

Onderwerp	Toepassen salarismnorm voor specifieke deskundigheid onder de 60-dagen regeling		
Datum ontvangst KG	25-07-2017		
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e		
Behandelaar KG	5.1.2e		
Datum naar secretaris			

Vraag

In het besluit van 12 januari 2010 (uitleg begrip werkgever onder de belastingverdragen) is in onderdeel 6 bepaald dat in bepaalde situaties wordt aangenomen dat de gezagsverhouding met de Nederlandse concernvennootschap ontbreekt, waardoor deze voor verdragstoepassing, niet als werkgever kan worden aangemerkt. Genoemd is oa de situatie waarin kortdurende uitzending van werknemers binnen concernverhouding plaatsvindt vanwege de specifieke deskundigheid van de werknemer.

De kennisgroep IBR zou hebben uitgesproken dat indien er een 30%-beschikking is afgegeven er sprake is van specifieke deskundigheid en er in dat geval gebruik kan worden gemaakt van de 60-dagenregeling.

Ik kan dit standpunt volgen als het bedoeld is als een praktische oplossing voor een kortdurend verblijf maar ik vraag mij af of dat standpunt principieel juist is, daarmee maak je de groep die niet in de heffing in NL hoeft te worden betrokken, groter.

Uitgangspunt is dat je belasting betaald waar je woont tenzij je in een ander land werkt- dan betaal je daar. De verschuiving van heffingsrecht van woonland naar werkland is niet aan de orde als het om kortstondige arbeid gaat, er geen materieel werkgever is en de beloning niet ten laste komt van een werkgever (ik verwijs naar de 183-dagenregeling).

Voorts is in dit besluit ook geregeld dat binnen concernverhoudingen ingeval van specifieke deskundigheid geen verschuiving plaatsvindt. Ingeval onder specifieke deskundigheid ook wordt begrepen: het hebben van een 30%-beschikking wordt het bereik van deze regeling wel veel ruimer. Het hebben van een 30% beschikking hoeft m.i. niet te betekenen dat er geen materieel werkgever is.

Antwoord

De kennisgroep IBR niet-winst/LB heeft het standpunt ingenomen dat het aannemelijk is dat binnen concernverband uitgezonden werknemers die voldoen aan de salarismnorm voor specifieke deskundigheid van art. 10eb UBLB doorgaans niet regulier gaan meewerken in de onderneming van de inlenende vennootschap en er derhalve geen sprake is van een gezagsverhouding. Derhalve hoeft bij werknemers die aan de salarismnorm voldoen de voorwaarde 'niet regulier meewerken' niet getoetst te worden.

Beschouwing

Het besluit van 12 januari 2010 (DGB2010/267M) behandelt de uitleg van het begrip 'werkgever' onder art. 15 lid 2 onderdeel b van het OESO MV. In onderdeel 6 van het besluit is een bewijsregel opgenomen voor detacheringen binnen concernverband, ook wel de 60 dagen regeling genoemd.

De strekking van deze bewijsregel is dat, indien aan de voorwaarden voor toepassing is voldaan, er geen sprake is van een gezagsverhouding tussen de inlenende vennootschap en de werknemer, er voor toepassing van het verdrag geen materiële werkgever in Nederland is en dat derhalve Nederland geen heffingsrecht heeft over het salaris.

De voorwaarden zoals die uit het besluit kunnen worden afgeleid zijn als volgt:

- Kortdurende internationale uitzending binnen concernverband (kortdurend is in dit geval: niet

langer dan 60 werkdagen per 12-maandsperiode);

- Geen sprake van 'regulier meewerken' in de onderneming of aan projecten van de inlenende vennootschap;

Omdat de uitleg van het begrip 'regulier meewerken' niet altijd eenvoudig en eenduidig is heeft de KG IBR niet-winst/LB het standpunt ingenomen dat: indien de inkomende werknemer voldoet aan de salarismnorm voor specifieke deskundigheid (art. 10eb UBLB, voor 2017: € 37.000,-) er niet langer getoetst hoeft te worden aan de voorwaarde 'niet regulier meewerken'. Hiermee is getracht een praktische oplossing te vinden voor de praktijk.

Hierbij zijn de volgende factoren meegewogen (niet limitatief):

- Bij werknemers met een specifieke deskundigheid zal doorgaans geen sprake zijn van meewerken in een regulier proces, zij worden juist binnengehaald om, voor een beperkte periode, iets specifiek te doen daarbij ontbreekt vaak de gezagsverhouding;
- Het besluit noemt de situatie van werknemers met een specifieke deskundigheid als aanleiding voor de bewijsregel.

Het hanteren van de salarismnorm brengt een zekere grofmazigheid met zich mee, dit acht de KG echter gerechtvaardigd vanwege:

- Door de afbakening van 60 dagen per 12 maanden betreft het een beperkte tijd,
- De werkzaamheden zijn van voorbijgaande aard,
- De werknemer is veelal niet verzekerd in Nederland,
- In de uitzonderingssituatie dat de werknemer wel verzekerd is geldt dat dit besluit ziet op de 183-dagenbepaling en dat is uitsluitend een belastingaangelegenheid,
- De belastingheffing over het loon van deze werknemers is veelal gering,

NB

Vraagstellers gaan er in de vraagstelling vanuit dat de betreffende werknemer de 30% regeling heeft. Dit is echter niet juist. Aangezien in dit soort gevallen op basis van het verdrag het heffingsrecht juist niet aan Nederland toekomt is er geen sprake van een inhoudingsplichtige in de zin van de LB en kan er dus geen sprake zijn van een 30% regeling.

Ter informatie hieronder de relevante tekst uit het besluit van 12 januari 2010:

6. Detachering binnen concernverband; bewijslast

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat binnen een internationaal concern werknemers in het kader van een uitwisselingsprogramma of loopbaanontwikkeling voor een korte duur naar andere, buitenlandse concernonderdelen worden uitgezonden (zie voorbeeld 4 hiervoor). **Ook komt het vaak voor dat kortdurende uitzending van werknemers binnen concernverhouding plaatsvindt vanwege de specifieke deskundigheid van de werknemer binnen het concern.** Met name binnen kennisintensieve organisaties is dit zeer gebruikelijk. **Doorgaans is het verblijf van de werknemer in de andere staat slechts van voorbijgaande, kortstondige aard, zodat van regulier meewerken in de onderneming of aan projecten van de inlenende concernvennootschap vaak geen sprake is.** Gesteld kan worden dat gelet op het kortdurende verblijf de gezagsverhouding met de inlenende vennootschap in deze situatie ontbreekt, omdat de werkzaamheden geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de normale bedrijfsactiviteiten van de inlenende vennootschap. **Bovendien ontbreken in het algemeen ook andere elementen om van een gezagsverhouding uit te gaan.**

Uit **praktische overwegingen** ga ik er op voorhand in de hierboven omschreven situaties van uit dat buitenlandse werknemers die binnen concernverhouding niet langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk zullen worden gesteld, voor de uitleg van het begrip werkgever in de 183-dagenregeling in het belastingverdrag **niet tot het Nederlandse concernonderdeel of de Nederlandse concernonderdelen in gezagsverhouding staan (derhalve geen heffing in Nederland).**

Hierbij zijn de volgende omstandigheden van belang. De 60-dagenregel geldt niet als de werknemer in Nederland meer dan 183 dagen verblijft. De 60-dagenregel moet per 12-maandsperiode worden getoetst, ook als de 183-regeling van het belastingverdrag uitgaat van het kalender- of belastingjaar.

Voor het begrip werkdagen wordt verwezen naar HR 23 september 2005, nr. 40 179 (LJN: AP1424), zodat ook ziektedagen als werkdagen kunnen meetellen. Als werknemers langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk worden gesteld, geldt het hierboven opgenomen uitgangspunt niet. In die situatie moet vanaf de eerste dag van tewerkstelling worden getoetst of sprake is van een verdragswerkgever in Nederland, zoals bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, van het dienstbetrekkingartikel. Ingeval het voorafgaande evenwel tot dubbele vrijstelling zou leiden, omdat het andere verdragsland ook geen belasting heft, zal worden bezien of hierover overleg met dat andere land nodig is. Bij een vergelijkbare uitzending van een in Nederland wonende werknemer naar het buitenland, ga ik er, voor de toepassing van de 183-dagenregeling in de belastingverdragen, van uit dat er geen vrijstelling van inhouding voor de loonbelasting in Nederland ontstaat. Mocht dit echter in verdragssituaties leiden tot dubbele belasting, omdat het andere verdragsland een tegenovergesteld standpunt inneemt, dan kunnen deze gevallen aan mij worden voorgelegd en zal worden beoordeeld of er overleg met het andere verdragsland nodig is. Voor de vraag wat onder een concern wordt verstaan, sluit ik aan bij de omschrijving van verbonden vennootschappen, als bedoeld in artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964).