

HET BEGRIP 'WERKGEVER' VOLGENS ART. 15 OESO-MODELVERDRAG NADER TOEGELICHT

MR. J.P. VAN 'T HOF EN MR. M.R.M. DE DEN *

1 Inleiding

Met datum 12 januari 2010, heeft de Staatssecretaris van Financiën eindelijk het besluit gepubliceerd¹ waarin een nieuw kader wordt geschetst voor de interpretatie van het begrip 'werkgever' in belastingverdragen. Aanleiding voor dit besluit zijn de arresten van de Hoge Raad van 1 december 2006² en de daarin neergelegde criteria voor de invulling van het begrip werkgever binnen concernverband in grensoverschrijdende situaties. In het vraag- en antwoordbesluit van 9 mei 2007³ had de Staatssecretaris van Financiën aangekondigd dat dit besluit er al in de zomer van 2007 zou komen.

In een recente bijdrage gaat R. Oldenhuis⁴ in op de relatie tussen het besluit en de nationaalrechtelijke bepalingen inzake werknemers die deels in Nederland werkzaam zijn, zoals onder andere neergelegd in art. 2, vierde en vijfde lid, Wet LB 1964 en art. 7.2, zevende lid, Wet IB 2001. Hierbij worden vraagtekens gezet bij het belang van het besluit, gezien de mogelijkheden die de nationaalrechtelijke bepalingen bieden.

In deze bijdrage zullen wij ingaan op de verhouding van het besluit ten opzichte van art. 15 OESO-modelverdrag en de bestaande (nationale en internationale) interpretatie van dit artikel. Tevens staan we stil bij een aantal praktische gevolgen die het besluit mogelijk met zich kan brengen. Hierbij zetten wij eerst de historie en evolutie van het werkgeversbegrip in verdragsituaties uiteen, waarna een bespreking van het besluit van 12 januari

2010 volgt. Vervolgens beschrijven wij de impact van het nieuwe besluit op de pensioen- en socialezekerheidsituatie bij salary splits, mede in het licht van de nieuwe Wet uniformering loonbegrip. Daarna geven wij nog kort aandacht aan de verlegging van de inhoudingsplicht binnen concernverband. Tot slot sluiten we af met een conclusie.

2 Werkgever in belastingverdragen

2.1 HR 28 februari 2003 en het besluit van 10 maart 2004, IFZ 2004/113M

Met de uitvaardiging van het besluit van 10 maart 2004, IFZ 2004/113M heeft de Staatssecretaris van Financiën de eerste aanzet gegeven tot een meer materiële benadering van het begrip 'werkgever' als bedoeld in het niet-zelfstandige arbeidsartikel van OESO-conforme belastingverdragen (art. 15).⁵ Tot die tijd werd het begrip 'werkgever' door Nederland voor verdragsdoeleinden over het algemeen strikt formeel uitgelegd, hetgeen inhield dat slechts als werkgever werd aangemerkt die werkgever waarmee formeel de arbeidsovereenkomst was overeengekomen. Alleen in specifieke misbruiksituaties werd een materiële uitleg van het werkgeversbegrip toegepast.⁶

De directe aanleiding voor het bovengenoemde besluit was de uitspraak van de Hoge Raad van 28 februari 2003, waarin werd aangegeven dat voor de kwalificatie als werkgever niet eenvoudig kan worden aangesloten bij de vaststelling wie voor de Wet LB 1964 als werkgever (inhoudingsplichtige) wordt beschouwd.⁷ Tevens gaf de Hoge Raad aan dat niet louter beslissend is met wie formeel de arbeidsovereenkomst is gesloten, maar dat in beginsel een gezagsverhouding vereist is. Hiermee leek de

* Beide auteurs zijn verbonden als partner belastingadviseur bij Courdid.

1 Stcrt. 2010, 788.

2 HR 1 december 2006, nr. 38 850, 38 950, 39 710, 39 711, 39 535 en 40 088.

3 Besluit van 9 mei 2007, nr. AFP 07-313.

4 'De 60-dagenregeling nagenoeg geheel nutteloos. De wet biedt een alternatief!', WFR 2010/819.

5 Besluit van 10 maart 2004, nr. IFZ2004/113M.

6 Par. 8 OESO-commentaar bij art. 15.

7 HR 28 februari 2003, nr. 37224, BNB 2004/138.

Hoge Raad al aan te geven dat de feitelijke gang van zaken wel degelijk van belang is en niet louter wordt aangesloten bij de formele arbeidsovereenkomst. In een eerder arrest had de Hoge Raad al aangegeven dat tevens relevant is voor wiens rekening de voordelen van bepaalde werkzaamheden komen, alsmede de daaruit voortvloeiende nadelen en risico's.⁸

In het bovengenoemde besluit zoekt de Staatssecretaris van Financiën dus aansluiting bij het arrest van de Hoge Raad door aan te geven dat het werkgeversbegrip in specifieke situaties materieel moet worden uitgelegd. Het besluit beperkt zich echter tot één situatie, te weten die van de buiten Nederland woonachtige werknemer die via een uitzendbureau in Nederland te werk wordt gesteld. In de situatie dat de arbeidsovereenkomst met de uitlener eindigt zodra de werkzaamheden voor de Nederlandse

.....

'Het feitelijke gezag over de werknemer zal nagenoeg volledig bij de inlener liggen'

.....

inlener worden beëindigd, wordt verondersteld dat de Nederlandse inlener hiermee materieel de ontslagbevoegdheid en de beoordelingsbevoegdheid ten aanzien van de werknemer heeft. Ook het feitelijke gezag over de werknemer zal nagenoeg volledig bij de inlener liggen, waarbij er tevens een directe relatie is tussen de beloning van de werknemer en de door de inlener betaalde vergoeding. Het buitenlandse uitzendbureau heeft in deze situatie niet of nauwelijks werkgeversfuncties, zodat de Nederlandse inlener materieel als de werkgever moet worden beschouwd. Mocht het uitzendbureau wel aantoonbaar substantiële werkgeversfuncties vervullen, hetgeen in beginsel aannemelijk wordt geacht ingeval de uitzendkracht in een vaste dienstbetrekking staat tot het uitzendbureau, dan zal het uitzendbureau wel als werkgever worden aangemerkt.

8 HR 12 oktober 2001, nr. 35 478, BNB 2002/65c. Deze uitspraak betref weliswaar het verdrag met Zwitserland en de interpretatie van het onderdeel 'op voordeel gerichte werkzaamheid uitoefenen voor rekening van' als bedoeld in art. 6, tweede lid, verdrag, los van het begrip werkgever, maar is desalniettemin van belang voor de interpretatie van het begrip 'werkgever' als bedoeld in art. 15 OESO-modelverdrag.

In de omgekeerde situatie, waarbij een Nederlandse uitzendkracht in het buitenland te werk wordt gesteld, zal hetzelfde uitgangspunt gelden. Echter, de belastingplichtige heeft daarbij zelf de bewijslast aan te tonen dat het uitzendbureau geen wezenlijke werkgeversfuncties vervult. Zoals ook door De Haan en Lahaije reeds aangegeven, een opmerkelijk verschil.⁹

2.2 De arresten van 1 december 2006

Met de zes arresten van 1 december 2006 heeft de Hoge Raad het begrip 'werkgeverschap' voor toepassing van de belastingverdragen nader ingevuld, waarbij duidelijk wordt dat voor toepassing van art. 15, tweede lid, onderdeel b, OESO-modelverdrag sprake kan zijn van meerdere werkgevers, een formele en een materiële.¹⁰ Waar wij hierna spreken over de 'werkgever' doelen wij op de materiële werkgever, niet zijnde de werkgever waarmee formeel de arbeidsovereenkomst is overeengekomen.

Uit HR 28 februari 2003, BNB 2004/138, bleek reeds dat in uitzendsituaties bepalend is tot welke werkgever de werknemer in een gezagsverhouding staat teneinde een persoon of lichaam als werkgever te kunnen kwalificeren.¹¹ Dit standpunt wordt in r.o. 3.3.2 van het arrest van 1 december 2006¹² nog eens herhaald, waarbij in r.o. 3.5.1 wordt aangegeven dat een gezagsverhouding kan worden aangenomen ingeval de werknemer gehouden is zich te voegen naar de concrete aanwijzingen van de werkgever.

In r.o. 3.3.2 wordt vervolgens, onder verwijzing naar HR 12 oktober 2001,¹³ aangegeven dat voor de kwalificatie als werkgever tevens vereist is dat de werkzaamheden voor rekening en risico van de betreffende persoon of dat lichaam worden verricht, hetgeen met zich brengt dat de kosten door de betreffende werkgever worden gedragen, alsmede dat de voor- en nadelen en risico's van de werkzaamheden voor rekening van de 'werkgever' zijn. In r.o. 3.3.3 beslist de Hoge Raad vervolgens dat de arbeidsbeloning geacht wordt te zijn gedragen door de werkgever indien deze de salariskosten geïndividualiseerd krijgt

9 N. de Haan en A.M. Lahaije, 'Het werkgeversbegrip voor toepassing van belastingverdragen', WFR 2005/267.

10 Zie ook P. Kavelaars, 'Hoge Raad geeft handen en voeten aan verdrags-werkgeverschap', NTFR-B 2007/4, die spreekt van de terugkeer van het fenomeen van de medewerkgever.

11 In het arrest werd de hofuitspraak van 2 mei 2001, nr. 00/1344, bevestigd dat er sprake moet zijn van een gezagsverhouding voor het begrip 'werkgever'. Invulling van het begrip 'gezagsverhouding' werd niet gegeven.

12 HR 1 december 2006, nr. 38 850.

13 HR 12 oktober 2001, nr. 35 478, BNB 2002/65c.

doorbelast. Daarbij kan worden uitgegaan van de voor de betreffende werknemer globaal per tijdseenheid berekende loonkosten, bijvoorbeeld een dagtarief.

2.3 Conclusie

In een periode van enige jaren heeft de Hoge Raad in een reeks uitspraken invulling gegeven aan het begrip werkgever voor toepassing van art. 15 OESO-modelverdrag. Duidelijk is geworden dat naast de formele werkgever met wie de arbeidsovereenkomst is overeengekomen, ook een ander als werkgever kan worden aangemerkt. De strikt formele benadering van het begrip werkgever is hiermee verlaten. Ingeval wordt voldaan aan de volgende voorwaarden kan aldus, naast de formele werkgever, tevens sprake zijn van een werkgever in het werkland:

- de werknemer staat in gezagsverhouding tot de werkgever, hetgeen o.a. inhoudt dat de werknemer zich heeft te voegen naar de concrete aanwijzingen en instructies van de werkgever, en;
- de werkzaamheden worden verricht voor rekening en risico van de werkgever, hetgeen met zich brengt dat de werkgever de kosten van de werkzaamheden draagt en de daaruit voortvloeiende opbrengsten en risico's, en;
- de beloning van de werknemer wordt gedragen door de werkgever, waarvan onder meer sprake is ingeval de salariskosten van de betreffende werknemer geïndividualiseerd worden doorbelast.¹⁴

3 Uitleg begrip 'werkgever' (binnen concern) volgens het besluit

Volgens de Staatssecretaris van Financiën is het niet altijd eenvoudig vast te stellen wie werkgever is voor de toepassing van de 183-dagenregeling in verdragssituaties. In reactie op de 1 december 2006-arresten heeft hij in het besluit van 12 januari 2010 vier voorbeelden gegeven die hierbij als leidraad kunnen dienen.

Mede gebaseerd op deze vier voorbeelden, wordt in onderdeel 6 van het besluit aangegeven wanneer de gezagsverhouding tussen de uitgezonden medewerker en de inlenende buitenlandse concernvennootschap ontbreekt. Dit is het geval bij een uitwisselingsprogramma of loopbaanontwikkeling voor een korte duur naar andere buitenlandse concernonderdelen. Of een medewerker gaat voor een kortdurende uitzending naar het buiten-

landse concernonderdeel vanwege zijn specifieke deskundigheid. De gezagsverhouding is in deze gevallen niet aanwezig omdat de werkzaamheden geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de normale bedrijfsactiviteiten van het buitenlandse inlenende concernonderdeel.¹⁵

Als praktische rechtsregel heeft de staatssecretaris de zogenoemde 60-dagenregel geformuleerd: Buitenlandse medewerkers die binnen concernverhouding niet langer dan 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland te werk worden gesteld, staan voor de uitleg van het begrip 'werkgever' in de 183-dagenregeling in het belastingverdrag niet tot het Nederlandse concernonderdeel in een gezagsverhouding. Het besluit letterlijk lezende lijkt het er op dat de 60-dagenregeling alleen van toepassing is in de situaties zoals hiervoor beschreven (bij een uitwisselingsprogramma, loopbaanontwikkeling of specifieke deskundigheid).¹⁶ Wij betwijfelen of het ook de bedoeling is geweest dat de 60-dagenregeling slechts in die beperkte gevallen bij uitzending binnen concernverband geldt. Naar onze mening zou bij iedere kortdurende uitzending waarbij er geen sprake is van enig gezag tussen de inlenende concernvennootschap en de uitgezonden medewerker, de 60-dagenregeling van toepassing moeten zijn.

Opmerkelijk is overigens dat de Staatssecretaris van Financiën in het besluit van 9 mei 2007 in zijn antwoord op vraag 3-6 had geformuleerd niet van plan te zijn de zogenoemde 60-dagenregeling van het Verenigd Koninkrijk over te nemen. Volgens de staatssecretaris zou de beloning voor tijdelijke werkzaamheden in Nederland dan nergens worden belast. Wat de staatssecretaris uiteindelijk op andere gedachten heeft gebracht, is ons niet geheel duidelijk.

Ten aanzien van de 60-dagenregeling gelden nog de volgende aanvullende regels.

- De regeling is niet van toepassing als de medewerker in Nederland meer dan 183 dagen verblijft.
- De regeling moet per 12-maandsperiode worden getoetst, ook als het belastingverdrag voor de toets van de 183-dagenregeling uitgaat van het kalender- of belastingjaar.
- De werkdagen omvatten mede ziektedagen.¹⁷
- Voor de omschrijving van concern verwijst de staats-

¹⁴ In de conceptaanpassing van het OESO-modelverdrag van 21 mei 2010, *Draft contents of the 2010 update to the model tax convention*, wordt in onderdeel 8.14 een aantal specifieke voorbeelden gegeven van elementen die van belang zijn ter bepaling of sprake is van een materiële werkgever.

¹⁵ *OECD Draft contents of the 2010 update to the model tax convention van 21 mei 2010, vanaf par. 8.16, (voorbeelden) ondersteunt deze zienswijze.*

¹⁶ *In het besluit staat namelijk letterlijk 'uit praktische overwegingen ga ik er op voorhand in de hierboven beschreven situaties van uit dat ...'*

¹⁷ *Voor het begrip 'werkdagen' wordt verwezen naar HR 23 september 2005, nr. 40 179.*

secretaris naar het begrip verbonden vennootschappen zoals bedoeld in art. 10a, zevende lid, Wet LB 1964.¹⁸

Mocht de 60-dagenregeling tot een dubbele vrijstelling leiden, dan – zo schrijft de staatssecretaris in het besluit – zal worden bezien of overleg met het andere land nodig is.

In afwijking van hetgeen de Hoge Raad in de arresten van 1 december 2006 heeft bepaald, geeft de staatssecretaris verder ook nog aan dat voor een in Nederland wonende medewerker die binnen concernverband naar het buitenland wordt uitgezonden voor minder dan 60 dagen, er geen vrijstelling van inhouding van loonbelasting in Nederland ontstaat. Als dit standpunt tot dubbele belastingheffing leidt, dan kunnen deze gevallen aan de staatssecretaris worden voorgelegd en zal worden beoordeeld of er overleg met het andere verdragsland nodig is. Naar onze mening is dit niet juist: een besluit (dat slechts een mening van de staatssecretaris volgt) dat nadeliger uitpakt dan de vigerende Hoge Raad jurisprudentie hoeft niet te worden toegepast voor de belastingplichtigen. De belastingplichtige doet slechts een beroep op het besluit als hem dit voordeliger lijkt.

De OESO heeft op 12 maart 2007 een publiek discussiestuk¹⁹ over het begrip 'werkgever' gepubliceerd. Volgens dit stuk zou het werkgeversbegrip in het bronland leidend moeten zijn. Dat zou betekenen dat het woonland de uitleg van het begrip 'werkgever' in het werkland zou volgen. Er zou geen internationale afstemming van het begrip 'werkgever' ontstaan, maar ieder werkland kan zijn eigen grenzen aan de werkgeversdefinitie stellen. Op deze wijze zou een dubbele vrijstelling dan wel dubbele heffing zoals door de staatssecretaris in het besluit wordt gevreesd, worden vermeden.

3.1 Uitzendsituaties

In onderdeel 8 van het besluit van 20 januari 2010 staat dat met ingang van de inwerkingtreding het oude besluit van 10 maart 2004 (betreffende uitzendsituaties) wordt ingetrokken. Verder wordt in voorbeeld 3 van onderdeel 5 van het besluit een uitzendsituatie die voorheen onder het besluit van 10 maart 2004 zou vallen, nader uitgewerkt. Zoals hiervoor nader toegelicht, geldt de 60-dagenregeling alleen in concernsituaties.

Met andere woorden: Hoe gaan we nu om met de situatie dat een buitenlands uitzendbureau een medewerker voor een korte periode – althans minder dan 60 werkdagen in een 12-maandsperiode – naar Nederland uitzendt en waarbij de Nederlandse inlener feitelijk als materiële werkgever kwalificeert?²⁰ De wetgever heeft in dit geval gemeend het recht om belasting te heffen nog steeds toe te wijzen aan de werkstaat. De administratieve lastenverlichting die met de introductie van de 60-dagenregeling voor uitzendingen binnen concernverband is bereikt, werkt dan dus niet. Een gemiste kans vinden wij.

4 Gevolgen pensioen en sociale verzekeringen bij salary split

Met de invoering van het besluit van 12 januari 2010 doet zich de vraag voor hoe moet worden omgegaan met situaties waarin werknemers structureel een dag per week of enkele dagen per maand werkzaam zijn voor een buitenlands concernonderdeel. Een regelmatig voorkomende situatie is met name de buurlanden België en Duitsland.

.....

'Het standpunt van het betreffende werkland zal in beginsel ongewijzigd blijven en niet worden beïnvloed door het besluit'

.....

Onder toepassing van de 1 decemberarresten kon in die gevallen waar de werknemer slechts één formele arbeidsovereenkomst had met de uitzendende concernvennootschap, de salariskosten geïndividualiseerd werden doorbelast en de werknemer feitelijk in een gezagsverhouding stond tot het buitenlandse concernonderdeel, het standpunt worden ingenomen dat de buitenlandse werkgever mede als werkgever voor verdragsdoeleinden kon worden aangemerkt. Dientengevolge kwam het heffingsrecht over het arbeidsinkomen dat relateert aan de in het betreffende land gewerkte dagen toe aan het land waar het buitenlandse concernonderdeel was gevestigd. Voor dit inkomen kende Nederland vervolgens een aftrek ter

18 Zie ook het commentaar van J.J. Sturm en R.W.G. Rouwers bij het besluit in NTFR 2010/457 waarin zij zich afvragen waarom het minimumaandelenbezit van belang is.

19 OECD: Revised draft changes to the commentary on paragraph 2 of article 15; revised public discussion draft, 12 maart 2007.

20 OECD Draft contents of the 2010 update to the model tax convention van 21 mei 2010, par. 8.22 en 8.23, voorbeeld 4, gaat uit van de materiële werkgeverschapgedachte.

voorkoming van dubbele belasting toe. Er was sprake van een 'materiële' salary split.

Deze situatie, waarbij het heffingsrecht aan het werkland wordt toegekend is veelal in overeenstemming met de interpretatie van het begrip 'werkgever' in de ons omringende landen, gezien de veelal materiële benadering van het werkgeversbegrip dat in de betreffende landen wordt gehanteerd.²¹ Onder toepassing van het nieuwe besluit zal Nederland zich in de gevallen waarbij de werknemer minder dan 60 werkdagen per 12-maandsperiode in het buitenland werkt, op het standpunt gaan stellen dat, ondanks het feit dat wordt voldaan aan de voorwaarden van de 1 decemberarresten, de buitenlandse werkgever niet als werkgever kan worden aangemerkt voor verdragsdoeleinden. Het is niet onwaarschijnlijk dat dit in veel gevallen zal leiden tot een situatie waarin zowel Nederland als het werkland het heffingsrecht zal claimen ten aanzien van het inkomen dat ten laste wordt gebracht van de buitenlandse werkgever. Dit zal zeker het geval zijn in situaties waarin het betreffende inkomen van werknemers al gedurende een aantal jaren in het werkland in de belastingheffing is betrokken. Het standpunt van het desbetreffende werkland zal in beginsel ongewijzigd blijven en niet worden beïnvloed door het besluit. In dat geval doet zich potentieel een dubbele belastingheffing voor en zal de belastingplichtige genoodzaakt zijn de kwestie aan het Ministerie van Financiën ter beoordeling voor te leggen, zoals door de staatssecretaris expliciet is aangegeven in onderdeel 6 van het besluit. Niet echt de administratieve lastenverlichting die met invoering van het besluit is beoogd.

4.1 Formaliseren salary split

Teneinde te voorkomen dat een mogelijke dubbele belastingheffing zich voordoet en een belastingplichtige genoodzaakt wordt de kwestie steeds maar aan het Ministerie van Financiën voor te leggen, kan worden overwogen de 'materiële' salary-splitsituatie te formaliseren. Hiertoe zal de werknemer met het buitenlandse concernonderdeel een parttime arbeidsovereenkomst dienen aan te gaan, onder gelijktijdige aanpassing van de arbeidsovereenkomst met de Nederlandse werkgever. Naast de arbeidsrechtelijke aspecten, die hier onbehandeld blijven, is er een aantal andere aspecten dat hierbij aandacht verdient. Hieronder zullen wij kort ingaan op de gevolgen voor de pensioenopbouw en de socialezekerheidspositie van de werknemer.

21 Zie voor een overzicht van een aantal landen met een materiële benadering van het werkgeversbegrip N. de Haan en A.M. Lahaije, 'Het werkgeversbegrip voor toepassing van belastingverdragen', WFR 2005/267.

4.1.1 Pensioen

Door het aangaan van een parttime arbeidsovereenkomst met het buitenlandse concernonderdeel, zal de arbeidsovereenkomst met de Nederlandse werkgever eveneens worden aangepast. Dit resulteert in een verlaging van de overeengekomen arbeidsduur en een evenredige verlaging van de overeengekomen beloning. Het gevolg hiervan zal zijn dat ook het pensioengevend salaris van de werknemer wordt verlaagd en het in beginsel niet langer meer is toegestaan de pensioenopbouw voort te zetten over het oorspronkelijke (100%) salaris, dus inclusief het salaris dat wordt genoten van het buitenlandse concernonderdeel. Het is niet toegestaan dat de Nederlandse werkgever pensioen toezegt over de diensttijd bij het buitenlandse concernonderdeel.²²

In een besluit heeft de Staatssecretaris van Financiën echter aangegeven dat een pensioenregeling niet onzuiver wordt ingeval het buitenlandse concernonderdeel zelf een pensioentoezegging doet aan de werknemer die overeenkomt met de pensioenregeling van de Nederlandse werkgever.²³ Deze toezegging kan dan ook verzekerd worden bij de verzekeraar van de Nederlandse pensioenregeling. Bij die Nederlandse pensioenverzekeraar zijn dan zowel de aanspraken ondergebracht die zijn toegezegd door de Nederlandse inhoudingsplichtige als de aanspraken die zijn toegezegd door het met de Nederlandse inhoudingsplichtige verbonden buitenlandse lichaam. Naast de separate toezegging door het buitenlandse lichaam dienen de kosten ook ten laste te komen van het buitenlandse lichaam.

4.1.2 Sociale zekerheid

Ingeval een werknemer werkzaam is in twee landen, waaronder het woonland, zal de werknemer in beginsel onder het socialezekerheidsstelsel van het woonland vallen.²⁴ In de desbetreffende situaties waarin een inwoner van Nederland in dienst is bij een Nederlandse inhoudingsplichtige en een buitenlands concernonderdeel, zal

22 Art. 10a, Uitv.besl. Wet LB 1964 staat in beginsel alleen een inkoop van diensttijd achteraf toe.

23 Besluit van 24 juli 2002, nr. CPP2002/1073M. Dit besluit is inmiddels ingetrokken bij het besluit van 31 januari 2008 nr. CPP2007/98M, Stcrt. 2008, 27, echter dit betreft een intrekking omdat de toepassing rechtstreekse wetstoepassing zou betreffen.

24 Bij werkzaamheden binnen de EU zal in beginsel de EU-verordening 883/2004 het toepasselijke socialezekerheidsstelsel aanwijzen. Hierbij zal op grond van art. 13 als uitgangspunt gelden dat een werknemer bij werkzaamheden in twee of meer landen, waaronder het woonland, de werknemer in het woonland sociaal verzekerd is. Hierbij dient de werknemer wel ten minste 25% van zijn tijd in het woonland te werken, dan wel 25% van het inkomen in het woonland te verdienen.

de betreffende werknemer dus exclusief in Nederland sociaal verzekerd zijn. In beginsel geldt hierbij dat het volledige loon van de werknemer is onderworpen aan de premieheffing, derhalve inclusief het loon dat wordt genoten van de buitenlandse groepsvennootschap.

4.1.2.1 Volksverzekeringen

Veelal zal het loon dat de werknemer van de Nederlandse inhoudingsplichtige ontvangt, het maximum premieloon (zowel voor de volksverzekeringen als de werknemersverzekeringen) overstijgen. Voor de heffing van de premies volksverzekeringen betekent dit dat het niet inhouden van Nederlandse loonheffing (inclusief premies volksverzekeringen) over het loon van het buitenlandse concernonderdeel, niet zal leiden tot een aanvullende heffing via de aangifte inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen. Ingeval het loon dat de werknemer van de Nederlandse inhoudingsplichtige ontvangt onder het maximum premieloon voor de volksverzekeringen ligt, zal de werknemer op aangifte alsnog de over het buitenlandse loon verschuldigde premies volksverzekeringen dienen te voldoen. Per saldo betaalt de werknemer echter niet meer premies volksverzekeringen dan wanneer slechts sprake zou zijn van één dienstbetrekking met de Nederlandse inhoudingsplichtige waar hetzelfde loon van zou worden ontvangen.

4.1.2.2 Werknemersverzekeringen/Inkomensafhankelijke bijdrage (IAB) Zorgverzekeringswet

Voor de premieheffing werknemersverzekeringen en de IAB Zorgverzekeringswet geldt dat in beginsel naast de Nederlandse inhoudingsplichtige (werkgever) ook het buitenlandse concernonderdeel zich als werkgever dient te registreren teneinde te zorgen voor afdracht van Nederlandse premies werknemersverzekeringen en de IAB Zorgverzekeringswet (hierna: socialezekerheidspremie). Ingeval het loon dat de werknemer van de Nederlandse werkgever ontvangt het maximum premieloon/loon voor de Zorgverzekeringswet (hierna: sociaal zekerheidsloon) overstijgt, blijft de registratie van het buitenlandse concernonderdeel echter veelal achterwege. Er wordt via de Nederlandse werkgever immers al over het maximum sociaal zekerheidsloon de maximale socialezekerheidspremie betaald. In situaties waarin het loon van de Nederlandse werkgever minder dan het maximum sociaal zekerheidsloon bedraagt, wordt veelal het loon van het buitenlandse concernonderdeel, tot aan het maximum sociaal zekerheidsloon, meegenomen als sociaal zekerheidsloon. Op deze wijze wordt zonder dat het buitenlandse concernonderdeel zich registreert als werkgever en zelfstandig socialezekerheidspremie afdraagt, toch over het maximum sociaal zekerheidsloon de socialezekerheidspremie afgedragen.

Met deze praktische oplossing worden per saldo evenveel socialezekerheidspremie afgedragen als wanneer de werknemer alleen een dienstbetrekking zou hebben met

de Nederlandse inhoudingsplichtige. Reden hiervoor is mede de systematiek waarbij ingeval sprake is van meerdere dienstbetrekkingen waarbij het gezamenlijke loon van de werknemer het maximum sociaal zekerheidsloon overstijgt, een evenredig deel van de te veel betaalde socialezekerheidspremie wordt terugbetaald.

4.1.2.3 Wet uniformering loonbegrip

Onder de huidige regelgeving zal het formaliseren van een salary split geen gevolgen hebben voor de premieheffing werknemersverzekeringen en de IAB Zorgverzekeringswet. De praktijk waarbij slechts tot het maximum sociaal zekerheidsloon de maximale socialezekerheidspremie worden afgedragen door de Nederlandse werkgever leidt tot een situatie die gelijk is aan de situatie dat slechts sprake is van één formele werkgever.

'Het formaliseren van een salary-split kan in de toekomst financieel nadelig uitpakken'

Een belangrijke wijziging in de situatie zal zich echter voor gaan doen bij invoering van de Wet Uniformering loonbegrip.²⁵ In het desbetreffende wetsvoorstel wordt in het kader van de afschaffing van het werknemersdeel Awf-premie namelijk voorgesteld de systematiek van teruggave van premies werknemersverzekeringen bij meerdere dienstbetrekkingen af te schaffen. Ten aanzien van de Zorgverzekeringswet wordt zelfs het hele systeem van 'het betalen van een brutovergoeding door de werkgever aan de werknemer en een netto inhouding van de IAB bij de werknemer' verlaten. Daarvoor in de plaats betaalt straks alleen de werkgever nog een afdracht-IAB (min of meer overeenkomstig het systeem van de afdracht werknemersverzekeringen). Ook ten aanzien van de afdracht-IAB wordt voorgesteld de systematiek van teruggave bij meerdere werkgevers van de in totaal te veel betaalde afdracht-IAB niet in te voeren. Zoals reeds aangegeven, vinden nu teruggaven plaats indien bij werknemers met meerdere dienstbetrekkingen in een kalenderjaar meer premie was betaald dan met het maximum premieloon in overeenstemming is.

25 Wetsvoorstel 32 131, 2009.

Door het afschaffen van de systematiek van teruggave van te veel betaalde socialezekerheidspremies, ontstaat de situatie dat voor werknemers met meerdere dienstbetrekkingen, waarbij het totale salaris het maximum socialezekerheidsloon overstijgt, meer socialezekerheidspremies verschuldigd zullen zijn. In theorie zullen deze betalingen kunnen verdubbelen indien een werknemer in beide functies meer dan het maximum sociaal zekerheidsloon verdient.

Het formaliseren van een salary split kan derhalve in de toekomst financieel nadelig uitpakken, ingeval de Wet Uniformering loonbegrip wordt ingevoerd. Het buitenlandse concernonderdeel zal zich in beginsel als werkgever moeten aanmelden en over het loon van deze werkgever zullen socialezekerheidspremies verschuldigd zijn. In situaties waarin wordt getracht een fiscaal voordeel te behalen voor de werknemer door het formaliseren van de salary split (hetgeen in veel gevallen noodzakelijk is geworden door invoering van de 60-dagenregeling), dienen de mogelijke nadelige gevolgen ter zake van de additioneel verschuldigde socialezekerheidspremies niet over het hoofd te worden gezien. Saillant detail is hier dat het voordeel van de salary split in de regel voor rekening van de werknemer is, terwijl de extra socialezekerheidslasten volledig voor rekening van de werkgever zijn.

5 Verlegging inhoudingsplicht en de fictieve vaste inrichting binnen concernverband

Als binnen concernverband het heffingsrecht uiteindelijk aan Nederland is toegewezen, is in par. 7 van het besluit van 12 januari 2010 beschreven dat de Nederlandse inlenende concernvennootschap als inhoudingsplichtige kan worden beschouwd. Het Nederlandse concernonderdeel moet dan wel alle verplichtingen die samenhangen met het zijn van inhoudingsplichtige volledig en zonder voorbehoud nakomen. In het besluit is daarom aangekondigd aan de goedkeuring van 21 oktober 2005 algemene werking toe te kennen. In de nota van wijziging (32 131) bij het wetsvoorstel Wijziging van een aantal wetten ter uniformering van het loonbegrip is daarop in art. III voorgesteld een nieuw zesde lid aan art. 6 Wet LB 1964 toe te voegen. Met deze voorgestelde wijziging wordt het antwoord op vraag 39 in het besluit van 21 oktober 2005, CPP2005/2378M ook gelijk gecodificeerd. Deze regeling werkt ook door voor de werknemersverzekeringen.²⁶

²⁶ Zie in dit verband 'De fictieve vaste inrichting voor de loonbelasting binnen concernverband', WFR 2007/1039, waarin wij in de conclusie al aangaven een warm voorstander te zijn van verlegging van de inhoudingsplicht naar de Nederlandse inlenende concernmaatschappij en daarbij de regeling ook van toepassing te laten zijn voor de werknemersverzekeringen.

6 Conclusie

Het langverwachte besluit over het materieel werkgeversbegrip kent nogal wat haken en ogen. Zo voorzien wij nu al de eerste procedures bij een kortdurende uitzending binnen concernverband naar het buitenland, omdat de Belastingdienst niet de geclaimde voorkoming van dubbele belasting accepteert.

Verder zal ook de materiële salary-splitsituatie aan populariteit inboeten. De alternatieve formele salary split zal ook niet met veel gejuich door de werkgevers worden binnengehaald. In dat geval ziet de 'concernwerkgever' zijn sociale werkgeverslasten immers in veel gevallen verdubbelen.

De codificatie van de verlegging van de inhoudingsplicht bij uitzending binnen concernverband is daarentegen weer wel een welkome opsteker voor de praktijk.

Wij begrijpen dat het besluit niet alle situaties in het voordeel van belastingplichtige kan beslechten. Maar de impact die het nu al lijkt te hebben op met name de grensoverschrijdende gesplitste arbeidssituaties lijkt ons niet de bedoeling.