Nederlandse loon?;
- als de Belgische vennootschap in Nederland belasting en/of premies moet betalen, maar de vennootschap betaalt niet, welke mogelijkheden heeft de ontvanger dan om de verschuldigde bedragen in te vorderen? Moet de inspecteur hiervoor nu al contact opnemen met de ontvanger?

1.5 Afkortingenlijst

Afkorting	Betekenis
AC	Administratieve Commissie
AKW	Algemene Kinderbijslagwet
Anw	Algemene nabestaandenwet
AOW	Algemene Ouderdomswet
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWBZ	Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten.
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
B/CA	Belastingdienst Centrale Administratie
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BRP	Basisregistratie Personen
Bvdb	Besluit voorkoming dubbele belasting
BW	Burgerlijk Wetboek
cao	collectieve arbeidsovereenkomst
CIBA	Coördinatiepunt Internationale Terbeschikkingstelling van Arbeidskrachten
CRvB	Centrale Raad van Beroep
COLA	cost of living allowance
ET-kosten	extraterritoriale kosten
CLO	Central Liaison Office
EU	Europese Unie
GO	Grote Ondernemingen
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
IFZ	Internationale Fiscale Zekerheid

Afkorting	Betekenis
IO(A)W	Inkomensvoorziening voor oudere en gedeeltelijk arbeidsongeschikte werkloze werknemers
Ltd	Limited
IW 1990	Invorderingswet 1990
KvK	Kamer van Koophandel
LTO	Land- en Tuinbouworganisatie Nederland
MAP	mutual agreement procedure
MKB	Midden- en Kleinbedrijf
MLI	Multilateraal Instrument
OB	Omzetbelasting
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-MV	OESO-Modelverdrag
RSZ	Belgische Rijksdienst voor Sociale Zekerheid
SNA	Stichting Normering Arbeid
Stcrt	Staatscourant
sv	sociale verzekering
SVB	Sociale Verzekeringsbank
TBA	ter beschikking stellen van arbeid
UB LB 1965	Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965
V	Verordening
VwEU	Verdrag betreffende werking van de Europese Unie
Waadi	Wet allocatie arbeidskrachten voor intermediairs
WagwEU	Wet arbeidsvoorwaarden gedetacheerde werknemers in de Europese Unie
Wajong	Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening jonggehandicapten
WAO	Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering
WAZ	Wet arbeidsongeschiktheidsverzekering zelfstandigen
WAZO	Wet arbeid en zorg
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB	Wet op de loonbelasting 1964
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wfsv	Wet financiering sociale verzekeringen
WIA	Wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen
Wlz	Wet langdurige zorg
WML	Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag
WULBZ	Wet uitbreiding loondoorbetalingsplicht bij ziekte
WW	Werkloosheidswet
Zvw	Zorgverzekeringswet
ZW	Ziektewet

Hoofdstuk 2 - Vaste inrichting

Hoofdstuk 2 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 3 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 4 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 5 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 6 Heffing - Nationaal
Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een vaste inrichting?	Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een fictieve vaste inrichting?	Wanneer mag Nederland het nationale heffingsrecht uitoefenen?	Wanneer is in een internationale situatie de Nederlandse sv-wetgeving op een werknemer van toepassing?	Wat zijn de regels voor het vaststellen van het Nederlandse loon?
6-3-a Wet LB	6-3-c Wet LB	15 OESO-MV	V 883/2004	10+31(a) Wet LB
Hoofdstuk 7 Invorderingsaspecten				

Wanneer is vastgesteld dat een onderneming, zoals de Belgische vennootschap uit de casus in onderdeel 1.4, buiten Nederland is gevestigd en activiteiten in Nederland verricht, is het voor de inhoudingsplicht onder de Wet op de loonbelasting 1964 allereerst van belang of er sprake is van een vaste inrichting in Nederland. Daarom wordt in onderdeel 2.2.1 van dit hoofdstuk stilgestaan bij de voorwaarden die gelden bij het stellen van een vaste inrichting, zoals bedoeld in artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB. De bewijslast van die stelling ligt bij de inspecteur. In onderdeel 2.2.2 komen enkele voorbeeld vaste inrichtingen aan bod, waarna in onderdeel 2.2.3 zal worden ingegaan op de uitvoering van werken. Daarna is in onderdeel 2.3 aandacht voor de vaste vertegenwoordiger en wordt in onderdeel 2.4 ingegaan op de belangrijke uitzondering voor hulpwerkzaamheden en voorbereidende werkzaamheden. In onderdeel 2.5 zal aandacht zijn voor een aantal nieuwe antimisbruikmaatregelen in de 2017-versie van het OESO-Modelverdrag (OESO-MV).

In dit hoofdstuk komt onder meer naar voren dat de Wet LB en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) hetzelfde begrip vaste inrichting hanteren. Vanwege die samenhang is het belangrijk dat de inspecteur loonbelasting bij vraagstukken over een (mogelijke) vaste inrichting zo vroeg als mogelijk met een inspecteur vennootschapsbelasting schakelt. Dat schakelen is ook belangrijk voor het antwoord op de vraag of er al een aangifte vennootschapsbelasting is ingediend. Onderdeel 2.6 onderstreept het belang van die vraag bij vooroverleg.

Onderdeel 2.7 bevat tot slot een uitgebreid stroomschema; een aantal casusvarianten komt terug in onderdeel 4.4.

2.1 Nationale bron - Wet LB

Voor het invullen van het begrip vaste inrichting zal allereerst moeten worden gekeken naar de Wet LB, een nationale bron. Nationale wet- en regelgeving bepaalt of er überhaupt een aanknopingspunt voor belastingheffing is. Met andere woorden, alleen nationale wet- en regelgeving kunnen heffingsrecht creëren. Vervolgens wordt pas gekeken naar internationale bronnen, zoals belastingverdragen, die bepalen of het nationale heffingsrecht kan worden uitgeoefend.

Nationale wetgeving bepaalt of Nederland belasting kan heffen; een belastingverdrag bepaalt of Nederland mag heffen. Met het oog op daadwerkelijk heffing moeten beide – het mogen en het kunnen – zijn ingelost.

In artikel 6 van de Wet LB komt voor de bepaling van de inhoudingsplicht van een buitenlandse werkgever het begrip vaste inrichting aan de orde:

- “2. Wie niet in Nederland woont of gevestigd is, wordt slechts als inhoudingsplichtige beschouwd voor zover hij:
- a. in Nederland een vaste inrichting voor de uitoefening van zijn bedrijf, beroep of andere bezigheid of een in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger heeft, ...
3. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel a, wordt onder vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger verstaan:
- a. een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 3, vierde tot en met twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969;
 - b. het verrichten van werkzaamheden in het kader van een onderneming gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen, indien die werkzaamheden plaatsvinden in, op of boven het Noordzeewinningsgebied, waarbij het Noordzeewinningsgebied bestaat uit de territoriale zee van Nederland alsmede het buiten de territoriale zee onder de Noordzee gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voor zover het Koninkrijk der Nederlanden daar op grond van het internationale recht rechten mag uitoefenen;
 - c. het verrichten van werkzaamheden die gericht zijn op het verlenen van tussenkomst ten behoeve van degenen die tegen beloning persoonlijke arbeid in Nederland verrichten en een derde ten behoeve van wie die arbeid wordt verricht.”

Hoewel bij het bepalen van de inhoudingsplicht van een buitenlandse werkgever grote betekenis aan de vaste inrichting toekomt, bevat de Wet LB geen definitie of omschrijving van dit begrip.¹¹ Artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB verwijst wat de vaste inrichting betreft vanaf 1 januari 2020 naar de Wet Vpb. Sinds die datum wordt het begrip vaste inrichting voor de loonbelasting in de Wet Vpb, dus op nationaal niveau, ingevuld.¹² Voor die datum was een dergelijke invulling niet in de nationale wetgeving aanwezig, ook al bevatte artikel 2 van het Besluit voorkoming dubbele belasting (Bvdb) wel al een definitie. Gedachte achter de verwijzing vanuit de Wet LB naar de Wet Vpb is dat het begrip vaste inrichting voor de Wet LB aansluit bij het begrip vaste inrichting voor andere directe belastingen. Het betreft daarmee een codificatie van de voor 1 januari 2020 bestaande uitvoeringspraktijk.

¹¹ HR 20 juni 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC4763, BNB 2008/231.

¹² Artikel 3, lid 4 tot en met 12, van de Wet Vpb.

De verwijzing naar de Wet Vpb betekent dat het begrip vaste inrichting voor de Wet LB, net als voor de Wet Vpb, bij de definitie in het van toepassing zijnde belastingverdrag aansluit.¹³ Op deze manier bestaat er in verdragssituaties wat betreft de vaststelling van een vaste inrichting geen verschil meer tussen het nationale kader en het kader van het betreffende belastingverdrag. In niet-verdragssituaties sluit de nationale invulling vanaf 1 januari 2020 aan bij het eerste lid van artikel 5 in de 2017-versie van het OESO-MV.¹⁴

Een buitenlandse werkgever wordt slechts als inhoudingsplichtig voor de Wet LB beschouwd voor zover hij over een aanknopingspunt in Nederland beschikt: een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger. Voor het begrip vaste inrichting verwijst de Wet LB naar de Wet Vpb. De verwijzing in het huidige artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB naar de Wet Vpb houdt in dat het begrip vaste inrichting voor de Wet LB in verdragssituaties aansluit bij de definitie in het van toepassing zijnde belastingverdrag. In niet-verdragssituaties is de definitie uit artikel 5, lid 1, van het OESO-MV (2017-versie) leidend.

2.2 Internationale bron – artikel 5 OESO-MV

De Wet LB sluit, zoals uit onderdeel 2.1 blijkt, voor het begrip vaste inrichting aan bij het relevante belastingverdrag of het OESO-MV. In die zin zal er altijd rekening gehouden moeten worden met belastingverdragen. Met andere woorden, internationale bronnen (lees: belastingverdragen) moeten worden geraadpleegd om te weten wat de voorwaarden zijn.

Nederland zet conform de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 voor de vaste inrichting bij het afsluiten van een nieuw belastingverdrag in de regel in op het opnemen van een bepaling die gebaseerd is op het op dat moment geldende artikel 5 van het OESO-MV.¹⁵ Wanneer de verdragstekst een op het OESO-MV gebaseerde vaste inrichting bepaling bevat, komt veel betekenis toe aan het OESO-MV en het bijbehorende commentaar.

2.2.1 Voorwaarden vaste inrichting in artikel 5, lid 1, OESO-MV¹⁶

Artikel 5, lid 1, van het OESO-MV geeft de volgende definitie van een vaste inrichting: “a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”.

In het Nederlands: “een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend”.

13 Artikel 3, lid 4, onderdeel a, van de Wet Vpb: “voor zover in de relatie tot de andere staat een verdrag van toepassing is dat, of een regeling is getroffen die, voorziet in een regeling voor de heffing over bestanddelen van de winst: het begrip vaste inrichting zoals dat geldt voor de toepassing van die regeling.”

14 Artikel 3, lid 4, onderdeel b, van de Wet Vpb.

15 De onderdelen 4.1 en 4.4 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.

16 Het rapport gaat hierbij niet in op het begrip vast middelpunt zoals dat voorheen terugkwam in artikel 14 van het OESO-MV en bijvoorbeeld nog steeds in het Verdrag met België. Het vroegere artikel 14 van het OESO-MV was bedoeld voor zelfstandigen zonder personeel. Reden voor het vervallen van het artikel was dat er geen bedoelde verschillen waren tussen een vast middelpunt en een vaste inrichting.

Er is dus sprake van een vaste inrichting als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- het moet gaan om een bedrijfsinrichting (place of business);
- deze inrichting moet vast zijn: een vaste plaats (tevens fysiek element) en duurzaam (tijdselement);
- de activiteit van de vaste inrichting vormt een onderdeel van een onderneming (business activity);
- door middel van de inrichting moeten werkzaamheden worden verricht (business connection) en deze inrichting moet de buitenlandse onderneming ter beschikking staan (right of use).

Uit de toelichting hierna volgt dat deze voorwaarden vaak snel vervuld kunnen zijn, zeker onder de meest recente versie van het OESO-commentaar uit 2017.

Voorwaarde 1: Bedrijfsinrichting

In de praktijk is deze voorwaarde vaak snel vervuld. Zo is volgens het OESO-commentaar ‘a certain amount of space’ reeds voldoende.¹⁷ In het Nederlands: een bepaalde fysieke ruimte. Het gaat dan steeds om tastbare zaken die gebruikt kunnen worden voor de uitoefening van de onderneming. Het maakt daarbij op grond van het commentaar niet uit of de onderneming deze zaken in eigendom heeft of huurt. Uitsluitend van belang is het dat de onderneming een bepaalde ruimte tot haar beschikking heeft. Dit ter beschikking hebben wordt verder uitgewerkt onder voorwaarde 4.

De OESO noemt verschillende voorbeelden van bedrijfsinrichtingen. Dit varieert van een kantoorruimte, tot een faciliteit of een installatie die gebruikt wordt om de onderneming te drijven.¹⁸ Een marktstandplaats¹⁹ of een circustent²⁰ zijn in het verleden onder voorwaarden als bedrijfsinrichting aangemerkt. Zo overwoog de Hoge Raad in het circustentenarrest: “uitsluitend van belang is of de ruimte, waarin het bedrijf, de onderneming wordt uitgeoefend, geacht worden kan een vaste inrichting te zijn, onverschillig of die ruimte is een gebouw, een gedeelte van een gebouw, enige vertrekken in een gebouw, een tent, hut of andere van de buitenwereld afgescheiden ruimte”. Een ander voorbeeld is een niet in Nederland wonende fysiotherapeut die een kamer in Nederland huurt, om in Nederland behandelingen te doen of te verrichten.

Een ruimte die ter beschikking staat, kan reeds voldoende zijn. Met andere woorden, een kantoorruimte bijvoorbeeld hoeft niet eens als zodanig te zijn ingericht. De ruimte op zichzelf is reeds voldoende.

17 Punten 10 en 11 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

18 Punt 10 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

19 OESO-commentaar: “A place of business may thus be constituted by a pitch in a market place, or by a certain permanently used area in a customs depot (e.g. for the storage of dutiable goods).”

20 HR 10 oktober 1954, ECLI:NL:HR:1954:AY4080, BNB 1954/336.

Voorwaarde 2: een vaste bedrijfsinrichting

Het vaste karakter van de inrichting betekent voor de praktijk twee dingen: er moet sprake zijn van een vast geografisch punt en van een bepaalde duurzaamheid.

Geografisch

Een vast geografisch punt betekent dat er een verband moet zijn tussen de bedrijfsinrichting en een specifieke geografische plek. Het gaat dan dus om een fysieke aanwezigheid. Voor die aanwezigheid wordt in de regel gekeken of er op een bepaalde plek materiële activa aanwezig zijn. Het maakt daarbij niet uit of bedrijfsmiddelen wel of niet aan de grond verankerd zijn.²¹ Het is al voldoende dat de bedrijfsmiddelen op een bepaalde locatie blijven. Het moet wel gaan om (het gedeelte van) een locatie binnen het grondgebied (territorium) van een staat.²²

Indien de verplichtingen bij en de aard van de ondernemingsactiviteiten meebrengen dat de activiteiten vaak op diverse nabijgelegen plekken worden verricht, komt in de uitvoeringspraktijk vaak de vraag op of er dan nog steeds sprake is van één bedrijfsinrichting. De OESO geeft een handvat door te stellen dat sprake is van één bedrijfsinrichting als de plekken waar de werkzaamheden worden verricht voor de onderneming aan te merken zijn als één commercieel en geografisch geheel.²³ Dit moet steeds per geval beoordeeld worden.²⁴

De volgende voorbeelden kunnen helpen bij de beoordeling of er sprake is van één bedrijfsinrichting. Zo heeft een mijnbouwer die binnen één grote mijn onder één contract werkzaamheden op verschillende plekken uitoefent, 'a single place of business'.²⁵ Maar ook een markthandelaar die zijn marktkraam regelmatig op dezelfde markt opzet, heeft volgens het OESO-commentaar 'a single place of business'.²⁶

Het is wel van belang om te benadrukken dat er steeds sprake moet zijn van zowel commerciële als geografische samenhang.²⁷ Daarom heeft een schilder die in hetzelfde kantoorgebouw verschillende los van elkaar staande contracten uitvoert – zonder dat daarbij sprake is van commerciële samenhang – geen vaste bedrijfsinrichting.²⁸ Overigens kan het ook voorkomen dat er wel sprake is van commerciële samenhang maar niet van geografische samenhang.

21 Punt 21 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

22 Punt 27 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV. Dit voorbeeld is opgenomen met het oog op de behandeling van satellieten.

23 Punt 22 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

24 Hof 's-Gravenhage 10 september 1990, ECLI:NL:GHSGR:1990:AW2173, BNB 1992/52.

25 Punt 23 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

26 Punt 23 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

27 Punt 23 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

28 Punt 24 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

Een voorbeeld daarvan is een consultant die op verschillende locaties van een bank werkt bij het vervullen van één overkoepelende opdracht.²⁹

Onder voorwaarden kan er bij verplaatsing van de werkzaamheden nog steeds sprake zijn van een vast geografisch punt.

Duurzaamheid

De voorwaarde dat een bedrijfsinrichting vast moet zijn, betekent voorts dat er alleen sprake kan zijn van een vaste inrichting als er een bepaalde duurzaamheid aanwezig is.³⁰ In het algemeen wordt geen vaste inrichting aangenomen als een bedrijfsinrichting voor minder dan zes maanden wordt aangehouden. Een vaste inrichting wordt in het algemeen wel aangenomen als een termijn van zes aaneengesloten maanden overschreden wordt.³¹ De termijn van zes aaneengesloten maanden is daarmee eigenlijk ook de vuistregel bij het beoordelen van de duurzaamheid van een bedrijfsinrichting.

Omdat voor een vaste inrichting de duurzaamheid van die inrichting belangrijk is, is het van belang om goed te onderscheiden wat het startpunt van de werkzaamheden/inrichting is. Dit startpunt is het moment waarop een onderneming op de plek van de bedrijfsinrichting met haar activiteiten start.³² Dit klinkt logisch, maar ook activiteiten van voorbereidende aard tellen mee. Het gaat dan om de periode waarin de onderneming de bedrijfsinrichting klaarmaakt voor de activiteit die daar duurzaam verricht gaat worden.³³ Het startpunt van een vaste inrichting in Nederland kan in ieder geval nooit voor de eerste dag in Nederland liggen: voorbereidende werkzaamheden in het vestigingsland tellen niet mee.

Tijdelijke werkonderbrekingen – bijvoorbeeld in verband met slechte weersomstandigheden – zorgen er niet voor dat een vaste bedrijfsinrichting ophoudt te bestaan.³⁴

Een vaste inrichting eindigt in de regel wanneer een onderneming haar bedrijfsactiviteiten staakt.³⁵ Staken kan bijvoorbeeld aan de orde zijn als de inrichting niet langer aan de belastingplichtige ter beschikking staat, of als de inrichting voortaan aan een derde wordt verhuurd.

Soms is het in de uitvoeringspraktijk lastig om vooraf te bepalen hoe lang de werkzaamheden van een onderneming exact zullen duren. Zo kan het voorkomen dat alle partijen de werkzaamheden in eerste instantie voorzichtig op vier maanden inschatten, terwijl het echte werk uiteindelijk

29 Punt 25 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

30 Die duurzaamheid kwam bijvoorbeeld aan de orde bij Rechtbank Zeeland-West-Brabant 25 maart 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:1608.

31 Punt 28 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

32 Punt 44 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

33 Het is van belang om onderscheid te maken tussen het klaarmaken van de bedrijfsinrichting en het opzetten van de bedrijfsinrichting. Zie het OESO-commentaar op dit punt: "The period of time during which the fixed place of business itself is being set up by the enterprise should not be counted, provided that this activity differs substantially from the activity for which the place of business is to serve permanently."

34 Punt 55 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

35 Punt 44 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

dusdanig lang duurt dat duurzaamheid aan de orde is. In dergelijke gevallen ontstaat eigenlijk gaandeweg een vaste bedrijfsinrichting en komt met terugwerkende kracht een vaste inrichting tot stand.³⁶ Die terugwerkende kracht tot de aanvang van de werkzaamheden in Nederland werkt niet door naar de inhoudingsplicht voor de Wet LB. De inhoudingsplicht ontstaat namelijk vanaf het moment dat de werkgever weet of redelijkerwijs had moeten weten dat alsnog een vaste inrichting ontstaat. Het niet inhouden was op het genietingsmoment gebaseerd op de juiste feiten en omstandigheden.

De duur waarvoor een inrichting aan een onderneming ter beschikking staat, vormt vooraf een belangrijke aanwijzing voor de feitelijke gebruiksduur van die inrichting. Een uitzonderlijke casus waarin echter ook de motieven van belanghebbende een belangrijke rol speelden bij de beslissing of het gebruik van een inrichting voldoende duurzaam was, is het zogeheten ketenkamparrest.³⁷ De Hoge Raad overwoog destijds: “blijkens de doelstelling van de v.o.f. heeft het ketenkamp, dat als een vaste inrichting in de zin van het Verdrag is aan te merken, geen beperkte strekking maar een bestemming die zich uitstrekt over de gehele duur van de aanleg van het aardgasnet.”

Voor een vaste inrichting, niet zijnde een uitvoering van een werk, is een periode van zes aaneengesloten maanden normaliter voldoende duurzaam/vast.

Een uitzondering op de vuistregel van zes maanden heeft betrekking op werkzaamheden met een repeterend karakter. Bij dergelijke werkzaamheden moeten de periodes waarin op een bepaalde plek gewerkt wordt, in samenhang worden gezien met het aantal keren dat die plek gebruikt wordt. Die werkzaamheden kunnen zich ook over meerdere jaren uitstrekken.³⁸ Te denken valt aan een buiten Nederland gevestigd cateringbedrijf dat elk jaar op basis van een meerjarig contract op hetzelfde evenement in Nederland actief is. In dat geval bestaat toch voldoende duurzaamheid.

Een andere uitzondering ziet op de situatie waarin een onderneming korte tijd bestaat en exclusief in een ander land wordt uitgeoefend.³⁹ Met andere woorden, de algehele duur van de onderneming kan in bepaalde gevallen relevant zijn bij het beoordelen van het duurzaamheidsvereiste. Het voert te ver om hier nu dieper op in te gaan.

Twee uitzonderingen bestaan op de vuistregel van zes aaneengesloten maanden: bij werkzaamheden in een ander land met een repeterend karakter, en in de situatie waarin een onderneming korte tijd bestaat en exclusief in een ander land wordt uitgeoefend.

36 Punt 34 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

37 HR 11 maart 1970, ECLI:NL:HR:1970:AX5203, BNB 1970/89.

38 Punt 29 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV geeft hierbij het voorbeeld van boorwerkzaamheden in het Arctisch gebied tijdens een aantal opeenvolgende zomers.

39 Punt 30 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV, inclusief passend voorbeeld.

Voorwaarde 3: onderneming

Uit deze voorwaarde volgt dat het bij een vaste inrichting moet gaan om een vaste bedrijfsinrichting waarmee de werkzaamheden van een onderneming worden uitgeoefend. Met andere woorden, het moet gaan om ondernemingsactiviteiten. De activiteit van de vaste inrichting hoeft hierbij op zichzelf, dus zelfstandig beschouwd, geen materiële onderneming te vormen. Het is voldoende dat de activiteit onderdeel is van een onderneming.

Het OESO-MV en OESO-commentaar definiëren niet wat een onderneming is. Het OESO-commentaar zegt uitsluitend dat dit ziet op “any form of enterprise”.⁴⁰ Omdat het OESO-MV geen definitie geeft, moet het begrip onderneming volgens de hoofdregel van artikel 3, lid 2, van het OESO-MV naar nationaal recht worden uitgelegd. Voor Nederland betekent dit, in lijn met de nationale standaardjurisprudentie, dat een onderneming een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal is die door deelname aan het economische verkeer winst beoogt. Een voorbeeld van een belastingverdrag dat het begrip onderneming wel probeert te duiden, is het Verdrag met Duitsland. Dit verdrag geeft in artikel 3 aan dat de uitdrukking onderneming betrekking heeft op het uitoefenen van een bedrijf, maar definieert daarbij overigens niet wat een bedrijf is.

Afgezien van de beperkingen in artikel 5, lid 4, van het OESO-MV over voorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden, is de aard van de ondernemingswerkzaamheden niet relevant voor de beoordeling of een vaste inrichting tot stand komt.⁴¹ Verder hoeven de werkzaamheden van de vaste inrichting niet aan te sluiten bij die van het hoofdhuis in het andere land, oftewel bij de werkzaamheden op de vestigingsplaats. Het bijdragen van de werkzaamheden van de vaste inrichting aan het algemene doel van de onderneming is voldoende. Het OESO-commentaar stelt daarbij overigens niet de eis dat de werkzaamheden van de vaste inrichting ook daadwerkelijk bijdragen aan de winst van de onderneming.⁴² Om die reden kunnen bedrijfsonderdelen waaraan voornamelijk kosten worden toegerekend dus ook een vaste inrichting vormen. Dit is ook een belangrijke reden dat bij het onderzoeken van een vaste inrichting voor de Wet LB met een inspecteur vennootschapsbelasting geschakeld wordt.

Voorwaarde 4: door middel van

Voor het kunnen stellen van een vaste inrichting moeten tot slot de werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk door middel van een bedrijfsinrichting worden uitgeoefend. Het OESO-commentaar legt dit criterium ruim uit.⁴³ Het is van belang dat de onderneming op de locatie aanwezig is om daar haar specifieke ondernemingsactiviteit uit te oefenen en dat in verband daarmee de locatie aan de onderneming ter beschikking staat. De onderneming hoeft overigens niet continue op de locatie aanwezig te zijn.

40 Punt 42 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

41 Zo zondert het vierde lid de bedrijfsinrichting die uitsluitend voor hulpwerkzaamheden wordt aangehouden of voor activiteiten die van voorbereidende aard zijn, uit. Uitgebreidere toelichting volgt in onderdeel 2.4.

42 Punt 7 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

43 Punt 20 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

Hoewel het niet uit de tekst van artikel 5, lid 1, van het OESO-MV zelf volgt, moet de voor een vaste inrichting vereiste bedrijfsinrichting op grond van het OESO-commentaar dus ook aan de buitenlandse onderneming ter beschikking staan. Feitelijk ter beschikking staan is hierbij in beginsel al voldoende.⁴⁴ Het is dus niet relevant of de onderneming de bedrijfsinrichting in eigendom heeft, huurt of op een andere wijze ter beschikking heeft.

Een bedrijfsinrichting staat bijvoorbeeld ter beschikking als een onderneming bij de uitoefening van haar activiteiten gebruik mag maken van een ruimte die aan een andere onderneming toebehoort.⁴⁵ Te denken valt aan een consultant die gebruik mag maken van de kantoorruimte van zijn opdrachtgever. Het OESO-commentaar benadrukt overigens dat de aanwezigheid van een onderneming op een bepaalde locatie niet per se betekent dat die locatie ter beschikking staat. Daarvoor is het van belang of de onderneming daadwerkelijk “effective power” heeft over het gebruik van die locatie (lees: toegang tot), alsmede de mate waarin de onderneming op de betreffende locatie aanwezig is en daar activiteiten uitoefent.⁴⁶ Concrete voorbeelden komen terug onder de punten 14 tot en met 17 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

Buitenlandse uitzendbureaus

Buitenlandse uitzendbureaus verdienen wat het ter beschikking staan betreft nog speciale aandacht, omdat een kleine verandering in de feiten voor hen grote gevolgen kan hebben. Wanneer een buitenlands uitzendbureau bijvoorbeeld als enige activiteit in Nederland het uitlenen van werknemers heeft, dus bij het ontbreken in Nederland van activiteiten op het gebied van selectie werving, planning of administratie, krijgt het uitzendbureau geen vaste inrichting in Nederland. De werkruimte van de uitzendkracht staat namelijk niet ter beschikking aan het uitzendbureau. Maar een kleine wijziging in de feiten kan dan alsnog tot een vaste inrichting leiden. Bijvoorbeeld wanneer de planning in Nederland plaatsvindt op de locatie van (één van) de inlener(s). Hoofdstuk 3 besteedt overigens aandacht aan de fictieve vaste inrichting uit artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB en die bij het ter beschikking stellen van arbeid (TBA) geldt.

Thuiswerk

Ook bij thuiswerksituaties kan de vraag worden opgeworpen of de thuiswerkplek ter beschikking staat van de werkgever. In de praktijk komt het, overigens ook al vóór de coronacrisis, steeds vaker voor dat een grensarbeider een kamer in zijn woning heeft ingericht voor het verrichten van werkzaamheden voor zijn werkgever. Bij thuiswerk wordt geen vaste inrichting aangenomen, tenzij het thuishkantoor van de werknemer aan de onderneming ter beschikking staat.⁴⁷

Voor een vaste inrichting moet de bedrijfsinrichting aan de ondernemer ter beschikking staan. Bij thuiswerk komt geen vaste inrichting tot stand, tenzij het thuishkantoor van de werknemer aan de werkgever (lees: de onderneming) ter beschikking staat.

44 Punt 10 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

45 Punt 12 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

46 Punt 12 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

47 Punt 18 van het OESO-commentaar geeft nog meer achtergronden.

2.2.2 Voorbeeld vaste inrichtingen in artikel 5, lid 2, OESO-MV

In artikel 5, lid 2, van het OESO-MV staan enkele voorbeelden van vaste inrichtingen:

- een plaats waar leiding wordt gegeven;
- een filiaal;
- een kantoor;
- een fabriek;
- een werkplaats; of
- een mijn, een olie- of gasbron, een steengroeve of een andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen (natuurlijke bronnen).

Deze voorbeelden uit het tweede lid hebben geen zelfstandige betekenis en moeten dus steeds in samenhang met het eerste lid worden gelezen. Met andere woorden, een plaats van leiding, filiaal, en zo verder vormen pas een vaste inrichting, indien aan de voorwaarden van artikel 5, lid 1, van het OESO-MV is voldaan.⁴⁸

2.2.3 Uitvoering van werken in artikel 5, lid 3, OESO-MV

De uitvoering van een werk is een bijzondere variant van de vaste inrichting. Daarom gaat dit onderdeel afzonderlijk op deze variant in.

De Wet LB zelf geeft geen omschrijving van wat onder de uitvoering van werken moet worden verstaan. De Wet LB verwijst voor de invulling van het begrip vaste inrichting namelijk uitsluitend naar de Wet Vpb. Artikel 3, lid 4, van de Wet Vpb maakt vervolgens een onderscheid tussen verdragssituaties en niet-verdragssituaties. Artikel 3, lid 4, onderdeel a, van de Wet Vpb verwijst voor het invullen van het begrip vaste inrichting naar de definitie uit het belastingverdrag, als er een belastingverdrag van toepassing is. Aangezien het artikel met betrekking tot de vaste inrichting in belastingverdragen mede ziet op de uitvoering van werken, wordt de uitvoering van werken hiermee ook voor de nationale Wet LB meegenomen. Artikel 3, lid 4, onderdeel b, van de Wet Vpb geeft vervolgens op nationaal niveau voor niet-verdragssituaties expliciet aan dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts een vaste inrichting is indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt. Dit uitgangspunt sluit aan bij de omschrijving van uitvoering van werken zoals die is opgenomen in artikel 5, lid 3, van het OESO-MV uit 2017.

48 Punt 45 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

Het relevante belastingverdrag is in verdragsituaties leidend voor wat voor de Wet LB onder de uitvoering van werken moet worden verstaan (artikel 3, lid 4, onderdeel a, Wet Vpb). In niet-verdragsituaties vindt aansluiting plaats bij de omschrijving van uitvoering van werken in de 2017-versie van het OESO-MV (artikel 3, lid 4, onderdeel b, Wet Vpb).

In verdragsituaties moet, zoals het uit de vorige alinea blijkt, voor de uitleg van de uitvoering van een werk gekeken worden naar het relevante belastingverdrag. Alle belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, bevatten een bepaling over de uitvoering van werken. In deze verdragen wordt voor de uitvoering van werken (veelal) aangesloten bij artikel 5, lid 3, van het OESO-MV. Deze bepaling komt erop neer dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts dan een vaste inrichting is indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt. Deze minimumduur vormt een beperking op het begrip vaste inrichting uit artikel 5, lid 1, van het OESO-MV. Met andere woorden, ook al voldoet de uitvoering van een werk aan alle voorwaarden die artikel 5, lid 1, van het OESO-MV aan een vaste inrichting stelt, er komt toch geen vaste inrichting tot stand wanneer dat werk korter dan twaalf maanden duurt.

Bij de uitvoering van een werk moet voor het stellen van een vaste inrichting zowel worden voldaan aan de voorwaarden uit artikel 5, lid 1, van het OESO-MV, als aan de voorwaarde van de minimumduur uit artikel 5, lid 3, van het OESO-MV.

2.2.3.1 Reikwijdte van de uitvoering van werken

Omdat de OESO-bepaling over de uitvoering van werken specifiek en uitsluitend op die werken ziet, is het cruciaal wat onder een uitvoering van een werk moet worden verstaan. Het begrip uitvoering van een werk heeft in de praktijk een heel ruim bereik.⁴⁹ Zo kan het bijvoorbeeld gaan om het bouwen van een gebouw maar ook om het leggen van pijpleidingen. Het gaat dus om het tot stand brengen van een werk. Dit tot stand brengen kan in de praktijk al snel plaatsvinden, namelijk ook bij kleinere projecten of zelfs deelprojecten. Een denkrichting bij dat laatste is bijvoorbeeld het aanbrengen van kabelgoten bij de bouw van een datacenter.

Bij de uitvoering van een werk moeten alle werkzaamheden die nodig zijn om een dergelijk werk af te ronden, worden meegenomen. Zo zullen dus bijvoorbeeld ook sloop-, opruim- en bergingswerkzaamheden meetellen.⁵⁰ Het moet daarbij wel steeds gaan om werkzaamheden die plaatsvinden in het land waar het werk uitgevoerd wordt. Stel het projectbureau van de uitvoerder zit buiten Nederland, maar de leden van het projectbureau werken in verband met het uitvoering van het werk in Nederland ook gedeeltelijk in Nederland, dan vallen die Nederlandse werkzaamheden binnen de Nederlandse vaste inrichting.

49 Punt 50 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

50 Punt 50 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

Uitvoering van een werk is een ruim begrip. Wanneer er eenmaal sprake is van de uitvoering van een werk, moeten alle werkzaamheden op de locatie van dat werk en voor het tot stand brengen van dat werk worden meegenomen. Speciale regels gelden voor de hierna te bespreken onderwerpen: (1) planning en supervisie, en (2) reparaties en onderhoud.

Planning en supervisie

In de bouwsector, maar bijvoorbeeld ook in de scheepsbouw, zijn er diverse ondernemingen die zich toeleggen op on-site planning en supervisiewerkzaamheden. Dergelijke werkzaamheden behoren niet altijd tot het uitvoeren van een werk.⁵¹ Deze werkzaamheden tellen namelijk alleen mee wanneer de uitvoerder van het werk zelf de on-site planning en supervisie doet.

Bij planning en supervisie gaat het om het dagelijkse en continue toezicht op de daadwerkelijke uitvoering van de werkzaamheden. Het gaat dan dus bijvoorbeeld niet om een kortdurende waarneming ter plaatse door enkele ingenieurs van het buitenlandse hoofdbureau, waarbij zij op locatie bekijken of het werk aan alle technische specificaties voldoet. Hoewel dit toezicht sterk verweven kan zijn met de directe en dagelijkse aansturing in het werkland en dan lastig gescheiden kan worden, staat het kortdurende toezicht door de ingenieurs van het buitenlandse hoofdbureau in dat geval in een nauwer verband tot de activiteiten van het buitenlandse hoofdbureau dan de daadwerkelijke uitvoering in het werkland. De toezichthoudende werkzaamheden van de ingenieurs vallen daarom in dit specifieke geval buiten de Nederlandse vaste inrichting.

In de gevallen dat de on-site planning en supervisie niet door de uitvoerder zelf worden gedaan, kunnen deze plannings- en supervisiewerkzaamheden mogelijk wel nog leiden tot een zelfstandige vaste inrichting.

Het uitgangspunt dat zelfstandige on-site planning en supervisie niet tot de uitvoering van een werk behoren is alleen anders als er in het relevante belastingverdrag expliciet staat dat dergelijke werkzaamheden in verband met de uitvoering van een werk toch hieronder moeten worden geschaard. Een voorbeeld van een belastingverdrag waarin toezichtwerkzaamheden expliciet worden meegenomen, is het Verdrag met Zuid-Korea.⁵²

Reparaties en onderhoud

Een praktijkvraag is nog wel eens hoe reparatie- en onderhoudswerkzaamheden beoordeeld moeten worden. Dergelijke werkzaamheden vallen alleen onder de uitvoering van werken, als zij “mere maintenance or redecoration” te boven gaan.⁵³ Dit betekent concreet dat het dan moet gaan om meer dan regulier onderhoud. Werkzaamheden die bijvoorbeeld na de afronding van een werk onder een garantiebeding worden verricht en langer dan twaalf maanden duren, kunnen zo ook nog tot een afzonderlijke vaste inrichting leiden.⁵⁴

51 Punt 50 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

52 Een casus die dit punt raakt, kwam aan de orde in HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1220, BNB 2019/164.

53 Punt 50 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

54 Punt 55 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

2.2.3.2 Tijdselment bij uitvoering van werken: de twaalfmaandsperiode

De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden vormt slechts een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt. Deze twaalfmaandsperiode uit artikel 5, lid 3, van het OESO-MV moet in de praktijk steeds voor elk werk afzonderlijk beoordeeld worden.⁵⁵ De hierna te bespreken regels bepalen wanneer deze periode begint te lopen, eindigt, of tijdelijk stopt. In het bijzonder voor gevallen waarin sprake is van onderaanneming of meerdere werken in een land. Een specifieke maatregel tegen misbruik van de twaalfmaandsperiode komt terug in onderdeel 2.5.

De twaalfmaandsperiode bij de uitvoering van een werk begint te lopen op het moment dat een uitvoerder start met (voorbereidende) werkzaamheden op locatie in het land waar het werk uitgevoerd gaat worden.⁵⁶ Dit uitgangspunt betekent dat bijvoorbeeld het opzetten van een kantoor op de locatie van het uit te voeren werk voor de planners van het uit te voeren werk, al meetelt. Voorbereidende handelingen van de uitvoerder in zijn eigen woon-/vestigingsstaat tellen daarentegen niet mee. Daarom is het steeds van belang om goed te bekijken waar een uitvoerder zijn voorbereidende werkzaamheden precies verricht.

Wanneer de twaalfmaandsperiode eenmaal begint te lopen, loopt deze door tot het moment waarop het werk afgerond is dan wel de werkplek permanent verlaten wordt.⁵⁷ Een werk is afgerond wanneer het aan de opdrachtgever wordt opgeleverd en door de opdrachtgever als definitief gereed kan worden beschouwd. De periode waarin een (onder)aannemer een opgeleverd gebouw of opgeleverde installatie test, telt daarom dus nog gewoon mee voor de twaalfmaandsperiode. After sales services, waaronder trainingen voor de opdrachtgever bij oplevering van een complexe installatie, tellen daarentegen niet meer mee, ook al vinden deze bijvoorbeeld direct na oplevering plaats.⁵⁸ Verder worden werkzaamheden die na afronding van het werk onder een garantiebeding worden verricht, niet meer meegerekend. Deze moeten apart worden beoordeeld.

Tijdelijke onderbrekingen van de werkzaamheden tellen mee voor de twaalfmaandsperiode. Zo leiden onderbrekingen als gevolg van slecht weer, verlate leveringen van materiaal en arbeidsrechtelijke conflicten zoals stakingen, dus niet tot een onderbreking van de twaalfmaandsperiode.⁵⁹ Het OESO-commentaar definieert overigens niet wat een tijdelijke onderbreking nu precies is. Landen kunnen dus tot verschillende invullingen komen. Die verschillen kunnen ook opkomen in het licht van de coronacrisis, waarbij met name overheidsmaatregelen een belangrijke rol spelen. De OESO communiceert in dit verband: “jurisdictions may consider, in light of the extraordinary circumstances of the COVID-19 pandemic and based on the facts and circumstances, that certain periods where operations are prevented as a public health measure imposed or recommended by the government where the site is located to

55 Punt 51 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

56 Punt 54 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

57 Punt 55 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV: “In general, a construction site continues to exist until the work is completed or permanently abandoned.”

58 Punt 55 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

59 Punt 54 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

reduce the spread of the COVID-19 virus constitute a type of interruption that should be excluded from the calculation of time thresholds for construction site PEs.”⁶⁰

Onderaanneming

Met het oog op de twaalfmaandsperiode geldt voor een aannemer een speciale regel als hij voor hetzelfde werk nog onderaannemers heeft ingeschakeld. Dat inschakelen kan bijvoorbeeld blijken uit de poortadministratie van het project. Binnen de benadering van de OESO moet de tijd die een onderaannemer aan een werk besteed heeft, aan de hoofdaannemer worden toegerekend.⁶¹ Indien bijvoorbeeld een hoofdaannemer bij het bouwen van een woontoren een onderaannemer inschakelt voor het plaatsen van de centraleverwarmingsinstallatie, moet de tijd van deze onderaannemer dus aan de hoofdaannemer worden toegerekend. De onderaannemer zelf heeft pas een vaste inrichting als zijn eigen activiteiten meer dan twaalf maanden duren.

Het werk van een onderaannemer telt bij het beoordelen van de duur van een uitvoering van werk mee bij de hoofdaannemer, althans voor de vraag of de hoofdaannemer de twaalfmaandsperiode overschrijdt.

Het kan in de praktijk moeilijk zijn om vast te stellen of een uitvoerder ter ondersteuning van zijn werk een onderaannemer of een uitzendbureau heeft ingeschakeld. Meer info over het maken van dat onderscheid volgt in hoofdstuk 3.

Een regelmatig terugkerende praktijkvraag is of de hoofdaannemer die de uitvoering van een werk (gedeeltelijk) uitbesteedt aan een onderaannemer, nog steeds zelf een werk uitvoert. Voor het antwoord op die vraag is het van belang of de plek van werkzaamheden nog steeds aan de hoofdaannemer ter beschikking staat.⁶² Dit ter beschikking staan moet als volgt worden uitgelegd. De hoofdaannemer is ingehuurd om ter plaatse de ondernemingsactiviteit uit te oefenen, in die zin dat de activiteit voor rekening en risico van de hoofdaannemer komt. Dat verandert niet als hij (een deel van) het werk in onderaanneming uitbesteedt. De plek van de werkzaamheden blijft dus aan de hoofdaannemer ter beschikking staan, ook al huurt hij een onderaannemer in.

Meerdere werken in een land

Hoewel de twaalfmaandsperiode bij de uitvoering van een werk voor elk werk afzonderlijk geldt, bestaat er een uitzondering op deze regel. Die uitzondering houdt in dat voor toepassing van de twaalfmaandsperiode verschillende werken toch een werk kunnen vormen, mits er sprake is van zowel commerciële als geografische samenhang.⁶³

Commerciële samenhang

Het OESO-commentaar vult niet in wat deze commerciële samenhang nu precies is. Van commerciële samenhang kan bijvoorbeeld sprake zijn indien de werken dezelfde opdrachtgever hebben. Dat uitgangspunt wordt in de praktijk alleen maar sterker indien de werkzaamheden

60 OESO 21 januari 2021, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic.

61 Punt 54 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

62 Punt 54 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

63 Punt 51 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

onder de diverse contracten samen een groter geheel vormen en er op basis van die contracten tussen de werkzaamheden geen noemenswaardige werkonderbreking is geweest.

Bouwwerken voor verschillende opdrachtgevers moeten steeds afzonderlijk bekeken worden, tenzij deze werken economisch gezien eigenlijk één geheel vormen. Het OESO-commentaar bevat het volgende voorbeeld: “a building site forms a single unit even if the orders have been placed by several persons (e.g. for a row of houses)”.⁶⁴

Geografische samenhang

Bij werkzaamheden die op een plek worden uitgevoerd, is er zonder meer sprake van geografische samenhang. De aard van bepaalde werkzaamheden kan niettemin meebrengen dat de werkzaamheden zich regelmatig verplaatsen. Een praktijksituatie is bijvoorbeeld de aanleg van (water)wegen.⁶⁵ Een dergelijke verplaatsing hoeft niet in de weg te staan aan het stellen van een vaste inrichting, mits die verplaatsing verband houdt met de aard van de werkzaamheden. Wel zal er in die gevallen telkens gekeken moeten worden of er voldoende aanknopingspunten zijn om een vaste inrichting te kunnen stellen. Deze aanknopingspunten moeten dan vooral worden gevonden in de onderlinge verhouding tussen de commerciële en geografische samenhang.⁶⁶ Denk in dat verband bijvoorbeeld aan de aannemer die van een projectontwikkelaar voor elk te bouwen huis in een straat een apart contract krijgt.

Meerdere werken die door een ondernemer in hetzelfde land worden uitgevoerd, worden bij commerciële en geografische samenhang voor toepassing van de twaalfmaandsperiode van artikel 5, lid 3, van het OESO-MV samengevoegd.

2.3 Vaste vertegenwoordiger in artikel 5, lid 5, OESO-MV

Behalve via de hiervoor beschreven vaste inrichting, is een buitenlandse werkgever slechts inhoudingsplichtig voor de Wet LB voor zover hij een vaste vertegenwoordiger in Nederland heeft.

Die vaste vertegenwoordiger moet wel inwoner van Nederland zijn of in Nederland gevestigd zijn. Het voert voor dit rapport te ver om het begrip vaste vertegenwoordiger hier helemaal uit te diepen. Daarom zal de uitwerking in dit onderdeel zich beperken tot de hoofdlijnen/voorwaarden van artikel 5, lid 5, van het OESO-MV.⁶⁷

64 Punt 51 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

65 Punt 57 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

66 Met het oog op het duiden van de commerciële en geografische samenhang heeft de Staatssecretaris in Resolutie nr. 088-3766 van 28 maart 1989, V-N 1989/1080, 11, specifiek voor het Verdrag met België bijvoorbeeld nog enkele interpretatieregels gegeven.

67 Artikel 5, lid 5, van het OESO-MV komt eerder aan bod dan de in onderdeel 2.4 te bespreken uitzondering van artikel 5, lid 4, van het OESO-MV, omdat de aanwezigheid van een in een Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger – net als een vaste inrichting – voor een niet in Nederland gevestigde werkgever kan leiden tot de verplichting om loonbelasting in te houden en af te dragen.

Het toetsen van de aanwezigheid van een vaste vertegenwoordiger vormt eigenlijk een alternatieve toets in het geval er geen vaste bedrijfsinrichting aanwezig is. Langs die weg kan dan alsnog een vast aanknopingspunt voor heffing ontstaan. De voorwaarden van een vaste vertegenwoordiger houden – kort gezegd – in dat er sprake moet zijn van een persoon die bevoegd is om overeenkomsten af te sluiten in naam van de buitenlandse onderneming (lees: buitenlandse werkgever) en die dit ook met een zekere regelmaat doet.⁶⁸ Een onafhankelijke vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 5, lid 6, van het OESO-MV, is overigens uitgesloten.

Indien de voorwaarden voor een vaste vertegenwoordiger zijn vervuld, wordt de buitenlandse werkgever/onderneming dus geacht een vast aanknopingspunt te hebben voor de werkzaamheden die de vertegenwoordiger voor deze werkgever/onderneming verricht. Een uitzondering op die regel geldt als sprake is van hulp- of ondersteuningswerkzaamheden als bedoeld in artikel 5, lid 4, van het OESO-MV. Wat onder hulpwerkzaamheden of ondersteunende werkzaamheden moet worden verstaan, komt nu aan de orde in onderdeel 2.4.

2.4 Voorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden in artikel 5, lid 4, OESO-MV

Een belangrijke beperking op het begrip vaste inrichting, waaronder ook de vaste vertegenwoordiger, ziet op activiteiten met een voorbereidend of ondersteunend karakter. Het vierde lid bevat een opsomming van activiteiten die, ook al worden ze uitgeoefend door middel van een vaste bedrijfsinrichting op een vaste locatie, niet tot een vaste inrichting leiden. Het OESO-commentaar werkt de hierbij relevante begrippen uit.⁶⁹

De toepasbaarheid van de uitzondering moet van geval tot geval beoordeeld worden. Doorslaggevende factor bij die beoordeling is vaak of de werkzaamheid op zichzelf een wezenlijk en omvangrijk deel binnen de totale onderneming vormt. Een mooi voorbeeld is “the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise”.⁷⁰ Deze activiteit valt in de regel onder de uitzondering van voorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden, maar er zijn ook situaties mogelijk waarin de verhouding tussen de activiteit en de onderneming dusdanig is dat de uitzondering niet opgaat. Stel een onderneming uit land X heeft een heel groot warehouse in land Y van waaruit tientallen werknemers werken om de onlineverkoop aan klanten in land Y te verzorgen. In dat geval vormen de activiteiten vanuit dat warehouse, namelijk opslag en levering, een cruciale pijler binnen de verkoop- en distributietak van de onderneming. Verder vormt het warehouse, gelet op de grote schaal en het aantal werknemers dat daar werkt, een belangrijk activum voor de onderneming. Om die redenen gaat het bij dit warehouse om werkzaamheden die de reikwijdte van de uitzondering te boven gaan. Met andere woorden, de warehousewerkzaamheden zouden in dit geval het stellen van een vaste inrichting niet beperken. De werkzaamheden tellen in dat geval ook mee voor de vaste inrichting.

68 De punten 84 tot en met 101 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV bieden verdieping.

69 Punt 60 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

70 Punt 62 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

Indien sprake is van een voorbereidende werkzaamheid of hulpwerkzaamheid, komt geen vaste inrichting tot stand, ook al wordt voldaan aan de voorwaarden van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger.

Verdere uitwerking van deze uitzondering, met name wat betreft een antimisbruikmaatregel, volgt in onderdeel 2.5.3.

2.5 Nieuwe antimisbruikmaatregelen in 2017-versie van het OESO-MV

Een buitenlandse werkgever wordt slechts als inhoudingsplichtig voor de Wet LB beschouwd voor zover hij in Nederland over een vaste inrichting of over een in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger beschikt. Die vaste inrichting vormt in andere landen in de regel ook het aanknopingspunt voor heffing. In het verleden hebben bedrijven geprobeerd de regeling voor de vaste inrichting te ontwijken en daarmee belastingheffing in het werkland te ontwijken. Mede ter bestrijding van dergelijk misbruik heeft een werkgroep van de OESO tijdens het Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS-Project) maatregelen ontwikkeld om het kunstmatig ontgaan van een vaste inrichting te bestrijden, namelijk: de antisplitmaatregel (onderdeel 2.5.2), de antifragmentatiemaatregel (onderdeel 2.5.3) en criteria voor een afhankelijke vertegenwoordiger.⁷¹ Zoals uit onderdeel 2.5.1 blijkt, is bij dit project ook een belangrijke rol weggelegd voor het Multilateraal Instrument (MLI). Het MLI biedt landen de mogelijkheid om onder meer de antisplitmaatregel en de antifragmentatiemaatregel op een snelle en efficiënte wijze door te laten werken naar bestaande belastingverdragen. Met andere woorden, het MLI zorgt ervoor dat het begrip vaste inrichting in bestaande verdragen met de internationale ontwikkelingen kan meebewegen.

Het MLI zorgt er onder voorwaarden voor dat recente antimisbruikmaatregelen doorwerken naar bestaande verdragen.

2.5.1 Multilateraal Instrument (MLI)

Nederland heeft de onder 2.5.2 en 2.5.3 te bespreken antimisbruikmaatregelen omarmd. Met het oog op nieuwe verdragen heeft Nederland in ieder geval toegezegd dat deze verdragsmaatregelen inzet zullen zijn bij nieuwe verdragsonderhandelingen. Verdragsonderhandelingen zijn echter een intensief proces. Binnen het BEPS-Project van de OESO werd het daarom ook wenselijk geacht dat alle verdragsmaatregelen uit het BEPS-Project zo veel als mogelijk zouden doorwerken naar bestaande verdragen, zonder dat hiervoor steeds verdragsonderhandelingen moeten plaatsvinden. Om die reden is binnen OESO-verband in de vorm van het MLI een multilateraal verdrag ontwikkeld.

⁷¹ De derde aanpassing ziet op het aanscherpen van de criteria voor een afhankelijke vertegenwoordiger en beoogt te voorkomen dat in zogenoemde commissiainstructuren de aanwezigheid van een vaste inrichting wordt ontlopen. Naar aanleiding van een amendement van de leden Lodders en Slootweg op de goedkeuringswet bij het MLI heeft Nederland een voorbehoud gemaakt. Om die reden werken deze aangescherpte criteria (vooralsnog) niet door naar de door Nederland onder het MLI aangemelde belastingverdragen. Het rapport gaat daarom niet verder op deze aanpassing in.

Nederland heeft zich bij het MLI aangesloten, zodat de antisplitmaatregel en antifragementatiemaatregel via het MLI⁷² in het bestaande Nederlandse verdragenennetwerk kunnen worden geïmplementeerd.⁷³ Het MLI moet daarbij steeds in samenhang gelezen worden met de bestaande verdragstekst. Door die samenhang werken de nieuwe verdragsmaatregelen door naar bestaande verdragen. Dat doorwerken is wel onder het voorbehoud dat – kort gezegd - de andere verdragspartner ook aan het MLI deelneemt en net als Nederland de betreffende antimisbruikmaatregel wil implementeren. De hoofdregel binnen het MLI is namelijk dat het instrument alleen de toepassing van een belastingverdrag aanpast, indien alle verdragspartners het verdrag voor het MLI aangemeld hebben en voor zover er tussen deze partners een ‘match’ is in de gemaakte keuzes. De website van de OESO bevat een MLI Matching Database.⁷⁴ Langs deze weg is duidelijk terug te vinden welke keuzes landen gemaakt hebben. Met deze database wordt het dan ook inzichtelijk bij welke bestaande Nederlandse verdragen de antisplitmaatregel en/of antifragementatiemaatregel toegepast kunnen worden. Daarnaast heeft het ministerie van Financiën ‘synthesized’ verdragsteksten beschikbaar gesteld.⁷⁵ In deze teksten zijn de concrete gevolgen van het MLI op een leesbare wijze weergegeven in de doorlopende verdragstekst. Voor de beoordeling of een bepaling uit het MLI doorwerkt, moeten dus – kort gezegd - de volgende drie vragen bevestigend worden beantwoord:

- (1) is het MLI voor beide verdragspartners bij het belastingverdrag in werking getreden?;
- (2) hebben beide verdragspartners het belastingverdrag aangemeld voor het MLI?;
- (3) hebben beide verdragspartners ingestemd met doorwerking van de bepaling uit het MLI?

Indien voor de antisplitmaatregel en de antifragementatiemaatregel deze vragen voor een bepaald verdrag dus bevestigend beantwoord kunnen worden, werken deze door naar dat verdrag. De inhoudelijke werking van deze maatregelen komt in de volgende onderdelen aan bod.

2.5.2 Antisplitmaatregel

De twaalfmaandsperiode bij de uitvoering van werken leent zich vanwege deze strikte tijdsnorm voor fiscaal gestuurd gedrag. Zo kunnen enkele door dezelfde eigenaar gedreven ondernemingen bijvoorbeeld onderling contracten verdelen, waardoor de bouw-/installatiewerkzaamheden onder elk van deze contracten minder dan twaalf maanden beslaan. Het gevolg is dan dat geen vaste inrichting tot stand komt. Meerdere verdragen ontzeggen bij dergelijk misbruik door middel van een algemene antimisbruikmaatregel, zoals een Principal Purpose Test, reeds de toegang tot het verdrag. Maar voor verdragen zonder een algemene antimisbruikmaatregel of voor gevallen waarin verdragspartners juist nog een specifieke antimisbruikmaatregel willen opnemen, is de antisplitmaatregel ontwikkeld.

72 Artikel 13, lid 4, van het MLI en artikel 14 van het MLI.

73 Overigens maakt Nederland een genuanceerd voorbehoud bij de antisplitbepaling. Zo benut Nederland de mogelijkheid in artikel 14, lid 3, onderdeel b, van het MLI voor het behoud van bepalingen die zien op het exploreren en exploiteren van natuurlijke rijkdommen. Bij de MLI bepaling tellen op zichzelf staande perioden van minder dan 30 dagen namelijk niet mee, terwijl bij bestaande Nederlandse buitengaatsbepalingen een periode van 30 dagen per twaalf maanden reeds voldoende kan zijn voor het constateren van een vaste inrichting.

74 <http://www.oecd.org/tax/beps/application-toolkit-multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures.htm>.

75 <https://www.rijksoverheid.nl/ministeries/ministerie-van-financien/documenten/publicaties/2021/06/01/synthesised-tex-ts-belastingverdragen-waarvoor-het-mli-geldt>.

Het OESO-commentaar geeft daarvoor het volgende tekstvoorstel:

“For the sole purpose of determining whether the twelve-month period referred to in paragraph 3 has been exceeded,

- a. where an enterprise of a Contracting State carries on activities in the other Contracting State at a place that constitutes a building site or construction or installation project and these activities are carried on during one or more periods of time that, in the aggregate, exceed 30 days without exceeding twelve months, and
- b. connected activities are carried on at the same building site or construction or installation project during different periods of time, each exceeding 30 days, by one or more enterprises closely related to the first-mentioned enterprise, these different periods of time shall be added to the period of time during which the first-mentioned enterprise has carried on activities at that building site or construction or installation project.”

De antisplitmaatregel houdt dus in dat de bouwwerkzaamheden van een onderneming op een bepaald project voor de beoordeling van de twaalfmaandsperiode gezamenlijk moeten worden bekeken. Indien deze periodes bij elkaar opgeteld meer dan 30 dagen bestrijken maar niet de twaalfmaandsperiode overschrijden, moet voorts gekeken worden of ‘closely related enterprises’ op datzelfde project ‘connected activities’ uitvoeren of hebben uitgevoerd. Indien dat het geval is, moeten de door de ‘closely related enterprise’ doorgebrachte tijdsperiodes van meer dan 30 dagen ook meegenomen worden.

Toepassing

Indien in Nederland een nieuwe straat met huizen gebouwd moet worden, dan zou de Nederlandse opdrachtgever in samenspraak met een buitenlandse opdrachtnemer kunnen besluiten dat het gehele bouwcontract verdeeld wordt over vennootschap X en vennootschap Y uit land Z. De aannames in dit voorbeeld zijn dat vennootschap X alle aandelen in vennootschap Y houdt en dat deze vennootschappen elk de helft van de werkzaamheden voor de te bouwen huizen uitvoeren. Stel dat beide vennootschappen na elf maanden klaar zouden zijn met hun werkzaamheden in Nederland, dan is er voor beide vennootschappen – zonder nadere maatregel – geen sprake van een vaste inrichting in Nederland. Reden hiervoor is dat niet is voldaan aan de voorwaarde van een minimumperiode van twaalf maanden voor uitvoering van werken. De antisplitmaatregel schrijft dan echter voor dat de tijdsperiodes van X en Y samen genomen moeten worden, omdat het gaat om verbonden vennootschappen die in Nederland op hetzelfde project aanverwante activiteiten uitvoeren. Het maakt daarbij niet uit of X en Y al dan niet gelijktijdig op het project werkzaam zijn.

De antisplitmaatregel beoogt fiscaal gestuurd gebruik van de twaalfmaandsperiode bij de uitvoering van werken te voorkomen. Daarvoor is het niet alleen van belang welke tijd een onderneming zelf op een project heeft doorgebracht, maar ook de tijd van ‘closely related enterprises’ voor ‘connected activities’.

Nauwe verbondenheid (closely related enterprise)

Artikel 5, lid 8, van het OESO-MV vult deze nauwe verbondenheid in. Zo kwalificeert een natuurlijk persoon of onderneming als nauw verbonden, indien de ene partij controle heeft over de andere of beide partijen onder controle staan van dezelfde persoon of onderneming. Alle feiten en omstandigheden zijn hierbij van belang. Uit artikel 5, lid 8, van het OESO-MV volgt verder dat in bepaalde situaties sowieso sprake is van nauwe verbondenheid. Een natuurlijk persoon of een onderneming kwalificeert in elk geval als nauw verbonden met een onderneming indien:

- de ene partij direct of indirect meer dan 50 percent bezit van het 'beneficial interest' in de andere partij. Of, in het geval van bezit in een 'company', de partij meer dan 50 percent bezit van de stemmen en de aandelenwaarde van dat lichaam of meer dan 50 percent van het uiteindelijke vermogen in dat lichaam; of
- indien een andere natuurlijke persoon of onderneming direct of indirect meer dan 50 percent bezit van het 'beneficial interest' in de natuurlijke persoon en onderneming of in beide ondernemingen.⁷⁶ Bij het bezit in een 'company', gaat het hier ook om de partij die meer dan 50 percent bezit van de stemmen en de aandelenwaarde van dat lichaam of meer dan 50 percent van het uiteindelijke vermogen in dat lichaam.

Aanverwante activiteiten (connected activities)

Het moet bij de antisplitmaatregel ook gaan om aanverwante activiteiten. Het OESO-commentaar geeft hiervoor enkele aanknopingspunten.⁷⁷ Gemene deler van deze punten is dat het opstellen van de diverse contracten enige realiteitswaarde moet hebben. Met andere woorden, het gaat om de vraag of het reëel is dat er voor de werkzaamheden diverse contracten zijn opgemaakt en dus verschillende verbonden opdrachtnemers worden ingezet. Of is die keuze wellicht toch vooral door motieven van belastingbesparing ingegeven. Indien het aannemelijk is dat de werkzaamheden vergelijkbaar of hetzelfde zijn én de keuze voor meerdere contracten verdeeld over nauw verbonden opdrachtnemers vooral is ingegeven door fiscale motieven, moeten de aanverwante activiteiten van nauw verbonden ondernemingen worden meegenomen. Een denkrichting is bijvoorbeeld dat twee nauw verbonden vennootschappen die op een bouwproject dezelfde bouwwerkzaamheden verrichten, deze werkzaamheden zo verdelen dat zij elk afzonderlijk net onder de termijn van een uitvoering van een werk blijven.

⁷⁶ Een en ander komt ook terug onder de punten 119, 120 en 121 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

⁷⁷ Punt 53 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

2.5.3 Antifragmentatiemaatregel

De tekst van de in artikel 5, lid 4, van het OESO-MV opgenomen uitzondering voor voorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden is aangevuld, om te voorkomen dat nauw verbonden onderneming hun activiteiten opknippen om zo geen vaste inrichting tot stand te laten komen. Zonder dat opknippen zou er vaak wel degelijk een vaste inrichting zijn geweest. De anti-fragmentatiemaatregel probeert dit doelbewuste opknippen als volgt tegen te gaan:

“Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

- a. that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
- b. the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.”

Uit de verduidelijking in het OESO-commentaar, maar overigens ook uit de aanvulling op het vierde lid van artikel 5, lid 4, van het OESO-MV zelf, volgt dat de uitzonderingen uit dat artikel niet langer voor een vaste bedrijfsinrichting gelden:

- wanneer een onderneming of een nauw verbonden onderneming op de plek van de bedrijfsinrichting of op een andere plek in dezelfde Staat ondernemingsactiviteiten uitvoert; en
- die bedrijfsinrichting of die andere plek voor de onderneming of de nauw verbonden onderneming een vaste inrichting vormt, dan wel de som van de activiteiten op dezelfde plek of de som van de activiteiten op de twee plekken, geen ‘preparatory’ of ‘auxiliary’ karakter meer heeft;
- mits het gaat om activiteiten die elkaar aanvullen en deel uit maken van een samenhangend bedrijfsproces.⁷⁸

De antifragmentatiemaatregel probeert misbruik van de uitzondering voor voorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden te voorkomen.

Vorbereidende werkzaamheden of hulpwerkzaamheden (preparatory or auxiliary character)

Vorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden kwamen ook al kort aan de orde in onderdeel 2.4. Het is in de praktijk vaak lastig om te bepalen of een activiteit als zodanig kwalificeert. Volgens het OESO-commentaar is in dat verband vooral beslissend of de activiteit op zichzelf beschouwd een onmisbaar en aanzienlijk gedeelte van de kernactiviteit van de gehele onderneming vormt.⁷⁹ Stelregel is dat een activiteit een voorbereidend karakter heeft als deze

⁷⁸ Met name punt 79 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

⁷⁹ Punt 59 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

activiteit slechts wordt uitgevoerd met het oog op het realiseren van de kernactiviteit van de onderneming.⁸⁰ Omdat een voorbereidende activiteit vooraf gaat aan een andere activiteit, duurt deze vaak ook slechts kort. Een hulpwerkzaamheid heeft daarentegen een meer doorlopend karakter. Een dergelijke activiteit is immers vaak gericht op het laten doorgaan van de kernactiviteit van de onderneming, zonder dat deze daar zelf deel van is. Het is onwaarschijnlijk dat een activiteit die een groot gedeelte van de activa en het personeel van een onderneming vereist, een hulpwerkzaamheid is. Zie ook het argument in het voorbeeld van een groot warehouse onder 2.4, al speelde de plaats van de werkzaamheden in de keten van activiteiten daar ook een belangrijke rol.

De OESO gaat er in ieder geval van uit dat er geen sprake is van voorbereidende werkzaamheden en hulpwerkzaamheden als het algemene doel van de vaste bedrijfsinrichting identiek is aan het algemene doel van de gehele onderneming.⁸¹

Voorbeeld

Een hypotheekverstrekker uit land X heeft een aantal vestigingen in Nederland die elk afzonderlijk als vaste inrichting in Nederland kwalificeren. Deze hypotheekverstrekker heeft echter nog een apart kantoor in Nederland waar enkele medewerkers de hypotheekaanvragen controleren die klanten bij de diverse Nederlandse vestigingen indienen. Deze medewerkers zetten hun bevindingen rechtstreeks door naar het hoofdkantoor in land X. Vervolgens beslist het hoofdkantoor definitief over de aanvragen.

De antifragmentatiemaatregel voorkomt in dit voorbeeld dat de uitzondering van hulpwerkzaamheden en voorbereidende werkzaamheden kan gelden voor de beperkte controlewerkzaamheden in Nederland.⁸² Zo beschikt de hypotheekverstrekker reeds over enkele vaste inrichtingen in Nederland. Daarnaast vullen de controlewerkzaamheden het verstrekingsproces aan. Verder maakt alles deel uit van samenhangend bedrijfsproces, namelijk het verstrekken van hypotheekleningen aan klanten in Nederland.

2.6 Vooroverleg

De Wet LB en de Wet Vpb hanteren hetzelfde begrip vaste inrichting. Dit betekent dat voor de Wet LB een vaste inrichting aanwezig is indien voor de Wet Vpb een vaste inrichting wordt geconstateerd, en vice versa. Verder heeft het hanteren van hetzelfde begrip gevolgen voor situaties waarin aan de belastingplichtige zekerheid wordt gegeven over de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland.

Indien zekerheid wordt gegeven over de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland voordat de aangifte vennootschapsbelasting is ingediend, is voor de vennootschapsbelasting het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter van toepassing.⁸³ De zekerheid vooraf over de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland dient in dat geval te worden verstrekt

80 Punt 60 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

81 Punt 59 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

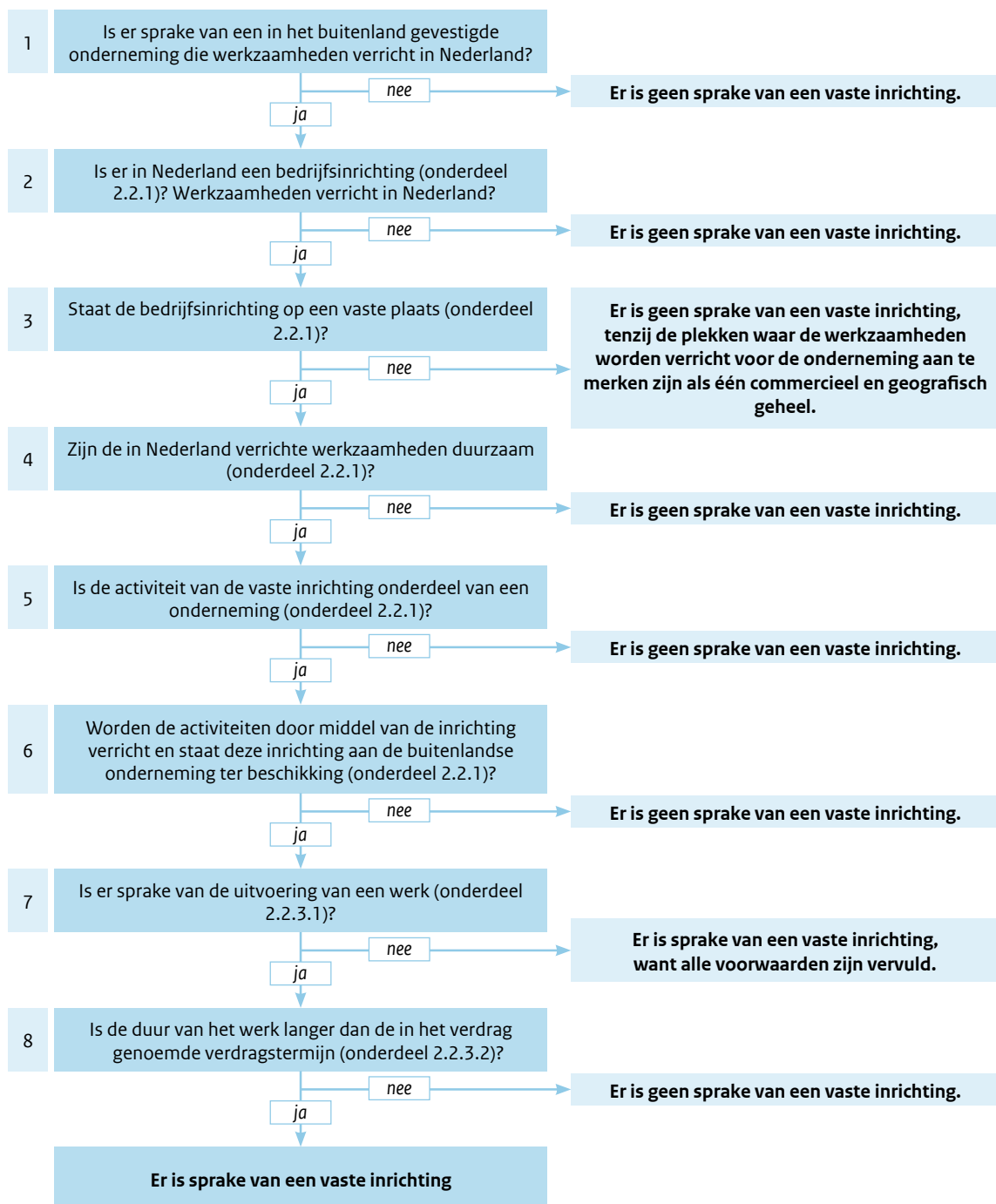
82 Dit voorbeeld is ontleend aan punt 81 van het OESO-commentaar bij artikel 5 van het OESO-MV.

83 Besluit van 19 augustus 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, 35519.

door middel van een vaststellingsovereenkomst die voldoet aan de eisen uit dit besluit. Dergelijke verzoeken worden behandeld door het Behandelteam Internationale Fiscale Zekerheid (IFZ).

Bovenstaande geldt niet indien zekerheid wordt gegeven over de aanwezigheid van een fictieve vaste inrichting voor de Wet LB. Deze fictieve vaste inrichting in de Wet LB werkt namelijk niet door naar de Wet Vpb.

2.7 Stroomschema



Hoofdstuk 3 - De fictieve vaste inrichting voor de Wet LB: ter beschikking stellen van arbeid (TBA)

Hoofdstuk 2 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 3 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 4 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 5 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 6 Heffing - Nationaal
Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een vaste inrichting?	Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een fictieve vaste inrichting?	Wanneer mag Nederland het nationale heffingsrecht uitoefenen?	Wanneer is in een internationale situatie de Nederlandse sv-wetgeving op een werknemer van toepassing?	Wat zijn de regels voor het vaststellen van het Nederlandse loon?
6-3-a Wet LB	6-3-c Wet LB	15 OESO-MV	V 883/2004	10+31(a) Wet LB
Hoofdstuk 7 Invorderingsaspecten				

Indien een niet in Nederland gevestigde werkgever, zoals de Belgische vennootschap uit de overkoepelende casus in onderdeel 1.4, niet over een vaste inrichting in Nederland beschikt, kan hij nog op grond van de fictie van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB inhoudingsplichtig zijn. Het accent van dit hoofdstuk ligt op deze fictie. De fictie geldt bij het ter beschikking stellen van arbeidskrachten (TBA) in Nederland. Het onderscheid tussen TBA en aanneming van werk komt in de onderdelen 3.2 en 3.3 ook aan bod. Tot slot is in onderdeel 3.4 een overzichtelijk stroomschema opgenomen.

3.1 Een korte beschouwing over artikel 6, lid 3, onderdeel c, Wet LB

3.1.1 Ontstaansgeschiedenis

Artikel 6, lid 3, onderdeel c (tot 1 januari 2020: onderdeel b), van de Wet LB luidt als volgt: “Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel a, wordt onder vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger verstaan: (...) het verrichten van werkzaamheden die gericht zijn op het verlenen van tussenkomst ten behoeve van degenen die tegen beloning persoonlijke arbeid in Nederland verrichten en een derde ten behoeve van wie die arbeid wordt verricht.”

Aanleiding voor het opnemen van de bepaling was dat in de praktijk steeds meer gebruik werd gemaakt van buitenlandse tussenpersonen die aan Nederlandse ondernemers buitenlandse arbeidskrachten ter beschikking stelden.⁸⁴ Hoewel Nederland op grond van verdragsbepalingen wel vaak het heffingsrecht had, bleven deze buitenlandse tussenpersonen veelal buiten het bereik van de Wet LB. Met die reden, maar ook met het oog op het kunnen innen van de verschuldigde belasting via de aansprakelijkheid van de Nederlandse inlener, waarover meer in hoofdstuk 7, heeft de wetgever destijds in artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB een fictieve vaste inrichting gecreëerd.⁸⁵ Bij wetsfictie wordt sindsdien de buitenlandse tussenpersoon die in Nederland arbeidskrachten ter beschikking stelt, dus voor de Wet LB geacht in Nederland een fictieve vaste inrichting te hebben en daarmee inhoudingsplicht.

3.1.2 Reikwijdte

Hoewel over artikel 6, lid 3, onderdeel c, van Wet LB vaak het idee bestaat dat deze bepaling alleen bedoeld is om misbruiksituaties (bijvoorbeeld koppelbazen in de bouwsector) tegen te gaan, is dat niet het geval. De bepaling ziet ook op het uitlenen/uitzenden door bonafide uitzendbureaus alsook op het uitlenen binnen concernverband. De bepaling ziet op alle TBA-situaties.

Een beperkte lezing blijkt niet uit de wet en ook niet uit de wetsgeschiedenis. Uit de jurisprudentie blijkt dat de bepaling ruim moet worden uitgelegd.⁸⁶

3.1.3 Toepassing belastingverdrag

Indien op nationaal niveau artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB toepassing vindt en er dus sprake is van een fictieve vaste inrichting, dient vervolgens altijd de vraag beantwoord te worden of Nederland als bronstaat ook onder het relevante belastingverdrag het heffingsrecht heeft voor de loonbelasting over de lonen van de werknemers ter zake van de in Nederland verrichte arbeid. Bij die beoordeling is in het relevante belastingverdrag het verdragsartikel over niet-zelfstandige arbeid belangrijk. Conform de insteek van dit rapport zal het accent hierna op de OESO-benadering liggen. Hoofdregel binnen die benadering is dat het werkland mag heffen over de ter

84 Kamerstukken II 1996-97, 25051, nr. 3, p. 35. Het probleem ten aanzien van deze koppelbazen was dat vaak geen loonbelasting (en sociale zekerheidspremies) werd(en) afgedragen. Voorts bleven de buitenlandse arbeidskrachten onder de ‘radar’ voor de Nederlandse inkomstenbelasting.

85 Artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB breidt de heffingsbevoegdheid van Nederland niet uit, maar verzekert dat de aan Nederland toekomende heffing kan worden geëffectueerd door het heffingsmoment te verleggen van de inkomsten- naar de loonbelasting. Zie ook Hof ‘s-Hertogenbosch 24 mei 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AX9338.

86 Conclusie A-G Van Ballegooijen 8 juni 2006, ECLI:NL:PHR:2007:AY3636, BNB 2007/237, HR 29 juni 2007, ECLI:NL:HR:2007:AY3636, BNB 2007/237, en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 mei 2016, ECLI:NL:RBZWB:2016:3620.

zake van die werkzaamheden verkregen beloning, tenzij voldaan wordt aan drie cumulatieve voorwaarden. Hoofdstuk 4 gaat uitgebreid in op de bijzonderheden van artikel 15 OESO-MV, maar het is toch van belang om alvast een punt hier uit te lichten.

Bij TBA is vooral de tweede voorwaarde uit lid 2 van artikel 15 van het OESO-MV relevant. Volgens die voorwaarde dient het loon, met het oog op woonstaatheffing, namelijk te worden betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de andere staat (lees: bronstaat). Als gevolg van de materiële werkgeversbenadering die Nederland - evenals de meeste andere OESO-landen - hanteert, is in een internationale uitleensituatie vaak sprake van een (verdrags)werkgever in de werkstaat.⁸⁷ Met andere woorden, de bronstaat mag in dat geval heffen, omdat de materiële werkgever in dat land zit, ook al zit de formele werkgever in een ander land. Kort gezegd moet onder de materiële verdragswerkgever worden verstaan de werkgever: (1) die het gezag uitoefent en (2) voor wiens rekening en risico de arbeid wordt verricht.⁸⁸ De relevante details met betrekking tot materieel werkgeverschap en artikel 15 van het OESO-MV in het algemeen komen terug in hoofdstuk 4. Overigens is de materieel werkgever veelal niet de werkgever voor de Wet LB, omdat de Wet LB in beginsel een formeel werkgeversbegrip hanteert.

De fictieve vaste inrichting van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB wordt voor toepassing van een belastingverdrag niet als vaste inrichting in de zin van artikel 5 van het OESO-MV aangemerkt. Voor de doorwerking van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB naar het verdrag is wel artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-MV relevant. Zoals het in dit hoofdstuk en hoofdstuk 4 naar voren komt, zit er gedeeltelijk overlap in de beoordeling of sprake is van TBA en of sprake is van een materiële werkgever voor verdragsdoeleinden. Let wel, het gaat steeds om twee separate beoordelingen.

3.2 Ter beschikking stellen van arbeidskrachten (TBA)

Arbeidsrechtelijk bestaan diverse vormen voor het inzetten van arbeidskrachten in Nederland.⁸⁹ Het is gebruikelijk onderscheid te maken tussen:

- contracting, met als bekendste vormen: aanneming van werk of werken op basis van een overeenkomst tot opdracht (uit artikel 7:400 Burgerlijk Wetboek (BW));
- TBA, met als meest bekende varianten: uitlenen, uitzending en payrollrolling.⁹⁰

⁸⁷ Besluit van 12 januari 2010, Strct. 2010, 788.

⁸⁸ HR 1 december 2006, 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.

⁸⁹ Afhankelijk van de variant zijn andere arbeidsvoorwaarden van toepassing. Daar waar bij contracting de arbeidsvoorwaarden van de opdrachtnemer van toepassing zijn, bestaat in het geval van TBA juist recht op dezelfde arbeidsvoorwaarden zoals deze worden geboden aan de eigen en vergelijkbare werknemers van de inlener. Die gelijktrekking vloeit voort uit de Waadi. De Nederlandse Arbeidsinspectie houdt toezicht op de naleving van de arbeidsvoorwaarden, ook ten aanzien van buitenlandse arbeidskrachten die werkzaam zijn in Nederland.

⁹⁰ Voor het onderscheid tussen uitzending en payrollrolling kan een praktische handreiking van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid inzake contracting, uitzending en payrollrolling worden geraadpleegd. Deze handreiking is eind 2019 gepubliceerd: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2019/12/23/handreiking-contracting-uitzending-of-payrolling>.

Hoewel de focus in dit hoofdstuk ligt op TBA, is het onvermijdbaar om daarbij in onderdeel 3.3 ook kort in te gaan op contracting en aanneming van werk. In de praktijk komt het namelijk voor dat een TBA-situatie sterk lijkt op een situatie van aanneming van werk. Een casus kan bijvoorbeeld kenmerken van beide vormen vertonen. De gevolgen van beide vormen voor zowel de opdrachtgever/inlener als de opdrachtnemer/uitlener verschillen echter sterk. Zo ziet artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB alleen op TBA. Voor de opdrachtnemer ontstaat bij aanneming van werk dus geen fictieve vaste inrichting als bedoeld in artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB. Indien ook geen sprake is van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB, bestaat geen inhoudingsplicht in Nederland, waardoor de inlener geen risico van aansprakelijkstelling heeft. Zonder inhoudingsplicht kan immers geen sprake zijn van verschuldigde, maar niet afgedragen loonbelasting. Bij het uitwerken van de overkoepelende casus en in hoofdstuk 7 over invordering zal hier ook aandacht voor zijn.

In de praktijk lijkt het in- en uitlenen van arbeidskrachten vaak op aanneming van werk. De gevolgen verschillen echter. Voor de buitenlandse opdrachtnemer leidt aanneming (lees: geen TBA) immers niet tot een fictieve vaste inrichting. Het gevolg is dat de Wet LB niet van toepassing is, mits geen sprake is van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. De opdrachtgever blijft op diens beurt uit de buurt van de mogelijke aansprakelijkheidsbepalingen. Er kan zonder inhoudingsplicht immers geen sprake zijn van verschuldigde, maar niet afgedragen loonbelasting.

Een praktijkaspect is dat de tussenkomstbepaling van artikel 2a van het UBLB 1965 een rol kan spelen. De tekst van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB sluit aan bij de tekst van deze fictie in het UBLB 1965. De fictie voor tussenkomst komt in beeld indien arbeidskrachten niet in (echte) dienstbetrekking staan tot een uitzendbureau, maar het wel gaat om een uitzendachtige situatie. Met andere woorden, het gaat om arbeidsbemiddeling, waarbij een opdrachtgever op zoek is naar een arbeidskracht en daarvoor een bedrijf inschakelt dat hem in contact brengt met een beschikbare arbeidskracht (allocatiefunctie). Daarbij is het essentieel dat op degene die ‘uitzendt’ de verplichting rust om loon te betalen.⁹¹ Verder is - in tegenstelling tot de uitzendovereenkomst uit artikel 7:690 van het BW - voor de toepassing van de fictie geen gezagsrelatie vereist.⁹² Het voert voor dit rapport te ver om de tussenkomstbepaling van artikel 2a van het UBLB 1965 hier verder uit te diepen.

3.2.1 Enkele wettelijke omschrijvingen van TBA

Tot dusver is met name de achtergrond van de fictieve vaste inrichting bij TBA aan de orde geweest en dat deze bepaling specifiek ziet op TBA. De vraag wat TBA nu is, is nog niet beantwoord. De Wet LB bevat geen definitie van TBA. Bij de invulling speelt, zoals het hierna blijkt, de jurisprudentie een belangrijke rol. Niettemin zal voor een bredere achtergrond eerst gekeken worden naar een aantal nationale wetten die wel een omschrijving van TBA bevatten. Die omschrijvingen laten zien dat sprake moet zijn van leiding en/of toezicht door of vanwege de inlener.⁹³

91 Hof Amsterdam 3 januari 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:BY9061.

92 Kamerstukken II 1964-65, 7687, nr. 5.

93 De Waadi en WagwEU spreken overigens over “leiding en toezicht” in plaats van leiding of toezicht. Dit grammaticale verschil is hier niet van betekenis. Dit is wel het geval bij de inlenersaansprakelijkheid die de ontvanger kan instellen.

- In de Arbeidsvoorzieningswet werd tot 1 juli 1988 TBA omschreven als: “Het tegen vergoeding ter beschikking stellen van arbeidskrachten aan een ander voor het onder diens toezicht of leiding, anders dan krachtens een met deze gesloten arbeidsovereenkomst, in diens onderneming verrichten van aldaar gebruikelijke arbeid.”
- Artikel 1, onderdeel c, van de Wet allocatie arbeidskrachten door intermediairs (Waadi) kent de volgende definitie: “Het tegen vergoeding ter beschikking stellen van arbeidskrachten aan een ander voor het onder diens toezicht en leiding, anders dan krachtens een met deze gesloten arbeidsovereenkomst, verrichten van arbeid.”⁹⁴
- Artikel 7:690 van het BW bepaalt: “De uitzendovereenkomst is de arbeidsovereenkomst waarbij de werknemer door de werkgever, in het kader van de uitoefening van het beroep of bedrijf van de werkgever ter beschikking wordt gesteld van een derde om krachtens een door deze aan de werkgever verstrekte opdracht arbeid te verrichten onder toezicht en leiding van de derde.”⁹⁵
- In artikel 1, lid 1, van de Wet arbeidsvoorwaarden gedetacheerde werknemers in de Europese Unie (WagwEU) staat: “Het door de dienstverrichter tegen vergoeding ter beschikking stellen van een werknemer aan de dienstontvanger om onder toezicht en leiding van de dienstontvanger arbeid te verrichten op het grondgebied van een andere lidstaat.”

De Wet LB bevat geen definitie van TBA. Om die reden kwamen enkele andere nationale wetten die wel een omschrijving bevatten, aan bod. Voor die wetten moet het gaan om leiding en/of toezicht door of vanwege de inlener. Voor de concrete invulling van TBA voor de Wet LB komt in onderdeel 3.2.2 de relevante jurisprudentie aan de orde.

3.2.2 Jurisprudentie (internationaal en nationaal)

Bij de invulling van het TBA-begrip voor de Wet LB valt de praktijk terug op zowel internationale als nationale jurisprudentie.

Internationaal

TBA is aan de orde geweest in de arresten *Vicoplus* en *Martin Meat*.⁹⁶ Deze arresten hadden betrekking op de uitleg van TBA voor toepassing van de Europese Detacheringsrichtlijn.⁹⁷ Deze Richtlijn beoogt werknemers te beschermen tegen onder meer uitbuiting. Uit artikel 1, lid 3, onderdeel c, van de Richtlijn volgt het dat de Richtlijn van toepassing is op een onderneming die als uitzendbedrijf of als onderneming, een werknemer ter beschikking stelt aan een ontvangende onderneming die op het grondgebied van een lidstaat gevestigd is of er werkzaamheden uitvoert. Dit geldt voor zover er gedurende de periode van terbeschikkingstelling een dienstverband bestaat tussen het uitzendbureau of de onderneming van herkomst en de werknemer. De Richtlijn verstaat vervolgens onder een ter beschikking gestelde werknemer: “iedere werknemer die gedurende een bepaalde periode werkt op het grondgebied van een lidstaat die niet de Staat is waar die

⁹⁴ Artikel 1, onderdeel d, van de Waadi bevat overigens een definitie van payrollrolling.

⁹⁵ Artikel 7:692 van het BW gaat in op de payrollovereenkomst.

⁹⁶ HvJ 10 februari 2011, ECLI:EU:C:2011:64 en HvJ EU van 18 juni 2015, ECLI:EU:C:2015:405.

⁹⁷ Richtlijn 96/71/EG betreffende de terbeschikkingstelling van werknemers met het oog op het verrichten van diensten, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn (EU) 2018/957, PB L 173 van 9 juli 2018.

werknemer gewoonlijk werkt”. De Richtlijn is dus relevant in grensoverschrijdende situaties en is daarmee dan ook relevant voor het voorliggende rapport.

Het arrest Vicoplus sluit wat TBA betreft bij de voornoemde definitie uit de Richtlijn aan. Zo omschrijft het Hof van Justitie in dit arrest TBA als een dienstverrichting tegen vergoeding en waarbij de ter beschikking gestelde werknemer in dienst blijft van de dienst verrichtende onderneming. Er komt dus geen arbeidsovereenkomst tot stand met de inlenende onderneming. De terbeschikkingstelling brengt volgens het Hof van Justitie voorts met zich mee dat de verplaatsing van de werknemer naar de lidstaat van ontvangst het doel op zich van de dienstverrichting vormt en dat deze werknemer zijn taken onder toezicht of leiding van de inlenende onderneming vervult.

Zowel in de definitie in de Detacheringsrichtlijn als in het arrest Vicoplus komt voor TBA de verplaatsing van werknemers als criterium naar voren. Het Hof van Justitie werkt dit criterium uit in het arrest Martin Meat door daar te benadrukken dat steeds alle factoren die erop wijzen dat die verplaatsing wel of niet het doel is van die dienstverrichting, van belang zijn. Daaronder valt ook de inhoud van de overeenkomst en de wijze waarop daaraan feitelijke uitvoering is gegeven. Daarnaast werkt het arrest Martin Meat ‘toezicht en leiding’ uit. Er bestaat onderscheid tussen controle en leiding over de werknemers zelf en de verificatie door de klant dat een dienstverrichtingsovereenkomst naar behoren is uitgevoerd. Bij het verrichten van een dienst is het immers gebruikelijk dat een klant controleert of de dienst conform de overeenkomst is uitgevoerd. Met andere woorden, controle en leiding moet verder reiken dan dat.

Nationaal

Verder kan de praktijk voor de uitleg van TBA nog teruggrijpen op nationale rechtspraak. Op basis hiervan moet het bij TBA gaan om werkzaamheden die worden verricht onder leiding of toezicht van de inlener.⁹⁸ De toets voor TBA in de zin van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB sluit hierbij aan.

Een voorbeeld van een zaak waarin geen TBA aan de orde was, is een uitspraak van Hof ‘s-Hertogenbosch.⁹⁹ De Staatssecretaris van Financiën merkte daarover bij het intrekken van cassatie op: “Indien een buitenlands lichaam in Nederland werkzaamheden verricht overeenkomstig haar doelstelling, welke werkzaamheden niet bestaan uit het verlenen van tussenkomst, is artikel 6, derde lid, aanhef en onderdeel b (thans: onderdeel c), van de Wet LB niet van toepassing.”¹⁰⁰ Het lichaam in die casus had zich namelijk toegelegd op advies-werkzaamheden.

98 Onder meer: Conclusie A-G Van Ballegooijen 28 maart 2007, ECLI:NL:PHR:2008:BA3819 en Rechtbank Breda 19 juni 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BF0423.

99 Hof ‘s-Hertogenbosch 14 augustus 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BF9942.

100 Staatssecretaris van Financiën 13 november 2008, nr. DGB2008/5550, V-N 2009/14.33.

Een andere zaak waarin TBA niet opging, is een uitspraak van Rechtbank Breda.¹⁰¹ In die zaak bracht het personeel van een in Duitsland gevestigde eenmanszaak voor het uitvoeren van een project in Nederland, de benodigde apparatuur en het benodigde gereedschap mee. Dit personeel verrichtte de arbeid op aanwijzing en onder gezag van de Duitse eenmanszaak die ook toezicht hield en de werkzaamheden aanstuurde. De afrekening op basis van de gewerkte uren deed hier niet aan af.

Deze uitspraken benadrukken voor TBA het belang van een goede vaststelling en waardering van de feiten. Om die reden bestaat onder 3.2.3 extra aandacht voor de invulling van TBA.

Bij TBA in de zin van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB moet het volgens de Belastingdienst gaan om het onder leiding of toezicht verrichten van werkzaamheden voor de opdrachtgever. Onderdeel 3.2.3 diept dit uit.

3.2.3 TBA: onder leiding of toezicht van de opdrachtgever

Van uitzendwerkzaamheden is sprake indien een werknemer door zijn werkgever ter beschikking wordt gesteld van een derde om onder diens toezicht of leiding werkzaamheden te verrichten.¹⁰² Bij leiding of toezicht gaat het, net als bij de gezagsverhouding bij een dienstbetrekking, niet alleen om directe leiding of direct toezicht, maar ook om latente leiding of latent toezicht. Latent betekent dat de mogelijkheid bestaat om leiding of toezicht te geven/houden, zonder dat dit daadwerkelijk hoeft plaats te vinden. Bij het plukken van tomaten zal vanwege de eenvoudige aard van de werkzaamheden bijvoorbeeld (nagenoeg) geen leiding of toezicht nodig zijn, maar is dat voor de opdrachtgever wel mogelijk.

Latente leiding of latent toezicht kan ook terugkomen bij werkzaamheden van specialistische aard. Ondanks dat een opdrachtgever bijvoorbeeld ‘geen kaas heeft gegeten’ van bepaalde werkzaamheden, kan de opdrachtgever mogelijk toch leiding geven of toezicht houden bij de uitvoering van werkzaamheden. Denk in dit verband bijvoorbeeld ook aan de dienstbetrekking van een professor aan een universiteit, waarbij de leidinggevende van de professor altijd nog niet-inhoudelijke aanwijzingen kan geven.¹⁰³

De opdrachtgever hoeft overigens niet zelf direct leiding te geven of toezicht te houden. De opdrachtgever kan dit ook bij een derde beleggen. Denk bijvoorbeeld aan de uitvoerder van de hoofdaannemer. Voor leiding of toezicht door de opdrachtgever is het niet nodig dat de opdrachtgever alle werknemers van de opdrachtnemer aanstuurt. In situaties waarin de opdrachtnemer met voormannen werkt, kan het aansturen van de voormannen van de opdrachtnemer door de opdrachtgever al voldoende zijn.

¹⁰¹ Rechtbank Breda 19 juni 2008, ECLI:NL:RBBRE:2008:BF0423.

¹⁰² HR 21 november 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2501.

¹⁰³ HR 17 juni 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT7631, BNB 2005/272.

Belangrijke elementen die erop wijzen dat werkzaamheden onder leiding of toezicht van de opdrachtgever worden verricht, zijn onder andere:

- de opdrachtgever is bevoegd om de werknemer van de opdrachtnemer aanwijzingen te geven, ofwel hij bepaalt wie wat wanneer doet en op welke wijze;
- de opdrachtgever controleert de plek waar de werkzaamheden worden verricht en is verantwoordelijk voor deze plek;
- de opdrachtgever bepaalt de kwalificaties (lees: de benodigde kennis en vaardigheden) van de werknemers van de opdrachtnemer, net als het in te zetten aantal;
- de opdrachtgever heeft het recht om de werknemers van de opdrachtnemer te selecteren en/of de arbeidsrelatie te beëindigen;
- de opdrachtgever maakt de planning, stelt vakantie- en werkschema's vast;
- de opdrachtgever heeft het recht disciplinair te straffen in relatie tot de verrichte werkzaamheden dan wel bij overtreding van regels/instructies;
- de werknemers van de opdrachtnemer werken dusdanig samen met werknemers van de opdrachtgever aan hetzelfde project, dat het achteraf niet meer is vast te stellen wie welke werkzaamheden heeft verricht.¹⁰⁴

Vergelijkbare en aanvullende aanknopingspunten staan in de bijlage 'Beoordeling Gezagsverhouding' bij het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022).

Het gaat hier overigens nimmer om een enkel element dat beslissend is, maar veel meer om het totaal en de onderlinge samenhang. In twee uitspraken van Rechtbank Breda komt deze onderlinge samenhang goed naar voren.¹⁰⁵

Werkzaamheden voor rekening en risico van de opdrachtgever

Voor TBA in de zin van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB is niet vereist dat - naast het werken onder leiding of toezicht van de inlener - sprake is van het voor rekening en risico werken van de opdrachtgever. Omdat het verrichten van werkzaamheden voor rekening en risico van de opdrachtgever wel een aanwijzing kan zijn voor TBA, volgen onderstaand enkele handvatten.

Werkzaamheden worden verricht voor rekening en risico van een (Nederlandse) opdrachtgever wanneer deze opdrachtgever enerzijds de 'vruchten plukt' van de arbeid en anderzijds het risico loopt met betrekking tot die arbeid en/of het door die arbeid tot stand gekomen product. Dit risico lopen betekent bijvoorbeeld dat de uiteindelijke afnemer van de opdrachtgever bij (achteraf) gebleken gebreken de geleden schade op hem kan verhalen. Anders gezegd, hij maakt kans op een voordeel of nadeel.

¹⁰⁴ Deze elementen zijn (mede) ontleend aan de Conclusie van A-G Van Ballegooijen, 28 maart 2007, ECLI:NL:PHR:2008:BA3819.

¹⁰⁵ Rechtbank Breda 11 juli 2011, ECLI:NL:RBBRE:2011:BR4451, overweging 4.5.2, en Rechtbank Breda 6 maart 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BW3503, overweging 4.3.

In de praktijk is het niet altijd eenvoudig om te bepalen voor wiens rekening en risico wordt gehandeld. Elementen die erop wijzen dat de werkzaamheden voor rekening en risico van de opdrachtgever (en dus niet voor rekening en risico van de (buitenlandse) opdrachtnemer) worden uitgevoerd, kunnen zijn:

- de opdrachtnemer heeft geen offerte of berekeningen gemaakt. Enkel een lijstje met tarieven is in dit verband geen offerte. Berekeningen (beter nog voor- en nacalculaties) en tekeningen zien meer op situaties van aanneming van werk zoals bedoeld in onderdeel 3.3. Voor een juiste prijsbepaling van het te leveren werk zal de opdrachtnemer namelijk een berekening moeten maken van de verwachte kosten en winststopslag;
- de opdrachtnemer heeft geen tekening gemaakt. Een opdrachtnemer die een werk uitvoert, zal dat aan de hand van tekeningen doen. Hoe weet hij anders wat er moet gebeuren, volgens welke specificaties, enzovoorts? Aan de hand van de tekeningen kan hij bovendien de voortgang bijhouden. Een en ander past minder bij TBA;
- de opdrachtnemer heeft geen schriftelijke overeenkomst met de opdrachtgever;
- de opdrachtnemer heeft alleen een inspanningsverplichting en geen resultaatverplichting. Met andere woorden, er is niets afgesproken over het af te leveren product;
- de opdrachtnemer geeft geen garantie (of wel een garantie, maar de realiteitswaarde van die garantie ontbreekt). Gezien de mogelijk grote financiële gevolgen van een garantie, zullen afspraken daarover normaliter schriftelijk zijn vastgelegd. Het is niet aannemelijk dat partijen over een dergelijk belangrijk onderwerp alleen mondelinge afspraken maken. Indien er geen schriftelijke afspraken over een garantiebeding zijn, is het uitgangspunt dat de opdrachtnemer geen garantie geeft voor de verrichte werkzaamheden dan wel het (mede) door zijn werkzaamheden tot stand gekomen product;
- de opdrachtnemer is niet aansprakelijk voor het geleverde werk en voor eventuele gevolgschade. Denk voor een voorbeeld van gevolgschade aan de gevolgen van de ondeugdelijke lasnaden van een schip. Als tijdens het varen blijkt dat de lasnaden ondeugdelijk zijn en het schip daardoor averij oploopt (of zelfs zinkt), blijft de schade niet beperkt tot het repareren van de lasnaad.
De gevolgschade beslaat dan onder meer de inkomstenderving vanwege het niet meer kunnen varen met het betreffende schip en de eventuele schade aan vracht en/of scheepsonderdelen;
- gezien de mogelijk grote financiële gevolgen van productaansprakelijkheid zullen afspraken daarover in de regel schriftelijk zijn vastgelegd. Het is niet aannemelijk dat partijen daarover slechts mondelinge afspraken maken en ruimte voor onzekerheden laten. Indien er geen schriftelijke afspraken zijn met betrekking tot productaansprakelijkheid, geldt het uitgangspunt dat de opdrachtnemer niet aansprakelijk is voor de verrichte werkzaamheden dan wel het (mede) door zijn werkzaamheden tot stand gekomen product;
- de opdrachtnemer brengt alleen arbeidskosten in rekening door middel van een tarief per uur, per kilogram of per stuk, et cetera;
- de opdrachtnemer krijgt van de opdrachtgever in principe alle gewerkte uren betaald. Uitzondering kan gelden wanneer 'slecht/onvoldoende werk' opnieuw moet worden verricht. Het feit dat die bijbehorende uren niet kunnen worden gefactureerd is niet meer dan normaal;

- de opdrachtnemer gebruikt geen eigen materiaal, maar krijgt (nagenoeg) alle benodigde materialen van de opdrachtgever;
- de opdrachtnemer gebruikt geen eigen gereedschappen en/of hulpmiddelen, maar krijgt deze van de opdrachtgever ter beschikking gesteld.¹⁰⁶

De bovenstaande elementen dienen vooral ter indicatie en zijn niet limitatief.

3.3 Aanneming van werk of toch TBA?

Indien een niet in Nederland gevestigde werkgever, zoals de Belgische vennootschap uit de overkoepelende casus in onderdeel 1.4, niet over een vaste inrichting in Nederland beschikt, kan hij nog steeds voor de Wet LB inhoudingsplichtig zijn. Zo kan er bijvoorbeeld bij TBA in Nederland op grond van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB, een fictieve vaste inrichting ontstaan. Bij aanneming van werk vindt deze fictieve vaste inrichting geen toepassing, omdat de bepaling uitsluitend ziet op TBA.¹⁰⁷ Om die reden is het goed om te bekijken wat aanneming van werk nu precies is. Zoals uit hoofdstuk 7 zal blijken, is het onderscheid ook relevant voor de aansprakelijkstellingen.

In artikel 7:750, lid 1, van het BW is de volgende omschrijving opgenomen van aanneming van werk: “Aanneming van werk is de overeenkomst waarbij de ene partij, de aannemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt om buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tot stand te brengen en op te leveren, tegen een door de opdrachtgever te betalen prijs in geld.” Uit deze definitie volgt dat de hoofdverplichting bij aanneming bestaat uit (1) het tot stand brengen van een stoffelijk werk en (2) het opleveren daarvan.

Uit het eerste element (1) van deze definitie volgt dat de aannemingsovereenkomst gericht moet zijn op een bepaald resultaat. Het gaat dan dus om een resultaatverbintenis. Anders gezegd, de opdrachtgever hoeft zich inhoudelijk nergens mee te bemoeien, hij beoordeelt alleen het opgeleverde resultaat. Dat houdt ook in dat in de afspraken tussen opdrachtgever en opdrachtnemer het beoogde resultaat (en daarmee de werkzaamheden die moeten worden verricht) zeer waarschijnlijk gedetailleerd beschreven zal (zullen) zijn.¹⁰⁸ Dit gebeurt bijvoorbeeld aan de hand van exacte tekeningen. Uiteraard kan de opdrachtgever wel zeggenschap hebben over de planning van de werkzaamheden, werk- en rusttijden, toegang tot de werkplek en dergelijke. Dit is echter iets anders dan zeggenschap over de werknemers van de opdrachtnemer, omdat dit meer ziet op de werkomstandigheden dan de inhoud van het werk zelf.

Het tweede element (2) van de definitie van een aannemingsovereenkomst is het daadwerkelijk aan de opdrachtgever opleveren van het tot stand gebrachte werk. Het door de aannemer aan de opdrachtgever ter beschikking stellen van het tot stand gebrachte werk volstaat daarvoor niet.

¹⁰⁶ Deze elementen zijn (mede) ontleend aan de Conclusie van A-G Van Ballegooijen, 28 maart 2007, ECLI:NL:PHR:2008:BA3819.

¹⁰⁷ Zie onderdeel 3.1.2.

¹⁰⁸ In de bijlage ‘Beoordeling gezagsverhouding’ bij het Handboek Loonheffingen jaar 2022 (versie februari 2022) komt bijvoorbeeld terug: “Als er sprake is van een resultaatsverplichting, dan kan dat een aanwijzing zijn dat de werkende de vrijheid heeft om te bepalen hoe hij dit resultaat bereikt. Hoe concreter het resultaat en de duur van de opdracht zijn beschreven, hoe aannemelijker het is dat de werkende buiten gezag werkt.”

Voor oplevering is het op grond van artikel 7:758 van het BW namelijk vereist dat de opdrachtgever het werk ook aanvaardt. Die aanvaarding is van belang, omdat daarna de risico's met betrekking tot het werk overgaan van opdrachtnemer op opdrachtgever. Ontbreekt in een casus feitelijk de oplevering, dan is in dat geval om die reden al geen sprake van aanneming van werk.¹⁰⁹ Bij aanneming van werk worden de werkzaamheden immers verricht voor rekening en risico van de (onder)aannemer. Gezien het belang van de oplevering en de aanvaarding, zullen de afspraken doorgaans schriftelijk worden vastgelegd. Uiteindelijk ook vaak resulterend in een proces verbaal van oplevering.

Tot slot volgt uit de definitie van de aannemingsovereenkomst dat het bij aanneming moet gaan om de totstandkoming van een werk van stoffelijke aard.¹¹⁰ Hierna zijn enkele voorbeelden opgenomen van werken van stoffelijke aard. Deze voorbeelden komen uit de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders. De vraag of sprake is van dergelijke werkzaamheden komt ook terug bij invorderingsvraagstukken zoals ketenaansprakelijkheid.¹¹¹ Meer informatie daarover volgt in hoofdstuk 7.

Voorbeelden in de extern gepubliceerde Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders over een werk van stoffelijke aard:

- het tot stand brengen van bouwwerken;
- de aanleg van wegen;
- waterstaatswerken;
- bestratingen en het leggen van leidingen;
- het bewerken van het land;
- het schoonmaken van sloten en kanalen;
- het onderhoud van huizen en gebouwen;
- het onderhoud van voertuigen en schepen;
- het afbreken en slopen van bouwwerken schepen en andere zaken;
- herstelwerkzaamheden van allerlei aard;
- het verpakken van zaken;
- het bewerken van producten van de landbouw;
- de tuinbouw of de bosbouw;¹¹²
- het vervaardigen van kleding.

Een voorbeeld dat niet in de lijst terugkomt maar wel als werk van stoffelijke aard kwalificeert, is schoonmaken.

109 Hof 's-Hertogenbosch 15 april 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008:BD2949.

110 Zo merkt paragraaf 18.2 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022) daarover op: "Met een aannemingsovereenkomst verplicht de aannemer zich om voor u een bepaald werk van stoffelijke aard uit te voeren, voor een bepaalde prijs. Onder werken van stoffelijke aard vallen onder andere bouwwerken, wegeaanleg, landbewerking, herstelwerkzaamheden en het maken van kleding."

111 Rechtbank Noord-Holland 22 oktober 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:8261.

112 Het gaat dan bijvoorbeeld om oogstwerkzaamheden, zoals het plukken van tomaten en het steken van asperges.

Bij de overeenkomst van aanneming van werk hoeft de prijs overigens niet vast te zijn. Het gaat vooral om een te betalen prijs in geld. Ook als de rekening dus op basis van een bedrag per uur, per kilo, per m², et cetera wordt afgerekend, kan nog steeds sprake zijn van aanneming van werk.

Bij werkzaamheden van stoffelijke aard zal alleen sprake kunnen zijn van aanneming van werk dan wel van TBA. Als in zo'n situatie belangrijke kenmerken van aanneming van een werk ontbreken, zoals een (concreet) resultaat, een aanvraag voor een offerte, een voorcalculatie, een offerte, oplevering, nacalculatie, resteert TBA.

Op de inspecteur rust de bewijslast aannemelijk te maken dat een niet in Nederland gevestigde werkgever in Nederland inhoudingsplichtig is. Als de inspecteur van mening is dat sprake is van TBA, kan de feitelijke situatie op twee manieren worden vastgesteld, namelijk door te onderzoeken of:

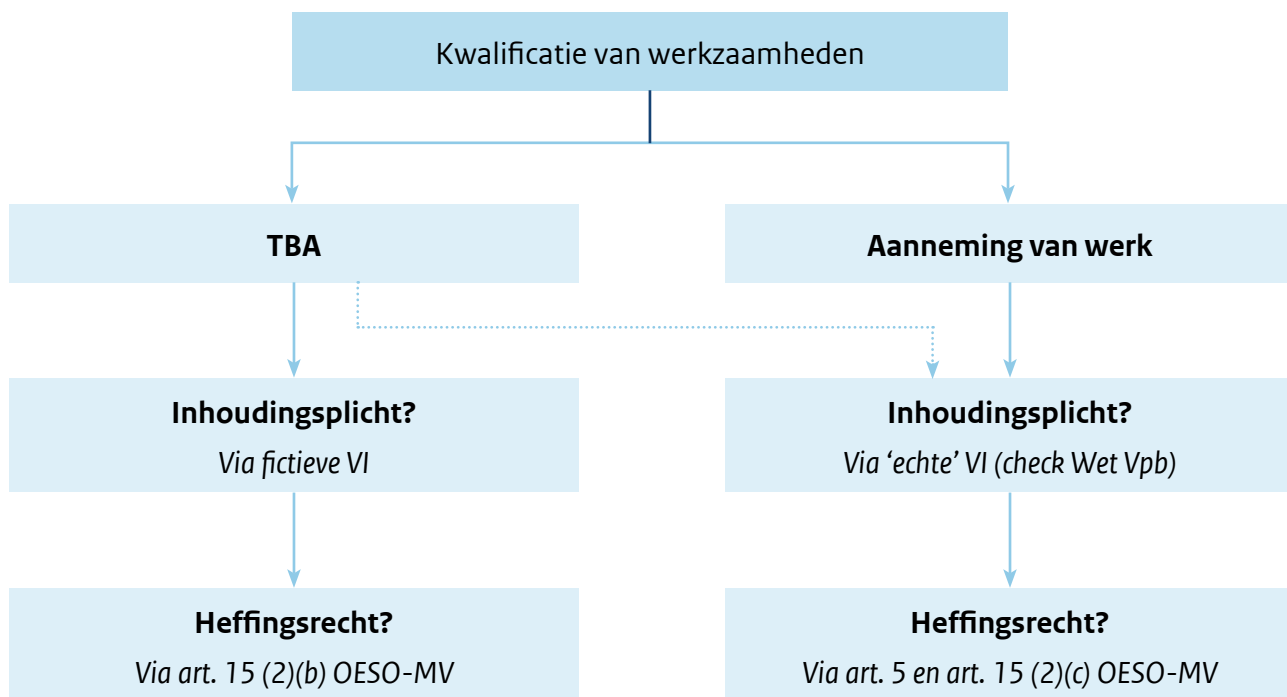
- de werknemers van de niet in Nederland gevestigde werkgever hun werkzaamheden verrichten onder leiding of toezicht van de opdrachtgever, dan wel
- feitelijk sprake kan zijn van aanneming van werk. Als de inspecteur aannemelijk maakt dat geen sprake is van aanneming van werk, blijft over dat sprake kan zijn van TBA.¹¹³

Vervolgens is het aan de in het buitenland gevestigde werkgever met vermeende inhoudingsplicht om aannemelijk te maken dat toch geen sprake is van TBA.

3.4 Stroomschema

In dit hoofdstuk is de fictieve vaste inrichting uit artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB behandeld, waarbij met name aandacht is besteed aan TBA en aanneming van werk en het onderscheid daartussen. Aan de hand van wetgeving, jurisprudentie, literatuur en praktijkinzichten/ervaringen zijn aanknopingspunten gegeven om in individuele gevallen te komen tot een gewogen kwalificatie van de werkzaamheden. De te zetten stappen kunnen worden samengevat in het volgende stroomschema, waarbij de onderbroken pijl van TBA naar 'echte' VI (lees: vaste inrichting) beoogt aan te geven dat bij het innemen van een TBA-standpunt ook nog steeds bekeken moet worden of sprake is van een vaste inrichting als bedoeld in artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB.

¹¹³ Hof 's-Hertogenbosch 16 november 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:4892, maar ook Rechtbank Breda 6 maart 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BW3503.



Hoofdstuk 4 - Artikel 15 OESO-Modelverdrag (OESO-MV)

Hoofdstuk 2 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 3 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 4 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 5 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 6 Heffing - Nationaal
Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een vaste inrichting?	Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een fictieve vaste inrichting?	Wanneer mag Nederland het nationale heffingsrecht uitoefenen?	Wanneer is in een internationale situatie de Nederlandse sv-wetgeving op een werknemer van toepassing?	Wat zijn de regels voor het vaststellen van het Nederlandse loon?
6-3-a Wet LB	6-3-c Wet LB	15 OESO-MV	V 883/2004	10+31(a) Wet LB
Hoofdstuk 7 Invorderingsaspecten				

In dit hoofdstuk komt de toepassing van artikel 15 van het OESO-MV over niet-zelfstandige arbeid ofwel het arbeidsartikel aan de orde, omdat een belastingverdrag een regel kan bevatten die aan nationale belastingheffing in de weg staat. Verdragstoepassing beantwoordt de vraag of Nederland het loon van buitenlandse werknemers zoals die van de Belgische vennootschap uit de overkoepelende casus, ook daadwerkelijk in de heffing mag betrekken.

Eerst komen in onderdeel 4.1 de hoofdlijnen van artikel 15 van het OESO-MV aan de orde. Vervolgens is er in onderdeel 4.2 aandacht voor enkele uitzonderingen in artikel 15, lid 2, van het OESO-MV en behandelt onderdeel 4.3 informatie-uitwisseling met andere landen. Tot slot bevat onderdeel 4.4 een aantal casusuitwerkingen die de hoofdstukken 2, 3 en 4 met elkaar verbinden.

4.1 Hoofdlijnen van artikel 15, lid 1 en 2, OESO MV

De toewijzing van de inkomsten uit arbeid bestaat uit een gesloten systeem, waarbij artikel 15 van het OESO-MV eigenlijk het saldoartikel is. Met andere woorden: als het arbeidsinkomen niet valt onder de specifiekere met arbeid samenhangende bepalingen van artikel 16 (directeurs- en commissarissenbeloningen), artikel 17 (inkomen van artiesten en sportbeoefenaars), artikel 18 (pensioenuitkeringen) of artikel 19 (beloningen voor overheidsfunctionarissen), dan geeft artikel 15 van het OESO-MV een algemene regel voor de toewijzing van inkomen uit niet-zelfstandige arbeid. De eerste toets in het verdrag is bij inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid dus of er geen specifiekere bepaling dan artikel 15 van het OESO-MV van toepassing is. Als dat niet het geval is, komt de toepassing van artikel 15 van het OESO-MV in beeld. Omdat aan artikel 15 van het OESO-MV saldowerking toekomt, is voor het inkomen uit niet-zelfstandige arbeid het restartikel van artikel 21 van het OESO-MV in beginsel geen plaats.¹¹⁴

De hoofdregel van artikel 15 van het OESO-MV komt terug in het eerste lid. De woonstaat heeft het heffingsrecht, tenzij de dienstbetrekking is uitgeoefend in de werkstaat. In dat laatste geval is de werkstaat bevoegd te heffen. Artikel 15, lid 2, van het OESO-MV wijkt vervolgens af van deze hoofdregel. Dat lid bepaalt – kort gezegd – dat bij een inwoner van een staat die in een andere staat werkt maar geen voldoende band met die werkstaat heeft, de woonstaat ook het heffingsrecht heeft over het arbeidsinkomen gerelateerd aan de werkzaamheden in de werkstaat. Voor de vraag of er wel of geen voldoende band met de werkstaat is, zijn de voorwaarden uit het tweede lid bepalend. De bewijslast rust op degene die zich op de uitzondering van het tweede lid beroept. Alhoewel artikel 15 van het OESO-MV ook nog een derde lid kent, zal dat lid in dit rapport niet worden behandeld.¹¹⁵

Artikel 15 OESO-MV

Engelse tekst:

1. *Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.*
2. *Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the firstmentioned State if:*
 - a. *the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and*
 - b. *the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and*
 - c. *the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.*

¹¹⁴ HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5676, BNB 2000/296.

¹¹⁵ Dit derde lid ziet – kort gezegd – op werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenen aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in het internationale verkeer wordt geëxploiteerd.

Nederlandse tekst:

1. *Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20 zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in die andere Staat worden belast.*
2. *Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid is de beloning verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een in de andere Staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde Staat belastbaar indien:*
 - a. *de genieter in de andere Staat verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken, die in het belastingjaar van die Staat een totaal van 183 dagen niet te boven gaan, en*
 - b. *de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere Staat is, en*
 - c. *de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die, of van een vast middelpunt dat de werkgever in de andere Staat heeft.*

Toepassing hoofdregel, waaronder toerekening

De woonstaat van de werknemer heeft ter zake van de met de arbeid verkregen beloning het heffingsrecht, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat (lees: de werkstaat) wordt uitgeoefend. Het gaat erom of de werknemer voor het uitoefenen van zijn werkzaamheden lijfelijk aanwezig is.¹¹⁶ Bij lijfelijke aanwezigheid in de werkstaat heeft de werkstaat ter zake van de daarvoor verkregen beloning het heffingsrecht. Indien de werkstaat heffingsrecht heeft, moet het deel van de beloning dat toerekenbaar is aan het werk in de werkstaat worden bepaald.

Indien dat bedrag rechtstreeks kan worden vastgesteld, bijvoorbeeld uit de salarisspecificaties of uit afspraken in de arbeids- of uitzendovereenkomst, dan kan daarbij worden aangesloten. In gevallen waarin het rechtstreeks vaststellen niet mogelijk is, moet het jaarloon aan de werkstaat worden toegerekend naar tijdsevenredigheid. Het aan de werkstaat toerekenbare jaarloon mag dan naar rato van het aantal in de werkstaat gewerkte dagen tot het totaal van in het jaar werkbare dagen worden bepaald. Over deze dagenbreuk bestaat in de praktijk regelmatig discussie.

De vaststelling van dagen waarop de werknemer heeft gewerkt (lees: de teller van de dagenbreuk), is zeer feitelijk van aard, omdat voor de uitoefening van de dienstbetrekking in beginsel fysieke aanwezigheid is vereist. De vraag over het aantal dagen waarop gewerkt had kunnen worden (lees: de noemer van de dagenbreuk) is echter op grotere lijnen te beantwoorden door de arbeidscontracten te bekijken. De Hoge Raad gaat in dat verband uit van: kalenderdagen -/- weekenddagen -/- overeengekomen vakantiedagen en feestdagen.¹¹⁷

¹¹⁶ HR 15 oktober 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7864, BNB 1987/72.

¹¹⁷ HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP1424, BNB 2006/52.

In de praktijk ontstaat nog wel eens discussie over de invulling van de volgende dagen/ werkzaamheden:

- ziektedagen. Deze beïnvloeden alleen de teller van de pro-ratabreuk. Ze beïnvloeden dus niet de dagen waarop gewerkt had kunnen worden (lees: de noemer);
- vakantiedagen, met name het verschil tussen opgenomen en overeengekomen vakantiedagen. De Hoge Raad spreekt van overeengekomen vakantiedagen voor de bepaling van de noemer van de breuk. De Belastingdienst gaat ervan uit dat hiermee de opgenomen vakantiedagen worden bedoeld.¹¹⁸ Reden hiervoor is dat de daadwerkelijk in een kalenderjaar opgenomen vakantiedagen exacter aansluiten bij de vaststelling van het aantal dagen waarop de werknemer daadwerkelijk in de werkstaat heeft gewerkt;
- weekend- en feestdagen waarop wel gewoon gewerkt wordt. Deze dagen tellen als werkdagen;
- ondersteunende of bijkomende werkzaamheden, ofwel werkzaamheden buiten de contactuele afspraken van werknemer en werkgever om, zoals woon-werkverkeer, lezen van vakliteratuur en het voorbereiden van cursussen. Het gaat dan om werken in eigen tijd van de werknemer en waarvoor de werkgever geen salaris betaalt. Deze werkzaamheden kunnen niet in de pro-ratering worden meegenomen.¹¹⁹

Voorbeeld van de dagenbreuk

De heer S, een in land Y woonachtige werknemer, is in Nederland werkzaam voor het in land Y gevestigde Z Ltd. Uit de dagenkalender (travel calendar) van de heer S blijkt dat hij in een periode van twaalf maanden 160 dagen in Nederland werkzaam is geweest. Uit zijn arbeidsovereenkomst blijkt een jaarsalaris van € 100.000. Welk deel van het salaris mag Nederland dan in de heffing betrekken?

Indien de aannahme is dat artikel 15, lid 2, van het OESO-MV hier niet van toepassing is, heeft Nederland als werkstaat het heffingsrecht over de arbeidsbeloning van de heer S, voor zover die beloning is toe te rekenen aan de werkzaamheden van de heer S in Nederland. Toepassing van de dagenbreuk betekent dan:

Werkdagen in de werkstaat Nederland

----- x Salaris
Kalenderdagen -/- weekenden -/- feestdagen -/- opgenomen vakantiedagen

*Onder het aannemen van 365 kalenderdagen, 104 weekenddagen, 5 feestdagen (niet zijnde een weekenddag) en 21 opgenomen vakantiedagen, komt toepassing van de dagenbreuk dan neer op: $160/235 * € 100.000 = € 68.085$. Over dat bedrag heeft Nederland als werkstaat het heffingsrecht.*

118 Besluit van 18 juli 2008, CPP2007/664M, Stcrt. 2008, 151. Meer specifiek nog gaat het om onderdeel 2.5.

119 HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1261, BNB 2015/191.

Het valt aan te bevelen om te vragen naar de arbeidscontracten en naar zogeheten (door de werkgever ondertekende) travel calendars of agenda's, maar ook naar timesheets (manurenstaten). Deze bronnen geven niet alleen inzicht in het aantal dagen dat de werknemer in de werkstaat heeft gewerkt (om te bepalen welk gedeelte van de totale arbeidsbeloning aan de werkstaat kan worden toegewezen indien de werkstaat het heffingsrecht heeft), maar ook in het aantal dagen dat de werknemer in de werkstaat verbleef (ten behoeve van de hierna in onderdeel 4.2.1 te bespreken 183-dagenregeling).

Loon en dienstbetrekking

Voor toepassing van de hoofdregel van artikel 15, lid 1, van het OESO-MV is vereist dat sprake is van een “salaris”, een “loon” of een “soortgelijke beloning” en een “dienstbetrekking”. Omdat het OESO-MV zelf niet altijd definities bevat van alle daarin voorkomende termen, verwijst artikel 3, lid 2, van het OESO-MV bij het ontbreken van een verdragsdefinitie in het OESO-MV naar het nationale recht (tenzij de verdragscontext anders vereist). Concreet betekent die verwijzing hier dat de genoemde uitdrukkingen kunnen worden uitgelegd conform de Wet op de loonbelasting 1964.¹²⁰ Met andere woorden, voor de definitie van loon en salaris in artikel 15 van het OESO-MV kan dus bij absentie van verdragsdefinitie worden aangesloten bij het loonbegrip van artikel 10 van de Wet LB. Dit betekent: “loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten”.¹²¹

Ook het begrip dienstbetrekking is niet gedefinieerd in artikel 15 van het OESO-MV en zal dus moeten worden uitgelegd op basis van het nationale recht. Aangezien het Nederlandse belastingrecht daarvoor gebruikmaakt van de definitie in artikel 7:610 van het Burgerlijk Wetboek (BW), kan voor toepassing van artikel 15 van het OESO-MV in beginsel bij die definitie uit het BW worden aangeknoopt. De fictieve dienstbetrekking valt tevens binnen de reikwijdte van artikel 15 van het OESO-MV.¹²² Uiteraard kent deze doortrekking naar artikel 15 van het OESO-MV grenzen, bijvoorbeeld indien de context van het OESO-MV tot een andere uitleg leidt/noopt. Een goed uitgangspunt is daarom dat artikel 15 van het OESO-MV causaliteit vereist tussen de dienstbetrekking en het inkomensbestanddeel. Met andere woorden, er moet een duidelijk verband zijn tussen de dienstbetrekking en het opgekomen voordeel. Indien dit verband lijkt te ontbreken, zoals bijvoorbeeld het geval is bij een WAO-uitkering of bij een zuivere immateriële schadevergoeding, is dus mogelijk een andere verdragsbepaling van toepassing of blijft heffing überhaupt achterwege. Het gaat telkens om een beoordeling van het individuele geval.

120 De gebruikelijkloonregeling van artikel 12a van de Wet LB werkt niet zonder meer door in de loondefinitie van de belastingverdragen, omdat de goede verdragstrouw zich daartegen kan verzetten. Onder andere: HR 5 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE8398, BNB 2003/379, en HR 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497, BNB 2017/34.

121 Specifieke verdragsbepalingen bestaan voor pensioen.

122 De fictieve dienstbetrekkingen verschillen qua aard van de fictie over het gebruikelijk loon. Bij deze ficties gaat het namelijk niet om een potentiële verschuiving van de heffingsbevoegdheid op basis van de aard van de inkomsten.

4.2 Nadere duiding van artikel 15, lid 2, OESO-MV: uitzondering op de hoofdregel

Artikel 15, lid 2, van het OESO-MV beperkt de gevallen waarin de werkstaat het heffingsrecht krijgt over de beloningen van grensoverschrijdende werkzaamheden door werknemers. De werkstaat mag op grond van dit tweede lid namelijk alleen heffen over de beloningen ter zake van de in de werkstaat verrichte arbeid, als een voldoende band met die werkstaat bestaat. Indien een dergelijke band met de werkstaat ontbreekt, dan is binnen de OESO-benadering de woonstaat aangewezen om te heffen. Om die reden werkt artikel 15, lid 2, van het OESO-MV de vereiste band met de werkstaat uit. De drie voorwaarden zijn daarbij negatief geformuleerd.

*Woonstaat (lid 1, 1e zin, 1e gedeelte)
(tenzij arbeid wordt uitgeoefend in een andere staat)*

Werkstaat (lid 1, 1e zin, 2e gedeelte en 2e volzin)

Woonstaat (lid 2) mits cumulatief voldaan aan drie voorwaarden:

- 1. < 183 dagen verblijf in de werkstaat; en*
- 2. geen materiële werkgever in de werkstaat; en*
- 3. geen vaste inrichting in de werkstaat.*

Als de werknemer (1) minder dan 183 dagen in de werkstaat verblijft en (2) zijn beloning niet wordt gedragen door een werkgever¹²³ in de werkstaat en (3) de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting in de werkstaat, dan ontbreekt een voldoende band met de werkstaat en heeft de woonstaat het (exclusieve) heffingsrecht over het arbeidsinkomen. Anders geformuleerd; bij het inlossen van alle (negatief geformuleerde) voorwaarden van artikel 15, lid 2, van het OESO-MV heeft de woonstaat het heffingsrecht, want dan is de kwalificerende band met de werkstaat afwezig.

Hoewel het in het tweede lid dus gaat om drie voorwaarden, zal het voor werknemers die niet in Nederland wonen en voor een niet in Nederland gevestigde werkgever in Nederland werken, in de praktijk voornamelijk gaan om de onderdelen b en c. Met andere woorden, de vraag of het salaris wordt betaald door een materiële werkgever in Nederland en/of het salaris ten laste komt van een vaste inrichting in Nederland (artikel 15, lid 2, onderdelen b en c, OESO-MV). Onderdeel a – ook wel de 183-dagenregel – kan in individuele gevallen toch een doorslaggevende betekenis toekomen. Bijvoorbeeld daar waar de aanslag inkomstenbelasting ter discussie staat én er geen sprake is van een werkgever met inhoudingsplicht voor de Wet LB in Nederland.

¹²³ Dit werkgeversbegrip wordt op grond van een zestal arresten van 1 december 2006 voor toepassing van het belastingverdrag materieel uitgelegd. De verdragswerkgever kan dus een ander zijn dan de formele werkgever waarmee de werknemers een arbeidsovereenkomst hebben gesloten. Meer achtergronden volgen in onderdeel 4.2.2.

4.2.1 Artikel 15, lid 2, onderdeel a, OESO-MV: 183-dagenregeling

Artikel 15, lid 2, onderdeel a, van het OESO-MV bevat de zogeheten 183-dagenregeling. De centrale vraag daarbij is of de werknemer niet meer dan 183 dagen in het werkland verblijft gedurende een periode van twaalf maanden. Indien een werknemer die niet in Nederland woont maar wel in Nederland werkt, in de referentieperiode bijvoorbeeld 186 dagen in Nederland heeft verbleven, dan mag Nederland als werkland dus heffen over het gehele in Nederland verdiende arbeidsinkomen.

Afhankelijk van het belastingverdrag dat van toepassing is, kan deze referentieperiode van twaalf maanden ook een kalenderjaar of een belastingjaar zijn. Daarom volgt nu een korte toelichting over de referentieperiode.

Referentieperiode

Bij de 183-dagenregeling is het allereerst van belang om vast te stellen hoe de referentieperiode van twaalf maanden bepaald moet worden. De definitie in de moderne verdragsteksten luidt veelal: “een tijdvak dat of tijdvakken die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaat”.¹²⁴ In oudere verdragen is het daarentegen vaak vereist dat de 183-dagenperiode in één belastingjaar valt. In die gevallen luidt de verdragstekst bijvoorbeeld: “(...) die in het belastingjaar van die Staat een totaal van 183 dagen niet te boven gaat”.¹²⁵ Onder deze oude verdragsteksten bestaan meer planningsmogelijkheden. Het verblijf kan dan in twee opvolgende jaren zo worden gepland dat de werknemer in één van de belastingjaren aan de 183 dagen komt. Tot slot sluiten enkele belastingverdragen voor de referentieperiode aan bij het kalenderjaar in plaats van belastingjaar.¹²⁶

Voorbeeld

Een in België woonachtige werknemer is werkzaam in Nederland en verblijft de volgende dagen in Nederland:

- van 1 januari 2014 tot en met 31 maart 2014 (90 dagen);
- van 15 december 2014 tot en met 25 februari 2015 (16 dagen in 2014, 56 in 2015);
- van 1 augustus 2015 tot en met 31 december 2015 (152 dagen).

Heeft Nederland op grond van het belastingverdrag Nederland-België het heffingsrecht in 2014 en 2015?

Ja, zowel in 2014 als 2015. Bij terugtellen vanaf 31 december 2015 verblijft de werknemer in 2015, 208 dagen in Nederland.

Maar ook in de periode van 15 december 2014 tot 15 december 2015 verblijft hij meer dan 183 dagen in Nederland, namelijk: $152 - 17 + 56 + 16 = 207$ dagen.

Het belastingverdrag Nederland-België gaat uit van: “de genierter in de andere Staat verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken, die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaan.”

¹²⁴ Zie bijvoorbeeld het belastingverdrag met Duitsland.

¹²⁵ Zie bijvoorbeeld het belastingverdrag met Frankrijk.

¹²⁶ Een aandachtspunt is nog dat sommige Angelsaksische landen afwijkende belastingjaren hanteren: het Verenigd Koninkrijk: van 6 april t/m 5 april; Zuid Afrika: van 1 maart t/m 28 (29) februari; Australië: 1 juli t/m 30 juni. In dat geval wordt onder verwijzing naar punt 4.1 van het OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-MV het belastingjaar van het bronland gebruikt.

Verblijf

Verblijf wordt voor toepassing van de 183-dagenregel uitgelegd aan de hand van de fysieke aanwezigheid van de werknemer. Genuanceerde jurisprudentie bestaat over welke dagen nu precies meetellen in het geval van bijvoorbeeld ziekte, verlof of doorreisbewegingen. Het gaat hierbij om andere jurisprudentie dan voor de dagenbreuk zoals vermeld in onderdeel 4.1.

Een algemeen uitgangspunt voor verblijf onder de 183-dagenregel is dat de dagen meetellen die enig verband houden met de werkzaamheden in de werkstaat.¹²⁷ Zo lang de dienstbetrekking duurt, tellen de volgende dagen mee: de dagen van aankomst en vertrek, weekenddagen, ziekte-dagen, vakantie- en opleidingsdagen. De volgende dagen tellen niet mee: doorreisdagen en dagen volledig buiten het werkland. De belastingplichtige draagt de bewijslast om aan te tonen dat hij minder dan 183 dagen in Nederland verbleef.

Voor de toepassing van de 183-dagenregeling gelden de volgende algemene aandachtspunten.

Aandachtspunten bij de referentieperiode van twaalf maanden:

- *check verdragstekst op kalender- of belastingjaar;*
- *afhankelijk van de verdragstekst, tel de dagen in één kalender- of belastingjaar (oude verdragen) of start en eindig in verschillende jaren (nieuwe verdragen).*

Het gaat om verblijfsdagen niet om werkdagen in de werkstaat:

- *tel daarom mee: aankomst- en vertrekdagen, weekenden, ziekte-, verlof-, en opleidingsdagen;*
- *tel niet mee: doorreisdagen; dagen volledig buiten werkland.*

4.2.2 Artikel 15, lid 2, onderdeel b, OESO-MV: de materiële werkgever

Indien een niet in het werkland woonachtige werknemer minder dan 183 dagen in het werkland verblijft, en vooral ook als sprake is van het ter beschikking stellen van arbeid (TBA), komt de voorwaarde van artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-MV aan de orde. De strekking van deze bepaling is als volgt: als de arbeidsbeloning wordt betaald door of namens een materiële werkgever die in het werkland (stel: Nederland) is gevestigd, is er voldoende band met het werkland (Nederland) en wordt heffing vanaf de eerste dag aan dat land (Nederland) toegewezen.

OESO-benadering van het begrip materiële werkgever

De werkgever in de zin van artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-MV is niet in het OESO-MV gedefinieerd. De OESO geeft in het commentaar op het OESO-MV wel enkele richtlijnen. In het OESO-commentaar staat namelijk dat voor dit begrip zowel formeel-juridische aspecten als materieel juridische aspecten van belang zijn, maar het erkent tegelijkertijd dat de OESO-landen verschillend over de invulling kunnen denken. Een aantal aanknopingspunten uit het OESO-commentaar is in het onderstaande schema opgenomen.¹²⁸ Deze punten kunnen bij een

¹²⁷ HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1326, BNB 2017/188.

¹²⁸ Punt 8 en volgende van het OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-MV.

controle of bij het behandelen van vooroverleg behulpzaam zijn. In de praktijk kunnen natuurlijk ook nog altijd andere vragen gesteld worden.

- | | |
|----------------------------|---|
| Formeel-juridisch | <ul style="list-style-type: none">• Wie heeft het contract gesloten?• Wie heeft het recht om werknemers aan te nemen en te ontslaan?• Is sprake van een overeenkomst van opdracht of een arbeidsovereenkomst (contract of service versus contract for service)? |
| Materieel-juridisch | <ul style="list-style-type: none">• Vormen de werkzaamheden een integraal onderdeel van de normale bedrijfsactiviteiten?• Wie draagt de verantwoordelijkheid en het risico voor de werkzaamheden?• Wie heeft de bevoegdheid om de werknemer te instrueren?• Wie bepaalt het aantal benodigde werknemers en de mate waarin werknemers voor het werk moeten zijn gekwalificeerd?• Wie draagt de verantwoordelijkheid voor de werkplek en wie stelt materialen ter beschikking?• Wie draagt de kosten van de beloning?• Wie kan disciplinaire maatregelen nemen ten aanzien van de werkzaamheden?• Wie bepaalt de vakantieroosters? |

De geïndividualiseerde doorbelasting van loonkosten is volgens het OESO-commentaar één van de criteria aan de hand waarvan het verdragsrechtelijk werkgeversbegrip moet worden beoordeeld. Een geïndividualiseerde kostendoorbelasting is volgens de OESO dus niet het doorslaggevende criterium voor het bestaan van een materiële werkgever.¹²⁹

Nederlandse benadering van het begrip materiële werkgever

Leidend voor de Nederlandse invulling van het materiële werkgeversbegrip onder belastingverdragen, zijn zes arresten van de Hoge Raad van 1 december 2006¹³⁰ en het daarop gebaseerde besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M. Volgens de Hoge Raad houdt de toets in of:

- het lichaam (lees: de potentieel verdragswerkgever) met de werknemer een gezagsverhouding heeft, en
- de werkzaamheden van de werknemer voor rekening en risico van het lichaam komen.

Het beleidsbesluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M benadrukt vervolgens - naast de gezags- verhouding - dat de materiële werkgever degene is die: “de arbeidsbeloning van de werknemer voor die werkzaamheden en de voordelen, nadelen en risico’s van die werkzaamheden draagt”.

¹²⁹ Vergelijk ook met Hof ‘s-Hertogenbosch 31 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3851. Cassatieprocedure was lopende op het moment van schrijven van het rapport. Inmiddels is het arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436 geweest.

¹³⁰ HR 1 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT3920, BNB 2007/75.

Nederland geeft aan het werkgeversbegrip van artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-MV dus een materiële invulling. Zo zijn binnen de Nederlandse benadering de hierboven genoemde bedrijfseconomische omstandigheden van meer doorslaggevende betekenis dan de formeel-juridische.

Gezagsverhouding

Het mogelijke bestaan van een gezagsverhouding wordt ingevuld aan de hand van de vraag of de materiële werkgever ten aanzien van werkzaamheden instructiebevoegd is. Met andere woorden, de vraag is of de werknemer zich moet voegen naar de (mogelijke) aanwijzingen van de inlener/opdrachtgever. Het is dus niet beslissend met wie de werknemer een formele arbeidsovereenkomst heeft gesloten. Het materiële werkgeverschap moet verder vooral worden bezien in het licht van de grensoverschrijdende werkzaamheden van de werknemer. Of, in de woorden van de Hoge Raad: “voor het aanmerken van een persoon als werkgever is in ieder geval vereist dat de betrokken werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in de werkstaat tot deze persoon in een gezagsverhouding staat”.¹³¹

De materiële invulling van het werkgeverschap brengt ook mee dat uitzendovereenkomsten binnen het bereik van artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-MV kunnen vallen.¹³² In voorkomende gevallen zal het uitzendbureau in de regel slechts een geringe mate aan werkgeversfuncties uitoefenen, waardoor meer nadruk komt te liggen op de werkgeversfuncties van de inlenende vennootschap. De inlener kwalificeert dan vaak als verdragswerkgever, omdat bij hem het feitelijke gezag over de uitoefening van de werkzaamheden berust. De inlener kan bijvoorbeeld bepalen dat hij de werknemers niet meer nodig heeft, of de aantallen en de kwalificaties bepalen van de arbeidskrachten die hij nodig heeft voor zijn project. Dat betekent dat de ontslagbevoegdheid en de beoordeling van de werknemers dan in wezen bij de inlener berusten. Verder zal de inlener vaak ook materialen, gereedschappen en dergelijke ter beschikking stellen.

Ook de uit- en inlening van personeel binnen concernverband kan vanwege de materiële invulling onder artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-MV worden geschaard. De inspecteur moet dan bekijken of en in hoeverre de werkzaamheden zijn ingebed in de normale bedrijfsactiviteiten van de inlenende vennootschap en /of kennis is gecentraliseerd binnen de organisatie. De formele arbeidsrelatie hoeft dan niet doorslaggevend te zijn. Omdat voor uitzendingen binnen concernverband vaak kortstondig verblijf aan de orde is, waarbij met name bepaalde deskundige werknemers kennis komen delen en vervolgens weer vertrekken, heeft de Staatssecretaris voor buitenlandse werknemers in Nederland een praktische regel gegeven. Bij werkzaamheden van specifiek deskundige medewerkers en die korter duren dan 60 werkdagen in een twaalfmaandsperiode, wordt – op voorwaarde dat geen sprake is van regulier meewerken – de werknemer geacht niet tot de materiële werkgever in een gezagsverhouding te staan.¹³³

¹³¹ HR 28 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AU5241, BNB 2004/138.

¹³² Vergelijk in dat verband ook de opmerkingen daarover in het hoofdstuk over TBA.

¹³³ Besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M, Stcrt. 2010, 788. De 60-dagenregel geldt overigens niet als de werknemer meer dan 183 dagen in Nederland verblijft. De 60-dagenregel moet per twaalfmaandsperiode worden getoetst, ook als de 183-regeling van het belastingverdrag uitgaat van het kalender- of belastingjaar.

De praktijk sluit voor de deskundigheidsnorm aan bij de salarisnorm van de 30%-regeling. Voor de Wet LB is de praktische goedkeuring van de Staatssecretaris ten aanzien van de 60-dagenregel, gelet op bijvoorbeeld artikel 2, lid 4, van de Wet LB, niet altijd nodig. De goedkeuring heeft dan overigens wel nog altijd een belang voor de inkomensheffing onder de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

Ingewikkelder wordt het bij dienstverleningsovereenkomsten (Engels: contract for services). Onder die overeenkomsten zal de nadruk liggen op de te verlenen dienst. In beginsel is het verlenen van diensten niet geregeld door artikel 15 van het OESO-MV, maar door artikel 7 van het OESO-MV dat ziet op winsten uit onderneming. Het kan echter lastig zijn om onderscheid te maken tussen de invloed van de opdrachtgever op de door een zelfstandige te verlenen dienst enerzijds, en de instructie bevoegdheid van een (materiële) werkgever anderzijds. Zo kan bijvoorbeeld worden gedacht aan werkzaamheden bij massaproductie in de tuinbouw, met name indien degene die op grond van een afgesloten dienstverleningsovereenkomst werkt, dezelfde werkzaamheden verricht als de al bij de tuinbouwer werkzame werknemers. Van een zelfstandige kan onder meer worden verwacht dat hij zelf voldoende know how en ervaring heeft. Bij een werknemer daarentegen zijn in ieder geval ook instructies mogelijk met betrekking tot de wijze van uitvoeren. Deze complexiteit speelt ook in puur nationaalrechtelijke situaties (met name in het kader van schijnzelfstandigheid). Om die reden wordt dit hier nu niet verder uitgediept.

De werkzaamheden komen voor rekening en risico van het lichaam; individuele doorbelasting

De tweede eis aan een materiële werkgever is dat de materiële werkgever de kosten van de werkzaamheden van de werknemer draagt én dat ook de uit de werkzaamheden voortvloeiende voordelen, nadelen en risico's voor zijn rekening komen. Het dragen van de kosten door de materiële werkgever is op grond van het besluit, nr. DGB 2010/267M, aan de orde indien de formele werkgever de arbeidsbeloning geïndividualiseerd aan de materiële werkgever doorbelast. Het besluit verstaat hieronder dat de loonkosten van de werknemer globaal per tijdseenheid, bijvoorbeeld een dag, worden (door)berekend. Een algemene doorbelasting van kosten, bijvoorbeeld op basis van de omzet of bij de levering van een dienst waarbij het loon slechts één onderdeel is van de doorbelasting, is dus niet specifiek genoeg. Het besluit gaat niet in op de vraag hoe nauwkeurig de doorbelasting precies moet plaatsvinden. Het in te nemen standpunt over wel of geen materiële werkgever moet recht doen aan de situatie. In de praktijk komt het voor dat bijvoorbeeld de auto het reguliere loon 'volgt'. Uiteraard kan dat, afhankelijk van de afspraken of doorbelastingen, van geval tot geval anders zijn.

Op het punt van de individuele doorbelasting leek overigens een verschuiving plaats te vinden.¹³⁴ Rechtbank Zeeland-West Brabant legde de nadruk op een bedrijfseconomische benadering in plaats van individuele doorbelasting van het loon. In de visie van de rechtbank zou het reeds voldoende zijn als het loon ten laste is gekomen van het resultaat van de materiële werkgever. Het zou in die nieuwe visie dus niet langer noodzakelijk zijn dat de lonen geïndividualiseerd worden doorbelast, maar dat doorbelasting op grond van het arm's length-beginsel al voldoende zou zijn voor materieel werkgeverschap. Maar Hof 's-Hertogenbosch van 31 december 2020 heeft de visie

¹³⁴ Rechtbank Zeeland-West Brabant 19 december 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:5758.

van de rechtbank niet overgenomen.¹³⁵ Wel gaf het Hof, onder verwijzing naar het OESO-commentaar, aan dat individuele doorbelasting niet het doorslaggevende criterium is. De cassatieprocedure was lopende op het moment van schrijven. Inmiddels is in de procedure het arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022 (ECLI:NL:HR:2022:1436) geweest. De Hoge Raad hanteert een ietwat andere aanvliegroute dan het Hof. Concrete gevolgen voor de praktijk – met name ook wat betreft de wijze van verdragsinterpretatie – zijn thans nog niet bekend.

De analyse of sprake is van een materiële werkgever onder artikel 15, lid 2, onderdeel b, van het OESO-MV, heeft raakvlakken met de vraag of sprake is van TBA voor de fictieve vaste inrichting van artikel 6, lid 3, onderdeel b, van de Wet LB.

Bij de invulling van TBA komt ook de vraag op of de werkzaamheden onder leiding of toezicht van de opdrachtgever plaatsvinden (onderdeel 3.2.3).

4.2.3 Artikel 15, lid 2, onderdeel c, OESO-MV: ten laste van een vaste inrichting

De vraag bij deze derde eis in artikel 15, lid 2, van het OESO-MV is of de (materiële) werkgever een vaste inrichting in de werkstaat heeft waaraan het loon kan worden toegerekend. Als dat het geval is, heeft de werkstaat het heffingsrecht. Bij de beoordeling van deze voorwaarde zijn twee stappen nodig. Ten eerste is het noodzakelijk om te weten of de in artikel 15, tweede lid, onderdeel b, van het OESO-MV bedoelde materiële werkgever een vaste inrichting in het werkland heeft. Zo ja, dan is de volgende vraag of een juiste winstberekening met zich meebrengt dat de lonen van de werknemers aan die vaste inrichting moeten worden toegerekend. Die winstberekening vindt plaats op grond van artikel 7 van het OESO-MV.

De werkwijze om een vaste inrichting vast te stellen is uitgewerkt in hoofdstuk 2. Het gaat hierbij om een ‘echte’ vaste inrichting, dus niet de fictieve vaste inrichting uit artikel 6, lid 3, onderdeel b, van de Wet LB. De fictieve vaste inrichting uit de Wet LB komt voor verdragstoepassing geen betekenis toe, omdat het verdrag in de regel al een eigen definitie voor de vaste inrichting kent.

Na de beoordeling van de vaste inrichting is het de vraag of de lonen ten laste van deze vaste inrichting dienen te komen. Volgens de Hoge Raad komen loonbetalingen ten laste van een vaste inrichting indien deze lonen op grond van de regels voor de winstallocatie aan vaste inrichtingen aan de vaste inrichting moeten worden toegerekend.¹³⁶ Het gaat volgens de Hoge Raad dan om wat bij het juist toepassen van de regels van artikel 7 van het OESO-MV voor de toerekening zou moeten gebeuren. De feitelijke toerekening van het loon aan de vaste inrichting, ofwel de vraag of de arbeidsbeloningen feitelijk de winst van de vaste inrichting hebben verminderd, is dus niet van belang.

¹³⁵ Hof 's-Hertogenbosch 31 december 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:3851.

¹³⁶ HR 23 november 2007, ECLI:NL:HR:2007:AY8549, BNB 2008/29. Besluit van 27 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, Stcrt. 2011, 1375 verwoordt overigens de Nederlandse positie over winsttoerekening aan vaste inrichtingen.

De kern van de vraag wat een juiste toerekening aan een vaste inrichting nu precies inhoudt, is een vraag die het beste vanuit de optiek van transfer pricing kan worden beantwoord. Daarbij moet de vaste inrichting worden beschouwd als een onafhankelijke en zelfstandige entiteit die op zakelijke basis met gelieerde ondernemingen handelt, de zogeheten ‘functionally separate entity’-aanpak. Het uitgangspunt is dan dat risico’s en activa aan de vaste inrichting worden gealloceerd op basis van een functie-analyse. Dit vormt de basis om achtereenvolgens het eigen en het vreemd vermogen aan de vaste inrichting toe te rekenen. Pas daarna kan de arm’s length winst van de vaste inrichting worden bepaald. Met andere woorden, de bepaling van welke kosten en opbrengsten aan de vaste inrichting moeten worden toegerekend.

In de praktijk verloopt de toerekening van loonkosten aan de vaste inrichting echter niet altijd zo ingewikkeld. Vaak is de aan de vaste inrichting toe te rekenen omzet namelijk te herleiden tot bepaalde fysieke werkzaamheden. In die gevallen kan vervolgens relatief eenvoudig een direct verband worden gelegd tussen de door de vaste inrichting gegenereerde omzet en de arbeid die tot die omzet heeft geleid. Indien de opbrengsten van de arbeid aan de vaste inrichting moeten worden toegerekend, zal redelijkerwijs hetzelfde gelden voor de met die arbeid samenhangende loonkosten. Het is dan aannemelijk dat de loonkosten aan de vaste inrichting moeten worden toegerekend. De werkstaat heeft dan het heffingsrecht.

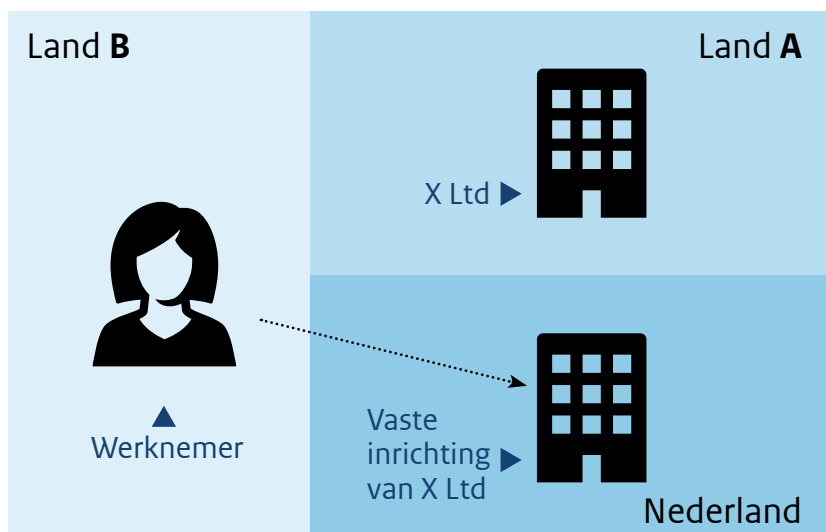
Driehoekscasussen

Stel dat werkgever X Limited (Ltd), gevestigd in land A, in Nederland een vaste inrichting heeft. Voor de werkzaamheden ten behoeve van de vaste inrichting zet X Ltd een personeelslid, mevrouw M die in land A woont, in Nederland in. Daarnaast is de aannahme dat het Verdrag Nederland – land A een bepaling bevat conform artikel 15, lid 2, onderdeel c, van het OESO-MV. In dat geval is de vraag of er sprake is van een vaste inrichting in Nederland en of het loon van mevrouw M ten laste van die vaste inrichting behoort te komen. Als dat het geval is, is er een voldoende band met het werkland en mag Nederland heffen.

De plaats van vestiging van de (materiële) werkgever, de plaats van de arbeid en de woonplaats van de werknemer kunnen echter ook van elkaar verschillen. De analyse wordt bijvoorbeeld lastiger indien werknemer M in land B woont in plaats van land A. In dat geval ontstaat een zogeheten driehoekssituatie. In dergelijke gevallen moet het belastingverdrag tussen de woonstaat van de werknemer en de werkstaat (de staat waar de vaste inrichting is gelegen) worden toegepast.

Voorbeeld

X Ltd is gevestigd in land A, mevrouw M woont in land B, en de vaste inrichting van X Ltd is gelegen in Nederland waar mevrouw M ook werkt:



Het verdrag tussen Nederland en land B is dan relevant: dat is namelijk het verdrag dat het heffingsrecht over het loon van mevrouw M verdeelt tussen de woonstaat van mevrouw M en de werkstaat (lees: Nederland). Aanname is dat dit verdrag een bepaling bevat die aansluit bij artikel 15, lid 2, onderdeel c, van het OESO-MV. Voor de toepassing van artikel 15, lid 2, onderdeel c, van het Verdrag Nederland - land B is het dan niet van belang of X Ltd verdragsinwoner is van de woonstaat van de werknemer. Het is evenmin relevant of en in hoeverre de belastinggrondslag van de vaste inrichting in Nederland feitelijk wordt verlaagd in verband met de door mevrouw M ten behoeve van de vaste inrichting verrichte arbeid. Het is uitsluitend van belang of de arbeidsbeloningen voor mevrouw M aan de vaste inrichting van X Ltd in Nederland moeten worden toegerekend. Als dat laatste het geval is, komt het heffingsrecht aan het werkland, dus aan Nederland, toe.

4.3 Informatie-uitwisseling en mutual agreement procedure (MAP)

Bij het behandelen van een casus over grensoverschrijdende arbeid kan aanvullende informatie uit het buitenland nodig zijn. Ook een zogenoemde onderlinge overlegprocedure (ook wel mutual agreement procedure of MAP genoemd) is een voorbeeld van het schakelen tussen belastingautoriteiten. In deze paragraaf wordt hier nader op ingegaan.

Informatie-uitwisseling

De Belastingdienst kan gebruik maken van informatie-uitwisselingsmogelijkheden met andere landen. Nederland heeft de mogelijkheid om informatie uit het buitenland op te vragen op grond van: belastingverdragen, tax information exchange agreements (TIA's), de Bijstandsrichtlijn 2011/16/EU (de Bijstandsrichtlijn) en het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (het WABB-verdrag).¹³⁷ Ook zijn er bijvoorbeeld nog specifieke afspraken met België over informatie-uitwisseling voor de grensregio's Limburg, Brabant en Zeeland, maar ook

¹³⁷ In belastingverdragen gaat het om het equivalent van artikel 26 van het OESO-MV.

afspraken met Duitsland.¹³⁸ Elk van de genoemde regels bevat afspraken over de uitwisseling van informatie en de formele waarborgen daarbij.

Binnen de context van dit rapport zijn het meest noemenswaardig de Bijstandsrichtlijn en de informatiebepaling in belastingverdragen. De Bijstandsrichtlijn geldt op het niveau van de EU en is van toepassing op alle landelijke en lokale belastingen, met uitzondering van de OB en accijnzen. Het doel van deze richtlijn is – kort gezegd – dat lidstaten samenwerken bij de uitwisseling van informatie die naar verwachting van belang kan zijn voor de genoemde belastingen. De informatiebepaling in de Nederlandse belastingverdragen is meestal conform artikel 26 van het OESO-MV.¹³⁹ Een bepaling in lijn met deze OESO-bepaling is van toepassing op belastingen “of every kind and description imposed”. Het bereik van deze bepaling is ruim, want zij ziet op alle informatie die voorzienbaar relevant voor belastingheffing is.

Binnen de Belastingdienst lopen informatieverzoeken aan het buitenland via het Central Liason Office (CLO).

Mutual agreement procedure (MAP)

Op basis van alle beschikbare informatie neemt de Nederlandse Belastingdienst een standpunt in. Indien dit standpunt bijvoorbeeld leidt tot inhoudingsplicht voor de Wet LB in Nederland én de buitenlandse werkgever reeds loonbelasting in het buitenland heeft afgedragen, ontstaat dubbele belastingheffing. De buitenlandse werkgever doet er dan goed aan om te bekijken of het mogelijk/gebruikelijk is om het belastingverdrag toe te passen bij de inhouding van de buitenlandse loonbelasting. Als dit niet mogelijk is en de buitenlandse werkgever ondanks het belastingverdrag te maken krijgt met dubbele belastingheffing, kan de inspecteur de buitenlandse werkgever wijzen op de mogelijkheid om bij de belastingautoriteiten in zijn vestigingsland een onderlinge overlegprocedure (ook wel mutual agreement procedure of MAP genoemd) op te starten. De buitenlandse belastingautoriteiten kunnen dan in overleg treden met de Nederlandse Belastingdienst (Grote Ondernemingen/MAP-team), waarbij het streven is om binnen twee jaar te komen tot een oplossing voor de dubbele belastingheffing. Het besluit Onderlinge Overlegprocedures gaat hier verder op in.¹⁴⁰ Een en ander komt later ook terug in onderdeel 4.4 bij de uitwerking van de overkoepelende casus.

4.4 Overkoepelende casus en enkele varianten nader beschouwd

In dit onderdeel worden de in de hoofdstukken 2 tot en met 4 beschreven fiscale regels geïntegreerd toegepast op de overkoepelende casus en enkele varianten daarop.

138 Besluit van 15 oktober 2021, nr. 2021-206556, Stcrt. 2021, 45227.

139 Kamerstukken II 2019-20, 25 087, nr. 256. Bijlage: Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020.

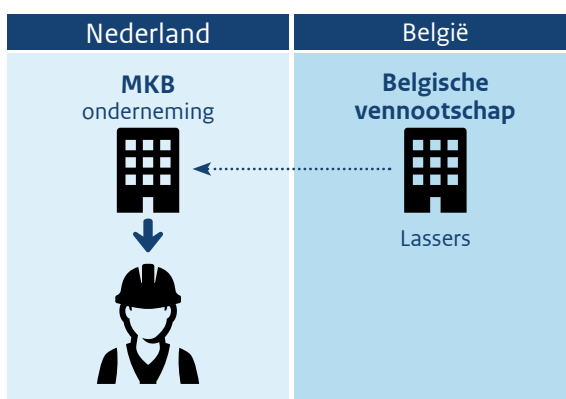
140 Besluit van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, Stcrt. 2020, 32689.

Casus uit onderdeel 1.4

“De Belastingdienst heeft een loonheffingencontrole ingesteld bij een in Nederland gevestigde MKB-onderneming die actief is op het gebied van staalconstructies. De MKB-onderneming richt zich op zowel nieuwbouw- als onderhoudsprojecten. Bij de voorbereiding van de controle kwam al aan de orde dat de afgelopen jaren de loonkosten van de MKB-onderneming fors zijn afgenomen, terwijl de omzet steeds is toegenomen en de winst constant blijft. De controleambtenaar vermoedt dat de MKB-onderneming bepaalde werkzaamheden uitbesteedt en neemt zich voor om tijdens de controle extra aandacht te besteden aan de grootboekrekening ‘werk derden’.

De controleambtenaar treft in de administratie van de MKB-onderneming diverse facturen aan van een vennootschap (een Belgische BV) die in België gevestigd is. Navraag bij de controller van de MKB-onderneming leert dat deze facturen betrekking hebben op laswerkzaamheden die de Belgische vennootschap gedurende negen maanden voor de MKB-onderneming op een project in Rotterdam heeft verricht. De controller is ervan overtuigd dat de MKB-onderneming alle (fiscale) regels correct heeft toegepast. Met die reden overhandigt hij de controlemedewerker ook een ordner met daarin kopieën van de ID-bewijzen van de werknemers van de Belgische vennootschap en kopieën van door de RSZ voor deze werknemers afgegeven A1-verklaringen. Tevens ontvangt de controleambtenaar een tweetal contracten van onderaanneming tussen de MKB-onderneming en de Belgische vennootschap.

De controleambtenaar is benieuwd of de Belgische vennootschap bij de Nederlandse Belastingdienst bekend is. In de systemen ziet hij dat de vennootschap in een ver verleden loonaangiften heeft ingediend maar in ieder geval niet voor de periode van negen maanden dat de vennootschap voor de MKB-onderneming op het project in Rotterdam heeft gewerkt.”



Aan de hand van deze casus komen de volgende varianten aan bod:

Variant 1:	Variant 2:	Variant 3:
de fictieve vaste inrichting voor de Wet LB (hoofdstuk 3)	de vaste inrichting (hoofdstuk 2)	de uitvoering van een werk (hoofdstuk 2)
Toepassing artikel 15 OESO-MV (hoofdstuk 4)		

De beschouwing van deze varianten gaat in op de volgende vragen:

- is de Belgische vennootschap in Nederland inhoudingsplichtig voor de Wet LB?; en
- mag Nederland belasting heffen over de lonen van de in het buitenland wonende werknemers, voor zover die lonen betrekking hebben op de in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking?

Een belangrijk punt vooraf is dat het standpunt dat onder het nationale recht wordt ingenomen, ook relevant kan zijn voor de standpunten die onder het belastingverdrag kunnen worden ingenomen. Als voor de Wet LB bijvoorbeeld sprake is van een Nederlandse vaste inrichting (zoals uitgewerkt in hoofdstuk 2), ligt het voor de hand dat het standpunt voor verdragstoepassing zich op de toerekening van lonen aan deze vaste inrichting toespitst. Is daarentegen uitsluitend op grond van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB een fictieve vaste inrichting in Nederland aanwezig, dan ligt het meer voor de hand dat de focus wat betreft verdragstoepassing ligt op het leerstuk van de materiële werkgever.

4.4.1 Casusvariant 1 – fictieve vaste inrichting volgens de Wet LB

In aanvulling op de casus uit onderdeel 1.4 worden de volgende feiten aangenomen:

- uit de contracten tussen de Nederlandse MKB-onderneming en de Belgische vennootschap blijkt dat de MKB-onderneming als opdrachtgever bepaalt op welke dagen de werknemers van de Belgische opdrachtnemer worden ingezet. Daarnaast mag de opdrachtgever op basis van het contract bepalen wie mag komen werken;
- uit een gesprek met de Nederlandse opdrachtgever volgt dat de manager van de opdrachtnemer telefonisch voor de aansturing van de lassers zorgde. De manager van de opdrachtnemer kwam ongeveer tweemaal per maand op locatie langs. Hij sprak dan met de lassers en de opdrachtgever;
- de Nederlandse eigenaar van de MKB-onderneming controleert steekproefsgewijs de kwaliteit van de werkzaamheden;
- de opdrachtgever betaalt de gewerkte uren niet uit, als hij niet tevreden is over het geleverde werk;
- partijen hebben geen afspraken over het opleveren van een concreet resultaat of oplevering;
- de opdrachtgever geeft aan dat de lassers, met het oog op de productie van industriële meubels, relatief eenvoudige lasverbindingen maken;
- de Belgische vennootschap heeft geen offerte verstrekt, maar factureert haar werkzaamheden per arbeidsuur aan de Nederlandse onderneming;
- de in België woonachtige werknemers van de Belgische vennootschap zijn allemaal niet langer dan vier maanden in Nederland met de werkzaamheden bezig, ook al duurden de totale werkzaamheden ongeveer negen maanden.

Onderdeel A. Geven de bovenstaande feiten aanleiding om een fictieve vaste inrichting in de zin van artikel 6, lid 3, onderdeel c, Wet LB te kunnen constateren?

Voorwaarde voor TBA - leiding of toezicht van de opdrachtgever?

Bij leiding of toezicht door de opdrachtgever gaat het om de invloed die hij heeft op de werknemers van de opdrachtnemer bij de uitvoering van hun werkzaamheden.

Uit de contracten blijkt dat de opdrachtgever bepaalt op welke dagen werknemers worden ingezet. Daarnaast controleert hij naar eigen zeggen af en toe het laswerk.

Maar op dit vlak kunnen de reacties van de opdrachtgever en opdrachtnemer soms sterk uiteenlopen. Daar waar de Belgische vennootschap bijvoorbeeld kan aangeven dat de opdrachtgever de werkzaamheden en de kwaliteit ervan steevast controleert, kan de Nederlandse opdrachtgever aangeven dat steeds louter sprake is van een eindcontrole.

Nu het vaststaat dat de manager van de Belgische vennootschap slechts telefonisch betrokken was en maximaal tweemaal per maand in Nederland langskwam en de opdrachtgever dagelijks aanwezig was, is dat een belangrijke indicator voor de werkelijke gang van zaken. Andere factor daarbij is de verklaring van de Nederlandse opdrachtgever dat de gewerkte uren niet werden betaald indien de werkzaamheden niet voldeden aan zijn standaarden.

Tezamen met de relatief eenvoudige aard van de werkzaamheden duidt dit op werkzaamheden waarvan het eerder voor de hand ligt dat deze worden gedaan door uitzendkrachten dan dat deze worden gedaan op basis van een overeenkomst van opdracht. Het is aannemelijk dat leiding of toezicht bij de opdrachtgever rust. De voorwaarde voor TBA is dus vervuld. Om die reden komt een fictieve vaste inrichting tot stand.

Het gaat bij deze uitwerking om de fictieve vaste inrichting van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB die alleen bij TBA geldt. Uiteindelijk is het wel zo dat daar waar slechts sprake kan zijn van TBA of aanneming van werk en er in een specifieke casus feitelijk geen sprake is van aanneming van werk, voor die casus het TBA-standpunt automatisch overblijft.

Omdat het onderscheid tussen aanneming van werk en TBA soms lastig is te maken, is het dus goed om ook te bekijken of een vaste inrichting als bedoeld in artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB aanwezig is. Deze 'echte' vaste inrichting biedt, zoals het uit hoofdstuk 7 blijkt, voorts weer andere invorderingsmogelijkheden. Bijvoorbeeld mogelijkheden voor bestuurders-aansprakelijkheid. De uitwerking van de 'echte' vaste inrichting komt aan bod in variant 2.

Onderdeel B. Hoe verhouden de onder A beschreven gevolgen zich tot het belastingverdrag met België?

Verdragstoepassing beantwoordt de vraag of Nederland het loon van de werknemers van de Belgische vennootschap in de heffing mag betrekken. De toewijzing van het heffingsrecht over de inkomsten uit arbeid bestaat uit een gesloten systeem, waarbij artikel 15 uit het belastingverdrag een algemene regel geeft voor de toewijzing van inkomen uit niet-zelfstandige arbeid. Een blik op deze bepaling leert:

*Woonstaat mag heffen (lid 1, 1e zin, 1e gedeelte)
(tenzij arbeid wordt uitgeoefend in een andere staat)*

Werkstaat mag heffen (lid 1, 1e zin, 2e gedeelte en 2e volzin)

Woonstaat mag toch heffen (lid 2), mits 3 cumulatieve voorwaarden zijn vervuld:

- 1) < 183 dagen in de werkstaat; en*
- 2) geen materiële werkgever in de werkstaat; en*
- 3) geen vaste inrichting in de werkstaat*

Het is ten aanzien van de werknemers die in België wonen maar in Nederland werken, dus belangrijk dat goed gekeken wordt naar alle drie de voorwaarden.

183-dagen in het werkland?

De werknemers verblijven, gelet op de tot vier maanden beperkte duur van hun werkzaamheden, naar alle waarschijnlijkheid tijdens de referentieperiode van twaalf maanden minder dan 183 dagen in Nederland. Mogelijke grenswerkers vormen nog een aandachtspunt. Stel een werknemer komt na de werkweek stevast op zaterdag boodschappen in Nederland doen, dan tellen die dagen - zolang de dienstbetrekking duurt - ook mee.

Materiële werkgever in het werkland?

Bij de beoordeling van het materiële werkgeversbegrip zijn gedeeltelijk dezelfde feitelijke omstandigheden relevant als voor de toets van artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB. De toets voor materieel werkgeverschap houdt – toegespitst op de casus - in:

- heeft de MKB-onderneming tot de werknemer een gezagsverhouding?; en
- komen de werkzaamheden voor rekening en risico van de MKB-onderneming?

Bij de beoordeling van de gezagsverhouding gaat het om de vraag of de werknemer zich moet voegen naar de (mogelijke) aanwijzingen van de opdrachtgever. Onder A was de conclusie dat leiding of toezicht bij de MKB-onderneming rust.

Vervolgens brengt de tweede eis op grond van het in onderdeel 4.2.2 besproken besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M, mee dat een materiële werkgever de kosten van de grensoverschrijdende werkzaamheden van de werknemer draagt en dat ook de uit de werkzaamheden voortvloeiende voordelen, nadelen en risico's voor zijn rekening komen.

Partijen hebben in dit geval geen concreet resultaat afgesproken. De MKB-ondernemer zal zich dus niet op een bepaald resultaat kunnen beroepen, waardoor fouten in het eindresultaat en bijkomende risico's in beginsel voor zijn rekening komen. Het niet-factureren van uren bij 'slecht' werk maakt dit niet anders.

Van individuele doorbelasting van de arbeidsbeloning is op grond van het beleidsbesluit sprake als de loonkosten van een werknemer globaal per tijdseenheid, bijvoorbeeld per dag, worden doorberekend. Uit de casus volgt dat de Belgische vennootschap als formele werkgever de loonkosten per arbeidsuur aan de MKB-onderneming doorberekent.

Het voorgaande betekent dat de voorwaarden zijn ingelost en de MKB-onderneming als materiële werkgever kwalificeert. Omdat de materiële werkgever nu in het werkland zit, heeft Nederland als werkland het heffingsrecht over het loon dat ziet op de in Nederland verrichte arbeid. Nederland mag dus het nationale heffingsrecht uitoefenen.

Het is niet ondenkbaar dat de Belgische vennootschap in de veronderstelling verkeert dat zij met betrekking tot de werkzaamheden in Nederland geen loonbelastingverplichtingen heeft in Nederland, omdat de onderneming al in België loonbelasting afdraagt. De Belgische vennootschap doet er dan goed aan om te bekijken of het in België mogelijk/gebruikelijk is om het belastingverdrag toe te passen bij de inhouding van Belgische loonbelasting.

Als dit niet het geval is en de Belgische vennootschap ondanks het verdrag te maken krijgt met dubbele belastingheffing, dan kan de inspecteur de Belgische vennootschap wijzen op de mogelijkheid om bij de Belgische belastingautoriteiten een onderlinge overlegprocedure (ook wel aangeduid als mutual agreement procedure of MAP) op te starten.

4.4.2 Casusvariant 2 – vaste inrichting

Aanname is nu, in aanvulling op de feiten bij casusvariantie 1, dat de laswerkzaamheden voor meerdere jaren op één locatie worden uitgeoefend. Het gaat bij die locatie om een loods van de MKB-onderneming waarvan de werknemers van de Belgische vennootschap de sleutel hebben gekregen. In deze loods kunnen de te maken meubels handig worden opgesteld. Bovendien zijn de faciliteiten, waaronder een constante stroomsterkte, voldoende gasflessen en toortsen, heel goed.

Onderdeel A. Leiden de bovenstaande feiten voor de Belgische vennootschap tot een vaste inrichting in Nederland?

Artikel 6, lid 2, onderdeel a, van de Wet LB bepaalt dat een buitenlandse werkgever slechts inhoudingsplicht heeft voor zover hij over een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland beschikt. Voor de invulling van die begrippen verwijst artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB naar de Wet Vpb. Artikel 3, lid 4, onderdeel a, van de Wet Vpb bepaalt dat in verdragssituaties voor het begrip vaste inrichting naar het relevante belastingverdrag moet worden gekeken. Aangezien Nederland een belastingverdrag met België heeft gesloten, moet dus naar het begrip vaste inrichting in het Verdrag met België gekeken worden.

Het relevante artikel luidt als volgt: “Voor de toepassing van dit Verdrag betekent de uitdrukking „vaste inrichting” een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.” Deze omschrijving is OESO-conform en houdt in dat de volgende voorwaarden moeten worden vervuld:

1. het moet gaan om een bedrijfsinrichting (place of business);
2. deze inrichting moet vast zijn: een vaste plaats (tevens fysiek element) en duurzaam (tijdselement);
3. de activiteit van de vaste inrichting vormt een onderdeel van een onderneming (business activity);
4. door middel van de inrichting moeten werkzaamheden worden verricht (business connection) en deze inrichting moet de buitenlandse onderneming ter beschikking staan (right of use).

Vooraf aan de beoordeling of deze voorwaarden zijn voldaan, is nog van belang wat onder deze voorwaarden moet worden verstaan. Bij het Verdrag met België rijst dan de vraag of bij de uitleg van de OESO-conforme bepaling over de vaste inrichting gekeken mag worden naar het nadien gewijzigde OESO-commentaar (lees: het commentaar uit 2017). Nederland gaat in de regel uit van een dynamische verdragsinterpretatie. Met andere woorden, waar in een verdragsbepaling gebruik wordt gemaakt van bestaande begrippen, zal het huidige OESO-commentaar daarop invloed kunnen hebben. De meest recente versie van het OESO-commentaar kan hier toegepast worden. Volledigheidshalve: inmiddels is het arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022 (ECLI:NL:HR:2022:1436) geweest. Concrete gevolgen voor de praktijk – met name ook wat betreft de wijze van verdragsinterpretatie – zijn thans nog niet bekend.

Heeft de Belgische BV een bedrijfsinrichting in Nederland?

Bij deze voorwaarde is het van belang of de BV een bepaalde ruimte in Nederland tot haar beschikking heeft. De loods waarin de laswerkzaamheden plaatsvinden is voor de laswerkzaamheden ingericht. De lassers hebben hier bovendien zelfstandig toegang toe. Dit is voldoende voor het vervullen van deze voorwaarde.

Gaat het om een inrichting die vast is?

De loods die voor de laswerkzaamheden wordt gebruikt, is een vaste fysieke plek. Daarnaast vinden de laswerkzaamheden meerdere jaren vanuit die loods plaats. Die periode is daarmee voldoende duurzaam.

Vormt de activiteit van de inrichting een onderdeel van een onderneming?

Ja, de activiteit van de inrichting is onderdeel van de onderneming van de Belgische vennootschap.

Worden de werkzaamheden door middel van de inrichting verricht (de zogeheten business connection)?

Kern van deze vraag is of enig verband bestaat tussen de werkzaamheden van de onderneming en de locatie waar deze werkzaamheden worden uitgevoerd. Dat is bij de loods het geval.

Een ander punt onder deze voorwaarde is nog of de loods aan de Belgische vennootschap ter beschikking staat. Voor dit element is het vooral van belang of de onderneming daadwerkelijk de macht heeft over het gebruik van een locatie (lees: toegang tot), alsmede de mate waarin de onderneming op de betreffende locatie aanwezig is en daar activiteiten uitoefent. De werknemers van de Belgische vennootschap hebben de sleutel van de loods en dus toegang tot de loods om vanuit daar de ondernemingsactiviteiten van de Belgische vennootschap in Nederland uit te kunnen oefenen. Verder zijn veel werknemers van de Belgische vennootschap veelvuldig op de locatie aanwezig.

Conclusie

Alle voorwaarden voor het stellen van een vaste inrichting zijn dus vervuld. Dit betekent dat de Belgische vennootschap over een vaste inrichting in Nederland beschikt en niet is vrijgesteld van het inhouden en afdragen van loonbelasting.¹⁴¹

Onderdeel B. Hoe verhouden de onder A beschreven gevolgen zich tot het belastingverdrag met België?

Omdat casusvariant 1 reeds inging op de onderdelen a en b van het tweede lid van het arbeidsartikel, ligt nu het accent op onderdeel c. Het gaat dan om de vraag of de werkgever een vaste inrichting in de werkstaat heeft waaraan het loon kan worden toegerekend.

Onder onderdeel A is vastgesteld dat de Belgische vennootschap een vaste inrichting in Nederland heeft. De vervolgstap is dan nog dat afstemming plaatsvindt tussen de inspecteur loonbelasting en inspecteur vennootschapsbelasting om te bekijken of een juiste winstberekening met zich brengt dat de loonbetalingen ten laste van de vaste inrichting behoren te worden gebracht. Indien dit het geval is, mag Nederland als werkland heffen over het loon betaald in verband met de in Nederland verrichtte arbeid en daarmee het nationale heffingsrecht uit onderdeel A uitoefenen.

4.4.3 Casusvariant 3 – uitvoering van werken

In tegenstelling tot casusvarianten 1 en 2 is nu de aanname dat de werknemers van de Belgische vennootschap zich niet bezighouden met het maken van lasverbindingen voor industriële meubels. De andere aanname is dat de MKB-onderneming een bouwonderneming is. De werknemers worden onder variant 3 namelijk ingezet voor het complexere laswerk bij diverse staalconstructies voor een tweetal flatgebouwen. De eigenaar van de bouwplaats heeft het werk hierbij gedeeltelijk uitbesteed aan de Nederlandse MKB-onderneming die op haar beurt de Belgische vennootschap heeft ingeschakeld.

De werknemers van de Belgische vennootschap werken van 1 maart tot 1 juli van hetzelfde jaar onafgebroken aan de staalconstructies.

¹⁴¹ De aanwezigheid van een vaste inrichting hoeft overigens niet af te doen aan de mogelijkheid van TBA. Indien bij TBA sprake is van een voldoende duurzame bedrijfsinrichting in Nederland, kan namelijk ook een vaste inrichting in Nederland ontstaan.

Onderdeel A. Geven de bovenstaande feiten aanleiding tot een vaste inrichting?

Artikel 6, lid 2, onderdeel a, van de Wet LB bepaalt dat een buitenlandse werkgever slechts inhoudingsplicht heeft voor zover hij over een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in Nederland beschikt. Voor de invulling van die begrippen verwijst artikel 6, lid 3, onderdeel a, van de Wet LB naar de Wet Vpb. Artikel 3, lid 4, onderdeel a, van de Wet Vpb bepaalt dat in verdragsituaties naar het begrip vaste inrichting in het relevante belastingverdrag moet worden gekeken. Aangezien Nederland een belastingverdrag met België heeft gesloten, moet dus naar de definitie in dat verdrag gekeken worden.

Het Verdrag met België bevat in het derde lid van artikel 5 een bepaling ten aanzien van uitvoering van werken. Deze bepaling luidt als volgt: “De plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden is slechts dan een vaste inrichting indien de duur daarvan twaalf maanden overschrijdt.”

Nu de werknemers onderdeel zijn van de uitvoering van een project met als doel de bouw van twee flats en zij daarvan een wezenlijk onderdeel vervullen, vallen de werkzaamheden onder het bereik van de bepaling over uitvoering van werken. Die verdragsbepaling stelt een twaalfmaandsperiode als voorwaarde. Deze minimumduur vormt een beperking op het begrip vaste inrichting uit artikel 5, lid 1, van het Verdrag Nederland-België. Met andere woorden, ook al voldoet de uitvoering van een werk aan alle voorwaarden die artikel 5, lid 1, van het Verdrag Nederland-België aan een vaste inrichting stelt, er komt toch geen vaste inrichting tot stand als dat werk korter dan twaalf maanden duurt.

Voor de vraag of aan die twaalfmaandsperiode is voldaan, moet de duur van het werk van de Belgische vennootschap eerst zelfstandig worden beoordeeld. Nu de werkzaamheden van de werknemers van de Belgische vennootschap slechts enkele maanden bedroegen, heeft deze geen vaste inrichting in de zin van artikel 5, lid 3, van het Verdrag Nederland-België. De werkzaamheden in Nederland leiden dus niet tot een vaste inrichting voor de Belgische vennootschap. Om die reden heeft de Belgische vennootschap geen verplichting om loonbelasting in te houden. De mogelijkheid om te bezien of sprake is van TBA blijft voor nu buiten beschouwing.

Onderdeel B. Hoe verhouden de onder A beschreven gevolgen zich tot het belastingverdrag met België?

In onderdeel A was de conclusie dat de Belgische vennootschap voor de Wet LB geen vaste inrichting in Nederland heeft. Diezelfde conclusie geldt dan voor de toepassing van artikel 15, lid 2, onderdeel c, van het Verdrag Nederland-België.

De nadruk van dit rapport ligt op de loonheffing(en)verplichtingen die een buitenlandse werkgever in Nederland kan krijgen. De loonbelasting is echter een voorheffing op de inkomstenbelasting. Het karakter van de inkomstenbelasting als sluitstuk van de heffing betekent ook dat in bepaalde gevallen waarin er wellicht niet wordt toegekomen aan heffing voor de loonbelasting, toch sprake kan zijn van heffing voor de inkomstenbelasting. Een voorbeeld is de situatie dat een buitenlandse

werkgever voor de Wet LB geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland heeft, maar zijn in het buitenland woonachtige werknemer wel meer dan 183 dagen in Nederland verblijft. De werknemer heeft in dat geval de verplichting om aangifte IH te doen of te verzoeken om uitgenodigd te worden tot het doen van aangifte vóór 15 juli volgend op het belastingjaar (artikel 6, lid 3, AWR jo. artikel 2 Uitvoeringsregeling AWR).

Hoofdstuk 5 - Internationale premieheffing

Hoofdstuk 2 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 3 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 4 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 5 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 6 Heffing - Nationaal
Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een vaste inrichting?	Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een fictieve vaste inrichting?	Wanneer mag Nederland het nationale heffingsrecht uitoefenen?	Wanneer is in een internationale situatie de Nederlandse sv-wetgeving op een werknemer van toepassing?	Wat zijn de regels voor het vaststellen van het Nederlandse loon?
6-3-a Wet LB	6-3-c Wet LB	15 OESO-MV	V 883/2004	10+31(a) Wet LB
Hoofdstuk 7- Invorderingsaspecten				

Voor een buitenlandse onderneming die in Nederland activiteiten verricht, komt mogelijk naast de Wet LB de sociale verzekeringswetgeving (sv-wetgeving) in beeld. De buitenlandse onderneming zal voor haar werknemers mogelijk in Nederland premies en/of bijdragen voor de sociale verzekeringen moeten inhouden en/of afdragen. De Belastingdienst heeft hierbij een toezichthoudende en handhavende taak en waar nodig vindt afstemming plaats met de SVB. Dit hoofdstuk gaat in op de verzekerings- en premieplicht voor de volksverzekeringen (AOW, Anw, AKW en Wlz), de werknemersverzekeringen (WW, ZW, WIA en WAO) en de Zw in internationaal verband.

Belangrijk uitgangspunt is dat er zonder verzekering geen premieplicht is. Daarom is de centrale vraag bij grensoverschrijdende arbeid steeds of en in hoeverre een werknemer in Nederland verzekerd is. V 883/2004, de Europese verordening inzake sociale zekerheid, is een belangrijke bron in het internationale sociale zekerheidsrecht. Om die reden komt in onderdeel 5.2.1 de werkingssfeer van V 883/2004 aan bod; gaat onderdeel 5.2.2 in op de belangrijkste aanwijsregels. Vervolgens besteedt onderdeel 5.2.3 aandacht aan de status van de A1-verklaring. Verder diept dit hoofdstuk in onderdeel 5.3 de nationale wijze van premieheffing uit, alsmede enkele daarbijhorende aandachtspunten in internationaal verband. Onderdeel 5.4 vat al het voorgaande samen in een uitgebreid stappenplan. Dit stappenplan komt mede terug bij de casusuitwerking in onderdeel 5.5.

5.1 Relevante bronnen voor regels over sociale verzekeringen

Voor het antwoord op de vraag of een buitenlandse werkgever premies verschuldigd is in Nederland, moet de verzekeringsplicht van de betreffende werknemer worden beoordeeld.¹⁴²

Deze verzekeringsplicht hangt af van de kring van verzekerden van de betreffende verzekering, oftewel de rechthebbenden. Deze kring van verzekerden wordt - kort gezegd - afgebakend door de volgende bronnen van het sociale zekerheidsrecht.

Nationaal

- de materiewetten (bijvoorbeeld voor de volksverzekeringen: de AOW, of voor de werknemersverzekeringen: de WW);
- algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen (bijvoorbeeld voor de volksverzekeringen het Besluit uitbreiding en beperking verzekerden volksverzekeringen 1999, of voor de werknemersverzekeringen de Regeling aanwijzing directeur-groootaandeelhouder 2016).

Internationaal

- EU (V 883/2004 en V 987/2009 als toepassingsverordening);
- niet-EU (bilaterale en multilaterale sv-verdragen).

5.1.1 Nationale bronnen

De kring van verzekerden wordt afgebakend door de nationale materiewetten. Voor de volksverzekeringen heeft die kring betrekking op ingezetenen, terwijl de kring voor de werknemersverzekeringen focust op werknemers. De verzekeringsplicht voor de Zvw is gekoppeld aan de kring van verzekerden van de Wlz.¹⁴³

5.1.1.1 Materiewetten volksverzekeringen

De kring van verzekerden is per volksverzekeringswet gedefinieerd, maar deze wetten hebben allemaal dezelfde strekking. Hoofdregel is dat alle ingezetenen van Nederland verzekerd zijn voor de volksverzekeringen.¹⁴⁴

Ook degene die geen ingezetene is, kan onder voorwaarden toch worden aangemerkt als verzekerde. Dit is namelijk het geval indien hij of zij ter zake van in Nederland, waaronder het continentaal plat, in (tegenwoordige) dienstbetrekking verrichte arbeid, aan loonbelasting is onderworpen.¹⁴⁵ Dit uitgangspunt sluit aan bij de internationale lijn dat een werknemer verzekerd is in het land waar de werknemer werkt.

¹⁴² Bij toepassing van het anoniementarief wordt de werknemer op grond van artikel 6, lid 2, van de Wfsv geacht premieplichtig te zijn.

¹⁴³ Artikel 2 van de Zvw.

¹⁴⁴ Artikel 6, lid 1, onderdeel a, van de AOW.

¹⁴⁵ Het gaat hier om loon uit tegenwoordige arbeid, zie CRvB 31 mei 1983, RSV 1984/47. Het is van belang dat er daadwerkelijk arbeid in Nederland is verricht, zie Rechtbank Haarlem 10 juni 2010, ECLI:NL:RBHAA:2010:BM7541.

Alle niet in Nederland wonende werknemers die in Nederland arbeid verrichten en van wie het loon ter zake van die arbeid aan de loonbelasting is onderworpen, worden op grond van de nationale wetgeving dus ook als verzekerde aangemerkt.¹⁴⁶

Een belangrijke afwijking op het voorgaande ziet op de bepaling in de materiewetten dat de verzekeringsplicht op grond van internationale regelgeving voorgeeft op de nationale hoofdregels.¹⁴⁷ Die uitbreiding is nodig, omdat de Hoge Raad heeft bepaald dat slechts sprake kan zijn van premieplicht indien de premieplicht haar grondslag heeft in de nationale wetgeving.¹⁴⁸ Het enkele feit dat bijvoorbeeld het Unierecht de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing verklaart, volstaat volgens de Hoge Raad dus niet voor premieplicht. Omgekeerd wordt iemand die op basis van de nationale regels als verzekerde wordt aangemerkt, van verzekering uitgesloten als op grond van de internationale spelregels de sv-wetgeving van een ander land van toepassing is.

Ilse woont in Duitsland en werkt voor een Nederlandse werkgever. Ze werkt afwisselend in Nederland, België en Luxemburg. Op basis van artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub i, van V 883/2004, is op haar de Nederlandse wetgeving van toepassing. Nederland is namelijk het land van haar werkgever. De internationale regeling wijst dus de Nederlandse sv-wetgeving aan, maar zij creëert echter niet automatisch verzekerings- en premieplicht naar nationaal recht. De materiewetten zorgen daarvoor. Zo merkt artikel 6a van de AOW Ilse bijvoorbeeld aan als verzekerde voor de AOW.

5.1.1.2 Materiewetten werknemersverzekeringen

De verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen is opgehangen aan het in de materiewetten opgenomen werknemersbegrip.¹⁴⁹ Een werknemer is de natuurlijke persoon die in privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat. Het begrip dienstbetrekking komt hierbij overeen met het begrip dienstbetrekking voor de Wet LB.

Hoofdregeel is dat de werknemer die in Nederland arbeid verricht, tot de kring van verzekerden van de werknemersverzekeringen behoort. Iemand die buiten Nederland (met inbegrip van het continentaal plat) werkt, wordt dus niet als werknemer beschouwd. Een uitzondering is de werknemer die buiten Nederland werkt, maar in Nederland woont en wiens werkgever ook in Nederland woont of is gevestigd.¹⁵⁰ Net als bij de volksverzekeringen geldt het uitgangspunt dat de internationale regels voorgaan op de nationale wetgeving.

146 Het is niet van belang of daadwerkelijk loonbelasting is verschuldigd. De verschuldigde loonbelasting kan bijvoorbeeld na toepassing van de heffingskortingen nihil zijn. Het moet gaan om een 'echte', dus geen fictieve, dienstbetrekking. Deze nationale verzekeringsplicht geldt dus niet bij fictieve dienstbetrekking, zie in dit verband CRvB 11 mei 1988, nr. AOW 1987/40, RSV 1989/10. Afwijkingen, in de vorm van uitbreidingen en beperkingen, van deze regels zijn bij algemene maatregel van bestuur vastgelegd in het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999. Deze afwijkingen worden, gelet op het doel van dit rapport, hier niet besproken.

147 Zie bijvoorbeeld artikel 6a van de AOW.

148 HR 8 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2206, BNB 1997/310.

149 Zie bijvoorbeeld de artikelen 3, 3a en 20 van de ZW.

150 Zie bijvoorbeeld artikel 3, lid 2, van de ZW. Met de vestiging in Nederland worden gelijkgesteld de vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger van een in het buitenland gevestigde onderneming, alsmede de door de Minister aangewezen gevallen. Zie ook Besluit van de Staatssecretaris van Sociale Zaken en Werkgelegenheid over aanwijzing van in buitenland gevestigde werkgever. De materiewetten kennen verder enkele uitbreidingen ten aanzien van fictieve dienstbetrekkingen. Daarnaast zijn er afwijkingen mogelijk op basis van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden werknemersverzekeringen 1990.

Ahmed woont in Maastricht en werkt in dienstbetrekking voor een Duitse transportonderneming. Hij werkt 50% van zijn tijd in Duitsland, 40% in België en 10% in Nederland. Ondanks dat Ahmed als werknemer in Nederland werkt, is hij in gevolge artikel 3a, lid 2, van de ZW niet verplicht verzekerd voor de ZW. Op grond van V 883/2004 is op Ahmed namelijk de Duitse sv-wetgeving van toepassing. Deze internationale regel gaat voor de nationale regels.

5.1.2 Internationale bronnen

Voor de meeste grensoverschrijdende werknemers zijn de belangrijkste bronnen van internationale sv-regels: V 883/2004 en de bilaterale (en multilaterale) verdragen over sociale zekerheid (sv-verdragen).¹⁵¹

Deze internationale afspraken hebben allemaal hetzelfde doel, namelijk coördinatie van de sv-wetgeving. Die coördinatie gebeurt aan de hand van zogenaamde aanwijsregels: regels die bepalen van welk land de sv-wetgeving van toepassing is. Coördinatie is mogelijk, omdat de internationale spelregels steeds voorrang hebben op de nationale bepalingen. V 883/2004 en de sv-verdragen kennen echter ieder hun eigen bepalingen. De opbouw is meestal wel hetzelfde:

- titel I: definities en algemene bepalingen;
- titel II: aanwijzing van toepasselijke wetgeving;
- titel III: bepalingen met betrekking tot verschillende prestaties;
- titel IV: diverse bepalingen over informatie-uitwisseling, geschillen, administratieve voorwaarden, et cetera;
- titel V: overgangs- en slotbepalingen.

Een belangrijk kenmerk van de internationale aanwijsregels is dat slechts de sv-wetgeving van één staat wordt aangewezen. Dit wordt de exclusieve werking van de aanwijsregels genoemd. Deze exclusieve werking voorkomt enerzijds dat sprake kan zijn van dubbele verzekering, met dubbele premieheffing en dubbele aanspraken als gevolg. Anderzijds voorkomt dit dat van geen enkel land de sv-wetgeving van toepassing is, met als gevolg dat er nergens wettelijke sociale zekerheidsbescherming wordt geboden. Een en ander komt terug in de volgende voorbeelden.

¹⁵¹ Nederland heeft per 1 januari 2021 met de volgende landen een bilateraal verdrag inzake sociale zekerheid: Argentinië, Australië, Belize, Bosnië-Herzegovina, Canada, Canada (inclusief Quebec), Chili, China, Ecuador, Egypte, Filipijnen, Hongkong, India, Indonesië, Israël, Japan, Jordanië, Kaapverdië, Kosovo, Macedonië, Marokko, Monaco, Montenegro, Nieuw-Zeeland, Panama, Paraguay, Servië, Suriname, Thailand, Tunesië, Turkije, Uruguay, de Verenigde Staten, Zuid-Afrika en Zuid-Korea. De relatie met het Verenigd Koninkrijk is sinds de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de EU per 1 februari 2020 complexer. In een bestaand geval kan een werknemer zich via het Terugtrekkingsakkoord (blijven) beroepen op V 883/2004. In andere situaties is de Handels- en samenwerkingsovereenkomst tussen de EU en het Verenigd Koninkrijk van toepassing.

Abass woont in Luxemburg en werkt in België voor zijn in Nederland gevestigde werkgever. V 883/2004 bepaalt dat op Abass uitsluitend de Belgische sv-wetgeving van toepassing is. Dit betekent dat de Nederlandse en Luxemburgse sv-wetgeving niet van toepassing zijn. Abass is dus in Nederland niet verzekerd voor de volksverzekeringen en de werknemersverzekeringen. Abass is evenmin verzekeringsplichtig voor de Zvw.

Tom woont in Roemenië en werkt in Hongarije. Stel dat een werknemer volgens de Roemeense sv-wetgeving alleen verzekerd is als hij in Roemenië werkt; dat een werknemer volgens de Hongaarse sv-wetgeving alleen verzekerd is als hij in Hongarije woont. Zonder coördinatie zou Tom in geen van beide lidstaten aanspraak hebben op sociale verzekering en zou geen van beide lidstaten heffen. Als gevolg van de coördinatie is de Hongaarse sv-wetgeving op hem van toepassing. Daarbij mogen territoriale normen, zoals de woonplaats en nationaliteit, niet worden tegengeworpen aan werknemers uit andere lidstaten. Dit heet de sterke werking van V 883/2004 en komt terug in onderdeel 5.2.2.

In de praktijk is V 883/2004 de meeste gebruikte bron voor het beoordelen van de toepasselijke sv-wetgeving. Om die reden focust dit hoofdstuk zich op de regels van V 883/2004. De positie van de werknemer staat daarbij centraal. Andere sv-verdragen komen hierna niet meer terug. Het is in voorkomende gevallen nodig om het betreffende verdrag te raadplegen.

5.2 Verordening 883/2004

Een van de fundamenteën van de EU is het vrije verkeer van personen en diensten binnen de EU. Omdat belemmeringen daarvan niet gewenst zijn, is het noodzakelijk dat coördinatieregels bij grensoverschrijdende arbeid duidelijk maken van welke lidstaat de sv-wetgeving van toepassing is. Artikel 48 van het Verdrag betreffende werking van de Europese Unie (VwEU) geeft daarom de Europese Raad de bevoegdheid om maatregelen te treffen die voorkomen dat sociale zekerheid een belemmering vormt voor het vrije verkeer van werknemers. V 883/2004 vloeit daaruit voort. Hierbij hoort ook een toepassingsverordening. Zo regelt V 987/2009 de onderlinge samenwerking tussen de lidstaten, reguleert gegevensuitwisseling, schept administratieve verplichtingen en verduidelijkt diverse begrippen uit V 883/2004. Voor interpretatieve of administratieve vraagstukken over V 883/2004 en V 987/2009 is tot slot de Administratieve Commissie (AC) ingesteld. De 'Praktische Gids over de toepasselijke wetgeving' van de AC biedt een goede handreiking.¹⁵² Dit stuk heeft – formeel gezien – geen bindende werking, maar biedt de praktijk wel een handvat voor de uitleg van het Unierecht.

5.2.1 Werkingsfeer V 883/2004

Toegang tot de aanwijsregels van V 883/2004 kent een aantal aandachtspunten: een verplaatsingscriterium en de personele, territoriale en materiële werking.

Verplaatsingscriterium

Voor V 883/2004 moet het gaan om een situatie waarin gebruik wordt gemaakt van het vrije verkeer binnen de EU. Te denken valt aan verhuizen naar een andere lidstaat, grensoverschrijdende

¹⁵² Te raadplegen via: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=471&langId=nl&moreDocuments=yes>.

arbeid of de situatie waarin de werkgever in een ander land gevestigd is. Louter nationale kwesties vallen dus niet binnen de werkingsfeer. Ook gezinsleden en nabestaanden van de migrerende hebben toegang tot V 883/2004.

Personele werking

Artikel 2 van V 883/2004 bepaalt de personele werking als volgt: alle onderdanen van een lidstaat, staatlozen en vluchtelingen die in een van de lidstaten wonen, alsmede hun gezinsleden en nabestaanden. Daarbij geldt de eis dat voorafgaand aan toepassing van V 833/2004 de sv-wetgeving van één of meer lidstaten van toepassing is of is geweest.¹⁵³ Bij de beoordeling of een persoon voor een bepaalde tak van sociale zekerheid in een lidstaat verzekerd was, mag het enkele feit dat hij of zij geen inwoner of onderdaan was van de betreffende lidstaat niet aan deze persoon worden tegenworpen.

Via V 1231/2010, ook wel derdelandersverordening, is V 883/2004 sinds 1 januari 2011 ook van toepassing op onderdanen van derde landen.¹⁵⁴ Dit zijn onderdanen van andere landen dan EU- en EER-landen en Zwitserland. Voor deze derdelanders gelden wel twee aanvullende voorwaarden. Allereerst moet de betrokkene legaal verblijven op het grondgebied van de EU-lidstaten, oftewel beschikken over een geldige verblijfsvergunning.¹⁵⁵ Ten tweede moet het gaan om een grensoverschrijdende situatie tussen ten minste twee EU-lidstaten. (Denemarken, Zwitserland en de EER-landen) passen V 1231/2010 overigens niet toe. In relatie tot het Verenigd Koninkrijk is V 859/2003, de voorganger van V 1231/2010, nog van toepassing.

Bibi heeft de Braziliaanse nationaliteit en verblijft legaal in Nederland.

Haar Nederlandse werkgever detacheert Bibi naar Spanje. Ingevolge V 1231/2010 bepaalt V 883/2004 de toepasselijke sv-wetgeving. Bij een detachering naar Zwitserland gaat dat echter niet op. De derdelandersverordening is niet van toepassing op Zwitserland.

Territoriale werking

Artikel 52 van het VwEU en artikel 355 van het VwEU beperken de aanwijsregels in beginsel tot het territoir van de EU, ofwel het grondgebied van de lidstaten, inclusief het continentaal plat. Ingevolge artikel 355 van het VwEU kunnen de aanwijsregels ook van toepassing zijn op enkele overzeese gebieden. Dit geldt overigens niet voor het Caribisch deel van Nederland.

Aparte overeenkomsten breiden de werkingsfeer nog uit met de volgende landen: Noorwegen, Liechtenstein, IJsland en Zwitserland.

Het gaat dus steeds om grensoverschrijdende situaties die zich afspelen op het grondgebied van voornoemde landen. Een uitbreiding hierop is de zogenaamde Aldewereld-situatie. Aldewereld was een inwoner en onderdaan van Nederland en trad in dienst bij een Duitse werkgever.

¹⁵³ Dit moet worden beoordeeld naar nationaal recht van de betreffende lidstaat.

¹⁵⁴ In relatie tot het Verenigd Koninkrijk gelden in het kader van de Brexit aparte regels.

¹⁵⁵ HvJ 24 januari 2019, zaak C-477/17.

Zijn Duitse werkgever zond Aldewereld onmiddellijk uit naar een derde land, Thailand. Aldewereld was op grond van nationaal recht zowel verzekerd in Nederland als in het land van zijn werkgever, Duitsland. De werkzaamheden vonden plaats in Thailand en daarmee dus niet op het grondgebied van de EU. De vraag was of in een dergelijke situatie het Unierecht van toepassing was. Het Hof van Justitie beantwoordde die vraag bevestigend.¹⁵⁶

De enkele omstandigheid dat een werknemer zijn werkzaamheden buiten het grondgebied van de EU verricht, kan de toepassing van het Unierecht dus niet verhinderen, indien de arbeidsverhouding een voldoende nauwe aanknopng met het grondgebied van de Unie behoudt. Dat laatste is het geval als de werknemer in dienst is van een onderneming die is gevestigd in een andere lidstaat en daardoor is aangesloten bij de sv-wetgeving van die lidstaat. Als gevolg daarvan bleef Aldewereld die als inwoner van Nederland een arbeidsverhouding had met een in Duitsland gevestigde werkgever, ondanks zijn werk in Thailand, onder de reikwijdte van het vrije verkeer van werknemers vallen.¹⁵⁷

Materiële werking

Artikel 3 van V 883/2004 bepaalt de materiële werking van de aanwijsregels door de takken van sv-wetgeving te benoemen waarop V 883/2004 van toepassing is. Dat zijn:

- prestaties bij ziekte, moeder- en of vaderschapsuitkeringen;
- uitkeringen bij invaliditeit, ouderdom, overlijden, werkloosheid, vervroegde uittreding, of voor nabestaanden;
- prestaties bij arbeidsongevallen en beroepsziekten; en
- gezinsbijslagen.

Het gaat – kort gezegd – om takken van sociale zekerheid die via sv-wetgeving zijn geregeld. Daaronder kunnen ook vormen van sociale zekerheid vallen waarvoor geen premie of bijdrage is verschuldigd.¹⁵⁸ Arbeidsrechtelijke voorwaarden vallen hier echter niet onder. Het gaat dan bijvoorbeeld om afspraken die zijn vastgelegd in een cao en die gelden tussen bepaalde werkgevers en werknemers.

Ingevolge artikel 9 van V 883/2004 lichten de lidstaten de Europese Commissie schriftelijk in welke nationale wet- en regelgeving het betreft.¹⁵⁹ Hierna volgt een niet-limitatieve opsomming van de Nederlandse sv-wetgeving die onder de materiële werkingssfeer valt:

156 HvJ 29 juni 1994, zaak C-60/93, BNB 1995/44.

157 Het Aldewereld-arrest is gewezen onder V 1408/71, de voorganger van V 883/2004. Wat betreft aanwijzing van de toepasselijke sv-wetgeving is het arrest inmiddels achterhaald door artikel 11, lid 3, onderdeel e, van V 883/2004, maar wat betreft de territoriale werking is het arrest echter nog steeds relevant. Dit komt mede terug in HvJ 8 mei 2019, zaak C-631/17.

158 Artikel 3, lid 2 en 3, van V 883/2004.

159 Te raadplegen via: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=868&intPageId=2285&langId=en>.

Tak	Nederlandse wetgeving
Uitkeringen bij ziekte	WULBZ, ZW, Zvw, WLZ
Moeder- en vaderschapsuitkeringen	WAZO
Uitkeringen bij invaliditeit	WIA, WAO, WAZ
Uitkeringen bij ouderdom	AOW
Uitkeringen voor nabestaanden	Anw
Prestaties bij arbeidsongevallen en beroepsziekten	Geen specifieke dekking, risico gedekt door uitkeringen bij invaliditeit / ziekte
Uitkeringen bij overlijden	-
Uitkeringen bij werkloosheid	WW
Uitkeringen bij vervroegde uittreding	Geen, de meeste regelingen vallen onder cao's
Gezinsuitkeringen	AKW, Kindgebonden budget, Wet kinderopvang en kwaliteitseisen peuterspeelzalen
Bijzondere, niet op premie of bijdrage berustende prestaties	Toeslagenwet, Wajong

Alle sv-wetten waarvan de Belastingdienst mede-uitvoerder is, vallen in ieder geval onder de materiële werkingssfeer van V 883/2004.

5.2.2 Aanwijsregels

Indien V 883/2004 van toepassing is op een werknemer, bepaalt titel II van V 883/2004 exclusief de toepasselijke sv-wetgeving. Zodra het bekend is van welke lidstaat de sv-wetgeving van toepassing is, bepaalt de sv-wetgeving van die staat voor welke takken van sociale zekerheid de werknemer verzekerd is. Daarbij mogen territoriale normen, zoals de woonplaats en nationaliteit, niet worden tegengeworpen aan werknemers uit andere lidstaten. Dit heet de sterke werking van V 883/2004.¹⁶⁰ De buitenlandse werknemers op wie de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing is, hebben in dat geval dus ook dezelfde rechten en plichten als verzekerden die in Nederland wonen. Het voorgaande komt samen in het volgende voorbeeld.

Johan woont in België en is statutair bestuurder en enig aandeelhouder van zijn in Nederland gevestigde BV. Johan werkt uitsluitend in Nederland. Artikel 11, lid 3, onderdeel a, van V 883/2004 bepaalt dat op Johan uitsluitend de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing is. Daarmee is de coördinatie voltooid.

Johan is volgens de Nederlandse sv-wetgeving verzekerd voor de volksverzekeringen en verzekeringplichtig voor de Zvw. Johan is op grond van de Regeling aanwijzing directeurgroot-aandeelhouder 2016 echter niet verzekerd voor de werknemersverzekeringen. Deze uitsluiting voor de werknemersverzekeringen is niet gebaseerd op territoriale normen en daarmee dus niet in strijd met de sterke werking van V 883/2004.

¹⁶⁰ HvJ EU 3 mei 1990, zaak C-2/89.

5.2.2.1 Hoofdregel: werklandbeginsel

In dit rapport draait het om de aanwijsregels voor werknemers. Het gaat voor V 883/2004 dan om personen die werkzaamheden in loondienst plegen te verrichten.¹⁶¹ De hoofdregel voor werknemers is dat zij onderworpen zijn aan de sv-wetgeving van de lidstaat waar zij werken (artikel 11, lid 3, onderdeel a, V 883/2004). Het gaat bij dit werklandbeginsel om de fysieke plaats van de werkzaamheden. De woon- of vestigingsplaats van de werkgever is dus niet relevant, evenmin de omvang van de werkzaamheden.

De Duitse grensarbeider Anna werkt voor een Belgische werkgever. Zij verricht haar werkzaamheden als onderhoudsmonteur in Nederland. Anna is op grond van artikel 11, lid 3, onderdeel a, van V 883/2004 onderworpen aan de Nederlandse sv-wetgeving.

De omvang van deze werkzaamheden is voor toepassing van het werklandbeginsel niet relevant.

Lodewijk is als piloot vroegtijdig met pensioen gegaan. Als tijdverdrijf werkt hij iedere vrijdagmiddag een paar uurtjes bij boomkwekerij 'Die Eiche', net over de grens. Dit is de enige betaalde arbeid die hij nog verricht. Op Lodewijk is in gevolge artikel 11, lid 3, onderdeel a, van V 883/2004 de Duitse sv-wetgeving van toepassing. Dit betekent echter niet zonder meer dat Lodewijk in Duitsland tot de kring van verzekerden behoort. Dat hangt immers af van de Duitse sv-wetgeving.¹⁶²

Het werklandbeginsel blijft overigens van toepassing bij reguliere verlofperioden. Regulier verlof leidt dus niet tot een tijdelijke wijziging in de verzekeringspositie. Ook werknemers die onbetaald verlof hebben, worden, op grond van de Nederlandse materiewetten, nog gedurende 78 weken beschouwd als personen die werkzaamheden verrichten.¹⁶³

In sommige gevallen kan de hoofdregel voor werkenden ook op een uitkeringsgerechtigde worden toegepast. Kort gezegd, is deze gelijkstelling bedoeld voor werkenden die door omstandigheden tijdelijk niet kunnen werken en door deze gelijkstelling verzekerd blijven in het land waar ze eerst werkten. Voor Nederland zijn bijvoorbeeld de volgende uitkeringen gelijkgesteld aan werken: WW, ZW, WAZO en loondoorbetaling bij ziekte.¹⁶⁴

Emile woont in België en werkt als uitzendkracht in Nederland. Emile wordt ziek en krijgt, omdat hij op grond van het werklandbeginsel in Nederland verzekerd was, een uitkering ingevolge de ZW. Emile wordt voor toepassing van V 883/2004 beschouwd als iemand die (nog steeds) werkzaamheden verricht. Ingevolge artikel 11, lid 2, juncto lid 3, onderdeel a, van V 883/2004 blijft de Nederlandse sv-wetgeving op Emile van toepassing.

¹⁶¹ Toelichting bij deze begrippen volgt in onderdeel 5.2.2.3.

¹⁶² HvJ 23 april 2015, zaak C-382/13 en gevoegde zaken C-95/18 en C-96/18. Alsmede HR 24 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:17.

¹⁶³ Artikel 17a, lid 1, onderdeel c, van de WW. Indien er tijdens (onbetaald) verlof in een andere lidstaat wordt gewerkt, vindt coördinatie plaats op grond van artikel 13 van V 883/2004 over werken in twee of meer lidstaten. Zie bijvoorbeeld in het kader van regulier verlof: Rechtbank Gelderland 25 februari 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:767. Of bij onbetaald verlof: HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:49. Dit arrest is gewezen nadat het HvJ prejudiciële vragen van de Hoge Raad had beantwoord (HvJ 13 september 2017, C-569/15).

¹⁶⁴ Voor een werkloosheidsuitkering uit het woonland geldt een aparte aanwijsregel: artikel 11, lid 3, onderdeel c, van V 883/2004.

Het werklandbeginsel kent een aantal uitzonderingen. De eerste uitzonderingscategorie betreft personen met een uitgezonderde werkzaamheid. Bijvoorbeeld ambtenaren en zeevarenden. Het voert te ver om deze uitzonderingen nu hier te behandelen. De tweede uitzonderingscategorie betreft personen die tijdelijk in een andere lidstaten werken (detachering), en personen die in meerdere lidstaten werkzaam zijn. Deze uitzonderingen worden uitgewerkt in de onderdelen 5.2.2.2 en 5.2.2.3.

5.2.2.2 Aanwijsregel bij detachering

Indien een werknemer die voor zijn werkgever normaliter in lidstaat A werkt, tijdelijk werkzaamheden in lidstaat B gaat verrichten, wordt op grond van het werklandbeginsel de sv-wetgeving van lidstaat B van toepassing. Een dergelijke systeemwissel vormt zowel voor de werknemer als de werkgever een belemmering van het vrije verkeer binnen de EU. De sociale binding met de tijdelijke werkstaat is daarnaast vaak gering. Artikel 12 van V 883/2004 verplicht daarom dat bij detachering de sv-wetgeving van de zendstaat, in dit geval lidstaat A, van toepassing blijft. Detachering is hier – kort gezegd – het tijdelijk uitzenden van arbeidskrachten naar het grondgebied van een andere lidstaat. De cumulatieve voorwaarden van de aanwijsregel bij detachering luiden als volgt:

1. op de werknemer is, voordat hij gedetacheerd wordt, al de wetgeving van de zendstaat van toepassing;¹⁶⁵
2. de werkgever detacheert de werknemer naar het grondgebied van een andere lidstaat;¹⁶⁶
3. de werkzaamheden worden in de werkstaat verricht voor rekening van de detacherende werkgever;
4. de werkgever verricht normaliter werkzaamheden in de uitzendstaat;¹⁶⁷
5. de te verwachten detacheringstermijn bedraagt maximaal 24 maanden;
6. de detachering vangt niet aan binnen twee maanden na beëindiging van een eerdere detachering van de betrokken werknemer naar dezelfde werkgever(s) en lidsta(a)t(en);
7. de gedetacheerde werknemer vervangt niet een eerder gedetacheerde werknemer;¹⁶⁸
8. de onderneming waarbij de werknemer gedetacheerd is, stelt de werknemer niet ter beschikking stellen aan een andere onderneming.

Praktische aspecten bij deze voorwaarden

Hoewel de voetnoten bij de bovenstaande opsomming naar relevante bronnen verwijzen en de ‘Praktische Gids over de toepasselijke wetgeving’ van de AC een belangrijke informatiebron is voor achtergronden bij deze voorwaarden, zijn enkele punten onderwerp van terugkerende discussies en daarom de moeite waard om hierna extra uit te lichten. Het gaat met name om punten die relevant zijn bij de voorwaarden 3 en 4.

165 HvJ 25 oktober 2018, C-451/17. Ook wel arrest ‘Walltopia’.

166 Het toepassingsgebied van V 883/2004 wordt afgebakend door artikel 355 van het VwEU en artikel 52 van het VwEU. Daarnaast geldt V 883/2004 op basis van aparte overeenkomsten ook voor de EER-landen die geen EU-lid zijn, en Zwitserland. Een detachering moet dus binnen dat grondgebied plaatsvinden. Een uitzondering betreft een detachering overeenkomstig de eerder besproken Aldewereld-situatie.

167 Artikel 14, lid 2, van V 987/2009.

168 HvJ 6 september 2018, Zaak C-527/16. Ook wel het arrest ‘Alpenrind’.

Directe band werkgever

Detachering betekent dat de werkzaamheden worden verricht voor rekening van de werkgever in de zendstaat. Dit criterium betekent dat er een directe band moet blijven bestaan tussen de detacherende werkgever en de gedetacheerde werknemer. Deze directe band wordt beoordeeld op basis van de volgende cumulatieve criteria:

- de werkgever in de zendstaat is verantwoordelijk voor de werving;
- het doorlopen van de arbeidsovereenkomst tussen werkgever in de zendstaat en de gedetacheerde werknemer;
- de werkgever in zendstaat heeft/behoudt ontslagbevoegdheid;
- de werkgever in de zendstaat is verantwoordelijk voor het betalen van loon;
- de werkgever in de zendstaat is bevoegd om de aard van de werkzaamheden te bepalen; en
- de werkgever in de zendstaat heeft de bevoegdheid om tuchtmaatregelen te treffen.¹⁶⁹

De inspecteur moet dus beoordelen of voorgaande bevoegd- en verantwoordelijkheden gedurende de detachering bij de werkgever in de zendstaat blijven rusten. Hij kan daartoe bijvoorbeeld de overeenkomsten tussen de opdrachtgever en de detacheerder opvragen, of een onderzoek ter plaatse doen.

Begrip werkgever

V 883/2004 kent geen werkgeversdefinitie. Uit recente jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt wel hoe het werkgeversbegrip voor de toepassing van V 883/2004 moet worden uitgelegd.¹⁷⁰ Die uitleg geldt in algemene zin en beperkt zich bijvoorbeeld dus niet tot schijnconstructies.¹⁷¹ Meer informatie volgt in onderdeel 5.2.2.3.

Substance zendstaat

Om van detachering te kunnen spreken moet het gaan om een werkgever die normaliter zijn werkzaamheden in de zendstaat verricht. Dat betekent dat in de zendstaat substantiële werkzaamheden moeten plaatsvinden.¹⁷² Kort gezegd, het gaat erom dat de werkgever in de zendstaat werkzaamheden van betekenis verricht. Dat wil zeggen werkzaamheden die verder gaan dan louter intern beheer. Dit komt ook terug in het volgende voorbeeld.

169 Zie de online-beleidsregels van de SVB op www.svb.nl >>: Internationaal, EG-Verordeningen, Vaststelling van de toe te passen wetgeving, Detachering, Detachering van werknemers: Relatie met werkgever (SB2140).

170 HvJ EU 16 juli 2020, zaak C-610/18. Ook wel aangeduid als arrest 'AFMB'.

171 Rechtsoverweging 61 uit het in de vorige voetnoot vermelde arrest.

172 Beoordelingscriteria zijn terug te vinden in het antwoord op vraag 3 uit deel 1 in de 'Praktische Gids over de toepasselijke wetgeving' van de AC.

Hammer GmbH is een in Duitsland gevestigd bouwbedrijf dat actief is op de Duitse markt. Hammer GmbH ondervindt echter veel concurrentie van bouwbedrijven die in Tsjechië zijn gevestigd en een aantal van hun werknemers naar Duitsland detacheren. De Tsjechische bouwbedrijven zijn daarnaast actief op de Tsjechische thuismarkt en behalen daar een groot deel van hun omzet. De Tsjechische bouwbedrijven verrichten dan ook in Tsjechië werkzaamheden van substantiële omvang. Met het oog op deze concurrentie richt Hammer GmbH een zusterbedrijf op in Tsjechië, namelijk Kladivo SRO.

De bouwvakkers die bij Kladivo SRO in dienst komen, waren voorheen elders werkzaam in Tsjechië maar werken nu voor Kladivo SRO uitsluitend nog in Duitsland. Het personeel van Kladivo SRO dat in Tsjechië werkzaam is, bestaat uit twee personen die uitsluitend administratieve werkzaamheden verrichten. Kladivo SRO verricht om die reden in Tsjechië geen werkzaamheden die verder gaan dan louter intern beheer. Oftewel geen werkzaamheden van substantiële omvang. De Tsjechische bouwvakkers voldoen daarom niet aan alle voorwaarden van de detacheringsbepaling. Zij blijven dus niet onderworpen aan de Tsjechische sv-wetgeving. Voortaan is op hen – conform de hoofregel van het werklandbeginsel – de Duitse sv-wetgeving van toepassing.

Het belang van werkzaamheden in de zendstaat komt ook aan de orde in uitspraken van het Hof van Justitie: “Gelet op een en ander moet artikel 14, lid 2, van V 987/2009 aldus worden uitgelegd dat een in een lidstaat gevestigd uitzendbureau slechts kan worden geacht zijn werkzaamheden normaliter [in diezelfde lidstaat] te verrichten in de zin van artikel 12, lid 1, van V 883/2004 als het een aanzienlijk deel van zijn werkzaamheden bestaande in de terbeschikkingstelling van uitzendkrachten verricht voor inlenende ondernemingen die eveneens in die lidstaat zijn gevestigd en aldaar hun activiteiten uitoefenen.”¹⁷³ Het volstond in dit geval, met het oog op substantiële activiteiten in de zendstaat, dus niet dat uitzendbureau zich daar uitsluitend bezighield met de werving en selectie van uitzendkrachten.

Procedurele aspecten, waaronder A1-verklaring

De betrokken gedetacheerde, de werkgever en de autoriteiten van de zendstaat en de lidstaat van ontvangst zijn gebaat bij duidelijkheid over de toepasselijke sv-wetgeving. Om die reden bepaalt artikel 15 van V 987/2009 dat de werkgever zich voor werknemers die gedetacheerd worden, het liefst op voorhand, moet melden bij het bevoegde orgaan van de zendstaat. De werkgever maakt dan bij dat orgaan kenbaar dat de werknemer onderworpen blijft aan de sv-wetgeving van de zendstaat. Indien het bevoegde orgaan van die lidstaat het daarmee eens is, verstrekt het een verklaring toepasselijke wetgeving. Ook wel A1-verklaring genoemd. In Nederland is deze taak opgedragen aan de SVB.

De Belastingdienst beschikt over de door de SVB afgegeven, alsmede door de andere lidstaten bekend gemaakte A1-verklaringen.

¹⁷³ HvJ 3 juni 2021, C-784/19. Ook wel ‘Team Power Europe’.

Hoewel artikel 15 van V 987/2009 de werkgeversmelding voorschrijft, betreft de A1-verklaring geen constitutief vereiste voor toepassing van de hiervoor uitgewerkte detachingsregels. De inspecteur zal bij afwezigheid van deze verklaring dus zelf de voorwaarden van detachering moeten beoordelen. In die situaties is het belangrijk te onderkennen dat de Belastingdienst voor V 883/2004 een orgaan is dat is belast met de uitvoering van de sv-wetgeving. Daarom is er een actieve informatie-uitwisselingsverplichting voor de Belastingdienst.¹⁷⁴

Detachering langer dan 24 maanden

De aanwijsregel voor detachering ziet op een detacheringstermijn van maximaal 24 maanden. Bij detacheringen die langer duren, kan het in het belang van de werknemer zijn dat dan nog steeds de sv-wetgeving van de zendstaat van toepassing blijft. Artikel 16, lid 1, van V 883/2004 biedt lidstaten daarom een mogelijkheid om na onderlinge overeenstemming af te wijken van artikel 12 van V 883/2004. Dit afwijken gebeurt echter uitsluitend als dit in het belang van de werknemer is. De werkgever start de procedure door een verzoek in te dienen bij de bevoegde autoriteit van de lidstaat waarvan hij de sv-wetgeving van toepassing wil laten blijven.¹⁷⁵ Vervolgens treden de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaten in overleg. De SVB hanteert bij de beoordeling van dergelijke verzoeken de volgende uitgangspunten:

- het betreft een tijdelijke situatie van maximaal vijf jaar;
- de betrokkene houdt voldoende band met Nederland of heeft de intentie na afloop weer terug te keren naar Nederland om te werken en/of wonen;
- toepassing van de reguliere aanwijsregels leidt tot een ongewenste onderbreking van de verzekeringsopbouw en/of verzekeringsrechten.

Christiaan werkt al vele jaren voor een in Nederland gevestigde ledlampenfabriek. Zijn werkgever stelt hem voor een periode van vier jaar tewerk bij een zusterbedrijf in Italië. De detachingsbepaling van artikel 12, lid 1, van V 883/2004 is, gelet op de duur, niet van toepassing. Normaal gesproken is dan op Christiaan de Italiaanse sv-wetgeving van toepassing. Indien dat niet wenselijk is, kan de werkgever bij de SVB een verzoek indienen om gedurende de vier jaar toch de Nederlandse sv-wetgeving toe te passen. Het verzoek wordt alleen ingewilligd indien zowel de SVB als het zusterorgaan in Italië daarmee instemmen. Er ontstaat dan een artikel-16-overeenkomst.

Het verzoek om toepassing van een zogeheten artikel-16-overeenkomst moet overigens op voorhand plaatsvinden. Dit betekent dat een verzoek gedaan moet worden indien het van meet af aan duidelijk is dat de detachering langer zal duren dan 24 maanden, of op het moment waarop blijkt dat een reguliere detachering vanwege onvoorziene omstandigheden langer dan 24 maanden duurt.¹⁷⁶ Stel dat het verzoek later wordt gedaan, sluiten de bevoegde organen in uitzonderlijke gevallen een artikel-16-overeenkomst met terugwerkende kracht af. Het voert te ver om dit hier uit te diepen.

¹⁷⁴ Artikelen 2 en 3 van V 987/2009.

¹⁷⁵ Artikel 18 van V 987/2009.

¹⁷⁶ Zie het antwoord op vraag 12 uit deel 1 in de 'Praktische Gids over de toepasselijke wetgeving' van de AC.

5.2.2.3 Aanwijsregels bij werken in meer lidstaten

Bij werkzaamheden in twee of meer lidstaten is het werklandbeginsel niet meer toereikend, omdat dan de sv-wetgeving van verschillende lidstaten zou gaan gelden. Om die reden bevat artikel 13 van V 883/2004 voor deze situatie aparte aanwijsregels.

Voordat die regels uitgediept worden, is het belangrijk om te weten wanneer er sprake is van plegen te werken in twee of meer lidstaten. Artikel 14, lid 5, van V 987/2009 bepaalt dat dit het geval is als iemand gelijktijdig of afwisselend in minimaal twee lidstaten één of meerdere werkzaamheden verricht. Afwisselend betekent in dit verband dat de werknemer met een bepaalde regelmaat afwisselend in meerdere lidstaten werkt. Onderscheidend criterium ten opzichte van detachering is daarbij het duurzame karakter van dit arbeidspatroon. Ter illustratie dient de situatie van Harold.

Harold woont in Nederland en werkt hier elk jaar van maart tot en met november als hovenier in loondienst. Van december tot en met februari neemt hij iedere winter onbetaald verlof. Hij verricht in die periode werkzaamheden als skileraar in Oostenrijk. Dit gebeurt ook in loondienst. Het afwisselende arbeidspatroon van Harold kent een duurzaam karakter. In dit geval is sprake van afwisselend werken in twee of meer lidstaten.

Voorbeelden van situaties waarin een werknemer gelijktijdig in twee of meer lidstaten werkt, zijn: een vrachtwagenchauffeur die voor zijn werk in verschillende landen rijdt, of iemand die parttimebaan heeft in Nederland en een andere parttimebaan in Duitsland.

Als de werkzaamheden in de andere lidstaat van marginale aard zijn, is geen sprake van het werken in twee of meer lidstaten.¹⁷⁷ Ter indicatie geldt een criterium van 5% van de normale arbeidstijd.¹⁷⁸

Boekhouder Dimitri die in België woont en in Nederland werkt, heeft in 2015 negen dagen thuisgewerkt en vier keer een Belgische klant bezocht. Deze werkzaamheden in België zijn voor toepassing van V 883/2004 van marginale aard en kennen geen duurzaam karakter. Met andere woorden, Dimitri werkt voor toepassing van V 883/2004 niet in twee landen. Voor Dimitri geldt dus het werklandbeginsel van artikel 11 van V 883/2004.¹⁷⁹

Als het gaat om werkzaamheden in twee of meer lidstaten, is het vervolgens belangrijk om te onderkennen of iemand werkzaamheden in loondienst pleegt te verrichten, of anders dan in loondienst. Deze beoordeling vindt plaats aan de hand van de sv-wetgeving van de lidstaat waar de arbeid wordt verricht. Werkzaamheden in loondienst komen voor Nederlandse doeleinden dus in beeld als iemand als werknemer kwalificeert voor de werknemersverzekeringen. Alle andere werkzaamheden worden gekwalificeerd als 'anders dan in loondienst'. De aanwijsregels voor deze laatste categorie komen, gelet op de scope van dit rapport, niet aan bod.

¹⁷⁷ Artikel 14, lid 5, onderdeel 5, ter, van V 987/2009.

¹⁷⁸ Zie het antwoord op vraag 2 uit deel 2 in de 'Praktische Gids over de toepasselijke wetgeving' van de AC.

¹⁷⁹ HR 19 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:50. Dit arrest is gewezen nadat het HvJ prejudiciële vragen van de Hoge Raad had beantwoord (HvJ 13 september 2017, C-570/15).

Werken in loondienst in meer lidstaten, waarbij substantieel gedeelte werkzaam in woonland

De hoofdregel bij werken in loondienst in twee of meer lidstaten is dat de werknemer onderworpen is aan de sv-wetgeving van het woonland, indien hij daar een substantieel gedeelte van zijn werkzaamheden verricht.¹⁸⁰ Deze beoordeling vindt plaats op basis van arbeidstijd en/of bezoldiging.¹⁸¹ Een aandeel van 25% duidt op een substantieel gedeelte.¹⁸²

Agnes woont in België en werkt vier dagen per week voor een Nederlands bedrijf. In verband met de zorg voor haar kinderen heeft ze met haar Nederlandse werkgever afgesproken dat ze twee dagen per week thuiswerkt. Agnes werkt dan ook een substantieel gedeelte, namelijk 50%, in haar woonland. Op Agnes is daarom de Belgische sv-wetgeving van toepassing.

Het woonland van de werknemer wordt voor toepassing van V 883/2004, net als in het belastingrecht, op basis van feiten en omstandigheden bepaald.¹⁸³ Het woonplaatsbegrip komt daarbij nagenoeg overeen met het fiscale woonplaatsbegrip.¹⁸⁴ Dit fiscale woonplaatsbegrip kwam kort aan de orde in hoofdstuk 1. Anders dan in het belastingrecht kan binnen de context van V 883/2004 slechts sprake zijn van één woonplaats.¹⁸⁵ Indien over deze woonplaats twijfel bestaat, moet op grond van de procedurevoorschriften van V 987/2009 afstemming plaatsvinden tussen de socialezekerheidsautoriteiten van de betrokken lidstaten.

Werken in loondienst in meer lidstaten, zonder substantieel gedeelte van de werkzaamheden in het woonland

Indien de werknemer geen substantieel gedeelte van zijn werkzaamheden in zijn woonland verricht, wordt de toepasselijke sv-wetgeving als volgt bepaald:

- bij één werkgever: het land waar de werkgever zetelt (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub i, V 883/2004). De zetelplaats betreft – kort gezegd – de plaats waar de belangrijkste beslissingen worden genomen en waar de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend.¹⁸⁶ Dit begrip komt gedeeltelijk overeen met het fiscale begrip;¹⁸⁷
- bij twee werkgevers in dezelfde lidstaat: het land waar de werkgevers zijn gezeteld (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub ii, V 883/2004);
- bij werkgevers in twee lidstaten waarvan één in het woonland: aangezien de werknemer nu niet substantieel in het woonland werkt, is de sv-wetgeving van het land waar de andere werkgever is gezeteld van toepassing (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub iii, V 883/2004);
- bij twee of meer werkgevers in verschillende lidstaten, maar niet in het woonland: het woonland (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub iv, V 883/2004);
- bij een werkgever buiten de EU: het woonland (artikel 14, lid 11, V 987/2009).

180 Artikel 13, lid 1, onderdeel a, van V 883/2004.

181 Artikel 14, lid 8, van V 987/2009.

182 Artikel 14, lid 8, van V 987/2009.

183 Artikel 1, onderdeel j, van V 883/2004 en nader uitgewerkt in artikel 11 van V 987/2009.

184 HR 12 april 2013, ECLI:NLHR2013:BZ6824.

185 HvJ 16 mei 2013, C-589/10. Ook wel het arrest 'Wencel'.

186 Artikel 14, lid 5, van V 987/2009.

187 Zie het antwoord op vraag 7 uit deel 2 in de 'Praktische Gids over de toepasselijke wetgeving' van de AC.

Bij het werken in loondienst in meerdere lidstaten maar zonder substantiële werkzaamheden in het woonland is het dus relevant hoeveel werkgevers er zijn en waar deze werkgever(s) gevestigd is/zijn. Dit blijkt ook uit het volgende voorbeeld.

Paulo woont in Italië en werkt als vrachtwagenchauffeur in loondienst voor een Franse werkgever. Paulo rijdt voor zijn werk heel Noord-Europa door, maar werkt slechts zelden in zijn woonland. Paulo pleegt dus in meerdere lidstaten te werken, maar geen substantieel gedeelte in zijn woonland. Op Paulo is de Franse sv-wetgeving van toepassing, omdat zijn werkgever daar is gevestigd.

Voor wat extra inkomsten besluit Paulo om een bijbaantje te nemen als postbezorger in Italië. Paulo brengt nu elke zaterdagmiddag voor zijn Italiaanse werkgever de post rond. Hij werkt daarmee nog steeds niet substantieel (namelijk minder dan 25%) in zijn woonland. Op Paulo blijft de Franse sv-wetgeving van toepassing, omdat daar zijn andere werkgever is gevestigd.

Begrip werkgever voor toepassing V 883/2004

Het voorgaande laat zien dat de plaats waar de werkgever is gezeteld of gevestigd van belang is in een situatie waarin een werknemer in meerdere lidstaten werkzaamheden verricht, maar zonder een substantieel gedeelte daarvan in het woonland. Dit roept de vraag op wie de werkgever is voor toepassing van V 883/2004. Zoals uit volgend voorbeeld blijkt, zorgt dit in sommige situaties voor uitdagingen.

Een in Nederland gevestigd transportbedrijf heeft een uitgebreid klantenbestand in heel Europa. De in Nederland wonende werknemers rijden dan ook kriskras door Europa, waardoor ze niet substantieel (25% of meer) werkzaam zijn in hun woonland. In dat geval zijn de werknemers verzekerd in Nederland, namelijk in het land waar de werkgever zetelt (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub i, V 883/2004).

Het transportbedrijf richt vervolgens een vennootschap op in Cyprus. Het in Nederland gevestigde bedrijf ontslaat alle werknemers. De Cypriotische vennootschap neemt op haar beurt deze werknemers in dienst, en leent de werknemers terug uit aan het Nederlandse transportbedrijf. Hoewel in de feitelijke gang van zaken niets is veranderd, is het transportbedrijf van mening dat op de werknemers nu de Cypriotische sv-wetgeving van toepassing is. Het personeel is nu immers (civielrechtelijk) in dienst bij een Cypriotische werkgever. Klopt deze redenering?

V 883/2004 definieert niet wat onder een werkgever moet worden verstaan. Hoe moet dit begrip nu worden uitgelegd? Uit de vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat het grote waarde hecht aan een autonome en uniforme uitleg van het Unierecht, zodat het Unierecht in alle lidstaten op eenzelfde wijze wordt uitgelegd. Bij die uitleg moet niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen van een bepaling maar ook met haar context en met de bedoeling van de desbetreffende regel. Inmiddels heeft het Hof van Justitie zich uitgelaten over het werkgeversbegrip.¹⁸⁸

¹⁸⁸ HvJ EU, 16 juli 2020, zaak C-610/18.

Als werkgever heeft te gelden, de entiteit die aan drie voorwaarden voldoet:

1. feitelijk het gezag uitoefent over de werknemer;
2. feitelijk de loonkosten draagt; en
3. feitelijk bevoegd is de werknemer te ontslaan.

Dat betekent dat in voorkomend geval niet alleen rekening moet worden gehouden met hetgeen formeel in de arbeidsovereenkomst is bepaald, maar ook met de wijze waarop de verplichtingen in de praktijk worden uitgevoerd.

Terug naar het voorbeeld in het vorige kader. Wie moet op grond van deze jurisprudentie van het Hof van Justitie als werkgever worden aangemerkt? In de casus waar dit een gestileerd voorbeeld van is, concludeerde de Centrale Raad van Beroep dat het Nederlandse transportbedrijf de werkgever is voor toepassing van V 883/2004.¹⁸⁹ Op grond van alle feiten en omstandigheden, vond de Centrale Raad van Beroep namelijk dat het Nederlandse transportbedrijf feitelijk het gezag uitoefent, feitelijk de loonkosten draagt en feitelijk bevoegd is om de werknemers te ontslaan. De werkgever in de zin van V 883/2004 kan op grond van de jurisprudentie dus een ander zijn dan degene met wie arbeidsrechtelijk de arbeidsovereenkomst is aangegaan.

Regel bij samenloop meerdere werkzaamheden (in loondienst en anders dan in loondienst)

Indien iemand in verschillende lidstaten zowel werkzaamheden in loondienst als anders dan in loondienst verricht, geldt de sv-wetgeving van de lidstaat waar deze persoon de werkzaamheden in loondienst verricht. Werken in loondienst gaat dan dus voor op werken anders dan in loondienst. Als de werkzaamheden in loondienst in meerdere lidstaten worden verricht, zijn overigens de hiervoor besproken aanwijsregels voor werkzaamheden in twee of meer lidstaten bij werkzaamheden in loondienst van toepassing.¹⁹⁰

Procedurele aspecten bij werken in meerdere lidstaten, waaronder A1-verklaring

Net als bij detachering, is het bij werken in meerdere lidstaten voor de werknemer, de werkgever en de uitvoeringsinstanties van belang dat duidelijk is welke sv-wetgeving van toepassing is. De procedurevoorschriften hierover zijn opgenomen in artikel 16 van V 987/2009. Op grond hiervan is het aan de werknemer zelf om het bevoegde orgaan van de lidstaat waar hij of zij woont in kennis te stellen. Voor inwoners van Nederland gaat het dan om de SVB. Het orgaan van de woonstaat stelt vervolgens de toepasselijke sv-wetgeving vast op basis van de aanwijsregels van artikel 13 van V 883/2004 en artikel 14 van V 987/2009. Deze vaststelling heeft in eerste instantie een voorlopig karakter: het orgaan moet de organen in de andere betrokken lidstaten informeren. De bevoegde organen van deze andere lidstaten hebben dan twee maanden om te reageren. Als er binnen die termijn geen reactie komt, wordt de vaststelling definitief. Bij onzekerheden en/of discussiepunten tussen de betrokken lidstaten, wordt de toepasselijke sv-wetgeving vastgesteld conform de overlegprocedures van artikel 6 van V 987/2009. Komen lidstaten onderling niet tot overeenstemming, dan kan de AC worden verzocht om een aanvaardbare oplossing te vinden.

¹⁸⁹ CRvB 19 november 2020, ECLI:NL:CRVB:2020:2741.

¹⁹⁰ Artikel 13, lid 3, van V 883/2004.

De vaststelling van de toepasselijke sv-wetgeving wordt uiteindelijk vastgelegd in een verklaring toepasselijk wetgeving ofwel A1-document.

In de praktijk komt het vaak voor dat een werknemer nalaat zich te melden bij het bevoegde orgaan van de woonstaat. De hierboven beschreven procedure van de voorlopige vaststelling heeft dan dus niet plaatsgevonden. Deze procedure moet via de SVB alsnog in gang gezet worden.¹⁹¹ De betekenis hiervan voor de premieheffing wordt hierna besproken.

Tijdens een boekenonderzoek blijkt het dat een in Nederland gevestigde werkgever voor één van zijn werknemers over alle loontijdvakken alleen loonbelasting heeft ingehouden en geen premie volksverzekeringen. De werkgever heeft voor deze werknemer evenmin de premies werknemersverzekeringen en de werkgeversbijdrage Zvw betaald, ondanks het feit dat de werknemer zijn werkzaamheden in Nederland heeft verricht. Navraag bij de werkgever leert dat deze werknemer in België woont en daar nog werkzaamheden verricht voor een in België gevestigde werkgever. De werknemer heeft het werken in loondienst in meerdere lidstaten echter nooit gemeld bij het Belgische zusterorgaan van de SVB. Het Belgische orgaan heeft dan ook nooit kunnen beoordelen of voor de werknemer de Belgische of de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing is. De inspecteur neemt contact op met de SVB, zodat het Belgische orgaan de procedure alsnog kan starten.

5.2.3 Status van A1-verklaring

De verklaring toepasselijke wetgeving bij detachering of werken in meerdere lidstaten, ook wel A1-verklaring, is een gestandaardiseerd bewijsstuk. Werkgever of werknemer kunnen deze verklaring overigens ook aanvragen indien de werknemer uitsluitend in één andere lidstaat werkt.¹⁹²

Omdat de verklaring een bewijsstuk is, komt vaak de vraag op wat de formele status is van dit document. Op grond van artikel 5 van V 987/2009 is een door een bevoegd orgaan van een lidstaat afgegeven A1-verklaring bindend voor de andere lidstaten. Dat bindende karakter betekent dat alle uitvoerende organen, waaronder de Belastingdienst, alsmede de rechterlijke instanties, gebonden zijn aan een dergelijke A1-verklaring.¹⁹³ Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Gabrielle controleert de administratie van een Duits bouwbedrijf dat met behulp van in Duitsland wonende werknemers in Nederland letterlijk aan de weg timmert. Ze ziet dat de werknemers met de Duitse nationaliteit over A1-verklaringen beschikken. Deze verklaringen geven aan dat gedurende deze tijdelijke klus op de werknemers de Duitse sv-wetgeving van toepassing blijft. Gabrielle twijfelt vanwege de aard van de klus echter aan de juistheid van de verklaring. Zij is op grond van artikel 5 van V 987/2009 niettemin gebonden aan deze afgegeven verklaring. Gabrielle mag derhalve geen sociale zekerheidspremies heffen.

¹⁹¹ Artikel 16, lid 6, van V 987/2009.

¹⁹² Artikel 19, lid 2, van V 987/2009.

¹⁹³ HvJ 6 september 2018, C-527/16. Ook wel het 'Alpenrind-arrest' genoemd.

Praktijk

Bij twijfel over de geldigheid en/of juistheid van een A1-verklaring moet de ontvangende lidstaat de lidstaat van afgifte vragen om opheldering en eventueel om intrekking van het document. De lidstaat van aangifte heroverweegt dan het eerder genomen besluit en kan daarbij besluiten de A1-verklaring in te trekken. De A1-verklaring blijft echter van toepassing zolang die niet is ingetrokken of ongeldig is verklaard.

De juistheid van de door de SVB afgegeven verklaringen kan in Nederland getoetst worden via de bestuursrechter. Dit betreft een aparte rechtsingang binnen de bestuursrechtelijke kolom en staat dus los van de fiscaalrechtelijke kolom. Het initiatief voor een toets bij de bestuursrechter ligt doorgaans bij de werknemer. De inspecteur is gebonden aan de door de SVB afgegeven A1-verklaringen, ook als die nog niet onherroepelijk vaststaan.¹⁹⁴

Het voorgaande betekent dat de inspecteur in beginsel gebonden is aan al dan niet in Nederland afgegeven A1-verklaringen. Bij vermoedens van een niet rechtsgeldig of op onjuiste gronden afgegeven A1-verklaring, moet de casus aan de SVB worden voorgelegd. De SVB zal dan allereerst de geldigheid van het document verifiëren. Aansluitend beoordeelt de SVB of op basis van de informatie van de Belastingdienst de door de SVB afgegeven A1-verklaring moet worden ingetrokken. Bij een verklaring uit een andere lidstaat is overleg nodig met de lidstaat van aangifte. Artikel 5 van V 987/2009 beschrijft de daarbij te volgen overlegprocedure. De SVB kan de door de andere lidstaat afgegeven verklaring dus niet éézijdig naast zich neerleggen.

In zeer uitzonderlijke gevallen kan op grond van jurisprudentie een afgegeven A1-verklaring toch ter zijde worden geschoven. De eerste voorwaarde hiervoor is rechtens aantoonbare fraude. Dat betekent dat de nationale rechter moet oordelen dat de voorwaarden voor afgifte van de verklaring niet zijn vervuld (objectief). Bovendien moet de rechter oordelen dat de betrokkenen de intentie hadden de voorwaarden voor afgifte te omzeilen of te ontduiken (subjectief). De tweede voorwaarde is dat de onderlinge dialoogprocedure tussen de lidstaten, om de onjuistheid te herstellen, is gevolgd. Slechts indien de lidstaat van afgifte nalaat om de A1-verklaring te heroverwegen en binnen een redelijke termijn een standpunt in te nemen, kan een frauduleuze A1-verklaring buiten beschouwing worden gelaten.¹⁹⁵

Geen A1-verklaring

Omdat de A1-verklaring een bewijsstuk is en geen constitutief vereiste, moet de inspecteur bij het ontbreken van een A1-verklaring de verzekeringsplicht en bijgevolg de premieplicht zelfstandig beoordelen.

¹⁹⁴ HR 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1725.

¹⁹⁵ HvJ 6 februari 2018, C-359/16. Of meer recent HvJ 2 april 2020, C-37/18.

5.3 Premieplicht: nationaal recht

Indien de internationale regels de Nederlandse sv-wetgeving aanwijzen, moet de nationale wetgeving nog altijd worden toegepast. De nationale wet bepaalt immers pas of sprake is van verzekerings- en premieplicht, dus of een in het buitenland gevestigde werkgever in Nederland premies of bijdragen is verschuldigd.¹⁹⁶

Terug naar het voorbeeld van Ilse uit het begin van dit hoofdstuk. Ilse woont in Duitsland en werkt voor een Nederlandse werkgever. Ze werkt afwisselend in Nederland, België en Luxemburg. Op basis van artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub i, van V 884/2004 is op haar de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing, maar deze internationale regeling creëert niet automatisch verzekerings- en premieplicht naar nationaal recht.¹⁹⁷ Daarvoor zijn de materiewetten van belang. Op grond van bijvoorbeeld artikel 6a van de AOW wordt Ilse aangemerkt als verzekerde voor de AOW. Dit is ook van belang voor de premieheffing. Op grond van artikel 6 van de Wet financiering sociale verzekeringen (Wfsv) wordt namelijk alleen de verzekerde in de zin van de volksverzekeringen als premieplichtige aangemerkt.

Hierna volgen voor een buitenlandse werkgever in het kort de belangrijkste aspecten van de premieplicht naar Nederlands recht.

Volksverzekeringen

De premieplicht voor de volksverzekeringen vloeit voort uit artikel 6 van de Wfsv waarin de verzekerde als premieplichtig wordt aangemerkt.¹⁹⁸ De premieplichtige is de premie volksverzekeringen verschuldigd. Indien een premieplichtige loon geniet van een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB, wordt de premie conform de loonbelasting via inhouding geheven.¹⁹⁹ Dit betekent dus dat voor een werkgever inhoudingsplicht ontstaat als:

- er sprake is van een persoon die verzekerings- en premieplichtig is voor de volksverzekeringen; en
- die persoon loon geniet van een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB.

Stel Toon werkt bij een spaarlampenfabriek in het zuiden des lands. Zijn werkgever stelt hem voor een periode van vier jaar tewerk bij een dochteronderneming in Portugal. Op verzoek van de werkgever en Toon spreken de SVB en het Portugese zusterorgaan af dat Toon gedurende deze vier jaar onderworpen blijft aan de Nederlandse sv-wetgeving. Deze afwijking van artikel 11, lid 3, onderdeel a, van V 883/2004 wordt gebaseerd op artikel 16 van V 883/2004. Omdat Toon gedurende deze vier jaar geen inwoner is van Nederland en hij zijn werkzaamheden uitsluitend in Portugal verricht, is hij in die periode geen werknemer als bedoeld in artikel 2 van de Wet LB.²⁰⁰ Zijn werkgever is echter wel een inhoudingsplichtige in de zin van artikel 6 van de Wet LB. De werkgever van Toon dient dan ook op grond van artikel 58, lid 2, van de Wfsv de verschuldigde premie volksverzekeringen in te houden en af te dragen.

196 HR 8 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2206, BNB 1997/310.

197 HR 8 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2206, BNB 1997/310.

198 Bij toepassing van het anoniementarief wordt een werknemer op grond van artikel 6, lid 2, van de Wfsv overigens geacht premieplichtig te zijn.

199 Artikel 58, lid 2, van de Wfsv.

200 Artikel 2, lid 3, van de Wet LB.

Indien een buitenlandse werkgever op grond van artikel 6, lid 2, van de Wet LB is vrijgesteld van inhoudingsplicht, vindt premieheffing uitsluitend plaats door middel van een aanslag bij de premieplichtige zelf.²⁰¹

Werknemersverzekeringen

Anders dan voor de volksverzekeringen is de premie voor de werknemersverzekeringen verschuldigd door de werkgever in de zin van de betreffende werknemersverzekering. Zo is de werkloosheidspremie bijvoorbeeld verschuldigd door de werkgever in de zin van de WW.²⁰² De diverse werknemersverzekeringwetten definiëren het werkgeversbegrip als volgt: “Werkgever is de overheidswerkgever onderscheidenlijk de natuurlijke persoon tot wie of het lichaam tot welk een of meer natuurlijke personen in dienstbetrekking staan.”²⁰³

Deze definitie betekent concreet dat een in buitenland gevestigde werkgever voor de werknemersverzekeringen werkgever wordt indien:

- er sprake is van een werknemer die verzekerings- en premieplichtig is voor de werknemersverzekeringen; en
- er een werkgever in de zin van de werknemersverzekeringen is, oftewel als een dienstbetrekking valt te onderkennen.

Het kan voorkomen dat een buitenlandse werkgever wel werkgever is voor de werknemersverzekeringen, maar geen inhoudingsplicht voor de Wet LB heeft. In dat geval moet deze buitenlandse werkgever dus wel premies werknemersverzekeringen afdragen via de loonaangifte, maar geen premie volksverzekeringen en/of loonbelasting.

De wijze van premieheffing vindt plaats overeenkomstig de regels voor de loonbelasting.²⁰⁴ De inspecteur beslist ambtshalve of op verzoek of sprake is van verzekerd zijn op grond van de werknemersverzekeringen.²⁰⁵ Ter illustratie van het voorgaande een kort voorbeeld:

Jan woont in België en werkt voor zijn in België gevestigde werkgever uitsluitend in Nederland. Op Jan is volgens artikel 11, lid 3a, van V 883/2004 de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing. Artikel 6 van de Wet LB bepaalt dat wie niet in Nederland woont of is gevestigd, slechts in een beperkt aantal gevallen als inhoudingsplichtige wordt beschouwd. De werkgever van Jan valt niet onder een van die gevallen. Dat laat onverlet dat de werkgever van Jan werkgever is in de zin van de werknemersverzekeringen. De werkgever is dan ook premies werknemersverzekeringen verschuldigd in Nederland.

201 Artikel 58, lid 1, van de Wfsv.

202 Artikel 25 van de Wfsv.

203 Artikel 9 van de ZW, artikel 9 van de WW, artikel 11 van de WIA en artikel 8 van de WAO.

204 Artikel 58, lid 1, van de Wfsv, en artikel 59, lid 1, van de Wfsv.

205 Artikel 59, lid 3, van de Wfsv.

Zvw

Artikel 41 van de Zvw bepaalt met het oog op de bijdrageplicht dat zowel de hierna te duiden inhoudingsplichtige als verzekeringsplichtige een inkomensafhankelijke bijdrage verschuldigd zijn. De inhoudingsplichtige is veelal een inkomensafhankelijke bijdrage verschuldigd over het door hem betaalde loon.²⁰⁶ Inhoudingsplichtige is hier de inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB, dan wel de werkgever in de zin van de Wfsv.²⁰⁷ Die benadering betekent dat een buitenlandse werkgever Zvw verschuldigd is indien:

- er sprake is van een persoon die verzekerings- en premieplichtig is voor de Zvw; en
- er een werkgever in de zin van de Wfsv is dan wel een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB, oftewel als een dienstbetrekking valt te onderkennen.

De door de inhoudingsplichtige verschuldigde bijdrage wordt geheven conform de regels van de loonbelasting.²⁰⁸ De Zvw kent voorts een strikt gescheiden systeem van heffing via de loonaangifte en heffing bij aanslag conform de regels van de inkomstenbelasting. Inhouding moet plaatsvinden over bestanddelen van het bijdrage-inkomen waarover een bijdrage Zvw is verschuldigd en die worden ontvangen van een inhoudingsplichtige. Heffing via een aanslag Zvw komt in die gevallen nooit aan de orde. Een in de praktijk toegepaste werkwijze om in die gevallen de werknemer toch in een aanslag Zvw te betrekken, is dus onrechtmatig.

5.4 Algemeen stappenplan

Het onderstaande stappenplan geeft een overzicht van de stappen uit de voorgaande onderdelen. Dit helpt de inspecteur bij het beoordelen of een in het buitenland gevestigde werkgever die werknemers in Nederland tewerk stelt, premies of bijdragen in Nederland is verschuldigd. Het stappenplan is vooral bedoeld als hulpmiddel. Sla in voorkomend geval daarom ook altijd de relevante wet- en regelgeving erop na.

Het stappenplan bestaat uit twee delen:

- Deel 1: Beoordeling van de toepasselijke sv-wetgeving voor de werknemer. Het accent ligt op V 883/2004.
- Deel 2: Beoordeling van de verschuldigdheid van premies (volks- en werknemersverzekeringen) en bijdragen (Zvw) door de in het buitenland gevestigde werkgever.

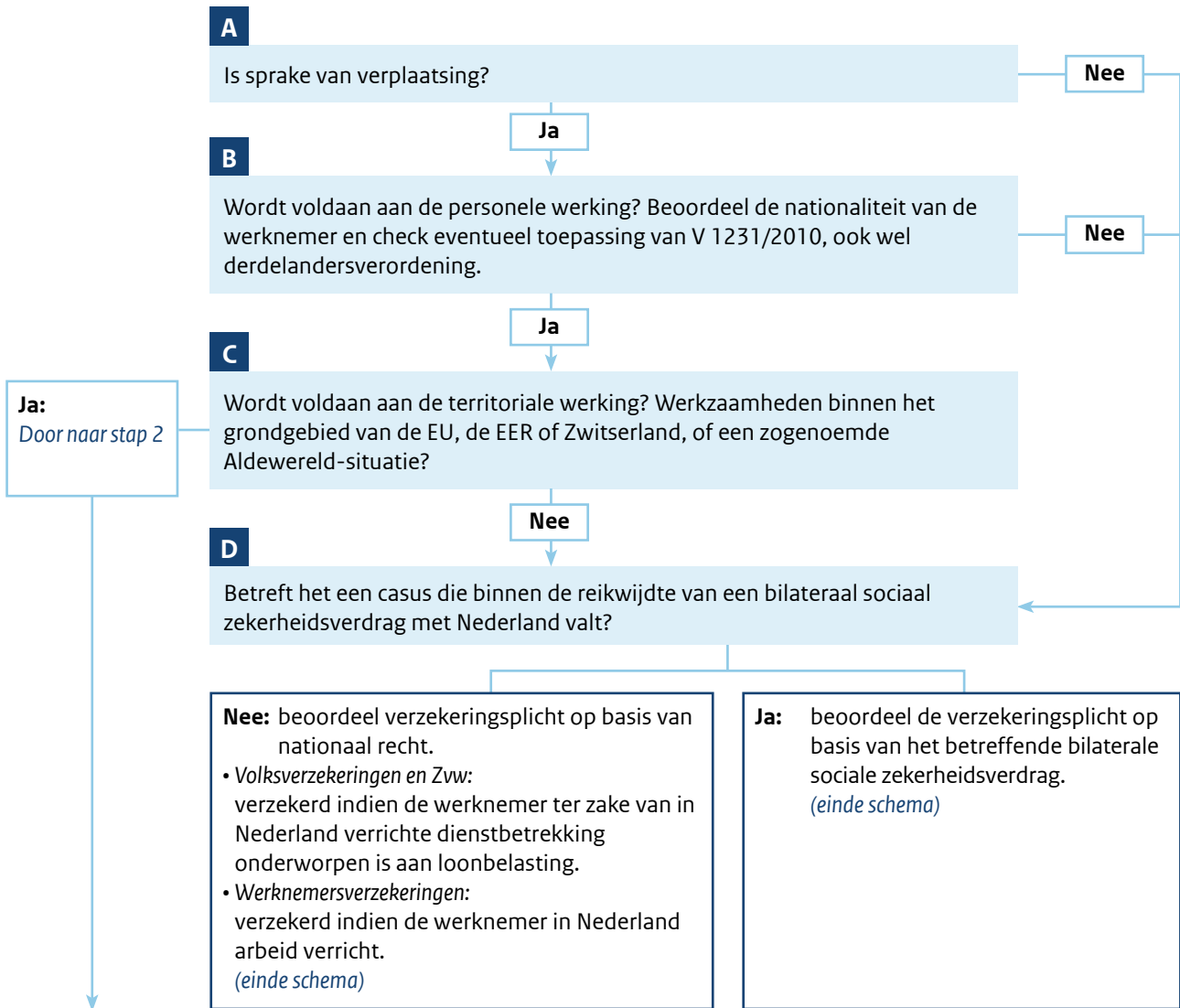
206 Artikel 42, lid 1, van de Zvw.

207 Artikel 1, onderdeel I, van de Zvw.

208 Artikel 49 van de Zvw.

Deel 1: Beoordeling van de toepasselijke sv-wetgeving voor de werknemer

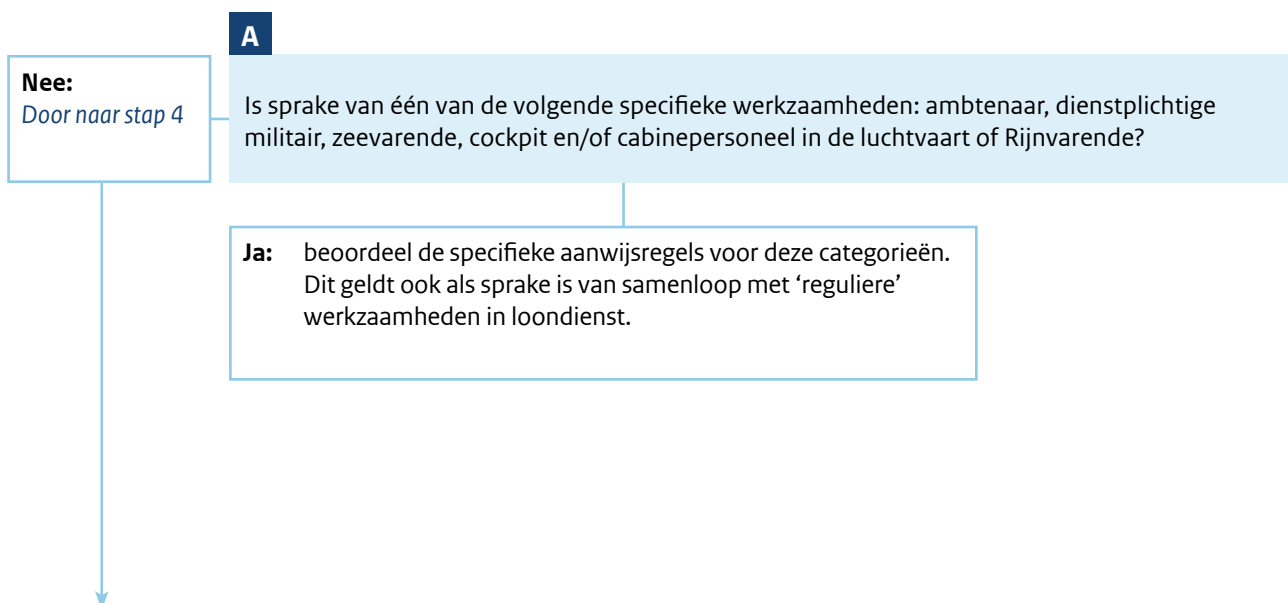
Stap 1: Beoordeel toepasbaarheid van V 883/2004



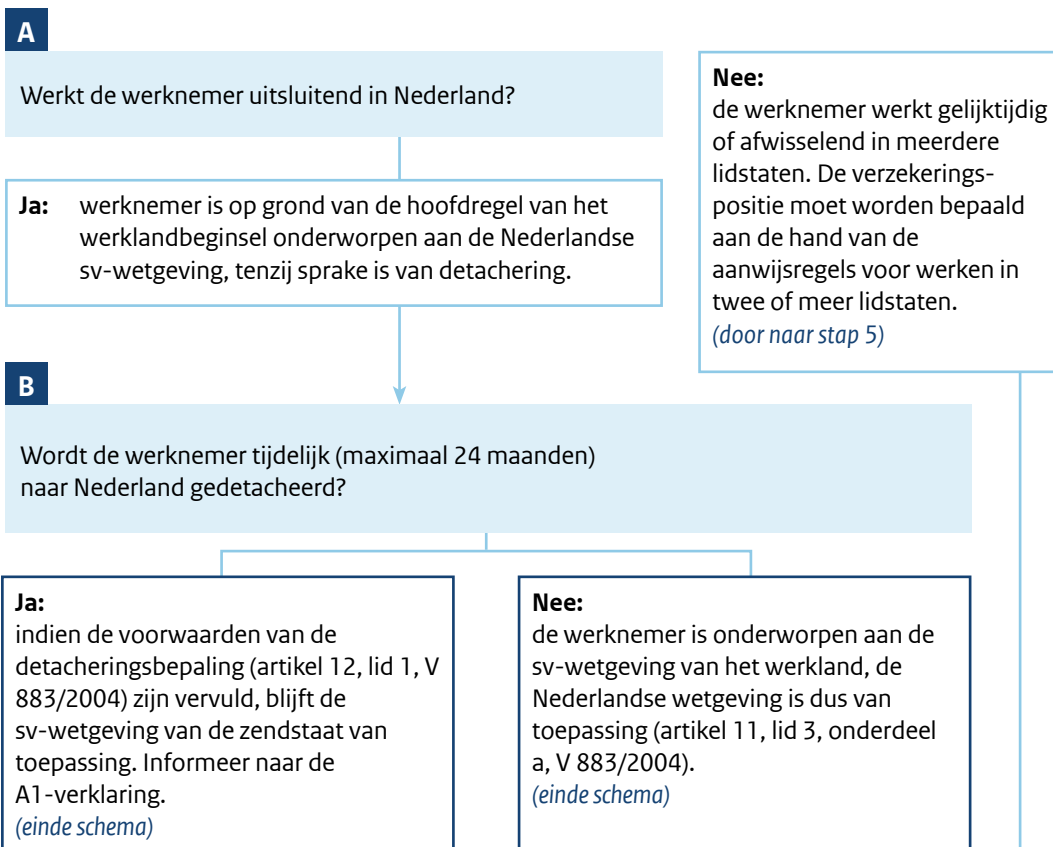
Stap 2: Beoordeel werkzaamheden in Nederland



Stap 3: Beoordeel de aard van de werkzaamheden

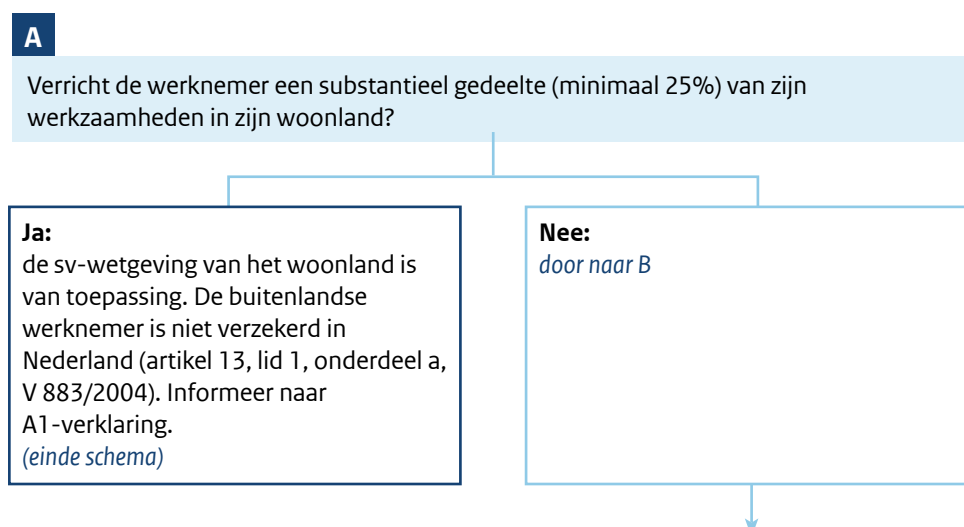


Stap 4: Beoordeel mogelijke werklanden naast Nederland



Het is mogelijk dat op de werknemer een zogenaamde artikel-16-overeenkomst van toepassing is. In dat geval hebben de bevoegde organen van de betrokken lidstaten op verzoek en in het belang van de werknemer een afwijkende afspraak gemaakt over de toepasselijke sv-wetgeving. Dit kan bijvoorbeeld voorkomen bij uitzendingen van langer dan 24 maanden, maar maximaal vijf jaar. Informeer in dat geval naar de A1-verklaring.

Stap 5: Beoordeel de verdeling van werkzaamheden over de lidstaten.



B

Verricht de werknemer werkzaamheden voor meerdere werkgevers? Zie voor het werkgeversbegrip onderdeel 5.2.2.3.

Nee:

bij een werkgever die binnen de EU, EER of Zwitserland zetelt, is de werknemer onderworpen aan de sv-wetgeving van het land waar deze werkgever zetelt (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub i, V 883/2004). Als de werkgever buiten deze landen zetelt, is de sv-wetgeving van het woonland van toepassing (artikel 14, lid 11, V 987/2009). Informeer naar A1-verklaring. *(einde schema)*

Ja:

beoordeel deze werkgevers. *(door naar C)*

C

Zetelen de werkgevers in één land?

Ja:

bij meerdere werkgevers in één ander land binnen de EU, EER of Zwitserland, is de werknemer onderworpen aan de sv-wetgeving van het land waar de werkgevers zijn gevestigd. Bij meerdere Nederlandse werkgevers is de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing. Als de werkgevers buiten de EU, EER of Zwitserland zetelen, is de sv-wetgeving van het woonland van toepassing (artikel 14, lid 11, V 987/2009). Informeer naar A1-verklaring. *(einde schema)*

Nee:

door naar D

D

Zetelen de werkgevers in 2 lidstaten, waarvan 1 de lidstaat is waar de werknemer woont? Zie voor het werkgeversbegrip onderdeel 5.2.2.3.

Ja:

de sv-wetgeving van het land waar de werkgever zetelt, niet zijnde het woonland, is van toepassing (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub iii, V 883/2004). Er wordt immers niet substantieel gewerkt in het woonland. Informeer naar A1-verklaring. *(einde schema)*

Nee:

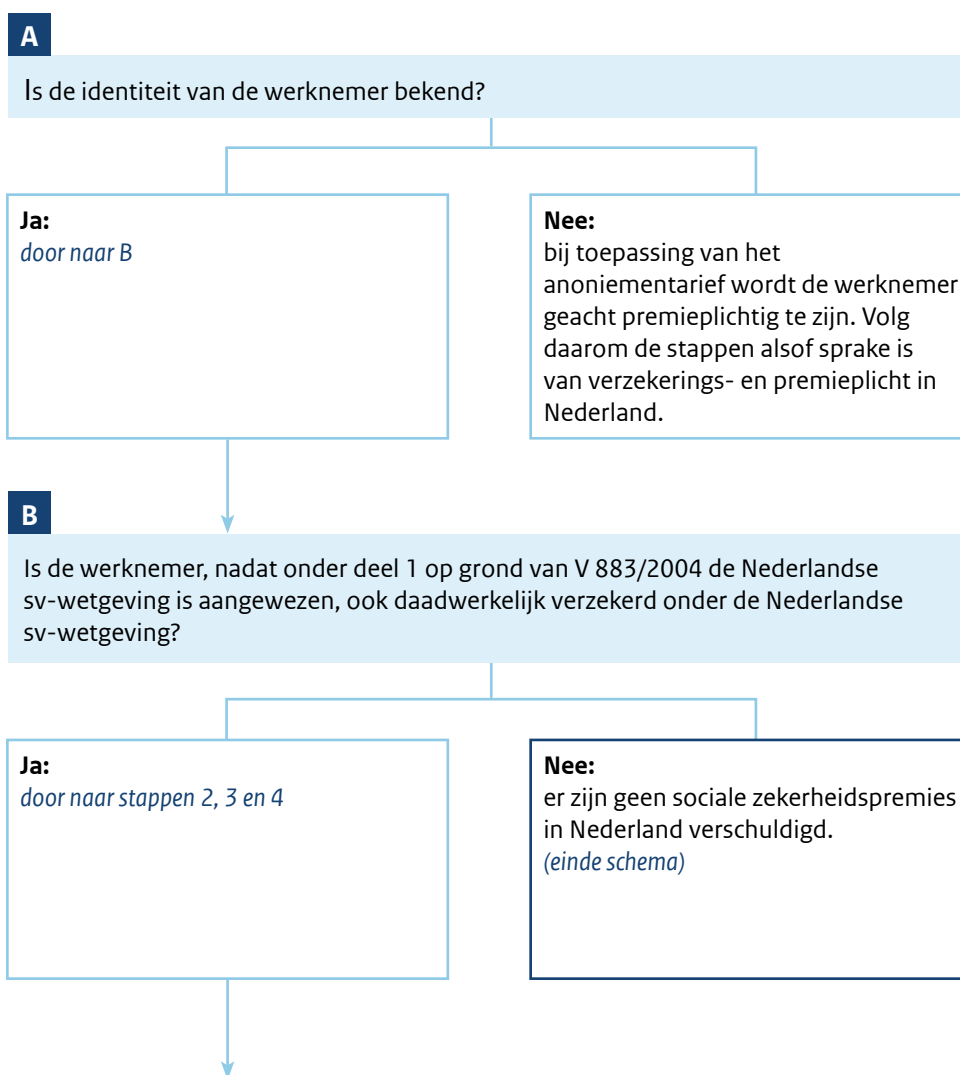
de sv-wetgeving van het woonland is van toepassing (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub iv, V 883/2004). De buitenlandse werknemer is niet verzekerd in Nederland. *(einde schema)*

Het is mogelijk dat een werknemer, naast zijn dienstbetrekking ook werkzaamheden anders dan in loondienst verricht, bijvoorbeeld als zelfstandige. Als hij dit in meerdere landen doet, volgt de werknemer de aanwijfsregels voor personen die werkzaamheden in loondienst verricht (artikel 13, lid 3, V 883/2004). Het voorgaande schema blijft dan van toepassing. Beoordeling gebeurt door enkel rekening te houden met de werkzaamheden in loondienst.

Deel 2: Beoordeling van de verschuldigdheid van premies (volks- en werknemersverzekeringen) en bijdragen (Zvw) door de in het buitenland gevestigde werkgever.

Deel 1 ging in op de vraag of de Nederlands sv-wetgeving op de werknemer van toepassing is. Als dat het geval is, kan aan de hand van de volgende stappen uit deel 2 worden beoordeeld welke premies en bijdragen de buitenlandse werkgever is verschuldigd.

Stap 1: Beoordeel toepasbaarheid van V 883/2004



Stap 2: Beoordeel de verschuldigdheid van premies werknemersverzekeringen

Betreft het een werknemer in de zin van de werknemersverzekeringen?

Nee:
er zijn geen premies werknemersverzekeringen verschuldigd.

Ja:
de werkgever is in Nederland premies werknemersverzekeringen verschuldigd. De verschuldigde is immers de werkgever in de zin van de Wfsv. Dit is de overheidswerkgever of de natuurlijk persoon tot wie of het lichaam tot welk een of meerdere natuurlijke personen in dienstbetrekking staan.

Stap 3: Beoordeel de inhoudingsplicht voor de volksverzekeringen

Geniet de werknemer loon van een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB?

Ja:
de (buitenlandse) werkgever is inhoudingsplichtig voor de volksverzekeringen en moet zich aanmelden bij de Belastingdienst.
Zie toelichting bij stap 2.

Nee:
de werknemer is de premie volksverzekeringen bij aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen verschuldigd.

Stap 4: Beoordeel de verschuldigdheid van de bijdrage Zvw

Geniet de werknemer loon van een werkgever in de zin van de Wfsv dan wel een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB? Oftewel van een overheidswerkgever of een natuurlijk persoon tot wie of een lichaam tot welk een of meerdere natuurlijke personen in dienstbetrekking staat(n)?

Ja:
dan is de werkgever Zvw verschuldigd. Bij loon uit tegenwoordige dienstbetrekking betreft dit meestal een werkgeversbijdrage. Meld de buitenlandse werkgever aan.
Zie toelichting bij stap 2.

Nee:
dan is de bijdrage Zvw op aanslag verschuldigd door de verzekerde zelf. Meld de werknemer in verband met de aangifteplicht.
Zie toelichting bij stap 3.

5.5 Overkoepelende casus uitwerking premieheffing

Een in Nederland gevestigde MKB-onderneming huurt voor laswerkzaamheden personeel in bij een Belgische vennootschap. Tijdens de controle bij de MKB-onderneming ontvangt de controleambtenaar een ordner met daarin kopieën van de ID-bewijzen van de werknemers van de Belgische vennootschap en kopieën van door de Belgische Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (RSZ) voor deze werknemers afgegeven A1-verklaringen.

De vragen die de controleambtenaar zich ten aanzien van de internationale premieheffing kan stellen, zijn als volgt:

- waar zijn de werknemers van de Belgische vennootschap, die in Nederland tewerk worden gesteld, verzekerd?
- als op de werknemers de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing zou zijn, is de Belgische vennootschap premies/bijdragen verschuldigd voor de volksverzekeringen, werknemersverzekeringen en/of Zvw?

De Belgische werkgever stelt werknemers tewerk in Nederland. Voor de beoordeling of dit voor de Belgische werkgever Nederlandse sv-verplichtingen meebrengt, is het van belang welke sv-wetgeving op de betreffende werknemers van toepassing is (deel 1 stappenplan uit onderdeel 5.4). Aansluitend komt de mogelijke verschuldigdheid van premies en bijdragen aan de orde (deel 2 stappenplan uit onderdeel 5.4). De volgorde van het stappenplan uit onderdeel 5.4 wordt hierna aangehouden.

Deel 1: Beoordeel toepasselijke sv-wetgeving

Stap 1: Beoordeel toepassing V 883/2004

Bij een grensoverschrijdende situatie binnen de EU moet eerst de toepasbaarheid van V 883/2004 worden beoordeeld. Dit kan aan de hand van de onderdelen A, B en C bij stap 1: check verplaatsing, personele werking en territoriale werking.

V 883/2004 is - kort gezegd - van toepassing bij gebruik van het vrije verkeer binnen de EU (verplaatsing). In casu is dit gebruik aanwezig: er is sprake van een Belgische vennootschap die werknemers in Nederland tewerk stelt.

Indien het gaat om onderdanen van een lidstaat van de EU, EER of Zwitserland, is de voorwaarde voor de personele werking vervuld. Indien de werknemer geen onderdaan is van een lidstaat van de EU, maar een zogeheten derdenationaliteit heeft, dan is V 883/2004 ook van toepassing indien de werknemer legaal verblijft in een lidstaat van de EU en zich in een situatie bevindt die niet in alle opzichten geheel in de interne sfeer van een enkele lidstaat ligt. Dit is geregeld in V 1231/2010. Voor de casus is de aanname dat werknemers binnen de personele werkingsfeer vallen, omdat zij de Belgische nationaliteit hebben.

Speelt de situatie zich af op het grondgebied van de EU, EER of Zwitserland? Of is sprake van werkzaamheden buiten het grondgebied van een lidstaat van de EU, waarbij de arbeidsverhouding een voldoende nauwe aanknoping met het grondgebied van een lidstaat van de EU behoudt (een zogenaamde Aldewereld-situatie zoals uitgewerkt in onderdeel 5.2.1 van dit rapport)? Beide situaties kwalificeren voor de territoriale werking. De werknemers werken in dit geval op het grondgebied van Nederland. De voorwaarde van de territoriale weringsfeer is daarmee vervuld.

Nu de voorwaarden voor toepassing van V 883/2004 op de werknemers zijn vervuld, moet de toepasselijke wetgeving worden vastgesteld door middel van de aanwijsregels van V 883/2004.

Stap 2: Beoordeel werkzaamheden in Nederland

Het is bij deze beoordeling belangrijk om te onderkennen of een werknemer fysiek in Nederland werkt (stap 2, onderdeel A). In deze casus werken de werknemers (gedeeltelijk) in Nederland.

Stap 3: Beoordeel aard van de werkzaamheden

Beoordeel of het gaat om specifieke werkzaamheden: ambtenaar, dienstplichtige militair, zeevarende, cockpit en/of cabinepersoneel in de luchtvaart of Rijnvarende. Als dat het geval is, gelden speciale aanwijsregels die in dit rapport niet aan de orde komen. Neem aan dat de uitzonderingen hier niet opgaan: de reguliere aanwijsregels gelden.

Stap 4: Beoordeel mogelijke werkzaamheden naast Nederland

Werkt de werknemer uitsluitend in Nederland of bijvoorbeeld ook in België, het land van de werkgever?

Indien de werknemer uitsluitend in Nederland werkt, is op basis van de hoofdregel van artikel 11, lid 3, onderdeel a, van V 883/2004 de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing. Op deze hoofdregel van het werklandbeginsel zijn twee belangrijke uitzonderingen mogelijk, namelijk: detachering (stap 4, onderdeel B) en werkzaamheden in twee of meer lidstaten (stap 5).

De beoordeling voor de aanwijsregel over detachering (stap 4, onderdeel B) komt nu als eerste aan bod. Bij detachering als bedoeld in artikel 12 van V 883/2004 moet het gaan om:

- werknemers die eerst aan de sv-wetgeving van de zendstaat (België in casu) waren onderworpen en tijdelijk, voor maximaal 24 maanden, naar de staat van ontvangst (Nederland in casu) worden gedetacheerd;
- een werkgever die normaliter zijn werkzaamheden in de zendstaat (België) verricht; en
- werkzaamheden die in de staat van ontvangst (Nederland) voor rekening van die werkgever plaatsvinden.

Aanname voor nu is dat de Belgische vennootschap normaliter actief is als uitzendbureau op de Belgische markt en voor enkele maanden werknemers naar Nederland detacheert. Deze werknemers zijn vóór de detachering onderworpen geweest aan de Belgische sv-wetgeving. In dat geval blijft de Belgische sv-wetgeving ook tijdens de detachering op de werknemers van toepassing.

De werknemers van de Belgische vennootschap, de vennootschap en de autoriteiten van de zendstaat en de lidstaat van ontvangst, zijn gebaat bij duidelijkheid over de toepasselijke sv-wetgeving. Om die reden moet de vennootschap zich voor de werknemers die naar Nederland gedetacheerd worden, het liefst op voorhand, melden bij het bevoegde orgaan in België, de RSZ (artikel 15 V 987/2009). De RSZ kan dan een A1-verklaring afgeven. Hoewel de werkgeversmelding wordt voorgeschreven, betreft de A1-verklaring geen constitutief vereiste voor toepassing van de detachingsregels. De inspecteur zal bij afwezigheid van deze verklaring dus zelf de voorwaarden van detachering moeten beoordelen. In die situaties is het wel belangrijk te onderkennen dat de Belastingdienst voor V 883/2004 een orgaan is dat is belast met de uitvoering van de sociale zekerheidswetgeving en ook afstemming zoekt met de SVB die op haar beurt met de RSZ kan schakelen.

Uit een controle kan volgen dat niet aan de voorwaarden voor detachering wordt voldaan en dus de direct band met Belgische vennootschap ontbreekt. In dat geval kan via tussenkomst van de SVB gevraagd worden aan de RSZ om intrekking van de A1-verklaring.

Stap 5: Beoordeel verdeling van de werkzaamheden over meerdere landen

Indien de werknemers van de vennootschap gewoonlijk afwisselend of gelijktijdig in meerdere lidstaten zouden werken, gelden de aanwijsregels over werken in twee of meer lidstaten (artikel 13 V 883/2004).

De eerste beoordeling is of de werknemers een substantieel gedeelte van de werkzaamheden in de lidstaat waar ze wonen (stap 5, onderdeel A) verrichten. Substantieel betekent in dit verband 25% of meer van de arbeidstijd of beloning. Als dat het geval is, is op de werknemers de sv-wetgeving van het woonland van toepassing.

Voor in België wonende werknemers die voor de vennootschap twee dagen per week in België en drie dagen in Nederland werken, geldt dus de Belgische sv-wetgeving.

Indien de werknemers niet substantieel in het woonland werken, dan wordt de vraag relevant waar de werkgever(s) is/zijn gevestigd.

Bij werken voor één werkgever is de sv-wetgeving van toepassing van het land waar deze werkgever zetelt (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub i, V 883/2004). Zie stap 5, onderdeel B. Stel één van de werknemers van de vennootschap woont in Nederland in plaats van België en werkt niet substantieel in Nederland, dan is op deze werknemer de Belgische sv-wetgeving van toepassing.

Als sprake is van meerdere werkgevers die in hetzelfde land gevestigd zijn, dan is de sv-wetgeving van dat land van toepassing (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub ii, V 883/2004). Zie stap 5, onderdeel C. Stel dat een werknemer van de Belgische vennootschap in Duitsland woont in plaats van België en voor twee verschillende Belgische werkgevers werkt. In dat geval geldt de Belgische sv-wetgeving.

Bij meerdere werkgevers waarvan één is gevestigd in het woonland en de andere(n) in één ander land, is de sv-wetgeving van dat andere land van toepassing (artikel 13, lid 1, onderdeel b, sub iii, V 883/2004). Zie stap 5, onderdeel D. Dit komt ook naar voren in het volgende voorbeeld. Eén van de werknemers van de Belgische vennootschap woont in Luxemburg in plaats van België. Deze werknemer werkt voor de Belgische vennootschap vier dagen in de week in Nederland. Daarnaast brengt hij op zaterdagochtend in Luxemburg medicijnen rond voor een Luxemburgse apotheek en waarbij hij ook in dienst is. De Belgische sv-wetgeving is dan van toepassing.

Net als onder stap 4, is onder stap 5 de A1-verklaring van belang. Een in België woonachtige werknemer, dus niet de vennootschap, moet aan het bevoegd orgaan in België (de RSZ) melden dat hij in meerdere lidstaten van de EU werkzaamheden verricht (artikel 16, lid 1, V 987/2009). De RSZ kan vervolgens op basis van de voorgelegde situatie de toepasselijke sv-wetgeving vaststellen en een A1-verklaring afgeven.

De praktijk leert dat werknemers deze kennisstelling dikwijls achterwege laten. Indien de inspecteur constateert dat om die reden een A1-verklaring ontbreekt, zal de SVB in veel gevallen de zaak dan verder uitzoeken en schakelen met de RSZ. Het buitenlandse orgaan legt haar beslissing dan alsnog vast in een A1-verklaring.

Als de werknemer wel beschikt over een A1-verklaring, heeft deze A1-verklaring rechtskracht zolang deze niet is ingetrokken of ongeldig is verklaard door het orgaan dat de A1-verklaring heeft afgegeven. De Belastingdienst moet dan ook de door de RSZ afgegeven A1-verklaringen eerbiedigen. Het is uiteraard denkbaar dat een A1-verklaring is afgegeven op basis van een onjuiste voorstelling van zaken. In afstemming tussen inspecteur en SVB kan de SVB het bevoegd orgaan in België verzoeken om opheldering en eventueel om intrekking van de A1-verklaring. Indien het orgaan in België besluit de A1-verklaring in stand te laten, behoudt de A1-verklaring dus haar rechtskracht.

Deel 2: Beoordeling verschuldigheid premies door werkgever

Stap 1: Beoordeel toepasbaarheid van V 883/2004

In deel 1 kwam aan de hand van verschillende scenario's de vraag aan de orde of de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing is op de werknemer(s) van de Belgische vennootschap. Als dit het geval is, wordt aan de hand van deel 2 van het stappenplan uit onderdeel 5.4 duidelijk of de vennootschap premies en bijdrage verschuldigd is in Nederland. Bij het beantwoorden van die tweede vraag geldt voor nu de aanname dat het anoniementarief (stap 1 van deel 2) niet van toepassing is.

Stap 2: Beoordeel verschuldigheid van premies werknemersverzekeringen

Betreft het een werknemer in de zin van de werknemersverzekeringen? Als dit het geval is, dan is de buitenlandse werkgever (vennootschap) in Nederland premies werknemersverzekeringen verschuldigd. De werkgever voor de werknemersverzekeringen is: de overheidswerkgever of de natuurlijk persoon tot wie of het lichaam tot welk een of meerdere natuurlijke personen in dienstbetrekking staat(n).

Het is hierbij niet van belang of de werkgever vrijgesteld is van inhouding van loonbelasting. De werkgever moet zich aanmelden via het formulier ‘Aanmelding Onderneming Buitenland.’²⁰⁹

Stap 3: Beoordeel de inhoudingsplicht voor de volksverzekeringen

Geniet de werknemer loon van een inhoudingsplichtige die niet is vrijgesteld van inhouding van loonbelasting?

Als dit het geval is, dan is de buitenlandse werkgever inhoudingsplichtig voor de volksverzekeringen. Als de Belgische BV, bijvoorbeeld over een vaste inrichting in Nederland beschikt, dan zal zij in Nederland premie volksverzekeringen moeten inhouden en afdragen.

Als de werkgever vrijgesteld is van inhouding van Nederlandse loonbelasting, dan wordt de premie volksverzekeringen via de aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen geheven.

Stap 4: Beoordeel de verschuldigdheid van de bijdrage Zvw

Geniet de werknemer loon van een werkgever in de zin van de Wfsv of een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB? Oftewel van een overheidswerkgever of een natuurlijk persoon tot wie of een lichaam tot welk een of meerdere natuurlijke personen in dienstbetrekking staat(n)?

Als dat het geval is, dan is de werkgever Zvw verschuldigd. Bij loon uit tegenwoordige dienstbetrekking betreft dit meestal een werkgeversbijdrage. De Belgische vennootschap is dus een werkgeversbijdrage verschuldigd voor het loon dat wordt toegekend aan haar werknemers op wie de Nederlandse sv-wetgeving van toepassing is.

Als een buitenlandse werkgever bijdrage Zvw verschuldigd is, moet deze zich via het formulier ‘Aanmelding Onderneming Buitenland’ aanmelden.

209 Het formulier, overigens ook beschikbaar in het Engels en Duits, is te raadplegen via: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/aanmelding-onderneming-buitenland.

Hoofdstuk 6 - Buitenlands loon naar Nederlandse maatstaven herrekenen

Hoofdstuk 2 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 3 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 4 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 5 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 6 Heffing - Nationaal
Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een vaste inrichting?	Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een fictieve vaste inrichting?	Wanneer mag Nederland het nationale heffingsrecht uitoefenen?	Wanneer is in een internationale situatie de Nederlandse sv-wetgeving op een werknemer van toepassing?	Wat zijn de regels voor het vaststellen van het Nederlandse loon?
6-3-a Wet LB	6-3-c Wet LB	15 OESO-MV	V 883/2004	10+31(a) Wet LB
Hoofdstuk 7- Invorderingsaspecten				

Als een in het buitenland gevestigde werkgever op grond van de voorgaande hoofdstukken inhoudingsplichtige is voor de Wet op de loonbelasting 1964, zal deze werkgever op dezelfde wijze als een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige loonaangifte moeten doen. De Wet LB is immers integraal van toepassing op deze in het buitenland gevestigde inhoudingsplichtige. Dit geldt ook voor de vaststelling van het loon naar Nederlandse fiscale maatstaven. Als een in het buitenland gevestigde inhoudingsplichtige bij werkzaamheden in Nederland werknemers inzet die niet Nederland wonen, kan het voorkomen dat deze werknemers bepaalde buitenlandse loonbestanddelen ontvangen. De vraag is dan of deze buitenlandse loonelementen tot het loon in de zin van de Wet LB moeten worden gerekend. Maar ook wat de betekenis kan zijn van toepassing van de werkkostenregeling. In de praktijk komt hierbij ook vaak, zeker bij seizoenwerkers, het gebruik van een cafetariaregeling voor. In dit hoofdstuk komen daarom bijzonderheden die zich bij de vaststelling van het loon kunnen voordoen, aan bod. Het gaat dan specifiek om de vaststelling van het loon naar Nederlandse fiscale maatstaven van in het buitenland wonende werknemers van een in het buitenland gevestigde inhoudingsplichtige.²¹⁰

²¹⁰ De voorliggende problematiek kan zich overigens ook voordoen bij een werkgever die in Nederland is gevestigd en die werknemers uit het buitenland inhuurt, maar de focus ligt nu op de in de hoofdtekst genoemde groep.

6.1 Het loonbegrip van artikel 10 Wet LB

“Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking of een vroegere dienstbetrekking wordt genoten, daaronder mede begrepen hetgeen wordt vergoed of verstrekt in het kader van de dienstbetrekking.”

Deze definitie staat in artikel 10, lid 1, van de Wet LB en duidt op een ruim loonbegrip. Zo valt ook loon dat niet wordt genoten in geld, maar in natura, onder de definitie. Denk bijvoorbeeld aan (gratis) maaltijden en huisvesting die de werkgever verstrekt.

Het ruime loonbegrip uit de Wet LB geldt ook in het geval werknemers uit het buitenland in Nederland aan de slag gaan. Dat betekent dat voor alle vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen die een dergelijke werknemer ontvangt, volgens Nederlandse maatstaven bepaald moet worden of deze loon vormen. De volgende onderdelen gaan nader in op het vaststellen van het loon naar Nederlandse maatstaven en dan met name voor enkele loonbestanddelen die veel voorkomen bij werknemers uit het buitenland.

Op een in het buitenland gevestigde werkgever die inhoudingsplichtig is voor de Wet LB, is de Wet LB integraal van toepassing, ook wat betreft de vaststelling van het loon.

6.1.1 Beoordeling bijdragen aan buitenlandse sociale verzekeringen

Een werknemer die vanuit het buitenland naar Nederland wordt gedetacheerd, zal normaliter sociaal verzekerd blijven in het buitenland.²¹¹ De premies voor buitenlandse sociale verzekeringen hebben wel gevolgen voor de hoogte van het Nederlandse loon. Aanspraken op grond van de werknemersverzekeringen en aanspraken die naar aard en strekking overeenkomen met aanspraken ingevolge werknemersverzekeringen behoren niet tot het loon (artikel 11, lid 1, onderdeel f, Wet LB). De vraag is welke aanspraken ingevolge buitenlandse sociale verzekeringen overeenkomen met de Nederlandse werknemersverzekeringen.

De Belastingdienst heeft voor een groot aantal landen, zowel binnen de Europese Unie (EU) als daarbuiten, vastgesteld of de werkgevers- en werknemerspremies van de buitenlandse sociale verzekeringen tot het Nederlandse belastbare loon moeten worden gerekend. Het resulterende overzicht is in de vorm van een mededeling gepubliceerd op de website van de Rijksoverheid.²¹² Bij die fiscale kwalificatie van buitenlandse sociale verzekeringen heeft de Belastingdienst beoordeeld of en in hoeverre de buitenlandse sociale verzekeringen naar aard en strekking overeenkomen met de Nederlandse sociale verzekeringen. Het overzicht maakt per sociaal zekerheidsstelsel een onderscheid tussen de verschillende sociale zekerheidsrisico's, de werknemerspremies en werkgeverspremies.

²¹¹ De aanwijfsregel bij detachering komt aan bod in onderdeel 5.2.2.2.

²¹² Deze mededeling van 26 november 2020, nr. DGBD 178296, vindt zijn grondslag in een besluit van 24 maart 2014, nr. DGB 2014/144M, Stcrt. 2014, 9763.

6.1.2 Beoordeling bijdragen aan buitenlandse aanvullende pensioenregeling

Het is mogelijk dat een uit het buitenland afkomstige werknemer blijft deelnemen aan een aanvullende pensioenregeling gedurende zijn tewerkstelling in Nederland. De werkgeversbijdrage aan deze aanvullende buitenlandse pensioenregeling wordt normaliter tot het belastbaar loon gerekend in Nederland. Daarnaast zal de werknemersbijdrage in beginsel fiscaal niet aftrekbaar zijn. Reden hiervoor is dat de buitenlandse aanvullende pensioenregeling doorgaans niet voldoet aan de voorwaarden die hoofdstuk IIB van de Wet LB aan een pensioenregeling stelt. Bij het herrekenen van het belaste loon naar Nederlandse fiscale maatstaven moet daarom worden nagegaan of sprake is van een aanvullende buitenlandse pensioenregeling. Is dat het geval, dan moet doorgaans de werkgeversbijdrage bij het loon worden geteld en kan de werknemersbijdrage niet in aftrek worden gebracht. Niettemin kan onder voorwaarden de buitenlandse aanvullende pensioenregeling worden aangewezen. Aanwijzing heeft tot gevolg dat de pensioenaanspraak (lees: de opbouwfase) onbelast is. De voorwaarden voor aanwijzing zijn in een beleidsbesluit uitgewerkt, zowel voor een situatie binnen de EU of Europese Economische Ruimte als een situatie daarbuiten.²¹³

6.1.3 Kostenvergoedingen

Een werknemer die niet in Nederland woont en tijdelijk in Nederland tewerk wordt gesteld, maakt in het kader van die tewerkstelling vaak extra kosten. Denk hierbij bijvoorbeeld aan reis- en verblijfkosten. De werkgever kan besluiten deze kosten te vergoeden. Het Nederlandse loonbegrip brengt dan mee dat een dergelijke vergoeding in beginsel tot het Nederlandse belastbare loon hoort. Dat geldt dus ook als deze vergoeding dwingend voortvloeit uit het arbeidsrecht in het land van herkomst en aldaar onbelast zou zijn.

Hoewel het uitgangspunt is dat de kostenvergoeding die een werknemer ontvangt, in Nederland in beginsel tot het belastbare loon behoort, is het onder voorwaarden toch mogelijk dat voor de werknemers de kostenvergoeding in Nederland onbelast is. Hiervoor is het vereist dat de werkgever de kostenvergoeding uiterlijk op het genietingsmoment van het loonbestanddeel als eindheffingsloon heeft aangewezen (artikel 31, lid 1, onderdeel f, Wet LB). Voor vaste vergoedingen is het daarnaast vereist dat de werkgever vooraf onderzoek heeft gedaan naar de werkelijk gemaakte kosten (artikel 31a, lid 4, Wet LB).²¹⁴ De aanwijzing door de werkgever is vormvrij, maar zal vaak terug te voeren zijn op arbeidsrechtelijke afspraken dan wel zijn vastgelegd in de administratie van de werkgever. De Belastingdienst gaat er gedurende het kalenderjaar van uit dat een werkgever een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling heeft aangewezen als eindheffingsloon als deze tot het loon behoort en de werkgever deze niet tot het individuele loon van een werknemer heeft gerekend. Los van deze regel kan een werkgever een vergissing herstellen.²¹⁵ De toepassing van de werkkostenregeling op buitenlandse kostenvergoedingen is regelmatig onderwerp van discussie.

²¹³ Besluit van 9 oktober 2015, nr. DGB2015/7010M, Stcrt. 2015, 36798.

²¹⁴ Besluit van 17 december 2014, onderdeel 3.2, Stcrt. 2014, 36871. Uiteraard moet ook aan de voorwaarden van de betreffende gerichte vrijstellingen zijn voldaan.

²¹⁵ Paragraaf 22.1 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022).

6.2 Toepassing van de werkkostenregeling: ET-kosten

Onder de werkkostenregeling van de Wet LB kan een inhoudingsplichtige onder voorwaarden vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen aanwijzen als eindheffingsloon. Over dit eindheffingsloon is de werkgever een eindheffing verschuldigd van 80%. Uitgezonderd van deze eindheffing zijn de gerichte vrijstellingen en de forfaitaire vrijstelling van de loonsom.

Wat betreft de gerichte vrijstellingen gaat het bij een uitzending in de regel om de gerichte vrijstelling voor zogenoemde extraterritoriale kosten (ET-kosten). Artikel 31a, lid 2, onderdeel e, van de Wet LB definieert ET-kosten als: “extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking”.²¹⁶ Enkele voorbeelden van extra kosten die een werknemer maakt als hij voor zijn werk tijdelijk in een ander land verblijft, zijn: de extra kosten van levensonderhoud, dubbele huisvestingskosten en reiskosten naar het land van herkomst (home leave).²¹⁷

Het is aan de werkgever om aannemelijk te maken dat de voorwaarden voor gericht vrijgestelde ET-kosten zijn vervuld.²¹⁸ In de praktijk leidt dit zeer regelmatig tot discussies. Hierna volgen enkele veel voorkomende vragen die hierbij aan de orde komen.²¹⁹

1. *Gaat het om ET-kosten als de betreffende werknemer dezelfde kosten maakt bij dezelfde werkzaamheden in het land van herkomst? Met andere woorden, wat betekent de aanduiding ‘extra’?*

Extraterritoriale kosten zijn de extra kosten die een werknemer maakt als hij tijdelijk wordt uitgezonden. Kosten die de werknemer ook zou hebben gehad bij dezelfde werkzaamheden in het land van herkomst, zijn geen extraterritoriale kosten.

2. *Hoe kan worden vastgesteld of sprake is van een ET-werknemer?*

De Wet LB kent in relatie tot de gerichte vrijstelling voor werkelijke ET-kosten geen definitie voor ET-werknemer.²²⁰ Uit de tekst van de gerichte vrijstelling voor ET-kosten kan niettemin worden afgeleid dat een dergelijke werknemer:

- tijdelijk buiten zijn land van herkomst verblijft;
- in het kader van zijn (fictieve) dienstbetrekking; en,
- extra kosten in verband met het tijdelijk verblijf heeft.

In de praktijk kan het met name bij uitzendkrachten en seizoenwerkers onduidelijk zijn of sprake is van een ET-werknemer. Daarom heeft de Belastingdienst afspraken gemaakt met de brancheorganisaties voor de uitzendbranche en agrarische sector (LTO).²²¹ Deze afspraken

216 Het alternatief voor het vergoeden of verstrekken van de werkelijke ET-kosten is onder voorwaarden, waaronder een deskundigheidsvereiste, de toepassing van de 30%-regeling. Gezien de focus van dit rapport op het vergoeden dan wel verstrekken van de werkelijke ET-kosten, zal de 30%-regeling niet worden uitgediept.

217 Meer voorbeelden staan in paragraaf 19.4.3 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022).

218 Paragraaf 19.4 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022).

219 Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, Stb. 2000, 640, p. 21.

220 Dit vormt een belangrijk verschil met de werknemer die naar Nederland komt en voor de toepassing van de 30%-regeling moet voldoen aan de voorwaarden van artikel 10e, lid 2, onderdelen a en b, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. Deze voorwaarden, bijvoorbeeld het deskundigheidsvereiste, worden ook toegelicht in paragraaf 19.4.2 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022).

221 Zie bijvoorbeeld: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/brancheconvenant_uitzendbranche_al9221z1ed.pdf.

scheppen duidelijkheid over de vraag hoe werkgevers in deze sectoren met het oog op de gerichte vrijstelling voor extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst, aannemelijk kunnen maken dat sprake is van een ET-werknemer.

Een vervolgvraag in dit kader is: wanneer kan de uitvoering aansluiten bij de praktische afspraken die de Belastingdienst heeft gemaakt met de LTO en de brancheorganisatie voor de uitzendbranche? Indien een werkgever van mening is dat (een groep) werknemers in exact dezelfde positie verke(r)t(en) als de werknemers waarvoor een convenant is afgesloten of de afspraken zijn gemaakt, beoordeelt de competente inspecteur of deze werknemers vanuit fiscaal oogpunt op identieke wijze moeten worden behandeld.

3. *Wat geldt als tijdelijk verblijf voor toepassing van artikel 31a, lid 2, onderdeel e, van de Wet LB?*

Tijdelijk impliceert dat een ET-werknemer na afloop van zijn uitzending of tewerkstelling normaliter weer naar zijn land van herkomst zal terugkeren.²²² De Belastingdienst sluit voor de invulling van de tijdelijkheid bij ET-kosten in beginsel aan bij de looptijd van de 30%-regeling, namelijk vijf jaren.²²³ De termijn geldt per samenhangende periode van verblijf. Een op zich zelf staande nieuwe tewerkstelling of opdracht leidt dus tot een nieuwe verblijfsperiode.

Hoewel tijdelijkheid impliceert dat de ET-werknemer na afloop van zijn uitzending of tewerkstelling terugkeert, mag een inhoudingsplichtige, gelet op de aansluiting bij de duur van de 30%-regel, ook voor de duur van in beginsel vijf jaar de werkelijke ET-kosten gericht vrijgesteld vergoeden aan een werknemer die besluit om zich permanent in Nederland te vestigen.

4. *Wat zijn extra kosten van levensonderhoud?*

Een werknemer kan geconfronteerd worden met extra kosten, doordat het prijspeil van de uitgaven voor levensonderhoud in het werkland hoger is dan in het land van herkomst. Vraag is wat exact moet worden verstaan onder het begrip kosten van levensonderhoud en of mogelijk sprake is van begrenzings in het begrip. Uit de wetsgeschiedenis is geen beperking van dit begrip gebleken, het lijkt er dan ook op dat de wetgever een ruime benadering voor ogen had. Een ruime benadering zou betekenen dat hij het begrip levensonderhoud niet heeft willen beperken tot de primaire goederen, zoals voedsel en drank, maar dat ook luxe goederen en diensten, zoals tabak en het bezoeken van uitgaansgelegenheden, onder het begrip vallen.

De inhoudingsplichtige kan de extra kosten van levensonderhoud aannemelijk maken aan de hand van een algemeen aanvaarde en objectief vastgestelde index die is opgemaakt naar aanleiding van vastgestelde prijsverschillen. Deze index kan vervolgens worden toegepast op het bedrag dat de werknemer in het werkland normaliter aan het levensonderhoud van hemzelf en zijn gezin besteedt.

²²² Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, p. 82.

²²³ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 22, p. 7.

Op basis hiervan kan ook een onderscheid gemaakt worden tussen het vergoeden van de ET-kosten in verband met een hoger prijspeil in het werkland (cost of living allowance of COLA) en het vergoeden van andere ET-kosten. Ziet de vaste vergoeding namelijk op COLA, dan hoeft de werkgever zelf ten aanzien van het hogere prijspeil geen kostenonderzoek vooraf te doen. Een verwijzing naar een algemeen aanvaarde en objectief vastgestelde index volstaat dan voor de hoogte van de COLA.²²⁴ Dat neemt overigens niet weg dat de werkgever nog steeds moet bekijken wat het bedrag is dat de werknemer in het werkland pleegt te besteden aan het levensonderhoud van hemzelf en zijn gezin. Ten aanzien van vaste vergoedingen van andere ET-kosten moet conform artikel 31a, lid 4, van de Wet LB altijd een kostenonderzoek vooraf plaatsvinden.

Tot slot heeft de Belastingdienst met LTO praktische afspraken gemaakt over de kosten van levensonderhoud. De berekening in de afspraken met LTO is gebaseerd op een uitgangspunt dat inwoners van de EU gemiddeld 25% van hun inkomen besteden aan voedsel, tabak en drank. De tabel van Eurostat die de basis vormt van de afspraak met LTO, is gebaseerd op een vergelijkingsindex tussen de landen van de EU en gaat daarbij uit van het prijspeil voor voedsel en non-alcoholische dranken.

5. *Kunnen ET-kosten kwalificeren voor een andere gerichte vrijstelling? Zo ja, geldt dan keuzevrijheid wat betreft de toe te passen gerichte vrijstelling?*

Het is denkbaar dat ET-kosten kwalificeren voor meerdere gerichte vrijstellingen.

In dat geval moeten de kosten worden gerekend tot de daarvoor meest gereede categorie, de meest specifieke kostenpost.²²⁵

Op grond van artikel 31a, tweede lid, onderdeel b, van de Wet LB is overigens de gerichte vrijstelling voor tijdelijk verblijf niet van toepassing als sprake is van een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst volgens de ET-regeling. Het gaat om een expliciete uitsluiting in de wet.

Gelet op de complexiteit van deze vragen en het bijkomende juridische kader, voert het nu te ver om de bovenstaande vragen hier verder te beantwoorden.

Bewijslast: het is aan de werkgever om aannemelijk te maken dat de voorwaarden voor toepassing van de gerichte vrijstelling voor ET-kosten zijn vervuld.

6.3 De cafetarieregeling: uitruil van loonbestanddelen

Een cafetarieregeling is een regeling waarbij de werknemer voor een deel van zijn loon kan kiezen hoe en wanneer hij dit geniet (keuzeloan). De werknemer kan in plaats van belast loon kiezen voor loon waarvoor een gerichte vrijstelling geldt. Kiest de werknemer voor loon waarvoor geen gerichte vrijstelling geldt, dan kan de werkgever het belaste loon aanwijzen als eindheffingsloon voor de forfaitaire vrije ruimte. Als gevolg van deze keuzemogelijkheid en daarmee het gebruik van

²²⁴ Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, onderdeel 1.

²²⁵ Het besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, sluit op dit punt aan bij het Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, Stb. 2000, 640, p. 20-21.

de fiscale mogelijkheden, kan de werknemer netto meer overhouden. Een nadeel voor de werknemer kan zijn dat uitkeringen en verstrekkingen waarvan de hoogte wordt bepaald door het loon in geld, lager worden. Bijvoorbeeld uitkeringen en verstrekkingen in het kader van werkloosheid, vakantiebijslag en doorbetaald loon bij ziekte. Daar staat tegenover dat hij mogelijk recht heeft op hogere toeslagen. De werkgever heeft een voordeel, als de uitruil leidt tot een lager SV-loon en daarmee tot minder premies werknemersverzekeringen, en vaak ook een lagere grondslag voor pensioenopbouw en dus minder pensioenpremies.

De fiscale uitgangspunten van een cafetariaregeling zijn neergelegd in het (fiscale) ‘cafetariabesluit’²²⁶ en paragraaf 4.15 van het Handboek Loonheffingen 2022 (versie februari 2022). Een van die uitgangspunten is bijvoorbeeld dat de Belastingdienst geen zekerheid vooraf geeft over de gevolgen voor de loonheffingen indien de arbeidsrechtelijke wijzigingen nietig of vernietigbaar zijn. Het gaat dan bijvoorbeeld om wijzigingen die strijdig zijn met dwingend-rechtelijke bepalingen in de Wet minimumloon en minimumvakantiebijslag (WML). Als een cafetariaregeling in een concreet geval ertoe leidt dat een wettelijke verplichte bepaling niet wordt nageleefd, kan de Belastingdienst onderzoeken of deze informatie met de Nederlandse Arbeidsinspectie gedeeld mag worden.

6.4 Het vaststellen van het loon naar Nederlandse maatstaven in de praktijk

In onderdeel 6.4.1 komen de voorgaande onderdelen concreet terug in de fictieve salarisstrook van een ET-werknemer. Het gaat hierbij niet om een ET-werknemer voor toepassing voor de 30%-regeling, maar om een werknemer die in het kader van de dienstbetrekking extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst heeft. Met andere woorden, het gaat om de gerichte vrijstelling voor werkelijke ET-kosten. In onderdeel 6.4.2 komen in relatie tot de overkoepelende casus nog twee specifieke aandachtspunten terug.

6.4.1 De salarisstrook: een fictief voorbeeld van een ET-werknemer

De onderstaande salarisstrook dateert uit 2015²²⁷ en ziet op een Roemeense uitzendkracht die in Roemenië woont en tijdelijk (gedurende negen maanden) tewerk is gesteld in Nederland.

Salarisstrook	Week	Loontijdvak	Wit, dag	Cao fase	A
Werknemer	M. Lasser	Loonheffingskorting	Ja	Functiegroep	n.v.t.
Personeelsnummer	0012021	LH bijzonder	44,32%	Verlonen in	OV
Functie	Lasser	SV dagen	4	ww/wg/wao/zvw	J/J/J/J
BSN	0301.20.121				
Geboortedatum	01-03-1988				
Burg. staat:	Ongehuwd				

²²⁶ Besluit van 12 december 2017, nr. BLKB2016/765M, Stcrt. 2016, 39196.

²²⁷ Genoemde uitgangspunten (bedragen, tarief, e.d.) zien dus ook op 2015.

Normale uren	24 * 100% * € 11,39			
Overuren	6 * 128,44% * € 11,39			
Overuren	3 * 146,56% * € 11,39			
Berekening			Betaling	
Bruto loon (33 uur)	€ 411,22		Bruto loon	€ 456,98
Reservering vakantie- dagen (1,78 uur)	€ 20,32		Uitruil bruto loon 81%	€ 64,56 -
Reservering Feestdagen (0,48 uur)	€ 5,43		Uitruil bruto loon 100%	€ 20,30 -
Reservering kort verlof/bijzonder verlof (0,11 uur)	€ 1,25		Loonheffing tabel over € 392,42 (€ 372,12 + € 20,30)	€ 81,88 -
Bruto vakantiegeld	€ 18,76		Loonheffing BT 44,32% over € 20,30	€ 9,00
Uitruil bruto loon 81%	€ 64,56 -		WGA werknemer 0,39% over € 372,12	€ 1,45 -
Uitruil bruto loon 100%	€ 20,30 -		km-vergoeding woon-werk € 0,19 per km	€ 25,08
Loon voor werknemers- verzekeringen	€ 372,12		km-vergoeding Roemenië- Nederland	€ 63,33
Loon voor Zvw	€ 372,12		Huisvesting	€ 140,00 -
Loon voor loonheffing	€ 372,12		ET-vergoeding	€ 100,00

Diverse onderdelen van deze in de uitzendbranche gebruikelijke loonstrook zullen nu worden uitgediept.

Reserveringen voor vakantiedagen, feestdagen en kort verlof

Het gaat daarbij om beloningen op grond van de cao voor uitzendkrachten (ABU cao). De werknemer kan kiezen wanneer hij deze beloningen uitbetaald wil krijgen. Hoewel op de loonstrook staat vermeld dat het om een reservering gaat, heeft de werknemer in dit geval ervoor gekozen om de bedragen direct uit te laten betalen. De bedragen maken op dat moment deel uit van het brutoloon. Indien de werknemer niet voor uitbetaling zou hebben gekozen, zou op de loonstrook het saldo van de reserveringen zichtbaar moeten zijn.

Huisvesting

Omdat de uitzendkracht in Roemenië woont en tijdelijk (gedurende negen maanden) in Nederland verblijft, stelt de inhoudingsplichtige hem woonruimte in Nederland ter beschikking. Op grond van artikel 31a, lid 2, onderdeel b, van de Wet LB is de gerichte vrijstelling voor tijdelijk verblijf niet van toepassing als sprake is van een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst zoals bedoeld in artikel 31a, lid 2, onderdeel e, van de Wet LB. Het betreft een expliciete wettelijke uitsluiting. Het is dus van belang om te weten of de Roemeense werknemer een ET-werknemer is. Bij de beantwoording van die vraag blijven voor nu de afspraken die de Belastingdienst met de brancheorganisatie voor uitzendbureaus heeft gemaakt, buiten beschouwing.

De Roemeense werknemer gaat gedurende de negen maanden tweemaal een lang weekend terug naar Roemenië. De verblijfperiodes in Nederland hangen voor hem steeds samen met dezelfde tijdelijke tewerkstelling buiten Roemenië. Het gaat voor hem om een samenhangende periode van tijdelijk verblijf. Hij kwalificeert als ET-werknemer. De dubbele huisvestingskosten kunnen, gelet op hun oorzaak in een tijdelijke tewerkstelling buiten het land van herkomst, dan ook als ET-kosten worden gekwalificeerd. Met andere woorden, de daadwerkelijke huisvestingskosten in Nederland zijn, als deze door de werkgever worden aangewezen, gericht vrijgesteld.²²⁸ Er is dan voor de werknemer geen sprake van een te belasten voordeel. De kostenbijdrage van € 140 die de werknemer per week aan zijn werkgever betaalt, komt uit het nettoloon. Voor nu is de aanname dat het door de werknemer betaalde bedrag gelijk is aan de waarde van de huisvesting. De waarde van het voordeel wordt aldus verminderd tot nihil. Toepassing van de gerichte vrijstelling komt hier dan nog niet in beeld.

De uitruil voor deze ET-werknemer

De salarisstrook dateert uit 2015²²⁹ en ziet op een Roemeense uitzendkracht die in Roemenië woont en tijdelijk (gedurende negen maanden) tewerk is gesteld in Nederland. De uitruil sluit aan bij de ABU cao waarin onderstaande bepaling is opgenomen:²³⁰

“Het uitgeruilde loon en de waarde van de bovenwettelijke vakantiedagen die de uitzendkracht uitruilt voor de vrije vergoeding of vrije verstrekking bedraagt maximaal 81% van het bedrag aan extraterritoriale kosten die de uitzendonderneming onbelast wil vergoeden of verstrekken. Het percentage van 81% is niet van toepassing op de uitruil van toeslagen voor onregelmatige werktijden en overwerk en de compensatie-uren als bedoeld in artikel 19.”

228 Bij vergoedingen en verstrekkingen die onder een gerichte vrijstelling vallen, is toepassing van het gebruikelijkheids criterium niet aan de orde. Het aanwijzen van dergelijke vergoedingen en verstrekkingen is gebruikelijk (Kamerstukken II 2015/16, 34302, nr. 18, p. 40/41).

229 Genoemde uitgangspunten (bedragen, tarief, e.d.) zien dus ook op 2015.

230 Voor 2015 opgenomen in artikel 22 ABU cao 2012-2017; thans in artikel 20 ABU cao 2021-2023.

Volgens deze cao-bepaling kan de werknemer zowel regulier loon (inclusief de waarde van bovenwettelijke vakantiedagen) als toeslagen voor onregelmatige werktijden en overwerk en bepaalde compensatie-uren uitruilen. Met betrekking tot regulier loon (inclusief de waarde van bovenwettelijke vakantiedagen) geldt dat de werknemer maximaal 81% uitruilt van het bedrag aan ET-kosten die de werkgever onbelast wil vergoeden of verstrekken. Voor een onbelaste ET-vergoeding van € 100 hoeft de werknemer dan dus bijvoorbeeld € 81 brutoloon uit te ruilen. Als toeslagen voor onregelmatige werktijden en overwerk en de in de in de bepaling bedoelde compensatie-uren worden gebruikt voor de uitruil, geldt dit percentage van 81% niet. Voor € 100 aan onbelaste ET-vergoeding dient de werknemer dan € 100 van bijvoorbeeld de toeslag voor overwerk uit te ruilen.

De loonstrook laat zien hoe 81% van een gedeelte van het 'gewone' loon en 100% van in dit geval een gedeelte van de overuren worden uitgeruild. De uitruil beslaat hier € 64,56 plus € 20,30 (totaal: € 84,86). Deze uitruil houdt verband met een onbelaste ET-vergoeding van € 100.²³¹ Het verschil tussen deze € 100 aan onbelaste vergoeding en het bedrag van de uitruil komt voor rekening van de werkgever. In ruil voor € 84,86 minder loon (bruto) ontvangt de werknemer een nettovergoeding van € 100. Het gaat hier vooral om een cijfermatige illustratie van de uitruil. Om die reden komen enkele aandachtspunten, zoals die in de ABU cao genoemd worden, niet uitgebreider aan bod. Uitruil van loon voor vrije vergoedingen of vrije verstrekkingen in verband met extraterritoriale kosten is op grond van de ABU cao bijvoorbeeld uitsluitend toegestaan voor dubbele huisvestingskosten, vervoerskosten van en naar de woonplaats in het land van herkomst van de uitzendkracht en extra uitgaven van levensonderhoud.

De toekenning van een gericht vrijgestelde vergoeding, moet bovendien – zoals altijd – beperkt blijven tot de daadwerkelijk gemaakte kosten. De bewijslast rust op de inhoudingsplichtige.

Toetsing van de WML

Een voorwaarde bij de uitruil is dat het loon na de uitruil voldoet aan dwingendrechtelijke bepalingen zoals de dwingende bepalingen in de WML. Na de uitruil voldoet het loon in dit geval nog aan de WML (in 2015 vanaf 1 juli: € 8,70 per uur). Als een cafetarieregeling in een concreet geval ertoe leidt dat een wettelijke verplichte bepaling niet wordt nageleefd, kan de Belastingdienst onderzoeken of deze informatie met de Nederlandse Arbeidsinspectie gedeeld mag worden.

Kilometervergoeding Roemenië-Nederland

De loonstrook vermeldt een kilometervergoeding Roemenië-Nederland. Omdat sprake is van een ET-werknemer, zijn de reiskosten Roemenië-Nederland ET-kosten. Een vergoeding voor deze kosten valt dan ook onder de gerichte vrijstelling voor ET-kosten. De inhoudingsplichtige moet deze kosten aannemelijk maken. Een kostenvergoeding van dezelfde omvang voor een groep werknemers kan niet aan de orde zijn, omdat voor deze home leave kosten in de regel een homogene groep ontbreekt. Zo zal de frequentie van het aantal bezoeken aan het land van herkomst sterk afhangen van de individuele omstandigheden van een werknemer. Datzelfde geldt voor de reisafstanden en de wijze waarop de werknemer reist.

²³¹ Controleberekening: € 64,56 wordt uitgeruild, dus de vergoeding bedraagt $(€ 64,56 / 81) * 100 = € 79,70$. Hier komt het bedrag van de 100% uitruil (dus 1 op 1) bij, dat is € 20,30. De som van de bedragen resulteert in de (totale) onbelaste vergoeding van € 100.

Bijdragen aan buitenlandse sociale verzekeringen en aanvullend pensioen

Het meenemen van bijdragen aan buitenlandse sociale verzekeringen en premies aan een aanvullende buitenlandse pensioenregeling, zoals besproken in de onderdelen 6.1.1 en 6.1.2, is in deze situatie niet aan de orde. De werknemer is sociaal verzekerd in Nederland en neemt niet deel aan een aanvullende buitenlandse pensioenregeling.

6.4.2 Overkoepelende casus

De werknemers van de Belgische vennootschap uit onderdeel 1.4 verrichten laswerkzaamheden in Nederland. Voor nu is het uitgangspunt dat deze BV als inhoudingsplichtig voor de Wet LB moet worden beschouwd. In dat geval kunnen bij de vaststelling van het loon naar Nederlandse maatstaven nog twee specifieke aandachtspunten spelen.

Ter beschikking stellen van auto's

Indien de Belgische werknemers voor hun werkzaamheden in Nederland gebruik maken van auto's die de BV aan hen ter beschikking heeft gesteld, komt de vraag op of de werknemers deze auto's ook voor privédoeleinden gebruiken. Het is aan de BV om te doen blijken dat deze auto's op kalenderjaarbasis niet meer dan 500 kilometer voor privédoeleinden worden gebruikt. Indien de BV hier niet in slaagt, dan geldt op grond van artikel 13bis van de Wet LB het bijtellingsregime. Het karakter van de ritten dient, net als in een puur binnenlandse situatie, per rit afzonderlijk te worden beoordeeld. Het is goed om te weten dat de cataloguswaarde van de Belgische auto naar Nederlandse maatstaven moet worden vastgesteld/herrekend. De Nederlandse cataloguswaarde is doorgaans hoger dan de Belgische cataloguswaarde.

Bijdragen aan buitenlandse sociale verzekeringen

Indien een Belgische werknemer bij de tewerkstelling in Nederland gebruik maakt van een (geldige) A1-verklaring die België aanwijst, blijft hij sociaal verzekerd in België. Afdracht van bijdragen aan sociale verzekeringen in Nederland is dan niet aan de orde. Wel dient de BV voor de vaststelling van de in Nederland verschuldigde loonbelasting rekening te houden met deze bijdragen. De BV kan daarbij, zoals het uit onderdeel 6.1.1 blijkt, terugvallen op een mededeling van de Staatssecretaris op 26 november 2020. Deze mededeling merkt over de fiscale behandeling van Belgische bijdragen voor de Wet LB het volgende op:

“Premies Rijksbijdrage Sociale Zekerheid (RSZ): werknemerspremies aftrekbaar, werkgeverspremies vrijgesteld. Zie verder het onderdeel ‘Bijtelling’.

Premies Bijzondere Bijdrage Sociale Zekerheid (BBSZ): werknemerspremies aftrekbaar, werkgeverspremies vrijgesteld. Zie verder het onderdeel ‘Bijtelling’.

Premies Aanvullende Hospitalisatieverzekering: werkgeverspremies belast, verminderd met de bij de werknemer ingehouden premie.

Premies Vlaamse Zorgverzekering: werknemerspremies niet aftrekbaar.

Een gedeelte van de bij de werknemer ingehouden RSZ- en BBSZ-premies heeft betrekking op geneeskundige verzorging. Het brutoloon dient te worden vermeerderd met het daarop betrekking hebbende gedeelte van deze premies. Voor het werknemersgedeelte bedraagt de bijtelling 27% van de som van de op het loon ingehouden RSZ- en BBSZ-premies.”

Hoofdstuk 7 - Invordering

Hoofdstuk 2 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 3 Heffing - Nationaal	Hoofdstuk 4 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 5 Heffing - Internationaal	Hoofdstuk 6 Heffing - Nationaal
Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een vaste inrichting?	Wanneer ontstaat inhoudingsplicht op grond van een fictieve vaste inrichting?	Wanneer mag Nederland het nationale heffingsrecht uitoefenen?	Wanneer is in een internationale situatie de Nederlandse sv-wetgeving op een werknemer van toepassing?	Wat zijn de regels voor het vaststellen van het Nederlandse loon?
6-3-a Wet LB	6-3-c Wet LB	15 OESO-MV	V 883/2004	10+31(a) Wet LB

Hoofdstuk 7- Invorderingsaspecten

7.1 Inleiding

De uitvoering van belastingwetten kent twee fasen: het vaststellen van de belastingschuld en het invorderen daarvan.²³² Deze fasen mogen in de praktijk echter niet los van elkaar worden gezien.

Het invorderingshoofdstuk is zodanig van opzet dat de theorie wordt behandeld aan de hand van de overkoepelende casus en situaties die de inspecteur - in het verlengde van de overkoepelende casus - in de dagelijkse praktijk kan tegenkomen. De bijzonderheden bij het bekendmaken van een belastingaanslag (onderdeel 7.2), de fase van dwanginvordering (onderdeel 7.3) en aansprakelijkstellingen (onderdeel 7.4) komen daarbij aan bod.

²³² Artikel 5, lid 1, van de AWR geeft aan hoe deze fasen met elkaar verbonden worden. De inspecteur stelt de belastingaanslag vast middels het aanslagbiljet, waarna hij het aanslagbiljet ter hand stelt aan de ontvanger die het aanslagbiljet op zijn beurt bekend maakt aan de belastingschuldige op grond van artikel 8 van de IW 1990 en artikel 3:41 van de Awb.

7.2 Oplegging en bekendmaking belastingaanslag

7.2.1 Inleiding

Nadat de inspecteur het bedrag van de belastingaanslag heeft vastgesteld²³³, draagt hij de belastingaanslag over aan de ontvanger voor de bekendmaking aan belastingplichtige. De bekendmaking van het aanslagbiljet is de eerste invorderingsdaad door de ontvanger (artikel 8 Invorderingswet 1990 (IW 1990)). De bekendmaking gebeurt in beginsel door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan de belastingplichtige (artikel 8 IW 1990 en artikel 3:41 Algemene wet bestuursrecht (Awb)). Met de bekendmaking wordt de belastingplichtige mede belastingschuldige.²³⁴

Een rechtsgeldige bekendmaking is een voorwaarde voor de totstandkoming van een belastingaanslag. Een rechtsgeldige bekendmaking van een belastingaanslag binnen de aanslagtermijn²³⁵ is dus zowel van belang voor de inspecteur als de ontvanger. Een gebrek in de bekendmaking kan de vernietiging van een belastingaanslag tot gevolg hebben of leiden tot het later intreden van de rechtsgevolgen²³⁶ van de belastingaanslag, waardoor een schadeplicht kan ontstaan aan de zijde van de inspecteur en/of ontvanger.²³⁷

De afgelopen decennia zijn in de jurisprudentie veel regels geformuleerd over de rechtsgeldige bekendmaking van belastingaanslagen.²³⁸ Daarbij zijn ook regels geformuleerd over de verdeling van de bewijslast. Als een belastingplichtige bijvoorbeeld stelt dat hij het aanslagbiljet niet heeft ontvangen en/of dat de belastingaanslag niet binnen de aanslagtermijn is vastgesteld, wat moet dan bewezen worden en door wie? Uit de jurisprudentie²³⁹ wordt duidelijk dat de bewijslast veelal rust op de inspecteur of de ontvanger.²⁴⁰

In de volgende onderdelen is er aandacht voor een aantal (formele) aspecten waarvoor - in het kader van de bekendmaking - in de heffingsfase al aandacht moet zijn, namelijk:

- de tenaamstelling, adressering en status van een onderneming;
- de wijzen van bekendmaking van het aanslagbiljet;
- de dagtekening van het aanslagbiljet; en
- de betalingstermijnen.

233 De vaststelling van de belastingaanslag is een interne gelegenheid. Met de vaststelling wordt de materieel verschuldigde belasting geformaliseerd.

234 Artikel 2, lid 1, letter k, van de IW 1990.

235 Artikel 11, lid 3, van de AWR, artikel 16, leden 3 en 4, van de AWR en artikel 20, lid 3, van de AWR.

236 Denk bijvoorbeeld aan de bezwaartermijn (artikel 22j AWR), de betalingstermijn (artikel 9 IW 1990), het belopen van invorderingsrente (artikel 28 IW 1990) en de verjaringstermijn (artikel 4:104 Awb).

237 Onder andere: HR 15 april 1965, NJ 1965, 331 en HR 13 januari 1995, NJ 1997, 366.

238 Vanaf 1989: HR 6 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4173 en HR 6 december 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4175.

239 Onder andere: HR 23 november 2007, ECLI:NL:HR:2007:BB8440, HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:930, HR 30 juni 2017, ECLI:NL:HR:2017:1179 en Hof 's-Hertogenbosch 18 november 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:5159.

240 Als de inspecteur in een procedure als eiser of verweerder c.q. gedaagde optreedt, dan ligt de bewijslast bij de inspecteur. Als dit de ontvanger is, dan ligt de bewijslast bij de ontvanger. Denk bij de eerste situatie bijvoorbeeld aan een beroepsprocedure tegen een uitspraak op bezwaar, waarbij in geschil is of de belastingaanslag tijdig is vastgesteld.

7.2.2 Tenaamstelling, adressering en status onderneming

Nadat de controlemedewerkers een controle hebben ingesteld bij de Belgische BV, besluit de bestuurder om zich meer op de Belgische markt te gaan richten. Om de Belgische markt beter van dienst te zijn, verplaatst de bestuurder de BV naar een meer centraal in België gelegen locatie, wijzigt hij de handelsnaam van de BV en stelt hij een 'zaakvoerder' in Nederland aan die een volmacht krijgt om de lopende projecten in Nederland in goede banen te leiden. De controlemedewerkers sturen in het kader van de lopende controle diverse vragenbrieven naar het eerder opgegeven adres van de BV. Zij ontvangen echter geen reactie meer. Een van de vragenbrieven komt zelfs onbestelbaar retour... Wat moeten zij hier nu mee?

7.2.2.1 Tenaamstelling

Een juiste tenaamstelling van de belastingaanslag is belangrijk, omdat de belastingaanslag in zijn geheel is verschuldigd door degene te wiens naam de belastingaanslag is gesteld.²⁴¹ Als de op het aanslagbiljet vermelde gegevens redelijkerwijs twijfel kunnen oproepen over de vraag ten laste van wie de belastingaanslag is opgelegd, voldoet het aanslagbiljet niet aan de vereisten voor het doen ontstaan van een betalingsverplichting.²⁴²

Bij het opmaken van de belastingaanslag dient de inspecteur dan ook te verifiëren wat de precieze naam van de belastingplichtige is. De belastingsystemen, waaronder Beheer van relaties (BVR), worden gevoed vanuit de Basisregistratie Personen (BRP) en het handelsregister van de Kamer van Koophandel (KvK). Op een in Nederland gevestigde onderneming of een onderneming die volgens de statuten de zetel in Nederland heeft, rust de verplichting om ervoor te zorgen dat de informatie in het handelsregister tijdig wordt ingeschreven en actueel blijft. Voor natuurlijke personen vloeit een vergelijkbare verplichting voort uit de Wet basisregistratie personen.²⁴³

Voor in het buitenland gevestigde ondernemingen of in het buitenland verblijvende personen moet worden beoordeeld of zij hun gegevens moeten inschrijven en actualiseren²⁴⁴ of dat waakzaamheid mag worden verwacht bij het op de hoogte houden van de Nederlandse Belastingdienst.²⁴⁵ Omdat de jurisprudentie op dit vlak wisselend is, is het voor de inspecteur raadzaam om met het oog op de tenaamstelling in ieder geval ook te kijken naar buitenlandse handelsregisters en/of documenten van de onderneming (zoals facturen). Als er een verschil met de betalingssystemen bestaat, kan de inspecteur afstemmen met de ontvanger.

241 Artikel 2, lid 1, letter k, van de IW 1990.

242 Onder andere: HR 29 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:AZ5453 en HR 3 december 2010, ECLI:NL:HR:2010:BO5975. Dit is anders als de onjuiste tenaamstelling aan de belastingplichtige te wijten is (HR 29 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:AZ5453).

243 Artikelen 5, 6, 18 en 19 van de Handelsregisterwet 2007 en artikel 2.38 e.v. van de Wet basisregistratie personen.

244 Op grond van de Waadi dient een onderneming die in Nederland arbeidskrachten ter beschikking stelt, zich bijvoorbeeld te registreren in het handelsregister van de KvK.

245 Onder andere: HR 3 januari 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1935 en HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:810, ECLI:NL:PHR:2014:2303. Wel moet een kanttekening geplaatst worden. In de praktijk bestaat vaak discussie over de vraag of er sprake is van inhoudingsplicht in Nederland voor de Wet LB, hetgeen invloed heeft op de vraag of waakzaamheid van de onderneming mag worden verwacht.

Het fiscale nummer van de belastingplichtige vormt in het algemeen, anders dan de tenaamstelling op het biljet, geen essentieel onderdeel van de belastingaanslag. Het kan met het oog op het voorgaande wel van belang zijn om dit nummer te vermelden. Dit geldt in het bijzonder als de belastingplichtige reeds onder dat nummer aangifte(n) heeft gedaan of met de Nederlandse Belastingdienst heeft gecommuniceerd. Zo kan namelijk geen twijfel ontstaan over de vraag voor wie het aanslagbiljet is bestemd.

In de casus zal het aanslagbiljet met daarop de oude handelsnaam waarschijnlijk geen grond zijn voor vernietiging van de belastingaanslag. De Belgische BV was er immers van op de hoogte dat ten aanzien van haar een controle liep. Er zal redelijkerwijs dan ook geen twijfel over bestaan dat de belastingaanslag met de oude handelsnaam ziet op de BV die in de controle betrokken was. Gezien de lopende controle moet de BV zich ook realiseren dat de Nederlandse Belastingdienst in contact met haar wil blijven en juist van haar kant contact moet worden gehouden met de Nederlandse Belastingdienst.

7.2.2.2 Adressering

Steeds meer procedures gaan over het niet op de voorgeschreven wijze bekend maken van een belastingaanslag. Vaak is daarbij in geschil of het aanslagbiljet het juiste adres vermeldt. Als op het aanslagbiljet een onjuist adres staat vermeld door een fout van de Belastingdienst, kan dit grond zijn voor vernietiging van de belastingaanslag.²⁴⁶ Procedures over de bekendmaking van de belastingaanslag gaan dus vaak over 'alles of niets verschuldigd zijn'.²⁴⁷

De ontvanger maakt de belastingaanslag bekend door het verzenden of uitreiken van het aanslagbiljet aan het juiste adres.²⁴⁸ Bij bekendmaking door toezending per post geldt als regel dat met de terpostbezorging van het aanslagbiljet de bekendmaking heeft plaatsgevonden.²⁴⁹ Een geschilpunt kan ontstaan als het aanslagbiljet de belastingplichtige niet heeft bereikt en de belastingplichtige stelt dat dit is veroorzaakt door een fout van de Belastingdienst. Bijvoorbeeld een verkeerde adressering die aan de Belastingdienst te wijten is.

Bij de beoordeling of de rechtgevolgen van de belastingaanslag zijn ingetreden, wordt van het volgende uitgegaan. Bij betwisting van de ontvangst of aanbidding door de belastingplichtige ligt het op de weg van de inspecteur of de ontvanger om feiten en omstandigheden te stellen die aannemelijk maken dat de Belastingdienst het juiste adres heeft gebruikt en het biljet ook bij het postvervoersbedrijf is aangeboden of is uitgereikt. Het gaat bij het aannemelijk maken van het juiste adres niet alleen om het adres zelf, maar ook om de notatiewijze van het adres. Het is in dat

246 Indien de belastingaanslag niet op de voorgeschreven wijze is bekendgemaakt, is aan de strekking van de regels over bekendmaking van besluiten toch voldaan, als de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger het aanslagbiljet of een afschrift daarvan ontvangt (HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:930). De stelplicht en bewijslast met betrekking tot feiten die deze uitzondering rechtvaardigen, liggen bij de inspecteur of ontvanger.

247 Als de inspecteur of ontvanger de juistheid van de adressering en de verzending niet aannemelijk kan maken, is geen sprake van een vastgestelde en inwerking getreden belastingaanslag. Als de ontvanger wel al tot invordering is overgegaan, dan is dit onrechtmatig en is de ontvanger wegens onzorgvuldig handelen mogelijk schadeplichtig. Als de termijn voor oplegging van de naheffingsaanslag al verstreken is, heeft het niet juist bekend maken voor de heffing tot gevolg dat over het betreffende jaar geen naheffingsaanslag meer kan worden opgelegd.

248 Artikel 8 van de IW 1990.

249 In onderdeel 7.2.3 komt de postbezorging meer aan bod.

kader van belang om ofwel stukken te hebben waaruit duidelijk wordt dat een buitenlands adres op de juiste wijze - volgens de internationale standaard - volledig op het aanslagbiljet genoteerd staat, ofwel stukken waaruit blijkt dat belastingplichtige heeft aangegeven dat de stukken hem ook bereiken bij een andere schrijfwijze. Het is dan ook verstandig om een belastingplichtige, indien mogelijk, schriftelijk (via de e-mail) te laten bevestigen dat het door hem opgegeven adres juist en volledig is.

Als de inspecteur of ontvanger slaagt in dit bewijs, dan wordt aangenomen dat de rechtsgevolgen zijn ingetreden, tenzij de belastingplichtige het vermoeden van ontvangst of aanbidding weet te ontzenuwen.

Met het oog op deze bewijslast, is het dus raadzaam dat tijdens de controle al oog is voor het adres van de onderneming. In de situatie dat tijdens een controle bijvoorbeeld brieven onbeantwoord blijven of stukken onbestelbaar retour komen, moet de inspecteur extra alert te zijn.

Net als bij de tenaamstelling geldt dat de adresgegevens in het Nederlandse handelsregister of BVR met in achtname van de adresprioritering, in beginsel leidend zijn bij het vaststellen van de belastingaanslag.

In de overkoepelende casus hebben de controlemedewerkers in het kader van de lopende controle diverse vragenbrieven naar het eerder opgegeven adres van de Belgische BV gestuurd. Zij ontvangen daarop geen reactie meer. Een van de vragenbrieven komt zelfs onbestelbaar retour. Als pogingen om in contact te komen met de onderneming mislukken en het juiste adres niet bij de onderneming of gemachtigde geverifieerd kunnen worden, is het verstandig om te overleggen met de ontvanger over hoe stukken op een andere geschikte wijze kunnen worden bekend gemaakt. Te denken valt aan bekendmaking aan bijvoorbeeld de advocaat van de Belgische BV²⁵⁰, afschriften aan meerdere adressen of bekendmaking middels betekening aan het parket van het openbaar ministerie en/of een advertentie.²⁵¹

7.2.2.3 Status van de onderneming

Indien een onderneming ten aanzien waarvan een controle loopt ontbonden is of ontbonden wordt, kan de vraag opkomen of die ontbinding in de weg staat aan de oplegging en bekendmaking van een belastingaanslag. Het antwoord daarop is nee. Het is mogelijk om een belastingaanslag op te leggen aan een rechtspersoon die is opgehouden te bestaan.²⁵²

In dat geval geldt wel een aparte wijze van bekendmaking.²⁵³

250 HR 14 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE9334.

251 HR 29 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC5346.

252 HR 19 september 2003, ECLI:NL:HR:2003:AK8288. Dit rapport gaat niet verder in op de mogelijkheid om de belastingaanslag op te leggen aan een eventuele rechtsopvolger.

253 Onderdeel 7.2.3.4 bevat meer informatie op dit punt.

7.2.3 Wijzen van bekendmaking aanslagbiljet

Terwijl de zaken van de de Belgische BV zowel in België als in Nederland steeds minder goed gaan, loopt de controle bij de vennootschap onverminderd door. Ook de Belgische fiscus krijgt de onderneming op het netvlies, omdat de vennootschaphaar belastingsschulden in België niet kan voldoen. Het wordt de bestuurder op een gegeven moment dan ook allemaal te veel. Hij besluit de activiteiten van de BV te staken en verder ‘zijn kop in het zand te steken’. Hij reageert niet meer op brieven, e-mailberichten en telefoontjes van de controlemedewerkers. Aange tekende stukken worden geweigerd of niet afgehaald.

7.2.3.1 Rechtsgeldige bekendmaking

Het naar buiten treden met het aanslagbiljet kan niet op willekeurige wijze gebeuren. De hoofdregel is dat bekendmaking van een belastingaanslag op voorgeschreven wijze moet plaatsvinden. Dit betekent dat het opgemaakte aanslagbiljet overeenkomstig artikel 8 van de IW 1990 door de ontvanger en in overeenstemming met artikel 3:41, lid 1, van de Awb door toezending of uitreiking²⁵⁴ aan de belastingplichtige of zijn vertegenwoordiger moet worden bekendgemaakt.

Als de bekendmaking gebeurt door toezending van het aanslagbiljet, kan er in de regel van worden uitgegaan dat met de terpostbezorging van dat biljet de bekendmaking rechtsgeldig heeft plaatsgevonden. Die regel lijdt echter uitzondering als de zending de belastingplichtige niet heeft bereikt als gevolg van een fout van de Belastingdienst, bijvoorbeeld door een verkeerde adressering die aan de Belastingdienst is te wijten. In die situatie treden de rechtsgevolgen pas in op de dag van de ontvangst van (een afschrift van) het aanslagbiljet door de belastingplichtige of zijn vertegenwoordiger. Met de ontvangst van het aanslagbiljet is voldaan aan de regels van bekendmaking in de zin van artikel 3:41 van de Awb. Het aanslagbiljet moet in dat geval worden geacht de voorafgaande dag aan de belastingplichtige te zijn toegezonden.²⁵⁵

De bekendmaking kan ook door uitreiking plaatsvinden. Voor uitreiking in buitenlandsituaties schakelt de ontvanger een belastingdeurwaarder in die de belastingaanslag middels het aanslagbiljet laat betekenen bij het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie in de regio van het kantoor van de ontvanger waaronder de belastingplichtige ressorteert. De belastingdeurwaarder stuurt ook een afschrift van het aanslagbiljet per aangetekende post aan belastingplichtige.²⁵⁶ Met de betekening aan het parket heeft bekendmaking plaatsgevonden.

Is het niet mogelijk de belastingaanslag bekend te maken door toezending of uitreiking, dan kan op grond van artikel 3:41, lid 2, van de Awb de bekendmaking ook geschieden op een andere geschikte wijze.

254 Uitreiking van het aanslagbiljet door de ontvanger of de belastingdeurwaarder komt nagenoeg niet voor in de praktijk.

255 HR 15 maart 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5141, HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:930 en HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1371.

256 Artikelen 54 en 55 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. In de jurisprudentie is dit aan de orde geweest in HR 29 februari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC5346.

7.2.3.2 Automatisch proces

Het opleggen van de belastingaanslag en het verzenden daarvan zijn in de regel volledig geautomatiseerde administratieve processen. De inspecteur voert de voor de belastingaanslag relevante gegevens in, waarna Belastingdienst Centrale Administratie (B/CA) te Apeldoorn deze automatisch in een aanslagbiljet verwerkt en het aanslagbiljet aanlevert bij het postvervoersbedrijf.²⁵⁷

In bepaalde gevallen kan het echter wenselijk zijn dat niet B/CA het aanslagbiljet opmaakt en verzendt, maar dat de inspecteur het aanslagbiljet ‘met de hand opmaakt’ oftewel het opleggen van een penaanslag. Zo’n situatie doet zich bijvoorbeeld voor als de aanslagtermijn dreigt te verstrijken, als de wens bestaat om conservatoir beslag te leggen (onderdeel 7.2.5.2) of versneld tot invordering over te gaan (onderdeel 7.2.5.3), of als er vermoedens zijn dat de onderneming is opgehouden te bestaan (onderdeel 7.2.3.4). Ook bij de groep ondernemingen die in dit rapport centraal staat, heeft het, met het oog op een juiste bekendmaking, vaak de voorkeur dat er een penaanslag wordt opgemaakt.

In de volgende onderdelen is er aandacht voor een aantal aspecten die in het oog moeten worden gehouden bij de bekendmaking van een penaanslag (7.2.3.3) en de bijzondere wijze van bekendmaking indien de rechtspersoon (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan (7.2.3.4).

7.2.3.3 Bekendmaking van een penaanslag middels verzending of uitreiking

Een belastingschuldige kan zich op het standpunt stellen dat hij een aanslagbiljet niet heeft ontvangen. Bij door B/CA opgemaakte en regulier verzonden aanslagbiljetten ligt de nadruk dan meestal op de juistheid van het gehanteerde adres. De daadwerkelijke terpostbezorging kan met een B/CA-rapport namelijk meestal wel bewezen worden.²⁵⁸

Bij penaanslagen ligt dit anders. De juistheid van het adres kan in dat geval - vanwege de betrokkenheid van de ontvanger, het mogelijk opvragen van informatie via het Central Liaison Office (CLO) of bij belanghebbende zelf, en de handmatige notatie van het adres op het aanslagbiljet - meestal bewezen worden. Het bewijs van de daadwerkelijke verzending van het aanslagbiljet wordt echter een stuk lastiger. Hoe kan namelijk aannemelijk worden gemaakt dat een aanslagbiljet in de postkast is gelegd en dat het vervolgens bij het postvervoersbedrijf is aangeboden? Met het oog op die bewijspositie is het bij penaanslagen dan ook noodzakelijk dat deze aangetekend en onder gebruikmaking van track and trace worden verzonden of dat ze worden uitgereikt.

Bij aangetekende verzending geldt dat de traceercode inclusief traceerinformatie intern goed bewaard moet worden, zodat de inspecteur of ontvanger achteraf altijd kan aantonen dat het aanslagbiljet daadwerkelijk is verzonden. Het mogelijk niet werken van de traceerfunctie over de landsgrenzen heen, doet hier niet aan af. Het gaat in eerste instantie om het bewijs van de

²⁵⁷ Om de verzending van een aanslagbiljet dat geautomatiseerd is gegenereerd te kunnen bewijzen, kan bij B/CA een verzendrapport worden aangevraagd. In een (gerechtelijke) procedure zal het bewijs alleen voldoende zijn, als de bij het rapport behorende bijlagen zijn bijgevoegd. Ook zal op het aanslagbiljet de tenaamstelling en het adres op de juiste wijze genoteerd moeten staan.

²⁵⁸ Zie echter ook HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:674.

verzending. Voor het bewijs van de daadwerkelijke ontvangst door geadresseerde is de traceerfunctie wel van belang. Omdat die bewijslast pas in beeld komt op het moment dat de geadresseerde de niet-ontvangst aannemelijk heeft gemaakt, is het echter niet direct onoverkomelijk als de traceerfunctie niet over de grens heen werkt.²⁵⁹ Het weigeren of niet afhalen van een aangetekend aanslagbiljet blijft overigens voor rekening van de geadresseerde.

7.2.3.4 Bekendmaking als de rechtspersoon (vermoedelijk) is opgehouden te bestaan

Indien de inspecteur gedurende een controle het vermoeden heeft, of weet dat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan dan wel in staat van faillissement verkeert, schakelt de inspecteur het beste direct met de ontvanger. Dit schakelen is van belang, omdat in die gevallen een afwijkende wijze van bekendmaking geldt. Relevante signalen voor de heffing om te schakelen kunnen bijvoorbeeld zijn dat de post onbestelbaar retour komt of dat het handelsregister of Centraal Insolventieregister²⁶⁰ melding maakt van ontbinding/faillissement.

Bij een lopend faillissement van de belastingplichtige heeft de rechtspersoon nog niet opgehouden te bestaan, maar geldt wel een afwijkende procedure. In dat geval moet de ontvanger het aanslagbiljet namelijk aan de curator bekend maken.²⁶¹

Bij rechtspersonen die (vermoedelijk) zijn opgehouden te bestaan, kunnen belastingaanslagen met een dagtekening op of na 1 januari 2019, zonder heropening van de vereffening bekend worden gemaakt.²⁶² Dit geldt zowel bij rechtspersonen waarvan het zeker is dat deze zijn opgehouden te bestaan, als bij rechtspersonen waarvan dit redelijkerwijs wordt vermoed. Bij deze twee groepen rechtspersonen kan de ontvanger de aanslag bekend maken door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan het parket van een ambtenaar van het openbaar ministerie. Uit de (betekende) stukken moet blijken dat er sprake is van een bekendmaking op grond van artikel 8, lid 2, van de IW 1990. Daarnaast moet de ontvanger zorg dragen voor publicatie in de Staatscourant en voor het sturen of uitreiken van een afschrift van het aanslagbiljet aan de laatst bekende bestuurder(s), aandeelhouder(s) en vereffenaar(s). De ontvanger heeft een inspanningsverplichting om te achterhalen wie die (rechts)personen zijn.

7.2.4 Dagtekening en termijnoverschrijding

Vanwege de vele technische vragen op heffingsgebied en de moeilijkheden die de controlemedewerkers ondervinden in de communicatie, loopt de controle bij de Belgische vennootschap inmiddels ruim anderhalf jaar. Hierdoor komt het einde van de naheffingstermijn van een van de controlejaren in beeld. De controlemedewerkers overwegen om over dat jaar een aanslag ter behoud van rechten²⁶³ op te leggen, omdat het controlerapport nog niet is afgerond. Zij vragen zich af of hierover afstemming met de ontvanger dient plaats te vinden.

259 Een voorbeeld in de jurisprudentie is Hof Arnhem-Leeuwarden 14 november 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:9867.

260 Te raadplegen via www.rechtspraak.nl.

261 Artikel 8.1 van de Leidraad Invordering 2008.

262 Onder verwijzing naar artikel 8 van de IW 1990, zoals dat artikel per 1 januari 2019 luidt.

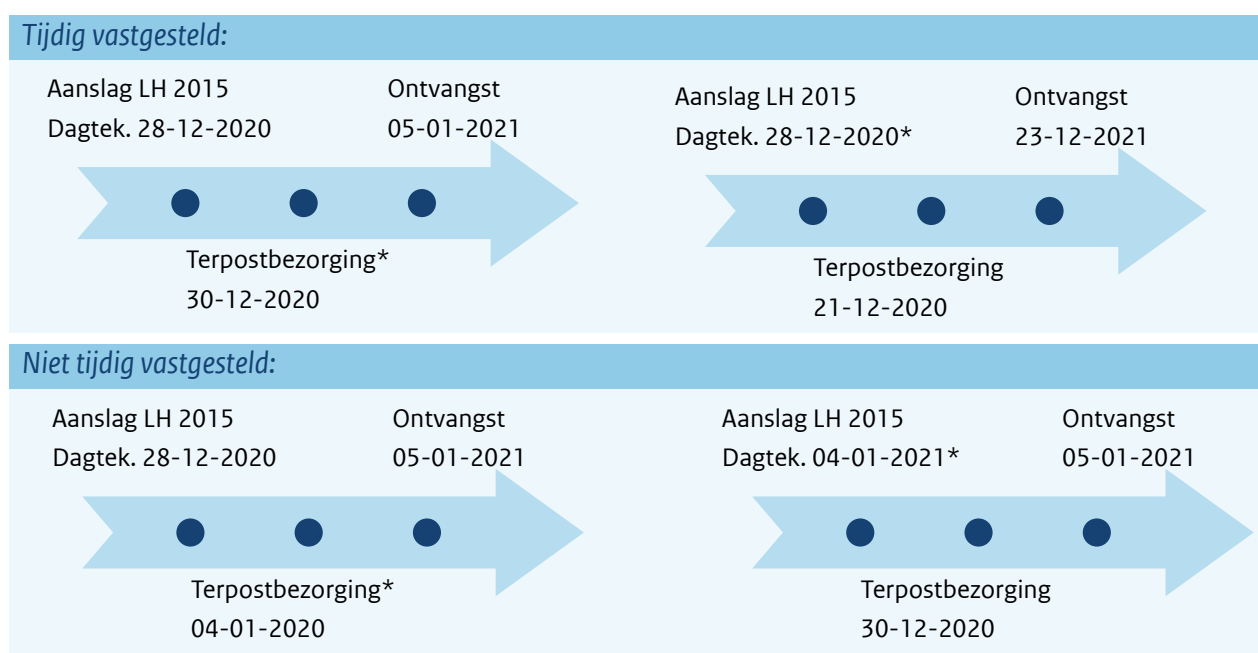
263 Artikel 20, lid 3, van de AWR.

7.2.4.1 Aanslagtermijn en dagtekening aanslagbiljet

De bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag²⁶⁴ vervalt op grond van artikel 20, lid 3, van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR), vijf jaar na het einde van het kalenderjaar waarover de naheffingsaanslag wordt opgelegd. Ingevolge artikel 5, lid 1, van de AWR geldt de dagtekening van het aanslagbiljet in beginsel als dagtekening van de vaststelling van een belastingaanslag. Dit geldt echter alleen als het aanslagbiljet voor of op de dagtekening op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt. Die voorgeschreven wijze houdt in dat de belastingaanslag door de ontvanger bekend wordt gemaakt door toezending of uitreiking, zonder een aan de Belastingdienst te wijten fout.

Bij een bekendmaking op voorgeschreven wijze per post mag uitgegaan worden van de verzendtheorie. Dit houdt in dat aan de zijde van de Belastingdienst bewezen moet kunnen worden dat de belastingaanslag vóór het einde van de aanslagtermijn ter post is bezorgd (de aanbidding van het poststuk aan het postvervoersbedrijf) met de juiste adressering.

Voorbeelden bekendmaking op voorgeschreven wijze en verzendtheorie:



* is datum van vaststelling belastingaanslag.

264 In casu is sprake van een mogelijke naheffing, maar de regels over bekendmaking gelden voor alle belastingaanslagen en andere besluiten.

Bij een gebrekkige bekendmaking is de belastingaanslag niet op voorgeschreven wijze bekend gemaakt, maar is toch aan de regels van bekendmaking voldaan als de belastingplichtige of zijn vertegenwoordiger een afschrift van het aanslagbiljet heeft ontvangen. De belastingaanslag blijft in stand als de ontvangst van het aanslagbiljet ligt voor afloop van de aanslagtermijn. De rechtsgevolgen treden pas in met de ontvangst van (een afschrift van) het aanslagbiljet door belastingplichtige of diens vertegenwoordiger.²⁶⁵

Een belastingaanslag is dus niet binnen de aanslagtermijn vastgesteld indien:

- het aanslagbiljet een dagtekening heeft buiten de aanslagtermijn; of
- het aanslagbiljet weliswaar een dagtekening binnen de aanslagtermijn heeft, maar de belastingaanslag niet binnen de aanslagtermijn op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt (als gevolg van een foutief adres bijvoorbeeld) en de belastingplichtige noch diens gemachtigde (een afschrift van) het aanslagbiljet voor afloop van de aanslagtermijn heeft ontvangen.²⁶⁶

Of de belastingaanslag op voorgeschreven wijze is bekendgemaakt, is door voornoemde regels dan ook de eerste vraag bij de beoordeling of de belastingaanslag tijdig is vastgesteld. Kan de inspecteur of de ontvanger (na vele jaren) een tijdige bekendmaking op voorgeschreven wijze of tijdige ontvangst bij betwisting daarvan niet bewijzen en kan door verloop van de aanslagtermijn bekendmaking op (niet) voorgeschreven wijze ook niet meer plaatsvinden, dan zal een beroep op vernietiging van de belastingaanslag wegens overschrijding van de aanslagtermijn slagen. Het controlewerk blijft dan zonder financieel resultaat, maar ook kan de vernietiging van de belastingaanslag leiden tot een schadeplicht voor de inspecteur en/of de ontvanger.

Het is dus belangrijk om zorgvuldig te handelen bij de bekendmaking van een belastingaanslag.

7.2.4.2 Uitstel van betaling bij belastingaanslag ter behoud van rechten

Een apart aspect dat speelt bij belastingaanslagen ter behoud van rechten is het verlenen van uitstel van betaling. Zo dient de ontvanger voor een belastingaanslag ter behoud van rechten in beginsel ambtshalve uitstel van betaling te verlenen. De ontvanger verleent dit uitstel voor het gehele bedrag van de ter behoud van rechten opgelegde belastingaanslag. Het uitstel duurt tot het moment waarop de inspecteur aan de belastingplichtige de precieze elementen van de belastingaanslag heeft medegedeeld. Ontvanger en inspecteur zullen hierover moeten schakelen.

²⁶⁵ Onder andere: HR 15 maart 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5141 en HR 11 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1439.

²⁶⁶ Onder andere: HR 15 maart 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5141, HR 15 april 2005, ECLI:NL:HR:2005: AT3985, HR 14 september 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7189, HR 18 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:930, en HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1371.

7.2.5 Betalingstermijn

De controlemedewerkers zien gedurende de controle hun vermoeden bevestigd worden dat de Belgische BV onterecht geen aangifte heeft gedaan voor de werkzaamheden in Nederland. Zij zijn voornemens een naheffingsaanslag loonheffingen op te leggen. Van de invorderingscollega's waarmee zij al eerder geschakeld hebben, weten de controlemedewerkers dat de verhaalsmogelijkheden in België nihil zijn. Die informatie heeft de ontvanger namelijk al via het CLO verkregen. Ook is het de controlemedewerkers bekend dat de enige verhaalsmogelijkheid in Nederland een aantal bungalows op naam van de Belgische vennootschap zijn. Nu de vennootschap de bungalows in Nederland te koop heeft aangeboden, vragen de controlemedewerkers zich af of de ontvanger direct maatregelen kan nemen.

7.2.5.1 Betalingstermijn algemeen

Nadat een aanslagbiljet is bekendgemaakt, is de belastingschuld in het algemeen nog niet direct invorderbaar. De ontvanger kan behoudens enkele uitzonderingen pas na overschrijding van de betalingstermijnen van artikel 9 van de IW 1990 tot dwanginvordering overgaan. Artikel 9, lid 2, van de IW 1990 geeft voor naheffingsaanslagen een betalingstermijn van veertien dagen. Deze betalingstermijn gaat pas in na de dagtekening van het aanslagbiljet. De wetgever heeft dit aanvangsmoment bewust gekozen, omdat het vaak lastig is om precies te bepalen wanneer een aanslag bekend is gemaakt. Daarnaast werkt de Belastingdienst bij het opleggen van aanslagen ook met een vooruitgeschoven dagtekening. De belastingschuldige heeft hierdoor meestal een voordeel van enkele dagen om te betalen, aangezien de vooruitgeschoven dagtekening vaak later in de tijd is gelegen dan het moment waarop de aanslag bekend is gemaakt. Bij in het buitenland gevestigde rechtspersonen gaat dit niet altijd op, omdat de postbezorging dan meer tijd in beslag neemt.

Maar wat nu als er aanwijzingen zijn dat de belastingplichtige verhaalsmiddelen gaat verduisteren? Kunnen er dan al maatregelen worden getroffen nog voordat er een belastingaanslag is opgelegd? En kan, als er wel al een belastingaanslag is opgelegd, afgeweken worden van de geldende betalingstermijn? Het antwoord op deze vragen komt terug in de twee volgende onderdelen over conservatoir beslag en versnelde invordering.

7.2.5.2 Conservatoir beslag

De ontvanger heeft op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering de mogelijkheid om conservatoir beslag te leggen. Conservatoir beslag betekent beslag op (een deel van) het vermogen van een belastingplichtige, ter verzekering van betaling van een vordering. Dit beslag kan al plaatsvinden voordat de rechter uitspraak heeft gedaan over de juistheid van die vordering of, in het geval van de Belastingdienst, voordat een belastingaanslag is opgelegd. Bij versnelde invordering is dit anders, daar is wel een belastingaanslag vereist.

Vanwege de verstrekende gevolgen die een conservatoir beslag voor een belanghebbende heeft, moet de ontvanger wel eerst toestemming (verlof) krijgen van de voorzieningenrechter van de rechtbank.²⁶⁷ De ontvanger zal hiervoor via de Rijksadvocaat een verzoekschrift moeten indienen. Bij onroerende zaken, zoals de bungalows in de casus, is het van belang dat het verzoekschrift weergeeft waarom er een gegronde vrees voor verduistering is. In de casus zal dit het te koop aanbieden van de bungalows zijn. Indien de voorzieningenrechter oordeelt dat de gegronde vrees voor verduistering terecht is en de overige voorwaarden zijn vervuld, kan hij het verzoek honoreren en verlof verlenen om conservatoir beslag te leggen. Als de voorzieningenrechter geen toestemming verleent, omdat hij de gegronde vrees voor verduistering niet aanwezig acht, mag de ontvanger niet alsnog om dezelfde reden versnelde invordering toepassen.

Het al dan niet inslaan van de weg van conservatoir beslag is dus afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Zijn er bijvoorbeeld aanwijzingen dat de belastingplichtige zal proberen om verhaal onmogelijk te maken voordat een belastingaanslag is opgelegd, dan kan de ontvanger voor de optie van conservatoir beslag kiezen.

Bij conservatoir beslag is het niet vereist dat er een belastingaanslag is opgelegd. Toch wordt in die situatie, dus als er nog geen aanslag is opgelegd, terughoudend gehandeld. Als het namelijk niet mogelijk is om eerst een belastingaanslag op te leggen, vraagt de ontvanger alleen maar verlof als de belasting in redelijkheid materieel verschuldigd wordt geacht.²⁶⁸ Een andere relevante factor bij conservatoir beslag is de termijn waarbinnen de inspecteur de aanslag op kan leggen. Als de voorzieningenrechter verlof verleent, zal hij namelijk aangeven binnen welke termijn een eis in hoofdzaak ingediend moet zijn. Dat betekent concreet dat de inspecteur binnen die termijn de belastingaanslag moet opleggen.²⁶⁹ Lukt dat niet, dan zal het conservatoir beslag vervallen. Bij conservatoir beslag is een goede afstemming tussen de inspecteur en ontvanger dus van belang.

7.2.5.3 Versnelde invordering

In specifieke gevallen kan de ontvanger een belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar verklaren. In die gevallen hoeft de ontvanger de reguliere betalingstermijn niet af te wachten. In welke gevallen dit mogelijk is, staat in artikel 10 van de IW 1990. Onder meer kan worden gedacht aan de volgende drie situaties:

- de ontvanger maakt aannemelijk dat een gegronde vrees bestaat dat goederen van de belastingschuldige zullen worden verduisterd;
- de belastingschuldige woont buiten Nederland, is buiten Nederland gevestigd of heeft in Nederland geen vaste woonplaats of plaats van vestiging, en de ontvanger maakt aannemelijk dat een gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet op de belastingschuldige kan worden verhaald; of
- op goederen waarop de belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald, is al eerder beslag gelegd voor zijn belastingschuld.

²⁶⁷ Artikel 700 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering.

²⁶⁸ De Belastingdienst moet hierbij, zoals altijd, in redelijkheid handelen.

²⁶⁹ Zie artikel 3.2.2 van de Leidraad Invordering 2008.

Het enkele feit dat een belastingschuldige buiten Nederland woont, is gevestigd of in Nederland geen vaste woonplaats dan wel plaats van vestiging heeft, is onvoldoende reden voor versnelde invordering. De beslissing van de ontvanger over toepassing van versnelde invordering hangt af van de omstandigheden van het geval. Enkele voorbeelden van mogelijk relevante omstandigheden zijn:

- niet compliant gedrag van de belastingplichtige;²⁷⁰
- de aard van de verhaalsobjecten (bijvoorbeeld een roerende zaak, onroerende zaak of vordering);
- het niet aanwezig zijn van financiële reserves;
- het eerder niet nakomen van betalingsverplichtingen of betalingsregelingen;
- het ontbreken van een invorderingsverdrag²⁷¹ met het land/de staat waar zich verhaalsmogelijkheden bevinden; en
- uitlatingen van de belastingschuldige.

Een aantal van deze omstandigheden wordt gedeeltelijk zichtbaar tijdens een controle, met name de eerste bullet point over niet compliant gedrag.

De ontvanger moet bij versnelde invordering aan de belastingschuldige mededelen dat en op welke grond hij tot versnelde invordering overgaat.²⁷² Indien al voor het opleggen van een belastingaanslag redenen voor versnelde invordering bekend zijn, laat de ontvanger op het aanslagbiljet zelf vermelden dat artikel 10 van de IW 1990 wordt toegepast.²⁷³ De uiterste betalingstermijn wordt dan gelijk aan de dagtekening op het aanslagbiljet.²⁷⁴

De mogelijkheid van versnelde invordering wordt in de praktijk bijna altijd gebruikt in combinatie met artikel 15 van de IW 1990 over versnelde tenuitvoerlegging. De ontvanger kan dan direct overgaan tot het uitvoeren van een dwangbevel dat de titel vormt voor executoriale maatregelen en het tenuitvoerleggen daarvan.²⁷⁵ In de praktijk reikt de belastingdeurwaarder dan het aanslagbiljet aan de belastingschuldige uit en geeft daarbij aan dat de belastingschuldige direct moet betalen. Als de betaling uitblijft, betekent de belastingdeurwaarder vervolgens het dwangbevel, waarna hij direct executoriale maatregelen kan treffen. Bij executoriale maatregelen gaat het bijvoorbeeld om het leggen van beslag.

270 Denk, gelet op de scope van het rapport, bijvoorbeeld aan het niet doen van loonaangiften, de aanwezigheid van valse of op onjuiste gronden verkregen A1-verklaringen, zwarte loonbetalingen of het voeren van een gebrekkige loonadministratie.

271 Op basis van invorderingsverdragen, -verordeningen en -richtlijnen wisselen landen inlichtingen ten behoeve van de invordering uit en bieden zij elkaar ondersteuning bij de notificatie van stukken en de daadwerkelijke bijstand bij de invordering. Zonder een dergelijke internationale overeenkomst is het niet mogelijk om over de landsgrenzen heen in te vorderen.

272 Artikel 10.1 van de Leidraad Invordering 2008.

273 Toepassing van versnelde invordering kan voor de inspecteur een reden zijn om belanghebbende niet in de gelegenheid te stellen om vooraf zijn zienswijzen op een controlerapport te geven. Daar waar het verdedigingsbeginsel geldt, bijvoorbeeld bij naheffingen voor de OB, kan de versnelde invordering een rechtvaardiging voor schending van het verdedigingsbeginsel vormen.

274 In de regel zal de ontvanger aangeven dat ook de reguliere betalingstermijn van artikel 9 van de IW 1990 op het aanslagbiljet wordt vermeld, zodat de ingangsdatum van de invorderingsrente duidelijk is. Daarnaast is die vermelding handig in het geval de grond voor versnelde invordering succesvol wordt bestreden.

275 Een dwangbevel kan in dit opzicht vergeleken worden met een veroordelend rechterlijk vonnis.

7.3 (Dwang)invordering

7.3.1 Inleiding

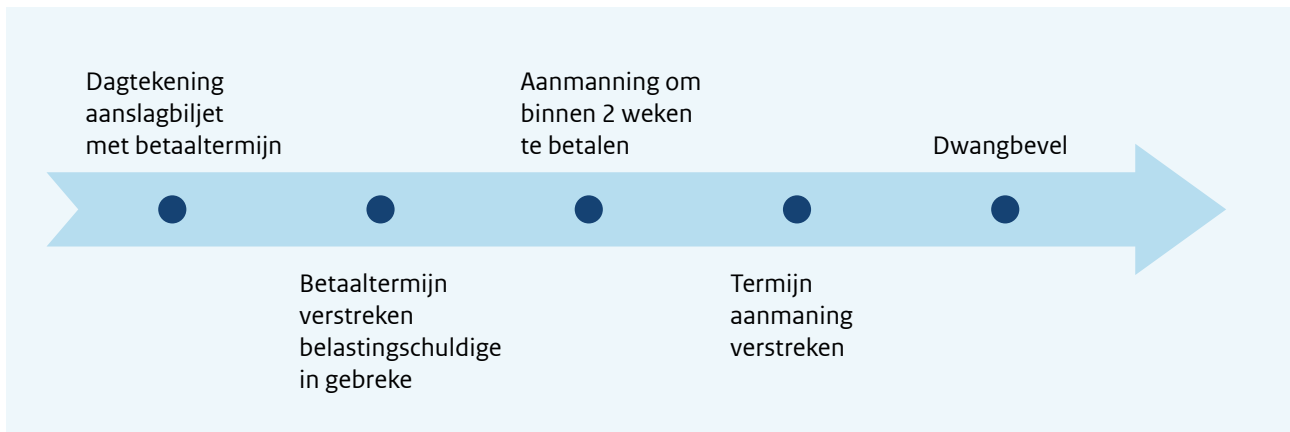
Om te illustreren dat de oplegging van een naheffingsaanslag niet als sluitstuk van belastingheffing moet worden gezien, is in de onderdelen 7.3 en 7.4 aandacht voor wat er gebeurt na het opleggen van de naheffingsaanslag, namelijk de daadwerkelijke invordering. De (dwang) invordering komt hierbij als eerste aan bod.

Dwanginvordering is - eenvoudig gezegd - het pakket van maatregelen dat de ontvanger kan nemen als een natuurlijk persoon of een rechtspersoon een belastingaanslag niet voor de vervaldag betaalt. In het kader van dit rapport reikt het te ver om op alle mogelijkheden binnen de dwanginvordering in te gaan. Daarom gaat de aandacht hier uit naar punten waarbij de inspecteur een rol kan spelen. Daarbij is onder andere aandacht voor de uitdagingen waar de ontvanger soms voor staat (onderdeel 7.3.3), het proces van dwanginvordering als er geen verhaalsmogelijkheden in Nederland zijn (onderdeel 7.3.4) en aspecten die spelen bij gebruik van de g-rekening (onderdeel 7.3.5).

7.3.2 (Dwang)invordering algemeen

Na het staken van de activiteiten van de Belgische BV ontvangt de bestuurder diverse 'blauwe enveloppen' met afschriften van aan de vennootschap opgelegde naheffingsaanslagen loonheffingen. De bestuurder hecht weinig waarde aan de inhoud van deze enveloppen. De vennootschap heeft volgens hem immers weinig van de Nederlandse Belastingdienst te vrezen nu de vennootschap wegens gebrek aan baten ontbonden is, er geen g-rekening is, en de bungalows in Nederland verkocht zijn. Zolang de zaken in België met een nieuw opgerichte vennootschap maar voorspoedig gaan en de Belgische fiscus 'te vriend wordt gehouden' zijn er geen redenen tot zorgen. De controlemedewerkers zijn benieuwd of de vennootschap inmiddels al betaald heeft en informeren hiernaar bij de ontvanger.

Een belastingschuldige die niet binnen de betalingstermijn betaalt, ontvangt van de ontvanger in de regel een aanmaning tot betaling. De belastingschuldige krijgt dan de gelegenheid om alsnog binnen twee weken na dagtekening van de aanmaning te betalen. Als de belastingschuldige ook na de aanmaning niet tot betaling overgaat, geeft artikel 12 van de IW 1990 de ontvanger het recht om aan zichzelf een executoriale titel te verstrekken. Dit doet de ontvanger door het uitvaardigen van een dwangbevel. Op basis van dit dwangbevel kan de ontvanger zelf executoriale maatregelen treffen, zoals beslag leggen of het doen van een vordering onder een derde. Overigens heeft de ontvanger ook zonder een dwangbevel al diverse inningsmogelijkheden, zoals verrekening en uitwinning van een pandrecht. Hierna zal blijken dat (informatie van) de inspecteur een belangrijke rol kan spelen binnen de (dwang)invordering.



7.3.3 Uitdagingen ten aanzien van het verhaal bij ‘buitenlandse belastingschuldigen’

Onderdeel 7.1 had betrekking op de uitdagingen die kunnen spelen in een casus die over de landsgrenzen heen gaat. In de casus aan het begin van onderdeel 7.3.2 komt ook een aantal aspecten/uitdagingen naar voren die voor de inning en dwanginvordering van belang zijn:

- de duur van de controle en de ‘late’ oplegging van de naheffingsaanslagen;
- het ontbreken van betalingsmoraal (non-compliance);
- het ontbreken van verhaalsmogelijkheden in Nederland;
- de oude vennootschap die kwalificeert als belastingschuldige, is ontbonden en (vermoedelijk) opgehouden te bestaan; en
- de nieuwe Belgische BV kan niet zondermeer op een lijn worden gesteld met de oude BV.

Afhankelijk van de aard van het bedrijf kunnen verhaalsmogelijkheden in Nederland ontbreken. Een blik op de uitzendbranche leert bijvoorbeeld dat er in de praktijk met regelmaat geen verhaalsmogelijkheden in Nederland zijn. Dit is verklaarbaar vanuit de aard van de onderneming: er zijn immers weinig middelen nodig voor de uitoefening van een uitzendbedrijf. Waardevolle roerende zaken, zoals voertuigen of onroerende zaken, zijn vaak niet noodzakelijk. Ook een bankrekening in Nederland is niet vereist.

In die gevallen waarin een onderneming wel over voormelde verhaalsmogelijkheden beschikt, bevinden deze zich bij een in het buitenland gevestigde werkgever meestal in het vestigingsland en niet in Nederland.

De vaak beperkte invorderingsmogelijkheden in Nederland leiden ertoe dat de ontvanger in veel dossiers uiteindelijk de hulp van het CLO moet inschakelen. Ook de g-rekening biedt een belangrijke verhaalsmogelijkheid voor de ontvanger. Omdat de inspecteur in beide processen een belangrijke rol kan spelen, komen deze processen in de onderdelen 7.3.4 en 7.3.5 aan bod.

7.3.4 CLO

Het CLO is, naast de informatie-uitwisseling zoals beschreven in onderdeel 4.3, onder meer belast met de uitvoering van internationale wederzijdse bijstand bij de invordering. Het gaat daarbij om het uitwisselen van inlichtingen ten behoeve van de invordering, de notificatie van stukken en de daadwerkelijke bijstand bij de invordering.

Het vragen van internationale bijstand aan een andere staat is alleen mogelijk als een internationale afspraak, zoals een richtlijn of verdrag, hiertoe de mogelijkheid biedt. Het gaat dan niet alleen om de vraag of er een internationale overeenkomst met de andere staat is, maar ook om de vraag of het belastingmiddel waarvoor bijstand wordt verzocht onder die overeenkomst valt. Verder kan er op grond van de afspraak soms een drempel zijn voor de hoogte van het bedrag waarvoor bijstand kan worden gevraagd of kan de ouderdom van de belastingschuld aan bijstand in de weg staan. Voor schulden die betrekking hebben op de loonbelasting en premies sociale verzekeringen, is er binnen de Europese Unie (EU) in de regel een grondslag aanwezig voor het vragen van bijstand.²⁷⁶ Buiten de EU is dit minder vaak het geval. Dat moet van geval tot geval beoordeeld worden.

De andere staat voert het bijstandsverzoek op basis van de eigen nationale wet- en regelgeving uit. De preferentie die de ontvanger bij de invordering van belastingschulden in Nederland heeft, geldt daardoor vaak niet in het buitenland. Dit verschil in regels heeft tot gevolg dat de Belastingdienst bij vereffeningen in het buitenland, bijvoorbeeld in het kader van ontbinding of faillissement, vaak een slechtere financiële positie heeft dan bij een vereffening in Nederland.

Voor een inspecteur is het met name van belang dat hij zich bewust is van de duur van inlichtingenverzoeken aan het buitenland. Omdat de ontvanger niet zomaar zicht heeft op de vermogensbestanddelen die zich over de landsgrens bevinden, is vaak een inlichtingenverzoek nodig aan de staat waar de belastingschuldige is gevestigd.²⁷⁷ De behandelduur van dergelijke verzoeken varieert.

7.3.5 G-rekening

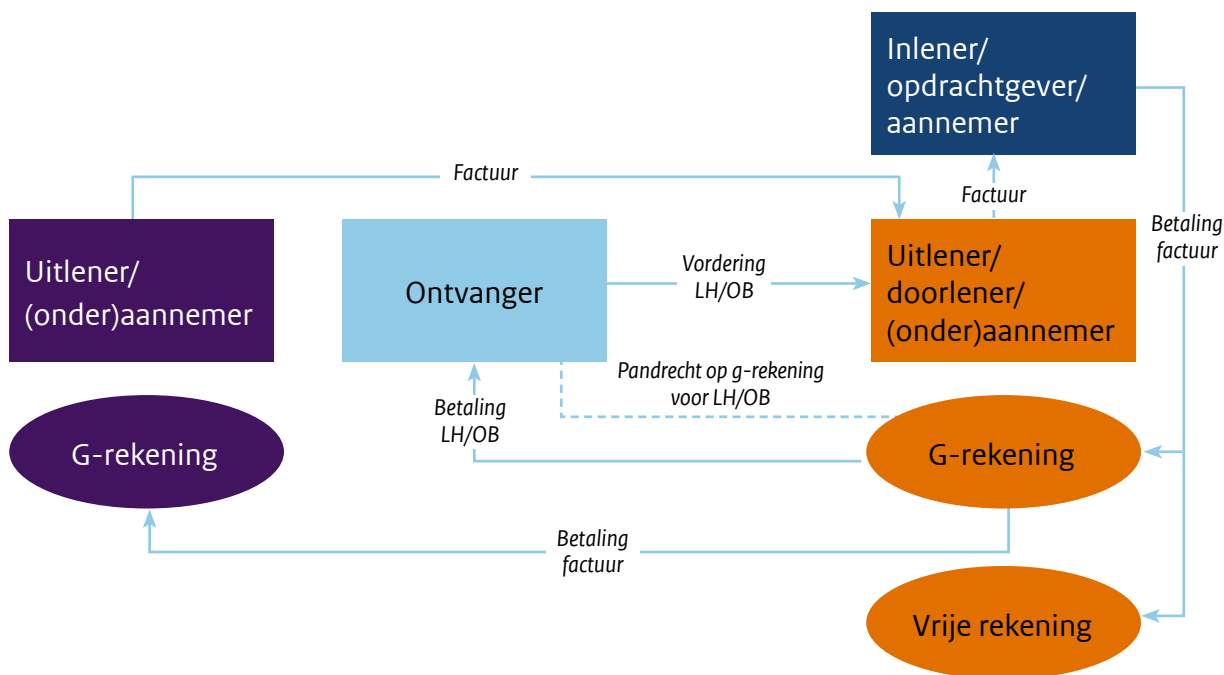
De g-rekening, ook wel geblokkeerde rekening, kan een belangrijke verhaalsmogelijkheid voor de ontvanger bieden. De g-rekening is een speciale rekening van een uitlener, doorlener of (onder)aannemer bij een bank. De saldi hiervan zijn verpand²⁷⁸ aan de ontvanger. De uitlener of (sub) (onder)aannemer kan de saldi op zijn g-rekening alleen maar gebruiken voor:

- het betalen van de loonheffingen en de uitlener/doorlener ook voor het betalen van de omzetbelasting (OB); of
- doorstorting naar een g-rekening van een andere uitlener of (onder)aannemer, voor zover dit doorstorten plaatsvindt in verband met het ter beschikking stellen van werknemers of het aannemen van werk.

276 Het gaat dan in de praktijk om twee verzoeken: een verzoek om bijstand voor de loonbelasting op basis van de Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010, en een verzoek om bijstand voor de sociale premies op grond van V 883/2004.

277 Indien er aanwijzingen zijn dat er in een andere staat vermogensbestanddelen zijn en er met die staat ook een internationale overeenkomst is op basis waarvan een verzoek om internationale bijstand kan worden gedaan, dan kan uiteraard ook een verzoek om inlichtingen aan die staat worden gedaan.

278 Een pandrecht is een zekerheidsrecht dat gevestigd kan worden op goederen die geen registergoederen zijn. Denk daarbij aan roerende zaken zoals voorraden en inventaris, of vorderingen. Het pandrecht wordt gevestigd als zekerheid voor de betaling van een geldvordering.



De g-rekening biedt dus zekerheid ten aanzien van het verhaal voor de ontvanger, maar de g-rekening heeft ook nog een ander doel. Inleners van personeel, aannemers van werk en opdrachtgevers kunnen via stortingen op de g-rekening, de gevolgen van hun hoofdelijke aansprakelijkheid voor de loonheffingen van hun uitlener respectievelijk onderaannemer beperken.²⁷⁹ Zij kunnen dit doen door een deel van het factuurbedrag te storten op de g-rekening van de (sub)(onder)aannemer of uitlener. Met andere woorden, door storting op de g-rekening van degene die de factuur stuurt. Omdat inleners ook aansprakelijk kunnen zijn voor de OB van hun uitlener, kunnen zij door het storten op een g-rekening ook hun aansprakelijkheid voor de OB beperken. Het bedrag waarvoor de inlener, aannemer of opdrachtgever in eerste instantie aansprakelijk is, wordt verminderd met het bedrag dat hij op de g-rekening heeft gestort.

Het gebruik van een g-rekening is overigens niet verplicht. De contractspartijen zijn vrij om te bepalen of en welk deel van de factuur op de g-rekening wordt gestort. Komen zij een te laag bedrag overeen, dan betekent dit echter dat het aansprakelijkheidsrisico onvoldoende wordt gedekt. Een te hoog bedrag betekent daarentegen dat degene die de factuur heeft verstuurd, niet vrijelijk over zijn (onnodig geblokkeerde) geld kan beschikken.

De rekeninghouder moet een verzoek om deblokking indienen bij de ontvanger, voordat hij over het geblokkeerde geld kan beschikken. Gelet op de uitdagingen voor verhaal bij buitenlandse belastingschuldigen en de belangen van derden, kijkt de ontvanger goed naar het deblokkingverzoek.

²⁷⁹ Naast de storting op de g-rekening, dient aan een aantal voorwaarden voldaan te worden op het gebied van facturering, betaling en administratie (artikel 6 Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid). Meer toelichting volgt in onderdeel 7.4.

Als een onderneming een g-rekening heeft, dan bieden de g-rekeningsystemen actuele informatie over de geldstromen naar die rekening en de bijkomende contractspartijen. Deze geldstromen en contractspartijen kunnen van belang zijn:

- bij het indiceren van de omzet;
- bij het vaststellen van zwarte loonbetalingen;
- bij het doorgronden van een keten, constructie of doorstart;
- als contra-informatie voor de aangegeven loonheffingen en/of OB (hoogte stortingen in relatie tot de aangiften);
- voor het instellen van derdenonderzoeken; en
- bij het vaststellen van misbruik van de g-rekening.

7.4 Aansprakelijkstelling van derden

7.4.1 Inleiding

Het uitgangspunt bij invordering is dat slechts één (rechts)persoon aansprakelijk is voor de verbintenis tot betaling van de belastingschuld, te weten de belastingschuldige.²⁸⁰ Verhaal bij de belastingschuldige zelf is echter niet altijd mogelijk. Voor gevallen waarin het vanuit maatschappelijk en financieel oogpunt onwenselijk is dat belastingschulden onbetaald blijven, bevatten de IW 1990 en een aantal andere wetten aansprakelijkheidsbepalingen. Op basis van die bepalingen kan een ander dan de belastingschuldige aansprakelijk worden gesteld. De aansprakelijkstelling kan behoudens enkele uitzonderingen pas geschieden, nadat de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld en de ontvanger zich ingespannen heeft om zich te verhalen op de vermogensbestanddelen van de belastingschuldige.²⁸¹

De ontvanger heeft ten aanzien van de aansprakelijke vrijwel dezelfde bevoegdheden als ten aanzien van de belastingschuldige. Omdat de gevolgen voor de aansprakelijkgestelde groot zijn, gelden wel hoge eisen voor de aansprakelijkstelling. In de volgende onderdelen komen de voor dit rapport belangrijkste aansprakelijkheidsbepalingen (onderdeel 7.4.2), de door de ontvanger hierbij in acht te nemen formaliteiten (onderdeel 7.4.3) en diens bewijspositie (onderdeel 7.4.4), aan bod. Het accent ligt op hetgeen van belang is voor de inspecteur.

²⁸⁰ Artikel 2, lid 1, onderdeel k, van de IW 1990.

²⁸¹ De Leidraad Invordering 2008 vermeldt dat de ontvanger zich eerst verhaalt op de vermogensbestanddelen van de belastingschuldige, voordat hij overgaat tot uitwinning van de vermogensbestanddelen van de aansprakelijkgestelde. In de praktijk wacht de ontvanger meestal met de aansprakelijkstelling totdat alle mogelijkheden bij de belastingschuldige zijn benut.

7.4.2 Aansprakelijkheid van derden voor loonheffingen (en OB)

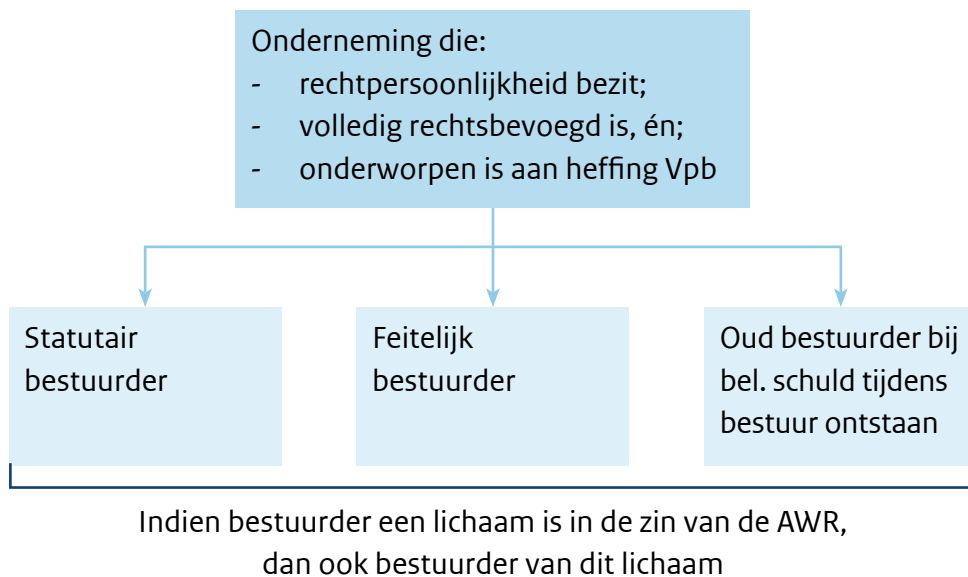
De zaken in België met de nieuwe vennootschap gaan voorspoedig. Zo voorspoedig dat de bestuurder het nieuwste model Audi aanschaft en op eigen naam een vakantiehuis aan de Hollandse kust koopt. Over de naheffingsaanslagen ten aanzien van de oude vennootschap maakt de bestuurder zich weinig zorgen. De Nederlandse Belastingdienst kan toch niet aan zijn persoonlijke eigendommen komen.

In dat opzicht moeten de voormalige opdrachtgevers, waaronder de MKB-onderneming, zich wellicht meer zorgen te maken. Met name als de Belastingdienst kan bewijzen dat er sprake is van het ter beschikking stellen van arbeidskrachten. De opdrachtgevers zijn immers in zee gegaan met een onderneming zonder SNA-certificering en zonder g-rekening. 'Alles voor een laag tarief' was het motto van de opdrachtgevers. En ook de zaakvoerder die een tijdje in dienst is geweest, moet zich wellicht zorgen maken.

Is het echt zo dat de bestuurder in de onderhavige situatie minder risico loopt om aansprakelijk te worden gesteld dan de opdrachtgevers (inleners) en de zaakvoerder? En kunnen de bevindingen tijdens de controlefase hierbij nog verschil maken? De antwoorden volgen hierna.

7.4.2.1 Bestuurdersaansprakelijkheid

De ontvanger kan met de fiscale bestuurdersaansprakelijkheid uit artikel 36 van de IW 1990 een (feitelijk en/of gewezen) bestuurder hoofdelijk aansprakelijk stellen voor bepaalde door de onderneming niet betaalde belasting- en premieschulden. Hiertoe kan de ontvanger overgaan bij onbehoorlijk bestuur aan de zijde van de bestuurder. De bewijslast hiervoor ligt in meerdere of mindere mate bij de ontvanger.



Artikel 36 van de IW 1990 geldt ook voor bestuurders van naar buitenlands recht opgerichte rechtspersonen. Waarom zou de bestuurder uit de casus dan toch gelijk kunnen hebben als hij aangeeft dat de Belastingdienst niet tot een persoonlijke aansprakelijkstelling over kan gaan? Dat heeft te maken met de voorwaarden die gesteld worden aan de onderneming voor wiens schulden de aansprakelijkheid geldt. De bestuurder is op grond van artikel 36 van de IW 1990 namelijk alleen aansprakelijk als hij bestuurder is van een onderneming die:

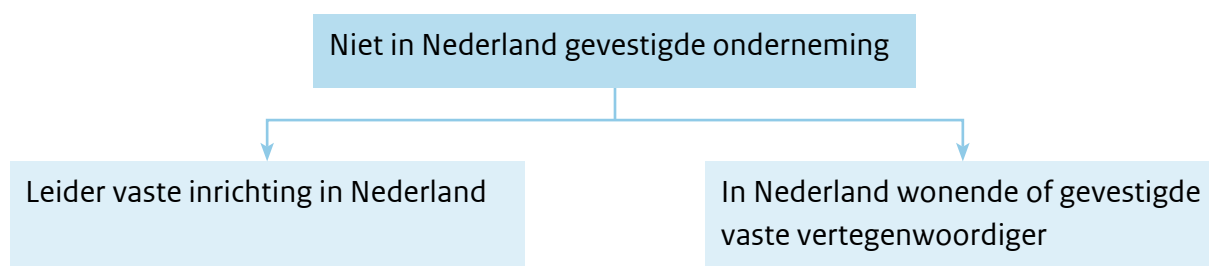
- rechtspersoonlijkheid bezit;
- volledig rechtsbevoegd is; en
- onderworpen is aan de heffing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

De eerste twee criteria leveren in de onderhavige casus geen probleem op. De vennootschap bezit naar Belgisch recht rechtspersoonlijkheid en is tevens volledig rechtsbevoegd. De onderneming kan in zoverre vergeleken worden met een naar Nederlands recht opgerichte besloten vennootschap. Het draait dus vooral om het criterium of de onderneming ook Vpb-plichtig in Nederland is (materiële belastingplicht). Op dit punt kan de inspecteur loonbelasting (tijdens een controle) een grote bijdrage leveren.

Het is belangrijk dat de inspecteur loonbelasting niet alleen oog heeft voor de vaststelling van een fictieve vaste inrichting zoals bedoeld in artikel 6, lid 3, onderdeel c, van de Wet LB. Mede in het belang van de invordering is het goed dat hij ook oog heeft voor feiten en omstandigheden die kunnen leiden tot vestiging in Nederland of een 'echte' vaste inrichting zoals besproken in hoofdstuk 2 van dit rapport. Als een van beide aan de orde is, is namelijk sprake van Vpb-plicht. Het begrip vaste inrichting is voor de Wet LB en Wet Vpb hetzelfde.

7.4.2.2 Leider vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland

Een andere aansprakelijkheidsbepaling waarvoor de elementen van vestigingsplaats en vaste inrichting van belang zijn, is artikel 33 lid 1, onderdeel b, van de IW 1990. Dit artikel bepaalt namelijk dat de leider van de vaste inrichting en de in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger aansprakelijk zijn voor alle belastingschulden van een niet in Nederland gevestigde onderneming. De wet en de Leidraad Invordering 2008 bevatten geen begripsomschrijving voor deze leider. De leider kan bijvoorbeeld een filiaalhouder zijn, een directeur van een bijkantoor of de chef van de fabriek c.q. de werkplaats die in Nederland de leiding heeft.



De ratio voor deze aansprakelijkheid is gelegen in het uitgangspunt dat de leider van de vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger invloed kan uitoefenen op de betaling van de belastingschulden. De werkzaamheden ten aanzien waarvan belasting is verschuldigd, zijn immers onder de verantwoordelijkheid dan wel met medeweten van de aansprakelijk te stellen leider of vaste vertegenwoordiger verricht.

Voor het antwoord op de vraag of een onderneming in Nederland is gevestigd, is de formele vestigingsplaats van een onderneming niet van doorslaggevend belang. Het draait om de relevante omstandigheden, waarbij de plek van de feitelijke leiding van het lichaam de doorslag geeft. Het feitelijke vestigingsbegrip uit de heffings sfeer is hier dus ook beslissend. Verder zijn de begrippen vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger dezelfde als voor de Wet LB en Wet Vpb. Die gelijke uitgangspunten betekenen dat de inspecteur ook hier een rol van betekenis kan spelen.

Bij de casus uit onderdeel 7.4.2 brengt het niet doen van onderzoek naar vestiging in Nederland of de aanwezigheid van een vaste inrichting in Nederland mee dat de bestuurder per definitie niet aansprakelijk kan worden gesteld. Evenmin is er dan sprake van een leider van een vaste inrichting in Nederland, zodat aansprakelijkstelling ook niet op grond van artikel 33 lid 1, onderdeel b, van de IW 1990 kan plaatsvinden.²⁸² Als het bestaan van een vestiging of vaste inrichting in Nederland wel wordt onderzocht en houdbaar kan worden onderbouwd, dan is de bestuurder uit de casus mogelijk onterecht positief over zijn aansprakelijkheidspositie:

- als er sprake is van een vestiging in Nederland, dan kan de bestuurder aansprakelijk zijn op grond van bestuurdersaansprakelijkheid en zijn de vermogensbestanddelen van de bestuurder na aansprakelijkstelling vatbaar voor verhaal;
- als er geen sprake is van vestiging in Nederland maar wel van een ‘echte’ vaste inrichting in Nederland, dan kan de bestuurder mogelijk op grond van de bestuurdersaansprakelijkheid aansprakelijk gesteld worden, maar eventueel ook als leider van de vaste inrichting in Nederland. De ontvanger kan dus, mits het feitenbestand zich daartoe leent, een keuze maken tussen beide aansprakelijkheidsbepalingen.

Het voorgaande, zowel in dit onderdeel als in hoofdstuk 2, onderstreept het belang van onderzoek naar een vestiging of vaste inrichting in Nederland.

Bij het voorgaande geldt voor de invordering wel dat het van belang is te bezien waar de vermogensbestanddelen van de bestuurder c.q. leider van de vaste inrichting zich bevinden.

Als deze zich niet in Nederland bevinden, zal er een grondslag moeten zijn om tot invordering in een andere staat over te kunnen gaan. In de casus uit onderdeel 7.4.2 zal dit geen probleem opleveren, omdat het vakantiehuis zich in Nederland bevindt en er een invorderingsverdrag is met België. In een andere casus kunnen de omstandigheden echter anders zijn en aan de weg staan aan een succesvol verhaal.

²⁸² Van een in Nederland wonende of gevestigde vertegenwoordiger zal evenmin sprake zijn, omdat de bestuurder niet in Nederland woont.

Mede daarom kan het van belang zijn om tevens te kijken naar de aanwezigheid van een in Nederland wonende of gevestigde vertegenwoordiger. Ook de vaste vertegenwoordiger kan namelijk aansprakelijk gesteld worden op grond van artikel 33 lid 1, onderdeel b, van de IW 1990. De opmerking van de bestuurder in de casus dat de zaakvoerder in Nederland zich mogelijk zorgen moet maken, is in dat opzicht dan ook terecht.

Als de leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger overigens kan bewijzen dat het niet aan hem te wijten is dat de onderneming de belasting niet heeft betaald, dan kan hij zich van de aansprakelijkheid disculperen (geen aansprakelijkheid). Dit is in eerste instantie ter beoordeling aan de ontvanger.

7.4.2.3 Inleners- of ketenaansprakelijkheid

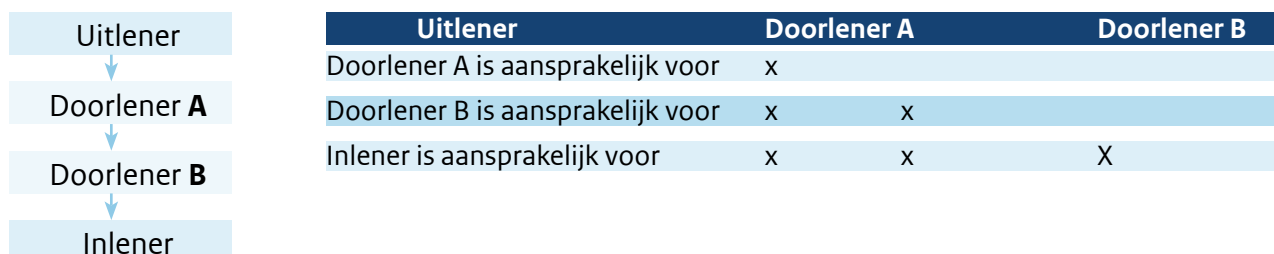
Hiervoor aangehaalde aansprakelijkheid van de bestuurder, de leider van de vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger stoelt op de gedachte dat de aansprakelijke (rechts)persoon invloed heeft kunnen uitoefenen op het ontstaan van de belastingschulden. De inleners- en ketenaansprakelijkheid zijn vanuit een andere gedachte vormgegeven, onder meer de bestrijding van malafide constructies in de uitzend- en aannebranche. Deze aansprakelijkheden zijn dus niet ingegeven vanuit de gedachte van schuld of verwijtbaarheid, maar vanuit het risico dat een bepaalde rol of hoedanigheid met zich brengt. De rol van inlener, doorlener, (onder)aannemer of eigenbouwer brengt risicoaansprakelijkheid met zich mee.²⁸³

Inlenersaansprakelijkheid

Op grond van artikel 34 van de IW 1990 is degene (de inlener of doorlener) die gebruik maakt van aan hem ter beschikking gestelde arbeidskrachten die onder zijn leiding of toezicht staan, hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen en/of OB die de inhoudingsplichtige (de uitlener bij wie de ter beschikking gestelde werknemers in dienstbetrekking zijn) verschuldigd is over het loon dat aan die arbeidskrachten toekomt.²⁸⁴

Voorbeeld

Een uitlener leent een werknemer uit aan doorlener A. Deze leent de werknemer uit aan doorlener B, die de werknemer weer uitleent aan de uiteindelijke inlener.



²⁸³ De aansprakelijkheid geldt niet als noch de uitlener/onderaannemer, noch de inlener/aannemer een verwijt kan worden gemaakt van de niet-betaling (artikel 34, lid 5, IW 1990 en artikel 35, lid 6, IW 1990).

²⁸⁴ Aan de doorlener wordt niet de eis gesteld dat hij zelf enige vorm van leiding of toezicht op de doorgeleende arbeidskrachten blijft houden.

De IW 1990 definieert niet wat het ter beschikking stellen van arbeidskrachten (TBA) is. Volgens de Hoge Raad is van TBA in de inlenersaansprakelijkheid sprake “indien de werknemers de werkzaamheden rechtstreeks in opdracht van de derde verrichten”.²⁸⁵ In de invorderingspraktijk wordt dit ingevuld door aan te sluiten bij de definitie van TBA die binnen de heffing voor toepassing van het in hoofdstuk 3 besproken artikel 6 lid 3, onderdeel c, van de Wet LB wordt gehanteerd. Kort gezegd, gaat het dan om het verrichten van werkzaamheden onder leiding of toezicht van de opdrachtgever.

Bij de beoordeling of er sprake is van TBA en daarmee van leiding of toezicht van de opdrachtgever is het, net als binnen de heffing, niet relevant hoe een en ander aan de buitenwereld wordt gepresenteerd. De materiële feiten en omstandigheden, dus de uitvoering in de praktijk, zijn doorslaggevend. Voor de aansprakelijkstelling is het van belang dat per opdrachtgever wordt vastgesteld of de relatie tussen de opdrachtgever en de belastingschuldige kan worden gekwalificeerd als inlening. De bevindingen bij een of meer andere opdrachtgevers kunnen daarbij in de regel niet op de niet-onderzochte opdrachtgevers worden toegepast. Het is in eerste instantie aan de ontvanger om aannemelijk te maken dat bij de aansprakelijk te stellen opdrachtgever (per opdracht) sprake is van inlening. Indien hij hierin slaagt, ligt het op de weg van de aansprakelijkgestelde om het tegendeel aannemelijk te maken.²⁸⁶

In hoofdstuk 3 kwam reeds aan bod dat het soms lastig is om onderscheid te maken tussen inlening van arbeidskrachten (met als gevolg inlenersaansprakelijkheid) en aanneming van werk (met als gevolg ketenaansprakelijkheid). Daar waar de inhoudingsplicht voor de Wet LB niet gebaseerd wordt op de fictieve vaste inrichting van artikel 6 lid 3, onderdeel c, van de Wet LB, maar op een ‘echte’ vaste inrichting in Nederland, kan de ontvanger in geval van twijfel soms twee wegen bewandelen. Met andere woorden, een beroep doen op zowel de inleners- als de ketenaansprakelijkheid. In die gevallen doet het eventuele ontbreken van TBA niet af aan de aanname van de inhoudingsplicht. Daar waar de inhoudingsplicht wel specifiek op TBA gebaseerd wordt, ligt dat anders. Indien TBA in een dergelijk geval niet aangenomen wordt, is er ook geen sprake van een onderbouwde inhoudingsplicht bij de opdrachtnemer en daarmee ook geen grond voor aansprakelijkheid.

Ketenaansprakelijkheid

Bij uitbesteding van werk door een opdrachtgever is de hoofdaannemer op grond van artikel 35 van de IW 1990 hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen die zijn onderaannemer in verband met dat werk is verschuldigd. De onderaannemer kan op zijn beurt het werk dat hij heeft aangenomen, (gedeeltelijk) uitbesteden aan een andere onderaannemer. De hoofdaannemer is dan ook hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen van die andere onderaannemer en,

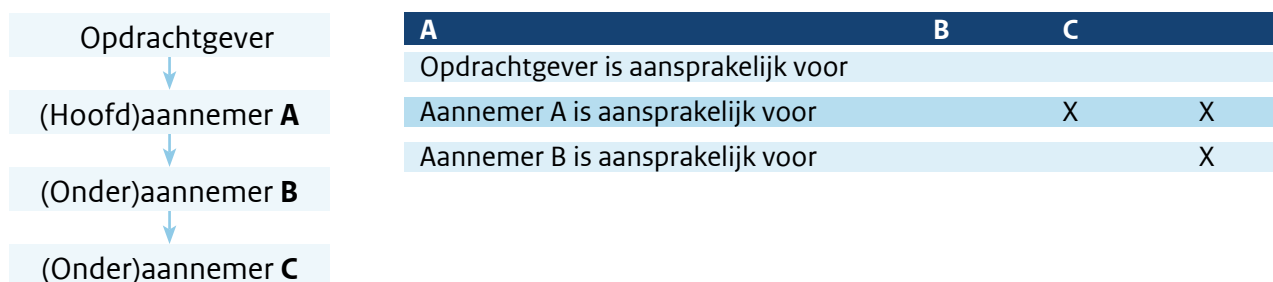
²⁸⁵ HR 15 april 1992, ECLI:NL:HR:1992:AN2610.

²⁸⁶ Het onderwerp van de bewijslast komt nog uitgebreider terug in onderdeel 7.4.3.

als dit aan de orde is, eventuele volgende onderaannemers. Ook iedere (onder)aannemer zelf is hoofdelijk aansprakelijk voor de loonheffingen van de onderaannemer aan wie hij werk uitbesteedt en eventuele volgende onderaannemers. Er kan aldus een keten van aansprakelijke (hoofd/onder)aannemers ontstaan.²⁸⁷

Voorbeeld

A neemt van de opdrachtgever een werk aan dat hij (deels) uitbesteedt aan B. B besteedt weer (een deel van het werk) uit aan C. Voor C is B dan aannemer.



De ketenaansprakelijkheid geldt – kort gezegd - in het geval dat een (onder)aannemer voor een (hoofd)aannemer buiten dienstbetrekking een werk van stoffelijke aard tegen een bepaalde prijs uitvoert.²⁸⁸ De aansprakelijkheid geldt daarbij zowel voor overeenkomsten waarbij een projectprijs wordt betaald als voor overeenkomsten waarbij het aangenomen werk wordt afgerekend op basis van gewerkte uren en verwerkte materialen (regiebasis). Als de (onder)aannemer het werk geheel of grotendeels (voor meer dan 50% van het benodigde aantal arbeidsuren) uitvoert in zijn eigen bedrijf, dan geldt de ketenaansprakelijkheid niet.²⁸⁹

De ketenaansprakelijkheid voorziet - buiten de confectiesector - niet in een aansprakelijkheid van de opdrachtgever die het werk aan een aannemer uitbesteedt. Enkel in het geval dat de opdrachtgever als eigenbouwer kwalificeert, is dit anders en wordt de opdrachtgever gelijkgesteld met een aannemer. Een eigenbouwer is een ondernemer die, zonder daartoe van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen, buiten dienstbetrekking en in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uitvoert.

Als deze eigenbouwer het werk geheel of gedeeltelijk door een ander laat uitvoeren, is die ander (onder)aannemer, omdat de eigenbouwer zelf als (hoofd)aannemer wordt aangemerkt. De ontvanger bepaalt in overleg met de inspecteur aan de hand van de concrete omstandigheden van het geval, of er sprake is van eigenbouwer.

287 Een onderaannemer hoeft het door hem aangenomen werk niet altijd te laten uitvoeren door zijn eigen werknemers, maar kan daarvoor ook ingeleende arbeidskrachten inzetten. De onderaannemer kan dan als inlener op grond van artikel 34 van de IW 1990 aansprakelijk worden gesteld voor de loonheffingen en/of OB van de uitlener. De aannemer is dan aansprakelijk voor de loonheffingen waarvoor zijn onderaannemer, in zijn hoedanigheid van inlener, aansprakelijk is gesteld.

288 Vergelijk ook met onderdeel 3.3 in dit rapport.

289 Deze uitzondering in artikel 35, lid 4, van de IW 1990 geldt niet bij het vervaardigen van kleding en elke daarop gerichte handeling, met uitzondering van schoeisel.

Inleners- of ketenaansprakelijkheid

Gelet op het voorgaande, moeten de opdrachtgevers uit de casus aan het begin van onderdeel 7.4.2 zich dus inderdaad zorgen te maken. Dat geldt ook voor de MKB-onderneming. Als het in de relatie tot de MKB-onderneming komt vast te staan dat sprake is van TBA, dan is deze onderneming als inlener aansprakelijk. Als echter komt vast te staan dat de werkzaamheden kwalificeren als aanneming van werk, dan is de MKB-onderneming alleen aansprakelijk als er sprake is van eigenbouwerschap.

Het gegeven dat de opdrachtgevers in de casus een laag tarief verkozen boven de aanwezigheid van een door de SNA aan de opdrachtnemer afgegeven certificaat en een g-rekening, kan in zoverre leiden tot een geval van 'goedkoop is duurkoop'. Samen met het voeren van een schaduwloonadministratie, zijn een zorgvuldige selectie van uitleners, de opvraag van een verklaring betalingsgedrag en betalingen via de g-rekening namelijk mogelijkheden om de risico's van inlenersaansprakelijkheid te reduceren (vrijwaring) of zelfs uit te sluiten. De gronden voor uitsluiting ofwel disculpatie komen terug in onderdeel 7.4.3.2.

Gevolgen voor de ontvanger van een heffingsonderzoek

Uit het voorgaande blijkt nadrukkelijk dat de grondslag voor het aannemen van de inhoudingsplicht en het heffingsrecht, richtinggevend kan zijn voor de mogelijkheden van de ontvanger om tot aansprakelijkstelling over te gaan. De conclusies van de inspecteur werken als volgt door:

- *de onderworpenheid aan de heffing van de Wet Vpb (via vestiging of een vaste inrichting) is van belang voor de bestuurdersaansprakelijkheid;*
- *de vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland is van belang voor de aansprakelijkheid van de leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger; en*
- *de kwalificatie van de werkzaamheden is van belang voor de vraag of sprake is van inleners- of ketenaansprakelijkheid en of de opdrachtgever aansprakelijk is. Deze beoordeling vindt plaats per opdrachtgever.*

(Een deel van) deze aspecten kan/kunnen ook middels een invorderingsonderzoek worden onderzocht, maar met het oog op efficiëntie heeft het de voorkeur dat deze aspecten al zoveel als mogelijk (voor zover wettelijk toegestaan) worden meegenomen in het heffingsonderzoek.

7.4.3 Formele aspecten: aansprakelijkstelling, disculpatie, betwisting en bewijspositie

Zoals verwacht blijft betaling van de aan de oude Belgische vennootschap opgelegde naheffingsaanslagen uit. Nadat de ontvanger heeft vastgesteld dat verhaal bij de oude vennootschap onmogelijk is, gaat hij over tot het uitbrengen van een aansprakelijkstelling aan de MKB-onderneming op grond van de inlenersaansprakelijkheid. De MKB-onderneming schrikt zich rot: “Wat een onzin! Ik heb alle facturen die ik voor de werkzaamheden van de opdrachtnemer heb ontvangen, volledig betaald. Het kan toch niet zo zijn dat ik twee keer moet betalen! Ik kan er toch niets aan doen dat de oude vennootschap niet aan haar betalingsverplichtingen voldoet. En wat een enorm bedrag; klopt de onderliggende naheffingsaanslag wel? De oude vennootschap heeft hier natuurlijk nooit bezwaar tegen gemaakt.”

Het is niet meer dan logisch dat de MKB-onderneming in voorgaande casus schrikt. Deze onderneming wordt immers geconfronteerd met een behoorlijke aansprakelijkheidsschuld. Het is dan ook niet voor niets dat de ontvanger in de aansprakelijkheidsfase bepaalde formaliteiten in acht moet nemen en er een zware bewijslast op hem rust. In dit onderdeel komen deze eisen aan bod, net als de wijze waarop de inspecteur een bijdrage kan leveren aan het vervullen van de bewijslast van de ontvanger.

7.4.3.1 Aansprakelijkstelling

De materiële aansprakelijkheidsschuld ontstaat, net als de belastingschuld, rechtstreeks uit de wet, de feiten en het tijdsverloop. Met de beschikking aansprakelijkstelling wordt de materiële aansprakelijkheidsschuld omgezet in een betalingsverplichting, een formele schuld.²⁹⁰

De aansprakelijkstelling kan pas plaatsvinden, nadat de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld. De onderliggende aanslag zal hiervoor eerst deugdelijk aan de belastingschuldige moeten zijn bekendgemaakt en de bij die aanslag horende betalingstermijn zal moeten zijn verstreken. Zolang de belastingschuldige uitstel van betaling heeft, is hij niet in gebreke. De inspecteur moet om die reden met de ontvanger schakelen wanneer de belastingschuldige gemotiveerd bezwaar tegen de naheffingsaanslag maakt. Een gemotiveerd bezwaar kwalificeert namelijk als een verzoek om uitstel van betaling. Zolang dat verzoek in behandeling is, moet de ontvanger ook handelen alsof er uitstel van betaling is verleend. Een aansprakelijkstelling die wordt uitgebracht aan een derde, nadat de belastingschuldige gemotiveerd bezwaar heeft gemaakt tegen de onderliggende aanslag maar voordat de ontvanger heeft beslist op het verzoek om uitstel, is juridisch dan ook niet houdbaar.

²⁹⁰ De aansprakelijkheid heeft behoudens enkele uitzonderingen geen betrekking op in te vorderen bedragen die verband houden met de belasting waarvoor aansprakelijkheid geldt, zoals de bestuurlijke boete, rente en kosten. Indien het beloop van die in te vorderen bedragen aan de aansprakelijkgestelde te wijten is, kan voor deze bedragen wel aansprakelijk worden gesteld.

Voorbeeld



Het is niettemin mogelijk om een aansprakelijkstelling uit te brengen, voordat de belastingschuld onherroepelijk vaststaat (bijvoorbeeld voor het verstrijken van bezwaar- of beroepstermijnen). Hiervoor moet de belastingschuldige op het moment van aansprakelijkstelling wel in gebreke zijn. Aan de aansprakelijkstelling voor een nog niet onherroepelijk vaststaande belastingschuld kleven echter wel risico's. Als de inspecteur bijvoorbeeld in een belastingprocedure tegen de belastingschuldige in het ongelijk wordt gesteld, heeft dat gevolgen voor de juistheid van de aansprakelijkstelling. De uitspraak in de heffing kan er zelfs toe leiden dat de ontvanger over moet gaan tot het vergoeden van de proceskosten aan de in het gelijk gestelde partij en/of het vergoeden van de schade van de aansprakelijkgestelde uit hoofde van bijvoorbeeld onrechtmatige daad. Om die reden gaat de ontvanger niet snel over tot aansprakelijkstelling als de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.

In alle gevallen moet de ontvanger de aansprakelijkstelling zorgvuldig voorbereiden en motiveren. Bij een aansprakelijkstelling moet de ontvanger het bedrag van de aansprakelijkheid, de betalingstermijn en de gronden waarop de aansprakelijkstelling berust opnemen in de beschikking tot aansprakelijkstelling. Bij aansprakelijkstellingen in het kader van de inleners- of ketenaansprakelijkheid komen daar de gegevens bij van de door de uitlener of aannemer gerealiseerde omzet, het loon, de door de uitlener of aannemer afgedragen of betaalde loonheffingen, en de in aanmerking te nemen vrijwarende betalingen van de inlener of aannemer.²⁹¹ Tegen die achtergrond is het noodzakelijk dat die gegevens ook al duidelijk in het controlerapport van de heffing zijn opgeschreven. Of dat die op andere wijze eenvoudig raadpleegbaar zijn. Hier is een belangrijke rol voor de inspecteur weggelegd.

7.4.3.2 Disculpatie

Bij een aantal aansprakelijkheidsgronden heeft degene die de wettelijke aansprakelijkheid draagt, de mogelijkheid om aansprakelijkheid toch nog af te wenden indien hem geen verwijt treft. Dit heet disculpatie van aansprakelijkheid. Zo kwam al in onderdeel 7.4.2.2 aan de orde dat bij de leider van de vaste inrichting of de vaste vertegenwoordiger aansprakelijkstelling achterwege blijft, als hij aannemelijk maakt dat het niet-betalen door de belastingschuldige niet aan hem te wijten is.²⁹²

²⁹¹ Deze uitgebreidere gegevensverstrekking komt voort uit de gedachte, dat derden in de regel niet zelf over deze gegevens beschikken.

²⁹² Dit kan ook grond zijn voor vernietiging van de aansprakelijkheidsbeschikking. Bij niet-verwijtbaarheid kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie dat een aansprakelijke op non-actief is gezet door de onderneming of dat de verschuldigdheid van belasting door belastingschuldige voor de aansprakelijkgestelde onzeker was.

Bij inleners- en ketenaansprakelijkheid bestaat een dergelijke disculpatiemogelijkheid ook, met dien verstande dat in die gevallen de niet-betaling door de aannemer, onderaannemer of uitlener noch aan de aansprakelijkgestelde noch aan de opdrachtgever, aannemer, onderaannemer of inlener te wijten mag zijn. De enkele stelling van een aansprakelijkgestelde dat hij er niets aan kan doen dat de betaling van de belastingschuld achterwege is gebleven, is daarvoor onvoldoende. De aansprakelijkgestelde zal aannemelijk moeten maken dat zowel hem als de andere schakels²⁹³ geen verwijt te maken valt ten aanzien van de niet-betaling.

Het aannemelijk maken van deze niet-verwijtbaarheid is voor de aansprakelijkgestelde erg lastig, omdat er veel aspecten zijn die tot verwijtbaar gedrag binnen een van de schakels kunnen leiden.²⁹⁴ Aan de zijde van de aannemer, onderaannemer en uitlener kan bijvoorbeeld worden gedacht aan:

- het onvoldoende voeren van administratie, zodat de verschuldigde loonheffingen niet vast te stellen zijn;
- het werken met niet-verloonde werknemers;
- het betalen van een hoger (netto)loon dan in de administratie verantwoord;
- het werken tegen een zodanige prijs dat daaruit niet de verschuldigde loonheffingen kunnen worden voldaan; en
- het niet doen van aangiften over een aantal tijdvakken.

Aan de zijde van de aannemer en inlener kan worden gedacht aan:

- het niet zorgvuldig of onvoldoende zorgvuldig selecteren van de onderaannemer(s)/uitlener(s); het werk tegen een zodanige prijs uitbesteden of personeel inlenen tegen een dusdanig tarief dat men weet of redelijkerwijs kan weten dat de onderaannemer of uitlener daaruit niet zijn financiële verplichtingen kan voldoen; en
- het niet (tijdig) betalen van de facturen van de onderaannemer of uitlener.

Veel van deze aspecten komen al naar voren in de controlefase van de heffing.

Bij de inlenersaansprakelijkheid geldt naast de hierboven genoemde wettelijke disculpatiemogelijkheid overigens nog begunstigend beleid, zodat het voor inleners makkelijker is om zich te disculperen. Als de inlener aan een aantal voorwaarden voldoet,²⁹⁵ is er sprake van disculpatie, ongeacht de vraag of de uitlener een verwijt kan worden gemaakt van de niet-betaling van de belastingschuld.

293 Bij inlenersaansprakelijkheid gaat het om de niet-verwijtbaarheid ten aanzien van zowel de inlener als de uitlener. Bij de ketenaansprakelijkheid gaat het om de niet-verwijtbaarheid binnen de gehele keten.

294 In het algemeen geldt dat dergelijke disculpatie zich alleen voordoet in situaties waarin de onderaannemer of uitlener wordt geconfronteerd met onvoorziene calamiteiten. Hierbij valt te denken aan een economische recessie of het failliet gaan van een grote debiteur.

295 De voorwaarden in artikel 34.6 van de Leidraad Invordering 2008 zijn kort gezegd: de uitlener voldoet aan de NEN-4400-1 of 4400-2 norm en is opgenomen in het register van de SNA, de inlener stort 20 à 25% van de factuur op de g-rekening, de betaling op de g-rekening voldoet aan de voorwaarden zoals opgenomen in artikel 6, lid 1, van de Uitvoeringsregeling inleners-, keten- en opdrachtgeversaansprakelijkheid 2004, en de inlener moet de identiteit van de ingeleende werknemers en eventuele verblijfs- of tewerkstellingsvergunningen kunnen aantonen.

De aansprakelijkgestelde MKB-onderneming in de casus zal echter geen gebruik kunnen maken van de beleidsmatige disculpatiemogelijkheid, nu zij niet aan een aantal belangrijke voorwaarden heeft voldaan. Zo heeft zij geen stortingen verricht op een g-rekening en heeft zij evenmin zaken gedaan met een SNA-gecertificeerde onderneming.

Disculpatie binnen de aansprakelijkheid, wat betekent dit voor de heffing?

Bij een aantal aansprakelijkheidsgronden is er geen sprake van aansprakelijkheid, als de aansprakelijk te stellen (rechts)persoon geen verwijt treft. Er zijn echter veel aspecten die tot verwijtbaar gedrag kunnen leiden, zodat disculpatie lastig is.

7.4.3.3 Betwisting en informatieverstrekking

Nadat de ontvanger een aansprakelijke bij beschikking aansprakelijk heeft gesteld, kan de aansprakelijkgestelde daartegen in bezwaar gaan. In de bezwaarprocedure en de procedure daarna kan de aansprakelijkgestelde niet alleen opkomen tegen de aansprakelijkstelling zelf, maar ook tegen de onderliggende belastingaanslag(en). Dit betekent dat de aansprakelijkgestelde uit de casus onder andere op kan komen tegen:

- de formele aspecten die samenhangen met de aansprakelijkstelling, zoals het in gebreke zijn van de belastingschuldige, verjaring of de aan de beschikking te stellen eisen;
- het al dan niet voldoen aan de wettelijke vereisten van de materiële aansprakelijkheidsbepalingen, zoals het zijn van eigenbouwer of bestuurder of de kwalificatie van de werkzaamheden (TBA of aanneming);
- de juistheid van de onderliggende belastingaanslag(en);²⁹⁶
- de toerekening van de onderliggende belastingaanslagen aan de aansprakelijkgestelde;
- de omvang en de berekening van de aansprakelijkstelling, waarbij gedacht kan worden aan de vraag of rekening is gehouden met betalingen door de belastingschuldige, de vrijwarende werking van stortingen op de g-rekening en bestuurlijke boete, rente en kosten; en
- de inachtneming van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en aspecten voortvloeiend uit het Europees Verdrag voor de rechten van de Mens en het Europees Handvest.

Het uitgangspunt van de wetgever is aldus dat de aansprakelijkgestelde in dezelfde omstandigheden komt te verkeren als de belastingschuldige wat betreft de mogelijkheden om gemotiveerd bezwaar te kunnen maken tegen de onderliggende belastingaanslag(en). Dit uitgangspunt brengt mee dat er risico's verbonden zijn aan de mogelijke stelling van een inspecteur dat er geen nader onderzoek hoeft te worden gedaan naar bepaalde elementen van de heffing omdat er in de relatie tussen de belastingplichtige en de inspecteur geen discussie bestaat over die elementen. Nog daargelaten dat de belastingplichtige zelf in een later stadium altijd nog een ander standpunt kan innemen, kunnen de betreffende elementen in de relatie tot de aansprakelijkgestelde wel een punt van geschil zijn.

²⁹⁶ Tegen feiten en omstandigheden die van belang zijn geweest bij de vaststelling van de onderliggende belastingaanslag en waarover een onherroepelijke rechterlijke uitspraak is gedaan (in procedure die geïnitieerd is door belastingschuldige of andere aansprakelijkgestelden), kan niet worden opgekomen (artikel 49, lid 7, IW 1990). Zaken die ter zitting naar voren zijn gebracht en/of in gedingstukken zijn opgenomen, maar waarover de rechter zich niet heeft uitgelaten, vallen hier niet onder.

Bij het ontbreken van een adequaat feitenonderzoek naar die elementen wordt het voor de ontvanger lastig om dit in de aansprakelijkheidsprocedure nog te onderbouwen.

Rekening houdend met de positie van de aansprakelijkgestelde, moet de ontvanger de aansprakelijkgestelde ook desgevraagd op de hoogte stellen van de gegevens over de belasting waarvoor hij aansprakelijk is gesteld en andere aspecten van de aansprakelijkheidsbeslissing.²⁹⁷ Dit geldt voor zover die gegevens van belang zijn voor het maken van bezwaar of het instellen van beroep.²⁹⁸ De controleur en heffingsmedewerker dienen ook om die reden het heffingsdossier goed op orde te hebben.

7.4.3.4 Bewijspositie en omkering van de bewijslast

Op het bezwaar en beroep tegen de aansprakelijkstelling zijn de normale bezwaar- en beroepsregels van de AWR van toepassing. Een belangrijke uitzondering hierop vormt echter de omkering van de bewijslast. De omkering van de bewijslast geldt namelijk in beginsel niet in aansprakelijkheidsprocedures.²⁹⁹ De ontvanger moet de aansprakelijkstelling en de onderliggende belasting(aanslag) dus volgens de reguliere bewijsregels en de vaste jurisprudentie bewijzen.

Dit verschil qua omkering brengt mee dat de ontvanger moet stellen en zo nodig bewijzen dat de belastingaanslag ten name van de belastingschuldige juist is vastgesteld. Alle aspecten die in de voorgaande heffingshoofdstukken besproken zijn, kunnen dus terugkomen in de aansprakelijkheidsprocedure. In de bezwaar- en beroepsprocedure zal de ontvanger zich dan ook vaak laten bijstaan door de inspecteur.

Geldt omkering van de bewijslast in aansprakelijkheidsprocedures?

Nee, de omkering van de bewijslast geldt in beginsel alleen ten aanzien van de belastingschuldige zelf.

297 Artikel 49, lid 6, van de IW 1990.

298 Dit zijn in elk geval stukken die op de zaak betrekking hebben zoals bedoeld in de artikelen 7:4 en 8:42 van de Awb. Denk bijvoorbeeld aan: de onderliggende aanslagen, het controlerapport, de relevante correspondentie uit zowel heffings- als inningsfase, de betalingsadministratie, informatie over de incassoactiviteiten van de ontvanger, informatie met betrekking tot eventuele aansprakelijkstelling van anderen, een kopie van eventuele bezwaar- of beroepsprocedure van belastingschuldige, en een berekening van de aansprakelijkstelling.

299 Indien het aan de aansprakelijkgestelde is te wijten dat de vereiste aangifte niet is gedaan of niet volledig is voldaan aan de verplichtingen opgenomen in de artikelen 41, 47, 47a, 49, 52 en 53 van de AWR, geldt de omkering van de bewijslast wel.

“Working together is our second nature to master our first: Taxes crossing borders”

Dit is een uitgave van:
Belastingdienst
2023