De fictieve vaste inrichting voor de loonbelasting binnen concernverband

MR. J.P. VAN 'T HOF en MR. M.R.M. DEDEN*

1 Inleiding

In HR 29 juni 2007, nr. 42 748, heeft de Hoge Raad met betrekking tot de fictieve vaste inrichting voor de loonbelasting een aantal onduidelijkheden weggenomen, waarbij een van de belangrijkste vragen was of de bepaling van de fictieve vaste inrichting ook binnen concernverband van toepassing is. De jarenlange onzekerheid voor wat betreft de reikwijdte van art. 6, derde lid, onderdeel b, Wet LB 1964 lijkt hiermee weggenomen. Echter, de positieve beantwoording van deze vraag brengt niet alleen met zich dat een buitenlands concernonderdeel eerder als inhoudingsplichtige dient te worden aangemerkt, maar heeft tevens een aantal andere praktische gevolgen voor buitenlandse werknemers die werkzaam zijn in Nederland, alsmede voor de werkgevers.

In deze bijdrage schetsen wij eerst de hoofdlijnen van de wettelijke regeling, waarna een analyse volgt van genoemd arrest van de Hoge Raad. Ten slotte geven wij de invloed aan van de beslissing van de Hoge Raad dat de fictieve vaste inrichting ook binnen concernverhoudingen geldt.

2 De fictieve vaste inrichting voor de loonbelasting

Het begrip inhoudingsplichtige is een van de drie pijlers van de Wet LB 1964, naast het werknemersbegrip en het loonbegrip. De inhoudingsplichtige is gedefinieerd in art. 6, eerste lid, Wet LB 1964 dat – kort gezegd – stelt dat de inhoudingsplichtige is degene tot wie een of meer personen in dienstbetrekking staan.[1] Voor zover een werkgever niet in Nederland is gevestigd, wordt zij slechts als inhoudingsplichtige aangemerkt indien zij in Nederland beschikt over een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger, of indien de werkgever zich als inhoudingsplichtige heeft aangemeld, zie art. 6, tweede lid, Wet LB 1964.

Of het begrip vaste inrichting voor de loonbelasting een eigen definitie/betekenis kent, is niet geheel duidelijk.[2] Aangezien in de Wet LB 1964 geen omschrijving van het begrip vaste inrichting wordt gegeven, zal onder andere aansluiting moeten worden gezocht bij het besluit voorkoming dubbele belasting 2001, danwel een eventueel van toepassing zijnd belastingverdrag. Wel kent de Wet LB 1964 een uitbreiding van het begrip vaste inrichting, dat is terug te vinden in art. 6, derde lid, onderdeel a en b, Wet LB 1964.[3] Onderdeel b van deze bepaling luidt als volgt:

'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'.

Een buitenlandse werkgever wordt aldus geacht over een vaste inrichting in Nederland te beschikken indien hij personeel ter beschikking stelt dat in Nederland werkzaam is ten behoeve van een derde. De 'fictieve vaste inrichting bepaling' (hierna: FVI-bepaling) is met ingang van 1 januari 1997 ingevoerd met als voornaamste doel het tegengaan van de praktijken van buitenlandse kop-

---

* *Beide auteurs zijn verbonden aan Courdid.*

1 *Art. 6, eerste lid, onderdeel b en c, bepalen dat tevens als inhoudingsplichtige worden aangemerkt degene die loon uit vroegere dienstbetrekking verstrekt, danwel degene die uitkeringen of verstrekkingen doet op grond van een aanspraak die niet tot het loon behoort. In het vervolg wordt uitgegaan van alleen de werkgever als inhoudingsplichtige.*

2 *HR 9 december 1998, LJN AA2613, FED 1999/34 (m.aant. Albert).*

3 *Art. 6, derde lid, onderdeel a, geeft ook nog een uitbreiding van het begrip vaste inrichting met betrekking tot het verrichten van werkzaamheden in, op of onder het Noordzeewinningsgebied, maar deze bepaling blijft buiten beschouwing.*

pelbazen c.q. tussenpersonen.[4] In de praktijk bleek het namelijk bijzonder lastig voor Nederland om de belastingheffing te effectueren in situaties waarin werknemers wel belastingplichtig waren in Nederland, maar het buitenlandse uitzendbureau niet inhoudingsplichtig was omdat dit niet over een vaste inrichting beschikte. De werknemers dienden veelal geen aangifte inkomstenbelasting in. Door de introductie van de fictieve vaste inrichting ontstaat er voor het buitenlandse uitzendbureau een inhoudingsplicht en in samenhang met de aansprakelijkheidsbepalingen uit de IW 1990[5] ontstaat de mogelijkheid voor de Nederlandse fiscus belastingheffing te effectueren.

Vrijwel meteen na de introductie in 1997 ontstond in de literatuur discussie over de reikwijdte en de doelstelling van de bepaling van de fictieve vaste inrichting, waarbij de grootste discussiepunten waren de vragen of de bepaling alleen ziet op misbruiksituaties en of de bepaling ook binnen concernverband van toepassing is.[6] In het arrest van 29 juni 2007 geeft de Hoge Raad uitsluitsel over deze vragen.

3 HR 29 juni 2007, nr. 42 748

De casus in het arrest was als volgt.

Een in Portugal gevestigde werkgever (de belanghebbende), behorend tot een internationaal concern met een aantal Nederlandse vennootschappen, had gedurende een bepaalde periode een gedeelte van haar personeel tijdelijk tewerkgesteld bij de Nederlandse zustervennootschappen. Het tewerkgestelde personeel had de Portugese nationaliteit en was woonachtig in Portugal. De werknemers beschikten over een E101-verklaring, zodat zij in Portugal sociaal verzekerd bleven. De Belastingdienst had aan belanghebbende aangiftebiljetten loonbelasting/premie volksverzekeringen uitgereikt over het tijdvak 1 januari 1997 tot en met maart 2001, waarop belanghebbende nihilaangiften had ingediend. Na een boekenonderzoek legde de Belastingdienst een naheffingsaanslag op over het tijdvak 1 januari 1998 tot en met 31 december 2000. Belanghebbende ging in bezwaar en vervolgens in beroep bij Hof 's-Hertogenbosch, dat het beroep ongegrond verklaarde.

In cassatie werden de volgende drie middelen door belanghebbende naar voren gebracht.

a **De FVI-bepaling ziet alleen op** buitenlandse uitzendbureaus die als hoofdwerkzaamheid hebben het bij elkaar brengen van partijen op de arbeidsmarkt.

b Een concernvennootschap is geen 'derde' als bedoeld in de FVI-bepaling.

c De FVI-bepaling ziet alleen op misbruiksituaties.

De Hoge Raad deed de zaak vrij kort af door te stellen dat alle middelen van belanghebbende faalden, aangezien deze geen steun vonden in de tekst van de wet of in de parlementaire geschiedenis. Interessanter is daarom de conclusie van A-G Van Ballegooijen.[7]

Ad a

Na een algemene beschouwing over de reikwijdte van de bepaling aan de hand van de parlementaire geschiedenis en de literatuur, kwam de advocaat-generaal met een beroep op de wetgeschiedenis tot de conclusie dat de FVI-bepaling niet beperkt was tot (tussenkomst)werkzaamheden die in het kader van de onderneming worden verricht.[8] Bepalend achtte de advocaat-generaal hierbij het gegeven dat de wetgever bewust de werking van de FVI-bepaling niet heeft willen beperken tot werkzaamheden die in het kader van een onderneming worden verricht, zoals dit bijvoorbeeld wel het geval is bij de fictieve vaste inrichting van art. 6, derde lid, onderdeel a, Wet LB 1964.[9] Dus ook een belanghebbende die van het uitlenen van personeel niet haar onderneming maakt, maar waarbij het uitlenen incidenteel plaatsvindt (bijvoorbeeld in geval van een tijdelijk overschot van personeel), valt onder de FVI-bepaling.

Ad b

De vraag of een concernvennootschap als een derde kan worden aangemerkt, werd door de advocaat-generaal bevestigend beantwoord.[10] De advocaat-generaal leek zich hierbij onder andere te baseren op het gegeven dat in de literatuur slechts één persoon te vinden was die van mening is dat een groepsvennootschap geen derde kan zijn.[11] Deze 'meeste stemmen gelden'-methode[12] is ons inziens onvoldoende om te stellen dat een concernvennootschap als derde kan worden aangemerkt. In r.o. 4.8 van zijn conclusie gaf de advocaat-generaal zijn eigen opvatting inhoudende dat het blijkens de wettekst van de FVI-bepaling irrelevant is of het gaat om een gelieerde vennootschap. Volgens de advocaat-generaal geldt in de loonbelasting als uitgangspunt dat in groepsverhoudingen vennootschappen ten opzichte van elkaar als afzonderlijke

4 *MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, blz. 35, waarbij de termen 'buitenlandse koppelbazen' en 'buitenlandse tussenpersonen' beiden worden gehanteerd.*

5 *Op grond van art. 34 IW 1990 kan de inlener van arbeidskracht aansprakelijk worden gesteld voor de niet-afgedragen loonheffingen.*

6 *Zie onder andere G.T.K. Meussen, 'Fictieve vaste inrichting in de loonbelasting', IBB 1997, nr. 5, blz. 7-12; R.W.G. Rouwers, 'Inhoudingsplicht loonbelasting voor buitenlandse uitleners van arbeidskrachten', FED 1997/187 en H.J. Noordenbos, 'Buitenlandse koppelbazen', WFR 1997/1514.*

7 *Concl. A-G Van Ballegooijen van 8 juni 2006, nr. 42 748.*

8 *Onderdeel 4.7 concl. A-G Van Ballegooijen van 8 juni 2006, nr. 42 748.*

9 *MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, blz. 49.*

10 *Onderdeel 4.8 concl. A-G Van Ballegooijen van 8 juni 2006, nr. 42 748.*

11 *Dit is H.J. Noordenbos, 'Buitenlandse koppelbazen', WFR 1997/1514.*

12 *Zoals genoemd door M.L. Kawka in zijn aantekening bij HR 29 juni 2007, nr. 42 748, NTFR 2007/1167.*

entiteiten dienen te worden beschouwd. Had de wetgever dit anders bedoeld, dan had hij dit expliciet in de wettekst tot uitdrukking moeten brengen, door bijvoorbeeld de term 'onafhankelijke derde' of niet 'niet-gelieerde derde' te gebruiken, aldus de advocaat-generaal.

Op deze redenering valt ons inziens het nodige af te dingen. Allereerst zijn in de parlementaire geschiedenis, zoals de advocaat-generaal zelf ook aangaf, aanwijzingen te vinden dat de FVI-bepaling is bedoeld voor buitenlandse uitzendbureaus en koppelbazen, te interpreteren als niet-verbonden lichamen. Daarnaast greep de advocaat-generaal HR 10 augustus 2001[13] aan als argument om te stellen dat in de loonbelasting de gelieerdheid van vennootschappen wel een rol speelt, maar dat het in deze casus ging om de vraag wat tot het loon behoorde en niet om de vraag of sprake was van inhoudingsplicht. Hiermee is uiteraard niet gezegd dat gelieerdheid geen rol speelt bij de vraag of sprake is van inhoudingpslicht. Dat hiervan wel degelijke sprake kan zijn, valt op te maken uit de uitspraak van de Hoge Raad van 1 november 2001,[14] waarin werd bepaald dat de eigenlijke werkgever inhoudingsplichtig was voor loon dat werd verstrekt door een concernvennootschap met medeweten van de eigenlijke werkgever. Hier werd uitdrukkelijk bepaald dat geen sprake was van zogenoemd loon van derden, maar dat het loon moest worden aangemerkt als loon van de eigenlijke werkgever zelf.

Ad c

Ook ten aanzien van de vraag of de FVI-bepaling beperkt is tot misbruiksituaties, kwam de advocaat-generaal tot de conclusie dat dit niet het geval was. Hoewel de advocaat-generaal aangaf dat aan de parlementaire geschiedenis zeer duidelijke aanwijzingen kunnen worden ontleend dat de beoogde doelgroep van de FVI-bepaling beperkt is tot malafide uitzendbureaus en koppelbazen, liet de advocaat-generaal hier wederom de letterlijke tekst van de wet prevaleren. In de wettekst is nergens een beperking van de doelgroep tot louche uitzendbureaus of koppelbazen te lezen, hetgeen derhalve tot de conclusie leidt dat de doelgroep ruim moet worden geïnterpreteerd.

Bij deze redenering van de advocaat-generaal en de interpretatie van de wetgeschiedenis plaatsen wij enige kanttekeningen. De advocaat-generaal maakte zich er met de verwijzing naar de duidelijkheid van de wettekst wel gemakkelijk van af. Het mag gezien de reeds langlopende discussie in de literatuur duidelijk zijn dat de wettekst in het geheel niet zo duidelijk is. Daarnaast is de argumentatie die aan de parlementaire geschiedenis wordt ontleend, te weten dat met de FVI-bepaling tevens wordt beoogd een einde te maken aan de gebrekkige effectuering van de belastingheffing,[15] ons inziens onvoldoende om te stellen dat de bepaling hiermee niet beperkt dient te blijven tot misbruiksituaties. Het door middel van de invoering van de FVI-bepaling voorkomen dat buitenlandse werknemers die belastbaar zijn in Nederland ten onrechte geen aangifte indienen, lijkt ons nu juist wel een poging om misbruik te voorkomen.

Het zal duidelijk zijn dat ons inziens de nodige vraagtekens gezet kunnen worden bij de bovengenoemde uitspraak van de Hoge Raad en de argumentatie van de advocaat-generaal. Temeer daar de uitspraak een aantal onduidelijkheden met zich brengt in relatie tot bestaand beleid en recente regelgeving een aantal verstrekkende gevolgen met zich brengt, die wij hieronder nader zullen beschrijven.

4 Impact op bestaand beleid en regelgeving

4.1 30%-regeling

Ingekomen werknemers kunnen ingevolge art. 15a, eerste lid, onderdeel j, Wet LB 1964 en de bijbehorende uitvoeringsbepalingen een onbelaste forfaitaire vergoeding van 30% van hun loon (inclusief 30%-vergoeding) ontvangen voor extraterritoriale kosten. In het besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M, zijn vragen en antwoorden opgenomen betreffende de praktische toepassing van de 30%-regeling. Het besluit van 21 oktober 2005 vervangt het besluit van 24 augustus 2005, nr. CPP2005/464M, met slechts een gewijzigd antwoord op vraag 39. Bij punt 39 wordt de vraag gesteld of een werknemer die binnen concernverband wordt uitgezonden naar een Nederlands onderdeel van het concern, maar in dienstbetrekking blijft bij het buitenlandse onderdeel, het verzoek om toepassing van de bewijsregel kan worden gedaan door het Nederlandse onderdeel als inhoudingsplichtige.

In eerste instantie heeft de Staatssecretaris van Financiën hierop geantwoord dat dit niet mogelijk is. Immers, de ingekomen werknemer staat niet in dienstbetrekking tot het Nederlandse onderdeel van het concern, waardoor niet om toepassing van de bewijsregel kan worden verzocht.[16] De staatssecretaris geeft vervolgens aan dat het mogelijk is om op grond van art. 6, tweede lid, onderdeel b, Wet LB 1964 het buitenlandse onderdeel van het concern als inhoudingsplichtige te beschouwen indien de buitenlandse werkgever zich als zodanig bij de inspecteur heeft gemeld en de loonadministratie in Nederland houdt. Op deze manier kan de buitenlandse concernmaatschappij tezamen met de ingekomen werknemer een verzoek om toepassing van de forfaitaire 30%-regeling doen.

Dit bleek tot een verzwaring van de administratieve lasten te leiden. Derhalve is goedgekeurd – vooruitlopend op aanpassing van de wetgeving – dat de Nederlandse vennootschap van het concern als inhoudingsplichtige

13 HR 10 augustus 2001, nr. 36 061, BNB 2001/354.

14 HR 1 november 2001, nr. 361, BNB 2001/82 (m.nt. Kavelaars), die daarbij aangeeft dat de Hoge Raad feitelijk een fiscale eenheid in de loonbelasting invoert.

15 MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 051, nr. 3, blz. 35.

16 Art. 9, eerste lid, Uitv.besl. LB 1965.

voor de naar Nederland binnen concern uitgezonden werknemer wordt beschouwd. Vervolgens kunnen de ingekomen werknemer en de (Nederlandse) concernmaatschappij een verzoek om toepassing van de 30%-regeling doen.

Bij vorengenoemd antwoord valt op dat met geen woord wordt gesproken over de fictieve vaste inrichting die het buitenlandse deel van het concern zou kunnen hebben in Nederland ingevolge art. 6, derde lid, onderdeel b, Wet LB 1964. Wij zeggen met nadruk 'zou kunnen hebben', omdat het besluit dateert van 21 oktober 2005 en Hof 's-Hertogenbosch ruim een week daarvoor had beslist dat er ook binnen concern sprake kan zijn van een fictieve vaste inrichting.

Het verbaast ons derhalve dat in het besluit van 21 oktober 2005 niet wordt verondersteld dat een buitenlands concerndeel een fictieve vaste inrichting heeft in Nederland bij de tewerkstelling van haar medewerkers bij de Nederlandse concernmaatschappij. Er wordt zelfs gesteld dat de buitenlandse concernmaatschappij zich in Nederland moet laten aanwijzen om inhoudingsplichtig te kunnen worden. Het lijkt er derhalve op dat het besluit alleen ziet op situaties waarin een buitenlands concernonderdeel geen inhoudingsplichtige is en dat het besluit niet is bedoeld voor situaties waarin het buitenlandse concernonderdeel wel als inhoudingsplichtige moet worden aangemerkt, bijvoorbeeld op grond van de FVI-bepaling.

Wij vragen ons af hoe in de toekomst om te gaan met de goedkeuring zoals deze is meegegeven bij vraag 39 van het besluit van 21 oktober 2005 in samenhang met het arrest van de Hoge Raad. Aangezien het besluit lijkt te zijn geschreven voor de situatie dat een buitenlands concernonderdeel geen inhoudingsplichtige is, en zich derhalve als zodanig zou moeten melden bij de inspecteur, lijkt een beroep op het besluit niet meer mogelijk nu een buitenlands concernonderdeel op grond van het onderhavige arrest geacht wordt over een vaste inrichting te beschikken en derhalve inhoudingsplichtige is. Mede gezien de door de wetgever ingezette tendens tot administratieve lastenverlichting (zie tevens onderdeel 4.2 hieronder) lijkt deze interpretatie van het besluit ons niet gewenst en pleiten wij voor handhaving van de mogelijkheid de 30%-regeling aan te kunnen vragen op naam van het Nederlandse concernonderdeel.

4.2 Samenhangende groep inhoudingsplichtigen

Vanaf 1 januari 2006 kent men in de loonbelasting het begrip 'samenhangende groep inhoudingsplichtigen'.[17] Weliswaar is iedere vennootschap afzonderlijk nog steeds zelfstandig inhoudingsplichtig, echter in bepaalde gevallen mag worden gedaan alsof geen wijziging van een dienstbetrekking heeft plaatsgevonden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de medewerker die van het ene concernonderdeel naar het andere gaat waarbij in principe een nieuwe opgave gegevens werknemer,[18] identificatie en eerstedagsmelding gedaan zou moeten worden.[19] Of een medewerker die bij het overstappen binnen concernverband zijn spaarloonregeling behouden wenst te zien. En ten slotte de medewerker die de 30%-regeling geniet en bij wijziging van inhoudingsplichtige in principe een volledig nieuw verzoek bij de Belastingdienst moet doen voor voortzetting van de regeling.[20] Al deze administratieve lasten behoren tot het verleden als het concern een verzoek heeft gedaan om als samenhangende groep inhoudingsplichtigen te worden beschouwd.

Het lijkt er aldus op dat er een voorzichtig begin is gemaakt met een fiscale eenheid voor de loonbelasting. Wij zijn ons er terdege van bewust dat hier formeel geen sprake van is, gezien het feit dat iedere afzonderlijke vennootschap nog steeds zelfstandig inhoudingsplichtig is. Bovenstaande maakt evenwel duidelijk dat de wetgever ook voor de loonbelasting aan administratieve lastenverlichting meedenkt.

Dit in het achterhoofd houdende, begrijpen wij overweging 4.8 van de advocaat-generaal van het onderhavige arrest niet helemaal. Daarin stelt de advocaat-generaal namelijk dat slechts in een beperkt aantal gevallen met de gelieerdheid tussen inhoudingsplichtigen rekening moet worden gehouden. In eerste instantie dient te worden uitgegaan van de zelfstandigheid van de rechtspersonen. Deze gedachtegang lijkt niet te stroken met de door de overheid ingezette lijn van administratieve lastenverlichting zoals de bepalingen over de samenhangende groep inhoudingsplichtigen, waarbij verbonden lichamen niet als derden worden beschouwd.

4.3 Materieel werkgeverschap

In de arresten van 1 december 2006,[21] heeft de Hoge Raad geoordeeld hoe het werkgeversbegrip in belastingverdragen uit te leggen. Als de uitgezonden werknemer in de werkstaat in een gezagsverhouding staat tot de aldaar gevestigde inlener/werkgever, de werkzaamheden voor rekening en risico van die inlener/werkgever worden verricht, alsmede de kosten als zodanig en de voor- en nadelen van de werkzaamheden worden gedragen door de inlener/werkgever, dan kwalificeert de inlener/werkgever als materieel werkgever van de uitgezonden werknemer. Ter zake van een en dezelfde dienstbetrekking zijn er dus twee werkgevers.[22] Indien aan deze voorwaarden is voldaan, wordt het recht om belasting te heffen, aan het werkland toegewezen. In de genoemde arresten betrof het steeds een werknemer die vanuit Nederland naar het buitenland was uitgezonden.

---

17 Art. 27e Wet LB 1964.

18 Voorheen de zogenoemde loonbelastingverklaring.

19 Art. 79a Uitv.reg. LB 2001.

20 Art. 10 Uitv.besl. LB 1965.

21 Nr. 40 088; V-N 2006/65.7; nr. 38 950; V-N 2006/65.8; nr. 39 711, V-N 2006/65.9; en nr. 39 535, V-N 2006/65.10. P. Kavelaars, 'Hoge Raad geeft handen en voeten aan verdrags-werkgeverschap', NTFR Beschouwingen, maart 2007.

Als we ervan uit mogen gaan dat ook in de omgekeerde situatie (de buitenlandse medewerker wordt naar Nederland uitgezonden) het materieel werkgeverschap in internationale situaties wordt gebezigd,[23] wordt het recht om belasting te heffen over het inkomen van de in Nederland werkzame werknemer die binnen concernverband is uitgezonden naar de Nederlandse vennootschap, sneller aan Nederland toegewezen. Voor nationale doeleinden is vervolgens een inhoudingsplichtige nodig om de belastingheffing via de loonbelasting te effectueren. Met de interpretatie die de Hoge Raad thans aan de FVI-bepaling heeft gegeven, zal zonder meer sprake zijn van een inhoudingsplichtige, hetgeen met zich brengt dat buitenlandse concernonderdelen zich terdege bewust dienen te zijn van het feit dat de doorbelasting van kosten (waarbij uiteraard ook aan de andere voorwaarden voor het materieel werkgeverschap zal moeten worden voldaan) bijna automatisch een daadwerkelijke inhoudingsplicht met zich brengt, met alle administratieve gevolgen van dien.

Zou het nou niet gemakkelijker, overzichtelijker en efficiënter zijn, als ook in situaties waarin de 30%-regeling niet speelt het materiële werkgeverschap expliciet wordt erkend, inhoudende een inhoudingsplicht voor het Nederlandse concernonderdeel, zoals dit dus wel het geval is in het besluit van 21 oktober 2005 voor toepassing van de 30%-regeling? Het besluit zelf lijkt hiertoe reeds enige ruimte te bieden, want hoewel de goedkeuring tot de verlegging van de inhoudingsplicht naar de Nederlandse concernvennootschap is opgenomen in een besluit over de 30%-regeling, wordt goedgekeurd dat het Nederlandse concernonderdeel inhoudingsplichtig wordt, waarna vervolgens de weg vrij is voor werknemer en inhoudingsplichtige om de 30%-regeling aan te vragen. Deze volgorde inachtnemend, zijn wij van mening dat de reikwijdte van het besluit verdergaat dan alleen de 30%-regeling.

Op deze manier sluit de nationale regelgeving beter aan bij de toewijzingsregels op grond van de internationale regelgeving en is anderzijds de toepassing van de FVI-bepaling binnen concernverband overbodig geworden.

4.4 *Volksverzekeringen*

Ingevolge nationale bepalingen is verplicht verzekerd voor de volksverzekeringen de ingezetene of de niet-ingezetene die ter zake van in Nederland in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden aan de loonbelasting is onderworpen, aldus art. 6 AOW.

Een medewerker die binnen concernverband naar een Nederlands concerndeel wordt uitgezonden vanuit een land waarop de verordening (EG) nr. 1408/71 niet van toepassing is en waarmee Nederland geen sociaalzekerheidsverdrag heeft gesloten, valt terug op de nationale bepalingen van de Nederlandse socialezekerheidswetgeving.

De ruime interpretatie van de FVI-bepaling zoals die volgt uit het hiervoor beschreven arrest van de Hoge Raad brengt met zich dat een medewerker uit een niet-EU- en niet-verdragsland die door zijn werkgever naar een Nederlandse concernmaatschappij wordt uitgezonden, om in Nederland werkzaamheden te verrichten, thans verzekerd is voor de volksverzekeringen en de Zorgverzekeringswet.[24] Dit ongeacht of de werknemer uiteindelijk belastingplichtig is in Nederland, hetgeen niet het geval zal zijn indien de werknemer niet als inwoner kan worden aangemerkt en korter dan 183 dagen in een kalenderjaar in Nederland verblijft. De onderworpenheidseis zoals onder andere genoemd in art. 6 AOW moet immers subjectief worden uitgelegd. Niet van belang is of op grond van nationale of internationale regelingen ook daadwerkelijk loonbelasting betaald wordt. Overigens zal de werknemer op grond van nationale regelgeving niet verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen ingeval deze niet langer dan zes maanden in Nederland werkzaamheden verricht.[25] Een dergelijke beperking geldt niet voor de volksverzekeringen en de Zorgverzekeringswet, zodat de enigszins vreemde situatie ontstaat dat een werknemer wel verzekerd is voor de volksverzekeringen en niet voor de werknemersverzekeringen.

Uiteraard beseffen wij dat deze situatie op zich niet wordt veroorzaakt door de ruime interpretatie van de FVI-bepaling. Echter, de ruime uitleg van de FVI-bepaling brengt wel met zich dat thans in veel meer gevallen sprake zal zijn van verplichte verzekering voor de volksverzekeringen, al dan niet samenlopend met een verzekeringsplicht voor de werknemersverzekeringen, hetgeen ons inziens als een ongewenst gevolg dient te worden beschouwd van het onderhavige arrest van de Hoge Raad.

5 Conclusie

Bij het arrest van de Hoge Raad en de conclusie dat de FVI-bepaling ook van toepassing is binnen concernverhoudingen, kunnen de nodige kanttekeningen worden geplaatst. Met evenzoveel argumenten valt ons inziens te bepleiten dat de FVI-bepaling nu juist niet is bedoeld voor uitzendingen binnen concernverband. Dit klemt temeer nu met de uitspraak een aantal ongewenste situaties zich vaker voor zal doen en de uitspraak vraagtekens plaatst bij recent beleid en regelgeving.

In het bijzonder zijn wij benieuwd naar het beleid zoals neergelegd in het besluit van 21 oktober 2005, aangezien deze faciliteit in de praktijk veelvuldig zal worden gebruikt. Het lijkt niet de bedoeling dat we met het arrest van de Hoge Raad weer terug bij af zijn en de aanvraag van een 30%-regeling op naam van de buitenlandse concern-

---

23 *Zie ook het besluit van 10 maart 2004, nr. IFZ2004/113M, waarin bij uitzending vanuit een buitenlands uitzendbureau naar een Nederlandse derde vennootschap is bepaald dat het materiële werkgeversbegrip moet worden gehanteerd. Ingevolge de FVI-bepaling is het buitenlandse uitzendbureau overigens in Nederland inhoudingsplichtig.*

24 *Art. 2, eerste lid, Zorgverzekeringswet.*

25 *Art. 14 Besluit uitbreiding en beperking verzekerden werknemersverzekeringen 1990.*

maatschappij zal moeten plaatsvinden, nu deze als inhoudingsplichtige moet worden aangemerkt. Wij pleiten derhalve voor handhaving van de mogelijkheid de 30%-regeling aan te vragen op naam van het Nederlandse concernonderdeel, ook al is het buitenlandse concernonderdeel reeds inhoudingsplichtig. Wij pleiten er zelfs voor ook in de gevallen dat de 30%-regeling niet speelt en er wordt voldaan aan de vereisten van het materieel werkgeverschap, ook het Nederlandse concernonderdeel inhoudingsplichtig te laten zijn.[26]

[26] *Het zou daarbij overigens een aanzienlijke administratieve vereenvoudiging met zich brengen indien het Nederlandse concernonderdeel, tevens zou kunnen zorgdragen voor de afdracht van de premies werknemersverzekeringen, ingeval de werknemers in Nederland verplicht sociaal verzekerd zijn voor de werknemersverzekeringen. Zie tevens het besluit van 21 oktober 2005, waarin de staatssecretaris aangeeft dat het buitenlandse concernonderdeel verantwoordelijk is voor de loonopgave van de werknemersverzekeringen en nakoming van de daarmee verband houdende verplichtingen.*

Waardering onderhanden werk: knelpunten en standpunten

MR. C. BRUIJSTEN*

1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 2007 is een nieuwe fiscale waarderingsregel voor onderhanden werk en onderhanden opdrachten van kracht. Met die waarderingsregel heeft de wetgever aan willen sluiten bij het commerciële tijdstip van winstneming en daarmee de commerciële waardering. Daarin is de wetgever echter maar beperkt geslaagd; ook vanaf 1 januari 2007 zullen er ten aanzien van onderhanden werk verschillen blijven bestaan tussen de commerciële en de fiscale balans. Daarnaast roept de nieuwe waarderingsregel voor onderhanden werk een aantal vragen op die tijdens de parlementaire behandeling niet of onvoldoende aan de orde zijn gekomen.

In dit artikel wil ik een aantal knelpunten bij de waardering van onderhanden werk bespreken. Omdat knelpunten vragen om een oplossing, zal ik ook een aantal standpunten geven die naar mijn idee in de praktijk kunnen worden ingenomen. Omdat in de wetsgeschiedenis is verwezen naar het commerciële tijdstip van winstneming, en omdat ik verwacht dat veel vragen zullen opkomen op het moment dat er een aansluiting moet worden gemaakt tussen de commerciële en de fiscale jaarcijfers, zal ik ook ingaan op eventuele verschillen tussen de commerciële en de fiscale behandeling van onderhanden werk.

2 Kwalificatie als onderhanden werk

De waardering van onderhanden werk en onderhanden opdrachten op grond van art. 3.29b Wet IB 2001 begint bij de afbakening van het toepassingsbereik van de waarderingsregel. Wanneer is sprake van onderhanden werk of onderhanden opdrachten in de zin van art. 3.29b Wet IB 2001?

2.1 Commerciële kwalificatie

Laten we eerst kijken naar de commerciële kwalificatie. Volgens art. 2:369 BW behoort onderhanden werk tot de voorraad. Het moet echter wel worden gezien als een species van het genus voorraad, als een bijzondere soort voorraad. In de richtlijnen voor de jaarverslaggeving en de IAS wordt dan ook afzonderlijk aandacht besteed aan onderhanden werk.

In de richtlijnen wordt onderscheid gemaakt tussen onderhanden werk in de zin van halffabricaten en onderhanden projecten in opdracht van derden (RJ 221.101). Voor de vergelijking met de fiscaliteit concentreer ik mij op de onderhanden projecten in opdracht van derden. Dergelijke projecten worden in de richtlijnen omschreven als voor rekening van die derden in uitvoering zijnde werken en opdrachten tot constructie van een actief of combinatie van activa, waarvan op de balansdatum nog

* *Werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs.*