

OVER DE GRENS



Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen

Over de Grens is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV

Van Godewijckstraat 30

3311 GX Dordrecht

Telefoon: (078) 657 60 64

E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

Mw. mr. S. Hemmes - van der Kruk
HBK fiscalisten_accountants_extern
consultants

Redacteuren

Mr. Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep
sociaal recht en sociale politiek Universiteit
van Tilburg

J.H.P.M. Raaijmakers
Belastingadviseur, Raaijmakers Belasting-
advies en Educatie

Mr. A.D.M. van Rijs
Docent Sociaal recht Tilburg University

Mw. mr. K. Schenkel
Heisterborg International

Mw. A. van Velzen
All About Tax

Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort
Team Vervoort

Druk

Puntscherp

Abonnementenadministratie

Rendement Uitgeverij BV

Postbus 27020

3003 LA Rotterdam

Telefoon: (010) 243 39 33

E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 10 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment opgezegd worden, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnementsperiode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op www.rendement.nl/av.

ISSN 2210-5611

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2021

12^e jaargang | 16 juli 2021 | nummer 6

In dit nummer

Uitgelicht: Olympische Spelen 2
Saskia Hemmes-van der Kruk

Belastingheffing Japan: artiesten en sportbeoefenaars 3
Anja van Velzen

Internationale sociale zekerheidsregels met betrekking tot artiesten en sportbeoefenaars 8
Noortje Figuee, Saskia Hemmes-van der Kruk

De Tokio Leer in het kader van de Covid-19 crisis en het hybride werken 10
Marijke Vervoort

The EU - Japan Economic Partnership Agreement - achtergronden en motivaties 14
Kristin Schenkel

Over tewerkstellingsvergunningen en welke rechter wanneer aan de beurt is 18
Harry van Drongelen, André van Rijs

OVER DE GRENS SELECT 22

Dit nummer bevat de artikelen 2021-0082 t/m 2021-0100

Marijke Vervoort¹

De Tokio Leer in het kader van de Covid-19 crisis en het hybride werken

2021-0085

Bij het werken over de grens wordt aan het land waar de werkzaamheden fysiek worden uitgeoefend, het heffingsrecht toegekend om belasting te heffen over deze inkomsten. In het betreffende belastingverdrag is op deze hoofdregel een uitzondering geformuleerd. Het woonland is uitsluitend heffingsbevoegd, ook als de werkzaamheden (deels) fysiek in de werkstaat worden uitgeoefend, als aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan: de werknemer verblijft minder dan 183 dagen per twaalfmaandstijdvak in de werkstaat²; de beloning wordt niet betaald door of namens (= ten laste komen) van een in de werkstaat gevestigde werkgever; en de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting in de werkstaat. In onderstaande beschouwing wordt nader ingegaan op de fysieke aanwezigheid in het werkland. In dit artikel is het uitgangspunt dat Nederland het woonland is. De Covid-19 crisis heeft tot gevolg gehad dat het werken in het werkland in het afgelopen jaar en wellicht ook in de komende jaren voor een werkgever in het werkland niet altijd mogelijk is. Deze tendens is ook al eerder ingezet door de digitale technieken waardoor er meer thuis gewerkt werd. Dit heeft dus gevolgen voor de salarissplitsing tussen het werkland en Nederland. Als er fysiek niet gewerkt wordt in het werkland, vindt er ook geen grensoverschrijdend woon-werkverkeer plaats. Nederland is dan als woonland heffingsbevoegd, ook als er gewerkt wordt voor een buitenlandse werkgever en/of het salaris komt ten laste van de vaste inrichting in het werkland.³

Bij de uitleg van de Nederlandse jurisprudentie zien wij dat er wordt aangesloten bij het land waar de arbeid fysiek verricht wordt. Of meer dan 183 dagen verblijf is geweest in het werkland, moet volgens het OESO-commentaar worden beoordeeld aan de hand van de 'days of physical presence method'. Deze methode houdt in dat het aantal dagen dat een werknemer in de werkstaat aanwezig is, meer moet bedragen dan 183. De werknemer moet volgens de Hoge Raad lijfelijk aanwezig zijn geweest. In het arrest van 14 juli 2017 (ECLI:NL:HR:2017:1326) omschrijft de Hoge Raad het als volgt:

'Uit het commentaar op artikel 15 van het modelverdrag volgt dat als dagen van verblijf in de werkstaat niet alleen meetellen de dagen waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt, maar tevens alle overige dagen waarop de belastingplichtige in de werkstaat aanwezig is geweest en die enig verband houden met de werkzaamheden aldaar, zoals zaterdagen, zondagen, nationale feestdagen, vakanties en vrije dagen voor, tijdens of na beëindiging van de werkzaamheden of korte onderbrekingen daarvan (zie onderdeel 6.8 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Gegeven de grote betekenis van het OESO-commentaar voor de uitleg van het Verdrag, heeft de hiervoor weerge-

geven maatstaf ook te gelden bij de uitleg van artikel 15, paragraaf 2, onderdeel a, van het Verdrag.'

Wat de Hoge Raad heeft bedoeld met de zinsnede: "die enig verband houden met de werkzaamheden aldaar" is nog onduidelijk. De zaak werd verwezen naar Hof Arnhem-Leeuwarden die op 10 april 2018 uitspraak gedaan heeft (ECLI:NL:GHARL:2018:3234). In deze uitspraak werd onder meer vermeld dat belastingplichtige niet duidelijk heeft gemaakt of de aanwezigheid op de desbetreffende dagen enig verband heeft gehad met de werkzaamheden in Nederland. Ook heeft het Hof de stelling van belastingplichtige verworpen dat niet van werknemers gevegd kan worden dat zij het gehele jaar bijhouden waar zij verblijven. Het is dus niet duidelijk geworden welke soort verblijfsdagen nu meetellen voor de 183 dagenregeling.

Uit het OESO-commentaar volgt dat - naast de werkdagen - ook andere dagen waarop een werknemer fysiek aanwezig is in de werkstaat, meetellen bij de toets of een werknemer meer dan 183 dagen in die staat is verbleven. Voor de berekening van de reductiebreuk speelt de 183 dagen geen rol, dan wordt gekeken naar

de dagen waarop feitelijk wordt gewerkt in het buitenland ten opzichte van alle werkdagen.

Covid-19 crisis

Deze crisis heeft tot gevolg (gehad) dat voor grenswerknemers het heffingsrecht door het gedwongen thuiswerken verlegd kan zijn naar Nederland. Met Duitsland⁴ en België⁵ heeft Nederland nadere overeenkomsten gesloten op welke wijze de belastingheffing dient te verlopen. Deze overeenkomsten hebben niet dezelfde status als de belastingverdragen, ze binden alleen de bevoegde autoriteiten. Met andere landen zoals bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Zwitserland, zijn er geen nadere regelingen getroffen.⁶

In de overeenkomsten met België en Duitsland is geregeld dat de thuiswerkdagen van grensarbeiders geacht worden te zijn doorgebracht in het land waar de grensarbeider de dienstbetrekking zou hebben uitgeoefend zonder de maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-gezondheids crisis. Uiteraard kan belastingplichtige een andere keuze maken in de aangiften. Dagen die ook onder normale omstandigheden zouden worden doorgebracht in de Nederland of een derde staat, tellen niet mee als dagen die worden doorgebracht in de werkstaat. Wanneer een gewijzigde verdeling van dagen in Nederland en de werkstaat voorkomt uit een nadere reden dan de coronamaatregelen, kan op deze werkplaatsfictie geen beroep worden gedaan. In de overeenkomst met België is opgenomen dat de werknemer gegevens moet bijhouden over het extra thuiswerken. De werkgever dient deze extra thuiswerkdagen (in het kader van de Covid-19 crisis) schriftelijk te bevestigen.

Als een werknemer thuisblijft zonder te werken vanwege de coronacrisis, geldt dat de verdeling van heffingsrechten wordt gebaseerd op hetzelfde werkpatroon (de verhouding van dagen gewerkt in de werkstaat/totaal gewerkte dagen) als wanneer de werknemer wel zou hebben gewerkt.⁷ Hierbij wordt aangesloten bij het commentaar van de OESO over ontslagvergoedingen e.d. (commentaar paragraaf en 2.6 en 2.16 op artikel 15 van het OESO model verdrag).

De "Tokioleer", de activiteitenmethode⁸

De vraag die nu opkomt is of het niet juist zou zijn om in een digitale samenleving (het hybride werken; op kantoor en thuis) de activiteitenmethode uit het "Tokio arrest" (zie hierna) toe te passen voor de werknemers die over de grens werken en in dienst zijn van een "buitenlandse" werkgever. Of zou deze leer nu toegepast kunnen worden in het kader van de Covid-19 crisis voor de landen waarmee Nederland geen overeenkomst heeft gesloten? Er is ook "grensarbeid" met bijvoorbeeld Engeland, Zwitserland en Frankrijk.

De "Tokioleer" houdt in dat het heffingsrecht over het arbeidsinkomen niet wordt verdeeld naar rato waar de arbeid feitelijk wordt verricht, maar wordt toegerekend aan de staat waar het centrum van de werkzaamheden van de werknemer ligt. Met andere woorden, kan er niet beter aangesloten worden bij de plaats waar de economische toegevoegde waarde van die arbeid valt? De functionele toerekening van arbeid aan de onderneming waarvoor deze is verricht.

Deze laatste benadering is ook sterk terug te vinden in de BEPS-plannen die de afgelopen jaren zijn verschenen. Deze "toerekeningsgedachte" vindt ook zijn weerslag, in een wat andere vorm, in de winstbelasting voor ondernemers. Immers, binnen Europa en ook in OESO-verband wordt steeds vaker gerefereerd aan de "digitax". Het Franse parlement heeft in de zomer van 2019 al ingestemd met de heffing van een digitax. Dat betekent dat techreuzen, zoals Google, Amazon, Facebook en Apple, voortaan belasting moeten gaan betalen over wat ze in Frankrijk onder meer met reclame verdienen. Het is een soort belasting op omzet die aan het betreffende land toegerekend kan worden. De fysieke aanwezigheid in het betreffende land wordt losgelaten voor de vraag of deze belasting verschuldigd is.

In deze Covid-19 crisis wordt de fysieke aanwezigheid van de werknemer in het werkland ook tijdelijk losgelaten en wordt er aansluiting gezocht bij arbeidspatronen uit het verleden. Het in dienst zijn bij een werkgever in het werkland blijft wel een voorwaarde, evenals het doorbelasten van het betreffende salaris. Bij deze laatste eis blijkt uit de jurisprudentie dat een feitelijke doorbelasting niet noodzakelijk is. Beslissend is of de arbeidsbeloning functioneel toerekenbaar is aan de vaste inrichting op grond dat de arbeid ten behoeve van de vaste inrichting is verricht (zie ook noot 2). Ook hier is de tendens zichtbaar dat de arbeid toerekenbaar dient te zijn aan de onderneming in het werkland.

Nadere toelichting op de uitspraak uit 1975

De feiten waren de volgende. Belanghebbende, woonachtig in Nederland, is als hoofd van de afdeling research en projectontwikkeling in dienstbetrekking werkzaam bij een in Tokio gevestigde onderneming. In 1971 besteedde hij de helft van zijn voor werk beschikbare tijd in Tokio en de helft in diverse andere landen.

Het Gerechtshof overwoog dat het centrum van de uitoefening van belanghebbende's werkzaamheden in deze casus in Tokio is gelegen. De werkzaamheden buiten Japan vloeiden uit die werkzaamheden voort en vormden daarvan een wezenlijk bestanddeel: onder die omstandigheden moet belanghebbende geacht worden zijn dienstbetrekking in Japan te hebben uitgeoefend.

Mitsdien zijn de inkomsten daaruit krachtens art. 16, lid 1, van het oude belastingverdrag met Japan uit 1970 in Japan belast⁹. Dit betekende dus dat er gekeken werd aan welk land de werkzaamheden toegerekend konden worden. Of anders geformuleerd: in welk land wordt de opbrengst van deze arbeid belast? Belanghebbende werkte voor een Japans bedrijf in Tokio en de winst die de werkgever behaalde met de arbeidsinspanningen werd ook in Japan belast.

De Hoge Raad en de Tokioleer

De Tokioleer is niet in overeenstemming met de uitgangspunten en het commentaar op het OESO-verdrag, in niet-Covid situaties. De Hoge Raad volgt de standpunten van de OESO.¹⁰

Hof van Justitie van de EU en de "Tokioleer"

Echter, het zou kunnen zijn dat wellicht op basis van Europese jurisprudentie anders geoordeeld zou moeten worden over het al dan niet fysiek aanwezig zijn in het werkland. Er zijn in het kader van de verkeersvrijheid van werknemers prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de EU en het Hof heeft hierover uitspraak gedaan op 24 oktober 2018¹¹.

Wat waren de feiten? Een inwoner van België is in dienst van een Luxemburgse werkgever. Hij werkt grotendeels op kantoor in Luxemburg, maar heel soms ook in België, Duitsland, Zwitserland en Italië om daar vergaderingen bij te wonen. De werknemer meent dat hij, voor het salaris dat kan worden toegerekend aan dagen dat hij voor zijn werkgever buiten Luxemburg werkt, reductie ter voorkoming van dubbele heffing mag claimen. De Belgische belastingdienst meent dat België mag heffen over het inkomen dat toe te rekenen is aan de niet-Luxemburgse dagen. Daarbij wordt een beroep gedaan op het belastingverdrag tussen België en Luxemburg, dat luidt conform het OESO-model.

Naast dat de werknemer zich beroept op het centrum van zijn werkzaamheden beroept hij zich onder meer ook op:

- dat hij door deze regeling (waar fysiek de arbeid wordt verricht) niet vooraf kan weten waar en hoe hij belast zal worden over zijn arbeidsinkomen;
- dat de regeling een fiscale belemmering kan vormen voor het vrije verkeer van werknemers.

De Belgische rechter heeft de volgende vragen gesteld aan het HvJ EU:

1. Vormt het voorgaande een fiscale belemmering die een schending van artikel 45 VWEU (vrij verkeer van werknemers) oplevert, doordat het grensoverschrijdende werkzaamheden ontmoedigt?
2. Is er sprake van schending van het algemene recht-zekerheidsbeginsel doordat vooraf niet vaststaat in

welk land hij belasting moet betalen en tot welk bedrag.

Het Hof geeft in rechtsoverweging 27 aan dat: gezien het feit dat de lidstaten vrij zijn bij de verdeling en inrichting van de heffingsbevoegdheden, de fysieke aanwezigheid in de bronstaat op zich geen verboden discriminatie is in de zin van het vrije verkeer van werknemers.

Verder geeft het Hof aan dat het doel van het belastingverdrag is het vermijden van dubbele heffing. Het verdrag heeft echter niet als doel dat de door de belastingplichtige in een van de verdragsluitende staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere verdragsluitende staat zou moeten voldoen. Een nadeliger fiscale behandeling als gevolg van de verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de woonstaat (in casu België) en de werkstaat (in casu Luxemburg) en de verschillen in de belastingheffing in woon- en bronstaat worden niet aangemerkt als belemmeringen voor het vrije verkeer voor de werknemers.

Het feit dat het recht op belastingvermindering in het woonland afhankelijk wordt gesteld van het bewijs dat belastingplichtige dient te leveren om aan te tonen dat hij feitelijk in het andere land heeft gewerkt, is ook geen belemmering in de zin van het Europese recht. Ook de onzekerheid ten aanzien van de belastingdruk gedurende het betreffende jaar vormt op zich geen belemmering in de zin van het recht van de Unie. Het Hof verwijst hierbij naar de fiscale autonomie van de lidstaten om zelf te bepalen welk bewijs voor het verkrijgen van een vermindering ter zake van dubbele heffing noodzakelijk is. Verder is het naar de mening van het Hof inherent aan een fiscaal stelsel dat pas na afloop van het belastingjaar de definitieve belastingdruk bepaald kan worden.

Het Hof oordeelt dat artikel 45 VWEU zich niet verzet tegen het belastingverdrag waarin geregeld is dat de arbeid daar wordt belast waar de werkzaamheden fysiek worden verricht. Kortom, de fysieke aanwezigheid in het werkland vormt geen belemmering voor het vrije verkeer van werknemers.

Conclusie

Het hybride werken zal in deze samenleving niet meer verdwijnen. Thuiswerken kent vele voordelen zoals minder files, minder milieuverontreiniging, meer balans tussen privé en werk. Vele bedrijven hebben zich voorbereid op het feit dat werknemers, nu de overheid de verplichting tot thuiswerken heeft losgelaten, het goede van het thuiswerken willen combineren met het werken op kantoor. Er worden allerlei maatregelen getroffen om deze combinatie blijvend mogelijk te maken. Echter, in de fiscaliteit wordt tot op heden

aangesloten bij de fysieke aanwezigheid in het werkland. Althans, niet voor alle beroepsgroepen. In het verdrag worden, van oudsher, uitzonderingen gemaakt voor ambtenaren, scheepvaart- en luchtvaartpersoneel.

Het nadenken over de Tokioleer kan bijdragen om op een andere wijze te kijken naar internationale arbeid en de verdeling van de heffingsrechten. De toerekening aan het werkland kan op zichzelf betrekkelijk eenvoudig zijn. Wordt er gewerkt voor een buitenlandse werkgever en komt de arbeid ten goede aan de onderneming van de werkgever in het buitenland dan komt het heffingsrecht toe aan het land waar de werkgever zich bevindt.

Op deze wijze wordt ook de arbeid die de werknemer, in dienst van een buitenlandse werkgever, verricht in derde landen voor de buitenlandse werkgever, toegerekend aan het werkland. Dit betekent dat het woonland het inkomen dat toe te rekenen is aan buitenlandse reizen voor een werkgever in de werkstaat, niet meer kan belasten, maar dat het gehele inkomen in de werkstaat wordt belast. Mijn cliënten zouden deze Tokioleer omarmen.

Tot slot: wellicht dat de Tokioleer in de aangiften inkomstenbelasting 2020 toegepast kan worden voor belas-

tingplichtigen die werken voor een werkgever in het werkland, zoals VK, Zwitserland enz. waarvoor Nederland geen overeenkomst in het kader van Covid-19 heeft gesloten. Zou er immers geen sprake kunnen zijn van gelijke gevallen, het niet kunnen en mogen werken in het werkland in verband met Covid-19? Waarom wel een regeling voor België en Duitsland en niet voor andere landen?

Noten:

1. Mr. Marijke Vervoort RB is werkzaam bij Team Vervoort in Haarlem.
2. In oudere verdragen wordt nog uitgegaan van het kalender-of belastingjaar.
3. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 23 november 2007 (ECLI:NL:HR:2007:AY8549) is daarvoor ook sprake indien het salaris toe te rekenen is aan de vaste inrichting (lees de arbeid is verricht ten behoeve van de vaste inrichting).
4. Mutual Agreement d.d. 12 april 2020, Stcrt., 2020,21381 ook verlengd tot 30 juni 2021.
5. De overeenkomst tussen Nederland en België [Stcrt. 2020, nr. 25956] met betrekking tot de situatie van de grensarbeiders in de context van de COVID-19 gezondheidscrisis van 30 april 2020 is voor de vijfde keer verlengd, tot en met 30 juni 2021.
6. Brief d.d. 15 juni 2020, kamerstukken II 2019/20, 35420, nr. 77, p. 17
7. De drie belastingautoriteiten verwijzen niet alleen naar paragraaf 2.6 maar ook naar 2.16 van het OESO-commentaar op artikel 15 (arbeidsartikel).
8. Gerechtshof 's-Hertogenbosch 19 september 1975, ECLI:NL:GHSHE:1975:AX 3476.
9. Het arbeidsartikel uit het oude verdrag en het nieuwe verdrag uit 2010 zijn gelijklopend met uitzondering van de telling van de 183 dagen, zie artikel 16 lid 2 van het nieuwe verdrag.
10. Sinds het arrest van 15 oktober 1986 ECLI:NL:HR:1986:AW/864.
11. EU-Hof 24 oktober 2018, ECLI:EU:C:2018:856.