

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing

30% regeling en buitenlandse werkgever

Vraag:

Kan een Nederlandse piloot die via (uitzendbureau) werkt bij met als basisplaats Bangkok de 30% regeling voor uitgezonden werknemers toepassen? Meer in het algemeen: kan een inwoner van Nederland, die werkt voor een werkgever in het buitenland de 30% regeling voor uitgezonden werknemers toepassen bij het vaststellen van het Nederlands fiscaal loon?

Antwoord:

Nee, de 30%-regeling voor uitgezonden werknemers heeft als eis dat een werknemer wordt uitgezonden vanuit Nederland naar een aangewezen land door een inhoudingsplichtige. In het geval van een buitenlandse werkgever is geen sprake van een inhoudingsplichtige, noch van uitzenden. In een zaak waarin het ging om het antwoord op de vraag of bij de berekening van de door Nederland te verlenen algemene compensatie, het Belgische loon – voor de inkomstenbelasting - herrekend dient te worden met inachtneming van de 30%-regeling, besliste de Hoge Raad dat dat niet hoeft (Hoge Raad 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:129, conclusie gevolgd ECLI:NL:PHR:2015:2020) Opgemerkt: de 30%-regeling valt binnen de werkkostenregeling (WKR) als gerichte vrijstelling. De WKR wordt op grond van art. 3.84 lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB) integraal toegepast voor inwoners die in het buitenland voor een werkgever aldaar werken. Voor andere gerichte vrijstellingen behandelen we het inkomen, conform dit artikel in de

Beschouwing

30%-regeling De 30%-regeling is opgenomen in art. 31a lid 2 sub e van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB). Op grond van deze bepaling is het voor een inhoudingsplichtige mogelijk om extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking te vergoeden. Het betreft dan een vergoeding van de werkelijke kosten onderbouwd met stukken. Het is echter eveneens mogelijk voor de inhoudingsplichtige om 30% te vergoeden zonder onderbouwende stukken. Het gaat dan om een forfaitaire vergoeding. Dit geldt zowel voor ingekomen als voor uitgezonden werknemers. **uitgezonden werknemer** In art. 10e lid 2 sub c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (Uitv. Besl. 1965) staat een definitie van het begrip uitgezonden werknemer: 'Uitgezonden werknemer: werknemer in de zin van artikel 2 van de wet, door een inhoudingsplichtige naar het buitenland gezonden met het oog op:' Vervolgens worden een vijftal alternatieve situaties omschreven, waarnaar 'met het oog op' verwijst. Voor deze casus is nummer 4 van belang. In veel gevallen zal het ook om situatie nummer 4 gaan. Om die reden beperk ik de vraag en uitwerking ook tot nummer 4: 'tewerkstelling in een bij ministeriele regeling, in overeenstemming met Onze Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking, aangewezen regio;' De regio's waar het om gaat zijn genoemd in art. 8.3 Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (Uitv. Reg. LB). Het gaat om de volgende regio's: - de landen in Azië, waaronder Hong Kong en het gedeelte van Turkije ten oosten van Bosporus; - de landen in Afrika; - de landen in Latijn Amerika, waaronder Aruba, Curaçao, Sint-Maarten en de BES-eilanden; - de volgende landen in Europa: Albanië, Armenië, Azerbeidzjan, Belarus, Bosnië en Herzegovina, Bulgarije, Estland, Georgië, Hongarije, Kosovo, Kroatië, Letland, Litouwen, Macedonië, Moldavië, Montenegro, Oekraïne, Polen, Roemenië, Rusland, Servië, Slovenië, Slowakije en Tsjechië. Wil er derhalve sprake zijn van een uitgezonden werknemer, dan dient het te gaan om een werknemer in de zin van art. 2 Wet LB, die door een inhoudingsplichtige (art. 6 Wet LB) wordt uitgezonden naar een van de genoemde regio's of landen. **Hoogte vergoeding extraterritoriale kosten** Op grond van art. 10ea lid 1 sub a Uitv. Besl. LB kan een inhoudingsplichtige 30% van het inkomen inclusief de vergoeding onbelast vergoeden. In de praktijk wordt hieraan veelal invulling gegeven door 30% van het afgesproken salaris onbelast te vergoeden i.p.v. een extra vergoeding van 30/70 bovenop het

salaris te geven. De inhoudingsplichtige zal naar mijn mening in de meeste gevallen geen bezwaar zien om dit toe te passen, aangezien het geen extra kosten oplevert. Bovendien is voor de toepassing van de 30%-regeling voor uitgezonden werknemers geen beschikking nodig. De administratieve lasten blijven dan ook beperkt. **WKR en de wet IB** De toepassing van de WKR in de Wet IB is in een zuiver binnenlandse situatie niet mogelijk. Indien de werkgever/inhoudingsplichtige geen gebruik maakt van de mogelijkheden, is het de werknemer zelf dus niet toegestaan om de vrijstellingen alsnog te claimen in de inkomstenbelasting. De inkomstenbelasting volgt immers de loonbelasting art. 3.81 Wet IB. Voor werknemers die werken voor een (buitenlandse) werkgever, die geen inhoudingsplichtige is in Nederland, is hierop een uitzondering gemaakt in art. 3.84 lid 2 Wet IB. Voor een werknemer die werkt voor een werkgever die geen inhoudingsplichtige is in de zin van art. 6 Wet LB, behoort dan niet tot het loon de in het loon van de werknemer opgenomen vergoedingen en verstrekkingen overeenkomstig art. 31 lid 1 sub f (en g) Wet LB voor zover een inhoudingsplichtige daar zelf geen belasting over zou zijn verschuldigd op grond van art. 31a lid 2 Wet LB. De werkgever dient dan op de loonstrook een duidelijke splitsing te hebben gemaakt van de soort vergoedingen. Als de werknemer vervolgens het een en ander kan onderbouwen met stukken, dan mag hij in de inkomstenbelasting alsnog gebruikmaken van de gerichte vrijstellingen. Tot slot, de werknemer mag het restant van de belaste vergoedingen voor 1,2% van het fiscaal loon inclusief de vergoedingen als onbelast zien. De 30%-regeling is een onderdeel van de WKR art. 31a lid 2 sub e Wet LB. *casus* In de casus gaat het om een inwoner van Nederland, die als piloot werkt voor een werkgever gevestigd in Noorwegen. De thuisbasis van de piloot is Bangkok (Thailand). Er is dan geen sprake van uitzending vanuit Nederland naar Thailand. De persoon heeft immers zelf de beslissing gemaakt om in het buitenland te gaan werken. Het is niet op initiatief van een inhoudingsplichtige/werkgever. Aangezien er geen sprake is van uitzenden, kan de 30%-regeling niet toegepast worden. Indien de WKR integraal toegepast wordt op werknemers die voor een niet-inhoudingsplichtige werken, dan kan echter gesteld worden dat de 30%-regeling toch van toepassing is. Art. 3.84 lid 2 Wet IB stelt immers dat de WKR van toepassing is in gevallen dat er geen inhoudingsplichtige is. We kunnen er dan vanuit gaan dat mocht er een inhoudingsplichtige zijn, dan zou deze van de 30%-regeling gebruik hebben gemaakt. Vooral ook omdat het mogelijk is om 30% van het inkomen als onbelast aan te merken. Dit is echter onjuist. Voor de gerichte vrijstellingen binnen

de WKR wordt er vanuit gegaan dat, mocht er een inhoudingsplichtige zijn, deze hiervan gebruik zou hebben gemaakt. Voor de 30%-regeling moet men er daarentegen ook nog vanuit gaan dat de inhoudingsplichtige de werknemer zou hebben uitgezonden, hetgeen een extra aanname behelst die niet voortvloeit uit de fictie in art. 3.84 lid 2 Wet IB. Bovendien dient de werkgever het onbelaste deel te specificeren op de loonstrook of jaaropgave, hetgeen meestal niet het geval is bij buitenlandse werkgevers. Daarnaast is er nog de vraag of de werkgever een deel van het salaris als onbelast zou hebben aangemerkt of een extra onbelaste vergoeding zou hebben gegeven. De toepassing van enkel de eerste optie is willekeurig. Bovendien wijst het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad van 29 januari 2016 uit dat dit ook niet zonder meer mogelijk is. A-G Niessen geeft hierover het volgende aan (citaat van Rechtspraak.nl): 'De A-G gaat vervolgens in op het belang van het standpunt van belanghebbende. Hierbij merkt hij op dat het toekennen van een 30%-vergoeding bovenop het Belgische inkomen geen vermindering zal opleveren van het fictief in Nederland te betalen bedrag aan belasting. De A-G betoogt vervolgens dat, hoewel het – naar belanghebbendes verlangen – weliswaar gebruikelijk is om bij het overeenkomen van een 30%-vergoeding het brutoloon arbeidsrechtelijk te verlagen onder gelijktijdige toekenning van een vrije vergoeding ter zake van extraterritoriale kosten, een dergelijke verlaging niet daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, en bovendien een administratieve splitsing van het loon in een deel loon en een deel vrije vergoeding voor extraterritoriale kosten niet mogelijk is. Ook de algemene compensatieregeling kan, zo al toegestaan zou zijn de 30%-regeling in de herrekening te betrekken, een dergelijke (fictieve) arbeidsrechtelijke verlaging niet bewerkstelligen, aangezien een herrekening van het Belgische salaris met toepassing van de Nederlandse sociale-, pensioen- en arbeidsregelgeving voor de algemene compensatieregeling niet plaatsvindt.' In de onderhavige casus (en in het algemeen bij situaties met een buitenlandse werkgever) zal de splitsing niet arbeidsrechtelijk geregeld zijn, aangezien de buitenlandse werkgever geen rekening zal houden met een fictie uit andere landen. Enkel een administratieve splitsing van het loon is niet mogelijk. Afhankelijk van de tussen werkgever en werknemer gemaakte afspraken, kan een vergoeding voor werkelijke extraterritoriale kosten daarentegen in mindering worden gebracht op het Nederlands fiscaal inkomen.