

**Mw. mr. A.C. Smale en mr. S.G.M.P. Heijnen<sup>1</sup>**

**Verlag van de 47e Fiscale Conferentie met het thema ‘Global Mobility’, gehouden op 22 en 23 november te Zeist**

## **1. Inleiding**

Op 22 en 23 november 2018 vond onder leiding van prof. mr. F.P.G. Pötgens<sup>2</sup> in Zeist de 47<sup>e</sup> fiscale conferentie met het thema ‘Global Mobility’ plaats. Deze conferentie werd georganiseerd door de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs en de Belastingdienst.

Aan de hand van de inleidingen hebben diverse discussies plaatsgevonden over grensoverschrijdend werknemer- en inwonerschap, internationale belasting- en premieheffing en de bestuurdersproblematiek. Hierna volgt een samenvatting van de besproken onderwerpen. Omwille van de omvang van dit artikel, schetsen wij slechts een algemeen beeld van de (vaak levendige) discussies die ontstonden. Vanwege de omstandigheid dat enige tijd is verstreken tussen het moment waarop de conferentie heeft plaatsgevonden en de publicatie van dit artikel, zijn ontwikkelingen die in die tussentijd hebben plaatsgevonden, meegenomen.

## **2. Belastingverdragen**

### **2.1 BEPS**

*Inleider: mr. T. (Tjeerd) Klik<sup>3</sup>*

Klik bespreekt in zijn inleiding de impact van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project op global mobility aan de hand van drie specifieke actiepunten: actiepunt 7 (de uitbreiding van het begrip vaste inrichting),<sup>4</sup> actiepunt 13 (documentatieverplichtingen voor multinationals)<sup>5</sup> en actiepunt 15 (het Multilaterale Instrument (“MLI”))<sup>6</sup>.

Actiepunt 7 heeft als doel de definitie van vaste inrichting te verruimen en daarmee de drempel voor een vaste inrichting (of vaste vertegenwoordiger) te verlagen. Deze ontwikkeling houdt volgens Klik mede verband met de planning die in dat kader plaatsvindt, bijvoorbeeld met commissionairsstructuren. Naar de letter van artikel 5, lid 5, van de pre-2017 versie van het OESO-Modelverdrag is geen sprake van een vaste inrichting (lees: vaste vertegenwoordiger) van de principaal in de bronstaat. Het vaste inrichting/vaste vertegenwoordigers-begrip wordt zodanig uitgebreid dat belang wordt gehecht aan de rol die de vertegenwoordiger heeft gespeeld bij de totstandkoming van de overeenkomst, ook als hij zelf niet de overeenkomst sluit.<sup>7</sup>

Naar aanleiding van BEPS Actiepunt 7 ontstaat een discussie tussen de deelnemers over de vraag wanneer een vaste inrichting voor de loonheffingen kan worden aangenomen. Volgens een aantal deelnemers dient de (ruimere) invulling die daarin wordt gegeven aan het begrip vaste inrichting ook gevolgd te worden voor de loonheffingen. Er wordt dan ook bepleit dat het begrip vaste inrichting voor de loonheffingen conform artikel 5 OESO-modelverdrag moet worden uitgelegd.<sup>8</sup> Hoewel dit als een goed aanknopingspunt wordt gezien, wordt ook geconstateerd dat een definitie ontbreekt in artikel 6 Wet LB 1964 en dat er evenmin concrete intenties bestaan een zodanige definitie daarin op te nemen.<sup>9</sup> Indien een definitie zou worden overwogen dan zou aangesloten kunnen worden bij de

<sup>1</sup> Mw. mr. A.C. Smale is werkzaam als advocaat bij Baker & McKenzie Amsterdam N.V. en is tevens verbonden aan de Universiteit Leiden; mr. S.G.M.P. Heijnen is werkzaam bij de Belastingdienst Particulieren Internationaal te Heerlen.

<sup>2</sup> Hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en als belastingadviseur werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek N.V. te Amsterdam.

<sup>3</sup> Werkzaam als belastingadviseur bij Meijburg & Co Belastingadviseurs te Amstelveen.

<sup>4</sup> *BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status* (5 oktober 2015), V-N 2015/56.2.

<sup>5</sup> *BEPS Action 13: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting* (5 oktober 2015), V-N 2015/56.2.

<sup>6</sup> *BEPS Action 15: Develop a Multilateral Instrument*, (5 oktober 2015), V-N 2015/56.2.

<sup>7</sup> Deze aanscherping van het vaste vertegenwoordiger begrip maakt ook het voorwerp uit van artikel 12 van het Multilaterale Instrument. Bij de aanvaarding van de goedkeuringswet van het MLI in de Tweede Kamer is *Amendement nr. 8 van de Leden Lodders en Slootweg bij Wetsvoorstel 34 853*, V-N 2019/11.11 aangenomen als gevolg waarvan Nederland op artikel 12 MLI een (voorlopig) voorbehoud gemaakt heeft gemaakt.

<sup>8</sup> Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 1980, nr. 1574/1980, BNB 1982/60.

<sup>9</sup> Dit in tegenstelling tot de buitenlandse belastingplicht, waar tijdens de parlementaire behandeling van de goedkeuringswet van het Multilaterale Instrument is opgemerkt dat overwogen wordt een definitie van de begrippen ‘vaste inrichting’ en ‘

systematiek zoals die voor de objectvrijstelling wordt gevolgd in verdragsituaties.<sup>10</sup> Artikel 15e, lid 2, onderdeel a, sub 1<sup>e</sup> Wet VPB 1969 voor de bepaling of sprake is van een vaste inrichting wordt aangesloten bij het betreffende belastingverdrag alsmede bij de betekenis die dat verdrag aan het begrip vaste inrichting toekent.

Na de discussie over het vaste inrichting-begrip gaat Klik verder met BEPS actiepunt 13, waarin minimumstandaarden voor documentatieverplichtingen voor multinationale groepen zijn opgenomen.<sup>11</sup> Zo moet in kolom 10 van tabel 1 van het landenrapport het totale aantal personeelsleden op voltijdbasis van alle groepsentiteiten die voor belastingdoeleinden zijn gevestigd in de desbetreffende belastingjurisdictie worden opgegeven. Hierbij moet worden uitgegaan van voltijdse equivalenten van werknemers zonder dat de termen werknemers en fulltime equivalent zijn gedefinieerd. Ook is onduidelijk hoe in dit verband moet worden omgegaan met werknemers die voor langere tijd met verlof zijn, uitgezonden zijn of een lange tijd reizen en of en wat er gerapporteerd moet worden bij leasing, het uitlenen van werknemers, oproepkrachten (bijvoorbeeld business travellers).

Tot slot stipt Klik ook nog BEPS actiepunt 15 aan, waarin het MLI wordt geïntroduceerd. Het doel van het MLI is een breed scala aan wijzigingen naar aanleiding van de actiepunten in belastingverdragen te kunnen effectueren, zonder dat ieder individueel belastingverdrag moet worden heronderhandeld. Dit zal ook effect hebben op de bepalingen met betrekking tot loonheffingen en dan met name als gevolg van de uitbreidingen van het vaste inrichting begrip waarvoor Nederland heeft geopteerd (uiteeraard met uitzondering van artikel 12 MLI waarop vooralsnog als gevolg van een aanvaard amendement een voorlopig voorbehoud is gemaakt) en de optie voor de MAP tie-breaker (artikel 4, lid 1, MLI). Deze opties hebben repercussies voor artikel 15, lid 2, onderdelen b en c, alsmede artikel 16 van de gedekte belastingverdragen die op het OESO-Modelverdrag zijn gebaseerd.

## **2.2 Werknemersproblematiek onder de door Nederland gesloten belastingverdragen**

*Inleider: mr. S (Sebastian) Spauwen<sup>12</sup>*

Aan de hand van verschillende stellingen bespreekt Spauwen de grensoverschrijdende werknemersproblematiek onder belastingverdragen. De eerste stelling betreft de vraag welke visie bepalend is voor de allocatie van een ontslagvergoeding onder een belastingverdrag (artikel 15 OESO-Modelverdrag) aan een dienstbetrekking die (in het verleden) is uitgeoefend in de werkstaat: (i) die van de Hoge Raad<sup>13</sup>, (ii) die van het Commentaar op het OESO-Modelverdrag<sup>14</sup> of (iii) die van het in dat kader genomen Besluit, waarin een afwijking wordt gemaakt ten aanzien van het moment van wijziging van het OESO-Commentaar, d.w.z. 15 juli 2014 (voor daarvoor toegekende ontslagvergoedingen wordt sub (i) gevolgd en voor daarna betaalde ontslagvergoedingen wordt de visie sub (ii) gevolgd).<sup>15</sup>

In de procedure bij Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden<sup>16</sup> en de Hoge Raad<sup>17</sup> deed de betreffende belanghebbende een expliciet beroep op dynamische toepassing van dit nieuwe OESO-Commentaar, waardoor de al dan niet doorbelasting van de ontslagvergoeding aan een in de VS gevestigde werkgever niet doorslaggevend is voor de vraag of er een voldoende causaliteit bestaat tussen de aldaar in het verleden uitgeoefende dienstbetrekking en de betaalde ontslagvergoeding. Uit de verwijzingsopdracht van de Hoge Raad volgde reeds – impliciet – dat een beroep op de dynamische toepassing van het OESO-Commentaar werd afgewezen. Dit laatste in weerwil van het feit dat de Staatssecretaris van Financiën in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 en bij andere

---

vaste vertegenwoordiger op te nemen in de buitenlandse belastingplicht in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969; vgl. NV, *Kamerstukken II 2017/18*, 34 853, nr. 6, p. 34.

<sup>10</sup> Vgl. ook R.P. van den Dool en J. Verkerk, 'Het MLI en de vaste inrichting', *TFO* 1018/159.2, onderdeel 4.

<sup>11</sup> Vanaf 1 januari 2016 geldt voor multinationale groepen met een omzet vanaf EUR 750 miljoen dat zij jaarlijks en binnen een jaar na afloop van het boekjaar een master file, local file en country-by-country report moeten opstellen.

<sup>12</sup> Werkzaam als belastingadviseur bij Deloitte te Amsterdam.

<sup>13</sup> HR 11 juni 2004, nrs. 37714 en 38112, *BNB* 2004/344-345.

<sup>14</sup> Para. 2.7 van het 2014-2017 Commentaar op artikel 15 van het OESO-Modelverdrag dat een gevolg is van de '2014 Update to the OECD Model Tax Convention', *V-N* 2014/40.8.

<sup>15</sup> Het *Besluit van de Staatssecretaris van Financiën* van 23 april 2015, nr. *DGB2015/584M*, *BNB* 2015/211.

<sup>16</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 24 april 2018, nr. 17/00591, *V-N* 2018/44.4.

<sup>17</sup> Zie het cassatieberoepschrift van belanghebbende in HR 19 mei 2017, nr. 16/02463, *BNB* 2017/179.

aangelegenheden heeft aangegeven dat het OESO-Commentaar dynamisch moet worden toegepast.<sup>18</sup> Betoogd kan dan worden dat het dynamisch toegepaste OESO-Commentaar aangemerkt kan worden als recht in de zin van artikel 79, lid 1, onderdeel b, Wet RO waarop belastingplichtigen rechtens mogen vertrouwen.<sup>19</sup>

De volgende stelling ziet op het begrip 'werkgever' zoals dat is opgenomen in artikel 15, lid 2, onderdeel b, van de op het OESO-Modelverdrag gebaseerde Nederlandse belastingverdragen. De arresten van de Hoge Raad van 1 december 2006<sup>20</sup> noemt als één van de criteria die relevant zijn voor het begrip werkgever dat de betrokken werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in de werkstaat tot de inlenende vennootschap in een gezagsverhouding staat. Volgens Spauwen moet gezagsverhouding hier worden geïnterpreteerd als afgeleid gezag, zodat gekeken dient te worden naar (i) wie leiding en toezicht heeft, (ii) waar de instructiebevoegdheid ter zake van de arbeid verricht in het andere land is en (iii) aan wie gerapporteerd moet worden.

Vervolgens komt de 60-dagenregeling<sup>21</sup> aan bod, op basis waarvan de inlenende Nederlandse concernvennootschap niet als een verdragswerkgever wordt gezien. De reikwijdte hiervan is onvoldoende duidelijk door begrippen als uitwisselingsprogramma's, loopbaanontwikkeling of uitzending binnen concern vanwege een specifieke deskundigheid die daarin gehanteerd worden. Volgens Spauwen laten de 60-dagenregeling en de daarin neergelegde voorwaarden zien dat een BEPS-debat noodzakelijk is in het kader van artikel 15 OESO-Modelverdrag. Spauwen vraagt zich daarbij ook af of het niet achterhaald is om te blijven vasthouden aan de fysieke aanwezigheid van een werknemer in het kader van artikel 15 OESO-Modelverdrag en of er niet beter nagedacht kan worden over een nieuw criterium voor specifieke werknemers die internationaal zeer flexibel zijn.

### 2.3 Bestuurdersproblematiek

*Inleiders: mr. dr. A.S. (Andy) Cools<sup>22</sup> en J.J. (Jacques) Heuts<sup>23</sup>*

Cools en Heuts beginnen hun inleiding met een vraag aan de deelnemers aan de conferentie hoe zij artikel 16 zouden beoordelen indien zij nu de uitvoeringstoets zouden toepassen op dit artikel? Het merendeel van de deelnemers is van mening dat dit artikel in de praktijk slecht uitvoerbaar is vanwege onduidelijkheid over bepaalde definities uit het artikel, zoals het begrip *director*, *fee* en meer in het bijzonder wanneer een fee in de hoedanigheid van director wordt verkregen.

Nederland gaat uit van een formeel bestuurdersbegrip<sup>24</sup>, terwijl, bijvoorbeeld, België een materiële uitleg van het begrip 'bestuurder' hanteert.<sup>25</sup> Hierdoor kan volgens Cools en Heuts zowel dubbele heffing als dubbele niet-heffing ontstaan. En verder speelt de kwestie hoe omgegaan moet worden met een bestuurder met een dubbele hoedanigheid, namelijk die van bestuurder en werknemer? Deze discussie kwam, onder meer, aan bod tijdens de parlementaire behandeling van de verdragen met Japan en België, waarin vragen werden gesteld over de toepassing van het attractiebeginsel ten

<sup>18</sup> Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, p. 24. Zie ook vgl. MvA, *Kamerstukken I*, 2001/02, 27 896 en 28 246, nr. 117B, *V-N* 2002/33.23, p. 3106; Notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht, *V-N* 1998/22.3, p. 1971 en het Besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, *BNB* 2011/99 (winstallocatie vaste inrichtingen).

<sup>19</sup> Concl. Wattel bij HR 21 februari 2003, nr. 37 011, *BNB* 2003/177.

<sup>20</sup> HR 1 december 2006, nr. 38 850, *BNB* 2007/75 en de verwijzingsuitspraak van Hof Arnhem 13 september 2007, nr. 06/00488, *V-N* 2008/2.15, HR 1 december 2006, nr. 38 950, *BNB* 2007/76, HR 1 december 2006, nr. 39 535, *BNB* 2007/77 en de verwijzingsuitspraak van Hof Amsterdam 31 oktober 2007, nr. 06/00529, *V-N* 2008/22.9, HR 1 december 2006, nr. 39 710, *BNB* 2007/78, HR 1 december 2006, nr. 39 711, *V-N* 2006/65.9 en HR 1 december 2006, nr. 40 088, *BNB* 2007/79.

<sup>21</sup> Zoals opgenomen in paragraaf 6 van het Besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M, *BNB* 2010/110. Zie ook Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, paragraaf 2.10.

<sup>22</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen Zuid.

<sup>23</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst Particulieren Internationaal te Heerlen.

<sup>24</sup> Zie HR 22 december 1999, nr. 35 024, *BNB* 2000/94 en HR 10 december 2004, nr. 38 317, *BNB* 2005/195; bij het ontbreken van een eigen definitie in de Nederlandse belastingwetgeving (waaraan betekenis toekomt binnen de algemene uitleggingsbepaling van artikel 3 lid 2 OESO-Modelverdrag) dient te worden aangesloten bij de civielrechtelijke of vennootschapsrechtelijke omschrijving (zie artikel 2:129 en 2:239 BW).

<sup>25</sup> Artikel 16 van het belastingverdrag met België (vennootschapsleiding) herbergt zowel een formele als een materiële benadering.

aanzien van bestuurders met een dergelijke dubbele hoedanigheid.<sup>26</sup> De staatssecretaris heeft bij die gelegenheid aangegeven dat het attractiebeginsel moet worden toegepast bij directeur-groootaandeelhouders en dagelijkse bestuurders van de grote internationale concerns, zodat de gehele beloning als bestuurdersbeloning kan worden aangemerkt. Er werd opgemerkt tijdens de discussie dat het niet geheel duidelijk is waarop dit onderscheid is gebaseerd en het is tot nu toe ook niet ondersteund door nadere jurisprudentie.<sup>27</sup>

Cools en Heuts constateren nog een aantal verdere knelpunten. Stel een persoon is werknemer in de Verenigde Staten en is tegelijkertijd bestuurder bij een Nederlandse dochtervennootschap. In de Verenigde Staten ontvangt hij een vergoeding van Euro 400.000, terwijl hij in Nederland geen vergoeding ontvangt voor zijn bestuurderswerkzaamheden. Volgens Heuts is de vergoeding in de Verenigde Staten dan de bestuurdersbeloning. De Hoge Raad heeft eerder echter geoordeeld dat het bestuurderschap van een vennootschap onbezoldigd kan zijn, ondanks het feit dat dezelfde persoon daarnaast bij dezelfde vennootschap werkzaamheden verricht als werknemer waarvoor hij wel een vergoeding ontvangt.<sup>28</sup> Dezelfde discussies kunnen zich volgens Cools en Heuts voordoen indien het loon niet wordt genoten van de rechtspersoon waar belanghebbende formeel bestuurder is en het loon bovendien niet wordt genoten in de hoedanigheid van bestuurder. Gedurende de discussie die volgde, werd aangetekend dat in dezen ook rekening moet worden gehouden met de jurisprudentie van de Hoge Raad waarin hij een nadere invulling geeft van het begrip bestuurdersbeloning voor doeleinden van de op artikel 16 van het OESO-Modelverdrag gebaseerde Nederlandse belastingverdragen; van een bestuurdersbeloning is dan sprake indien de vennootschap waarbij het bestuurderschap wordt vervuld de in die hoedanigheid verkregen beloningen geïndividualiseerd ten laste neemt.<sup>29</sup>

### 3. Inwonerschap

#### 3.1 Wonen

*Inleider: mr. drs. N.P. (Niek) Schipper<sup>30</sup>*

Schipper begint zijn inleiding met het nationale woonplaatsbegrip. Op grond van artikel 4 AWR moet naar de omstandigheden worden beoordeeld of iemand inwoner is of niet. Uit vaste jurisprudentie volgt dat de omstandigheden van dien aard moeten zijn dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland.<sup>31</sup>

Volgens Schipper is er bij de introductie van artikel 4 AWR bewust gekozen voor een open norm, waarbij er geen bijzondere betekenis is toegekend aan bepaalde categorieën omstandigheden.<sup>32</sup> Onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis geeft de Hoge Raad duidelijk aan dat alle omstandigheden in aanmerking moeten worden genomen voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een duurzame band van persoonlijke aard.<sup>33</sup> Het gaat dus niet alleen om persoonlijke omstandigheden, maar ook economische en sociale omstandigheden zijn daarbij van belang.

Een duurzame band van persoonlijke aard betekent volgens Schipper echter niet dat het middelpunt van levensbelangen ook in Nederland moet zijn gelegen.<sup>34</sup> Anderzijds brengt het enkele feit dat

<sup>26</sup> Kamerstukken II 2011/12, 32 776, nr. 6, p. 24.

<sup>27</sup> HR 1 december 2006, nr. 39 535, *BNB* 2007/77 wijst de toepassing van het attractiebeginsel af onder het toenmalige belastingverdrag met België.

<sup>28</sup> HR 1 december 2006, nr. 39 535, *BNB* 2007/77 aanvaardde dat het bestuurderschap onbezoldigd was en het gehele salaris onder artikel 15 van het voormalige belastingverdrag met België (overeenkomende met artikel 15 OESO-Modelverdrag) viel.

<sup>29</sup> HR 15 juli 1997, nr. 32 016, *BNB* 1997/298, HR 11 juni 2004, nr. 37 714, *BNB* 2004/344 en HR 1 december 2006, nr. 39 535, *BNB* 2007/77.

<sup>30</sup> Werkzaam als belastingadviseur bij PwC Belastingadviseurs N.V. te Amsterdam en tevens verbonden aan de Universiteit Leiden.

<sup>31</sup> Zie bijvoorbeeld HR 20 december 1995, nr. 279, *BNB* 1996/61.

<sup>32</sup> Zie onder meer Kamerstukken II 1955/56, nr. 4080, blz. 3 en Memorie van antwoord, Kamerstukken II 1955/56, nr. 4080, nr. 5, blz. 5.

<sup>33</sup> Zie bijvoorbeeld HR 4 maart 2011, nr. 10/04026, *BNB* 2011/127, r.o. 3.5.3.

<sup>34</sup> HR 22 december 1971, nr. 16 650, *BNB* 1973/120 en HR 12 april 2013, nr. 12/02980, *BNB* 2013/123.

iemand, bijvoorbeeld, een woning ter beschikking heeft in Nederland en haar niet verhuurt, volgens Schipper nog niet mee dat hij daar ook woont in fiscale zin.<sup>35</sup>

Gelet op de rechtspraak, wordt bij een tijdelijke buitenlandse tewerkstelling de duurzame band van persoonlijke aard met Nederland volgens Schipper niet snel geacht te zijn verbroken. Omgekeerd krijgt iemand die tijdelijk naar Nederland wordt uitgezonden niet meteen een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland. Die duurzaamheid vereist volgens Schipper dat het verblijf in Nederland van de betreffende werknemer ook een voldoende omvang heeft. Dat bij een kortdurende uitzending naar Nederland in de regel geen sprake zal zijn van een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland kan mede worden afgeleid uit het feit dat in een spiegelbeeldsituatie in het buitenland, doorgaans een duurzame band blijft bestaan met Nederland. Dit sluit volgens Schipper ook aan bij jurisprudentie van de Hoge Raad, waaruit volgt dat een dubbele woonplaats onder artikel 4 AWR zich slechts in vrij uitzonderlijke situaties voordoet.<sup>36</sup> In de praktijk kan er volgens Schipper ook een dubbel niet-inwonerschap bestaan, in die zin dat een persoon noch met Nederland noch met enig ander land een duurzame band van persoonlijke aard onderhoudt.

Tot slot ziet Schipper een trend waarbij steeds meer werknemers geen vast woonland hebben, maar verblijven in het land waar zij hun werkzaamheden verrichten. Zij leiden in feite een zwervend bestaan. In een rapport getiteld "Ways to Tackle Cross Border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU"<sup>37</sup> van de Expert Group van de Europese Commissie<sup>38</sup> wordt de aanbeveling gedaan dat een natuurlijk persoon fiscaal inwoner is van het land waar het grootste deel van zijn ondernemingswinsten of arbeidsinkomsten worden gegenereerd.<sup>39</sup> Hiermee wordt tot op zekere hoogte aansluiting gezocht voor het inwonerschap van natuurlijke personen met artikel 13 van EU Verordening 883/2004 waar de woonstaat van de loontrekkende of zelfstandige premies mag heffen indien een substantieel van de activiteiten aldaar worden verricht.<sup>40</sup>

### 3.2 Werken en verblijven

*Inleider: mw. mr. F.M. (Frouke) Verberk<sup>41</sup>*

Naast de woonplaats van een werknemer, is ook de staat van waaruit hij zijn werkzaamheden verricht van belang. Dit laatste komt, bijvoorbeeld, terug in artikel 15, lid 1, OESO Modelverdrag, op grond waarvan het heffingsrecht over inkomsten uit dienstbetrekking wordt toegewezen aan de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in die andere staat wordt uitgeoefend.

Verberk illustreert aan de hand van het arrest van de Hoge Raad van 14 juli 2018 (*BNB 2017/188*)<sup>42</sup> dat er onduidelijkheden kunnen bestaan met betrekking tot de dagen die in aanmerking moeten worden genomen om de 183-dagen-drempel te bepalen in de zin van artikel 15, lid 2, onderdeel a, OESO-Modelverdrag (*days of physical presence method*). In *BNB 2017/188* was de overschrijding van de 183-dagen-drempel van artikel 15, par. 2, onderdeel a, van het Verdrag Nederland-België voor een in België wonende en mede in Nederland werkende belastingplichtige afhankelijk van de vraag of een aantal in het weekend vanwege privéredenen in Nederland doorgebrachte dagen al dan niet moesten worden meegenomen.

De Hoge Raad komt tot de conclusie dat in dezen de 183-dagen-drempel overschreden is. Hierbij benadrukt de Hoge Raad - onder verwijzing naar het OESO-Commentaar - dat de reden waarom de dagen fysiek in de werkstaat zijn doorgebracht in zijn algemeenheid niet van belang is voor de

<sup>35</sup> Zie HR 17 februari 1965, nr. 26, *BNB 1965/124*.

<sup>36</sup> HR 12 april 2013, nr. 12/02980, *BNB 2013/123*.

<sup>37</sup> November 2015.

<sup>38</sup> Zie voor een bespreking van dit rapport, F. Pötgens en M. Vergouwen, *The Report Ways to Tackle Cross-Border Obstacles Facing Individuals Within the EU*, *EC Tax Review 2017/5*, p. 246 e.v. en E. Ros, *Twee rapporten over fiscale obstakels voor mobiele EU-burgers binnen de EU: aanzet tot verdere actie?*, *MBB 2017/12*, p. 387 e.v. .

<sup>39</sup> Zie Rapport, p. 28 en 29.

<sup>40</sup> Zie ook artikel 14, lid 8, van de toepassingsverordening EU 987/2009.

<sup>41</sup> *Werkzaam bij de Belastingdienst Particulieren Internationaal te Heerlen*.

<sup>42</sup> HR 14 juli 2017, nr. 16/03578, *BNB 2017/188*.

berekening van de 183 dagen. Wel acht de Hoge Raad het relevant dat de dagen 'enig verband' houden met de werkzaamheden die in de werkstaat zijn verricht. Het criterium 'enig verband' kan de nodige vragen oproepen. Geopperd wordt dat dit uitgelegd moet worden tegen de achtergrond van het OESO-Commentaar. Hoewel het OESO-Commentaar in beginsel een dergelijk verband niet eist, blijkt in de uitzonderingen die het heeft geformuleerd (doorreis en ziekte die verhindert dat werkstaat kan worden verlaten) dat toch een zeker verband met de werkzaamheden wordt gezocht. Hiermee wensen BNB 2017/188 en het OESO-Commentaar een te rigide toepassing van de *days of physical presence method* te voorkomen.

### 3.3 Kwalificerende Buitenlandse Belastingplicht

*Inleiders: mr. B.H.M. (Bart) van den Hof<sup>43</sup> en mw. dr. H.M.L. (Hannelore) Niesten<sup>44</sup>*

Van den Hof en Niesten gaan in hun inleiding in op de invloed van het EU-recht op de buitenlandse belastingplichtige. Met ingang van 2015 kent de Wet IB 2001 de kwalificerende buitenlandse belastingplicht. Deze regels zijn vormgegeven door het EU recht, waarbij het *Schumacker*-arrest van het Hof van Justitie<sup>45</sup> de toon heeft gezet voor het toekennen van persoonlijke tegemoetkomingen aan de niet-ingezetene. Als in het woonland dergelijke tegemoetkomingen niet geëffectueerd kunnen worden en de niet-ingezetene voldoet aan de gestelde inkomensgrens ("het gehele of nagenoeg gehele inkomen"), kan de niet-ingezetene 100% van deze tegemoetkomingen in de bronstaat in aanmerking nemen. Artikel 7.8, lid 6, Wet IB 2001 vat dat op als een vereiste dat ten minste 90% van het inkomen in Nederland aan loon- of inkomstenbelasting moet zijn onderworpen.

In latere jurisprudentie lijkt het HvJ met deze harde eis genuanceerder om te gaan.<sup>46</sup> In het *X*-arrest is het HvJ afgeweken van de *alles-of-niets* benadering die voortvloeide uit het *Schumacker*-arrest en in plaats daarvan volgt het HvJ (in het *X*-arrest) een *pro rata*-benadering.<sup>47</sup> De vraag komt op of dit harde criterium zinvol is. Als alternatief voor het expliciet noemen van een dergelijk percentage, zou in de wet een regel kunnen worden opgenomen dat Nederland de persoonlijke tegemoetkomingen verleent aan een buitenlandse belastingplichtige, indien daarmee geen rekening kan worden gehouden in zijn woonstaat.<sup>48</sup> De deelnemers wijzen voorts op het belang van internationale gegevensuitwisseling in dit verband. Aan een hard criterium kan volgens hen worden vastgehouden, met dien verstande dat Nederland zich niet afhankelijk maakt van de in artikel 7.8 genoemde inkomensverklaring, maar de 90%-eis berekent op basis van uitgewisselde inkomensgegevens uit andere landen. Hierna wordt in onderdeel 4.3 van deze bijdrage ingegaan op internationale gegevensuitwisseling.

Niesten stelt zich ter afsluiting op het standpunt dat door de huidige stand van de EU-jurisprudentie een EU-brede proportionele/fractionele belastingheffing in de inkomstenbelasting sfeer wenselijk is.<sup>49</sup> In de lijn van het arrest *X*, komt dergelijke fractionele belastingheffing erop neer dat, bijvoorbeeld in een richtlijn, wordt opgenomen dat de persoonlijke tegemoetkomingen pro-rata van het verdiende of het te belasten inkomen in aanmerking wordt genomen in de woonstaat en de werksta(a)t(en). Niet alle deelnemers kunnen zich in deze visie vinden.

## 4. Sociale Zekerheid en EU-recht

### 4.1 Internationale sociale zekerheidsproblematiek & EU-recht

*Inleiders: mw. mr. drs G.A.M. (Gabriëlle) van de Ven<sup>50</sup> en mr. B. (Bert) de Haan<sup>51</sup>, met een gastoptreden van Henk van der Most<sup>52</sup>*

<sup>43</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst Particulieren Internationaal te Heerlen.

<sup>44</sup> Werkzaam als advocaat bij Stibbe, locatie Brussel en verbonden aan de Universiteit Hasselt Centrum Overheid en Recht.

<sup>45</sup> HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*).

<sup>46</sup> Dat volgt, onder andere, uit de arresten van het HvJ inzake *Commissie vs. Estland* en *X*.

<sup>47</sup> HvJ EU 9 februari 2017, C-283/15 (zaak *X*).

<sup>48</sup> Zie ook F.P.G Pötgens, 'Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige', WFR 2013/1348.

<sup>49</sup> Vgl. dr. H.M.L. Niesten, 'Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon', Deventer: Kluwer 2017.

<sup>50</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst Directie Belastingen bureau Vaktechniek.

<sup>51</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst Grote Ondernemingen Noordoost.

<sup>52</sup> Werkzaam bij de Sociale Verzekeringsbank.

De tweede dag van de conferentie wordt ingeleid door Van de Ven en De Haan. Naast belastingheffing, heeft de grensoverschrijdende werknemer ook te maken met premieheffing. In het eerste gedeelte wordt in dat verband gediscussieerd over schijnconstructies in het socialezekerheidsrecht.

De inleiders schetsen vervolgens het voorbeeld van een Cyprusroute. Ingevolge artikel 13 van de Verordening 883/2004 is een internationaal opererende chauffeur die niet meer dan 25% van zijn activiteiten in zijn woonland verricht<sup>53</sup> onderworpen aan het sociale zekerheidsstelsel van het land waar de onderneming van de formele werkgever is gevestigd. Internationaal actieve chauffeurs die in Nederland wonen, treden in dienst bij feitelijk in Cyprus gevestigde Ltd. met als doel sociaal verzekerd en premieplicht te zijn in Cyprus waar zij aan lagere premies onderhevig zijn dan in Nederland. De Centrale Raad van Beroep heeft in een dergelijke casus op 20 september 2018 prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ hoe het werkgeversbegrip van artikel 13, lid 1, onderdeel b, van de Verordening 883/2004 moet worden ingevuld.<sup>54</sup>

Door de deelnemers wordt vervolgens bediscussieerd in hoeverre het formeel werkgeverscriterium plaats moet maken voor een meer materiële benadering, ook in het socialezekerheidsrecht. Verder worden de harde eisen die het HvJ in de zaak *Altun*<sup>55</sup> stelde om fraude met een A1-verklaring te bewijzen aan de orde gesteld. Tenslotte wordt geopperd dat de bevoegde autoriteiten meer de weg van het Europeesrechtelijk leerstuk van misbruik van recht zouden moeten opzoeken bij de bestrijding van schijnconstructies.<sup>56</sup>

## 4.2 Grenswerknemers

*Inleiders: Prof. dr. M.J.G.A.M. (Marjon) Weerepas<sup>57</sup> en mr. C.L.J.R. (Carlo) Douven<sup>58</sup>*

In de EU zijn ca. 12 miljoen grenswerkers actief. Weerepas en Douven leiden de discussie over de fiscale problemen waar deze werknemers mee te maken krijgen in met een korte introductie op het rapport getiteld "Ways to Tackle Cross-Border Tax Obstacles Facing Individuals within the EU"<sup>59</sup> van de Expert Group van de Europese Commissie en het 'Rapport Grenswerkers'.<sup>60</sup> Die rapporten signaleren met name het uit elkaar lopen van belasting- en verzekeringsplicht (discoördinatie), alsmede kwalificatieverschillen in het huidige sociale zekerheidsrecht als knelpunten voor grenswerkers. Deze 'discoördinatie' werkt ook misbruik in de hand, onder meer, doordat het internationale belastingrecht van een materieel werkgeversbegrip uitgaat<sup>61</sup> terwijl het sociale zekerheidsrecht een meer formeel werkgeversbegrip hanteert. In het hiervoor laatstgenoemde rapport zijn daartoe 39 aanbevelingen gedaan, waaronder een betere informatievoorziening en synchronisatie van belasting- en verzekeringsplicht voor zowel de economisch actieven als inactieven.

<sup>53</sup> Zie ook artikel 14, lid 8, van de toepassingsverordening EU 987/2009.

<sup>54</sup> CRvB 20 september 2018, ECLI:NL:CRVB:2018:2878. Verzoek om een prejudiciële beslissing, ingediend door de Centrale Raad van Beroep (Nederland) op 25 september 2018 – AFMB Ltd e.a. tegen Raad van bestuur van de Sociale verzekeringsbank (Zaak C-610/18).

<sup>55</sup> HvJ EG 6 februari 2018, C-359/16 (*Altun*)

<sup>56</sup> In dit kader zou ook nog kunnen worden gewezen op HvJ EU 26 februari 2019, gevoegde zaken C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134 (N Luxembourg 1 e.a.) en HvJ EU 26 februari 2019, gevoegde zaken C-166/16 en C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135 (T Danmark e.a.) waarin een vrij materieel anti-misbruikconcept wordt geformuleerd dat verplicht moet worden toegepast indien EU-rechtelijke voordelen worden geclaimd, waaronder op het terrein van het sociale zekerheidsrecht (zie r.o. 100 respectievelijk r.o. 74).

<sup>57</sup> Hoogleraar Grensoverschrijdende arbeid bij de Universiteit Maastricht.

<sup>58</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst Particulieren Internationaal te Heerlen.

<sup>59</sup> November 2015.

<sup>60</sup> Vereniging voor Belastingwetenschap, Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken, Rapport van de Commissie grenswerkers, 2017.

<sup>61</sup> HR 1 december 2006, nr. 38 850, *BNB* 2007/75, HR 1 december 2006, nr. 38 950, *BNB* 2007/76, HR 1 december 2006, nr. 39 535, *BNB* 2007/77, HR 1 december 2006, nr. 39 710, *BNB* 2007/78, HR 1 december 2006, nr. 39 711, *V-N* 2006/65.9 en HR 1 december 2006, nr. 40 088, *BNB* 2007/79, para 8 e.v. van het Commentaar op artikel 15 van het OESO-Modelverdrag en het besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/276M, *BNB* 2010/110.

Voorts werd het door BEPS Action 7<sup>62</sup> gewijzigde vaste inrichting-begrip en thuiswerken nader onder de loep genomen. Onder omstandigheden kan structureel thuiswerk onder het gewijzigde vaste inrichting-begrip een vaste inrichting voor de werkgever vormen, mits er noodzakelijke technische aanpassingen zijn gedaan en hierover in de arbeidsovereenkomst afspraken met de werknemer zijn gemaakt.<sup>63</sup>

Vervolgens gaat Douven nog in op de Wet overige fiscale maatregelen 2018. Hierin is een wijziging van de loonheffingskorting voor niet-ingezetenen met ingang van 2019 opgenomen.<sup>64</sup> Niet-ingezetene werknemers komen niet meer in aanmerking voor de inkomstenbelastingdelen van de loonheffingskorting. De werkgever zal daarnaast ook een beoordeling moeten maken van de woonplaats van belanghebbende. De deelnemers vragen zich af op welke manier de werkgever alle persoonlijke en economische omstandigheden in aanmerking kan nemen, om de duurzame band met Nederland te beoordelen.<sup>65</sup>

#### **4.3 Capita Selecta: gegevensuitwisseling**

*Michel van Kerkhof RA<sup>66</sup>*

Naast werknemers gaan ook gegevens steeds vaker de grens over. De laatste jaren heeft er een verschuiving plaatsgevonden van gegevensuitwisseling tussen landen onderling (bilateraal) naar multilaterale gegevensuitwisseling.

De Europese richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op fiscaal gebied<sup>67</sup> (DAC1) ziet op 5 soorten van inkomsten en vermogensbestanddelen in grensoverschrijdende situaties, waaronder werknemersinkomsten en bedrijfsleidersbezoldigingen.

De meest opzienbarende recente ontwikkeling op dit terrein betreft de 'mandatory disclosure-richtlijn' (DAC6).<sup>68</sup> Intermediairs moeten vanaf 1 juli 2020 potentieel grensoverschrijdende constructies melden aan de belastingdienst. Over dit laatste punt heerste bij de deelnemers veel onduidelijkheid met name wat betreft beloningsvormen, zoals werknemersopties, lucratieve belangen, expatriate-regelingen die tot een gunstigere belastingheffing kunnen leiden.

#### **4.4 Brexit: Fiscale en technische verzekeringsimplicaties**

*R.J. (Robert-Jan) de Wit MSc<sup>69</sup>*

In maart 2017 is de artikel 50 procedure gestart, waarmee de Brexit officieel in gang is gezet. Hoewel formeel nog de mogelijkheid bestaat om de procedure alsnog stop te zetten, ligt de focus op veel plaatsen bij de vraag welke impact Brexit zal hebben.

Volgens De Wit zal de Brexit ook op meerdere loonbelastingvlakken impact hebben. Zo zullen veranderingen in de supply chain van bedrijven kunnen leiden tot de verplaatsing van werknemers en zullen arbeidscontracten en pensioenovereenkomsten mogelijk op de schop moeten.

Daarnaast heeft de Brexit impact op de sociale zekerheid. Voor zover bekend op de datum van het congres, blijft Verordening 883/2004 op basis van het voorgestelde terugtrekkingsakkoord in principe van toepassing.<sup>70</sup> Onduidelijk is of deze situatie ook zo zal blijven en voor hoe lang. Zelfs als de EU

---

<sup>62</sup> BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status' (5 oktober 2015), V-N2015/56.2.

<sup>63</sup> Zie ook H.M.L. Niessen, Werkzaamheden in meerdere lidstaten voor de Europese sociale zekerheidscoördinatie: nadere verduidelijkingen door het Hof van Justitie, NtER 2018/7-8, p. 272.

<sup>64</sup> Wet van 20 december 2017 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Stb. 2017, 518).

<sup>65</sup> Douven geeft aan dat een en ander nog vorm moet krijgen, waarbij de werkgever in ieder geval al gebruik kan maken van de gegevens die hem reeds ter beschikking staan. Hierbij kan gedacht worden aan het bankrekeningnummer en vergoedingen voor woon- en werkverkeer.

<sup>66</sup> Werkzaam bij de Belastingdienst Expertisecentrum Handhaving en Intelligence.

<sup>67</sup> Richtlijn 2011/16/EU.

<sup>68</sup> EU Verordening 2018/822/EU.

<sup>69</sup> Werkzaam als belastingadviseur bij Meijburg & Co Belastingadviseurs te Amstelveen.

<sup>70</sup> De Staatssecretaris heeft na het congres bij de beantwoording van Kamervragen over fiscaal overgangsrecht in geval van terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de EU zonder terugtrekkingsakkoord (Kamerstukken II 2018/19, 31066,



zou besluiten de Verordening aan te passen of te vervangen, werkt dat volgens De Wit in principe ook door naar werknemers die nu onder de werkingssfeer vallen. De Wit maakt daarbij de kanttekening dat deze werknemers dan wel vóór het einde van de transitieperiode gebruik moeten hebben gemaakt van hun recht op vrij verkeer.

Tot slot komt de vraag op indien de Verordening 883/2004 niet meer van toepassing zou zijn, of dan kan worden teruggevallen op het socialezekerheidsverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Volgens De Wit zijn er in de praktijk geluiden dat het verdrag specifiek geschreven is voor mensen die niet onder de Verordening 883/2004 vielen.<sup>71</sup> De meeste deelnemers zijn het er echter over eens dat het verdrag met het Verenigd Koninkrijk gewoon in stand blijft.

Inmiddels is bekend geworden dat de Brexit is uitgesteld tot uiterlijk 31 oktober 2019. Per 28 maart 2019 is Verordening 2019/500 in werking getreden. Op basis van deze verordening is het beginsel van gelijke behandeling uit artikel 4 van Verordening 883/2004 van toepassing op personen zoals omschreven in artikel 2, ten aanzien van situaties die zich vóór de datum van toepassing van de verordening hebben voorgedaan.

## 5. Afsluiting en Evaluatie

*Prof. mr. F.P.G. Pötgens*

De afsluiting wordt gebruikt om nader in te gaan op de interactie in het Commentaar op het OESO-Modelverdrag tussen werkgeverschap en het constitueren van een vaste inrichting door werknemersactiviteiten bij uitzendingen.<sup>72</sup> Volgens Pötgens komt dit erop neer dat van werkgeverschap sprake is indien de activiteiten van de werknemer zijn geïntegreerd in de business van de werkgever (lees: de inlenende vennootschap).<sup>73</sup> Is er geen sprake van integratie van de werkzaamheden van de werknemer in die van de inlenende vennootschap (en geen materiële werkgever in de zin van artikel 15, lid 2, onderdeel b, OESO-Modelverdrag), dan leiden de activiteiten van de werknemer vrij snel tot een vaste inrichting (artikel 5 juncto artikel 15, lid 2, onderdeel c, OESO-Modelverdrag). De eis van het ter beschikking stellen van een kantoorruimte voor het vaste-inrichting-concept wordt dan aangenomen doordat verondersteld wordt dat een werkplek bij een inlenende vennootschap blijkaar duurzaam ter beschikking staat van de uitlenende vennootschap.

Conferentieleider Pötgens sluit deze Fiscale Conferentie met de opmerking dat hij het inspirerende dagen vond.

---

nr. 463) aangegeven dat hij van mening is dat Verordening 883/2004 en Verordening 987/2009 vanaf de datum van terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk niet meer van toepassing zullen zijn. Volgens de Staatssecretaris zal dan moeten worden teruggevallen op het nationale recht, waardoor gevallen van dubbel verzekerd of dubbel onverzekerd volgens hem kunnen ontstaan. Zie de Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 maart 2019, nr. 2019-0000049657.

<sup>71</sup> Dit is ook het standpunt dat de Staatssecretaris heeft ingenomen naar aanleiding van Kamervragen over fiscaal overgangsrecht in geval van terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de EU zonder terugtrekkingsakkoord (Kamerstukken II 2018/19, 31066, nr. 463). Zie: Brief Staatssecretaris van Financiën van 26 maart 2019, nr. 2019-0000049657.

<sup>72</sup> Paragraaf 15 en 39 van het commentaar op artikel 5 van het OESO-Modelverdrag.

<sup>73</sup> Zie ook para. 8.13 en 8.15 van het Commentaar op artikel 15 van het OESO-Modelverdrag.