

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

Conradstraat 38
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies en Educatie

Redacteuren

Mr. Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep sociaal recht en sociale politiek Tilburg University
Mr. A.D.M. van Rijs
Docent Sociaal recht Tilburg University
Mw. mr. K. Schenkel: Heisterborg International
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort: Team Vervoort
Mw. mr. A. van Velzen: All about Tax
Mr. T. Visser: Baker Tilly (Netherlands) N.V.
Mr. A.M. Lahaije: AWWN

Abonnementenadministratie:

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 6 keer per jaar. (Proef)abbonementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode 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 2024

www.futd.nl

Follow us:



Follow us:



Follow us:



Marijke Vervoort¹

Toepassing van de vrije ruimte en de gerichte vrijstellingen in internationaal verband

2024-0016

Een werknemer die woont in Nederland en werkt in het buitenland voor een buitenlandse werkgever moet in zijn Nederlandse aangifte inkomstenbelasting zijn buitenlands loon aangeven. Dit buitenlands loon moet omgerekend worden naar Nederlandse maatstaven. Deze maatstaven worden ontleend aan de Wet op de loonbelasting 1964, zie artikel 3.81 Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna Wet IB), dit artikel verbindt de inkomstenbelasting met de loonbelasting. De vraag die hierbij opkomt is wat te doen met buitenlandse kostenvergoedingen? In artikel 3.84 lid 2 Wet IB is een regeling getroffen voor werknemers die een buitenlandse werkgever hebben. In dit artikellid wordt verwezen naar de vrijstellingen van artikel 31 lid 1 onderdeel f en g van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna Wet LB). Het toepassen van de gerichte vrijstellingen blijkt in de praktijk, als er geen binnenlandse werkgever is, niet zo eenvoudig te zijn. Maar er zijn ontwikkelingen in de jurisprudentie.

Eerst ga ik kort in op het wettelijke kader in de loon- en inkomstenbelasting. Daarna bespreek ik de jurisprudentie ter zake. Tot slot vestig ik de aandacht op enige aandachtspunten voor de aangiftepraktijk.

Hoofdlijn werkkostenregeling (hierna WKR)

Uit artikel 10 van de Wet LB volgt dat loon al hetgeen is wat uit een dienstbetrekking wordt genoten inclusief vergoedingen en verstrekking aan de werknemers. Hierop zijn een aantal uitzonderingen te weten:

- Intermediaire kosten
- Bijzondere verstrekkingen
- Vrijgesteld loon
- Gerichte vrijstellingen
- Nihil waarderings
- Vrije ruimte

In dit artikel worden de gerichte vrijstellingen en de vrije ruimte in internationaal verband besproken. De gerichte vrijstellingen zijn²:

1. Reiskosten
2. Tijdelijke verblijfskosten in het kader van de dienstbetrekking
3. Onderhoud en verbetering vaardigheden
4. Studie en opleidingen en procedure EVC
5. Extraterritoriale kosten
6. Verhuizingen
7. Gereedschappen, computer en mobiele communicatiemiddelen mits noodzakelijk
8. Arbovoorzieningen

9. Hulpmiddelen
10. Producten uit eigen bedrijf
11. Verklaring omtrent het gedrag
12. Thuiswerkvergoedingen

De vrije ruimte³ bedraagt in 2024 1,92% van het fiscale loon voor zover dat loon niet meer bedraagt dan € 400.000 vermeerderd met 1,18% van het loon boven de € 400.000. De vrije ruimte is alleen van toepassing op vergoedingen en verstrekkingen aan eigen werknemers. De omvang van deze vergoeding mag niet in belangrijke mate (=30%) afwijken van hetgeen in overeenkomstige gevallen gebruikelijk is.

Bepaling belastbaar loon

Voor werknemers met een werkgever die niet inhoudingsplichtig is in Nederland (in de zin van artikel 6 Wet LB), vindt de belastingheffing over het loon plaats in de inkomstenbelasting. Het loon wordt in beginsel overeenkomstig de wettelijke bepalingen van de loonbelasting vastgesteld. Dit volgt uit artikel 3.81 Wet IB, hierin wordt de koppeling met de Wet LB geregeld. Om te voorkomen dat werknemers met een niet-inhoudingsplichtige werkgever in een nadeliger positie verkeren dan andere werknemers, is voor hen in artikel 3.84 lid 2 Wet IB voorzien in de toepassing van de vrijstellingen van de werkkostenregeling (WKR). Zij kunnen overeenkomstig de werkkostenregeling voor hun belaste vergoedingen en verstrekkingen gebruik maken van een vrije ruimte en de gerichte vrijstellingen.

De vrije ruimte in internationaal verband

Dat de vrije ruimte van toepassing is, is bevestigd door de Hoge Raad⁴. De Hoge Raad overwoog dat artikel 3.84 tweede lid Wet IB zo moet worden uitgelegd dat de werknemer met een niet-inhoudingsplichtige werkgever een vrijstelling geniet ter grootte van het bedrag van de in artikel 31a tweede lid van de Wet LB 1964 vermelde vrije ruimte, ongeacht of zijn werkgever vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddelen heeft aangewezen. Immers, van een werkgever die niet inhoudingsplichtig is in Nederland kan in redelijkheid niet worden verwacht dat die zich richt naar het systeem van de Nederlandse loonbelasting. Die overweging zou ook een rol spelen bij de beoordeling van een beroep van zo'n werknemer op een gerichte vrijstelling; echter de Hoge Raad heeft zich in deze procedure hierover niet uitgesproken.

In de noot in de Vakstudie-Nieuws⁵ wordt opgemerkt dat de Hoge Raad voorbijgaat aan de gebruikelijkheidstoets van artikel 31 lid 1 letter f Wet LB. Ook merkt de annotator op dat op basis van het logische oordeel van de Hoge Raad, dat een buitenlandse werkgever geen rekening behoeft te houden met de bepalingen van de Nederlandse loonbelasting, dit doorgetrokken zou moeten worden naar het toestaan van een aftrek van kosten op basis van de gerichte vrijstelling.

De uitspraak dat op het buitenlandse loon het percentage van de vrije ruimte in aftrek kan worden gebracht is op 27 oktober 2023 nogmaals bevestigd door de Hoge Raad⁶. Het betrof hier een procedure van een Rijnvarende met een Liechtensteinse werkgever. Het buitenlands loon werd verminderd met de algemene vrijstelling van toen 1,2% (= de algemene vrijstelling van de vrije ruimte). De Hoge Raad heeft deze zaken in cassatie (ter zake van de uitspraak van Hof Den Haag van 23 november 2021⁷) afgedaan met een beroep op artikel 81 R.O.

De gerichte vrijstellingen in internationaal verband

Of de gerichte vrijstelling in internationaal verband nu toegepast kunnen worden is nog steeds niet geheel helder. Op 7 juli 2023 heeft de AG Ettema⁸ hierover een conclusie gegeven. De conclusie zag op de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 7 september 2022⁹.

De rechtbank Noord-Holland¹⁰ heeft op 23 augustus 2023 uitspraak gedaan op welke wijze een werknemer (met een buitenlandse werkgever) gebruik kan maken van de gerichte vrijstelling. In deze uitspraak wordt de conclusie van de AG Ettema toegepast. Hieronder worden deze zaken nader toegelicht.

Conclusie van de AG Ettema van 7 juli 2023

De feiten in deze zaak waren de volgende: Belanghebbende werkte als gezagvoerder van passagiersvliegtuigen voor een Ierse luchtvaartmaatschappij. Belanghebbende is directeur, medeaandeelhouder, en volgtijdig in dienst van twee Limiteds. Deze Limiteds stellen hem aan een uitzendbureau ter beschikking voor het verrichten van werkzaamheden. De Ierse luchtvaartmaatschappij leent belanghebbende in vanuit dat uitzendbureau. De luchtvaartmaatschappij betaalt een vergoeding per gewerkt uur aan het uitzendbureau. Het uitzendbureau betaalt een vergoeding per gewerkt uur aan de Limiteds. De Limiteds betalen aan belanghebbende zijn salaris en een vergoeding van de door hem gedeclareerde kosten. Noch de Limiteds, noch het uitzendbureau, noch de luchtvaartmaatschappij is inhoudingsplichtig voor de loonbelasting. In geschil is of belanghebbende via art. 3.84 lid 2 Wet IB toegang heeft tot gerichte vrijstellingen voor de door de Limiteds betaalde kostenvergoedingen. Het gerechtshof 's-Hertogenbosch oordeelt dat dit tot een bedrag van € 17.000 – bereikt via een overeenstemming ter zitting – het geval is. De AG concludeert het volgende:

- Een niet-inhoudingsplichtige werkgever kan geen aanwijzing geven voor de werkkostenregeling. Omdat daarmee werknemers met een niet-inhoudingsplichtige werkgever in een nadeliger situatie dreigen te komen dan werknemers met een inhoudingsplichtige werkgever, is art. 3.84 lid 2 Wet IB 2001 in het leven geroepen. Deze bepaling zorgt ervoor dat de WKR van toepassing kan zijn indien er geen inhoudingsplichtige is
- De werknemer hoeft de aanwijzing voor de WKR niet aannemelijk te maken. Er is immers geen inhoudingsplichtige dus er kan feitelijk ook geen aanwijzing plaatsvinden.
- Het ligt in de lijn der dingen om het arrest van de Hoge Raad van 27 mei 2022 (zie hierboven) door te trekken naar de gerichte vrijstellingen. Immers artikel 31 lid 1 letter f Wet LB maakt geen onderscheid tussen "vrije ruimte-gerichte vrijstellingen".
- Het kan niet van een buitenlandse werkgever worden verwacht dat deze zich richt naar het Nederlandse systeem.
- De gebruikelijkheidstoets hoeft niet te worden aangelegd voor de aftrek ter grootte van de zogeheten "vrije ruimte" van de werkkostenregeling. Dit ligt besloten in de formulering van de berekening van deze "vrije ruimte" die ziet op de grootte van de door de werknemer "zelf verdiende ruimte", namelijk zijn loon.
- De kostenvergoedingen moeten binnen het systeem van de gerichte vrijstellingen blijven. De werknemer dient de betreffende kosten aannemelijk te maken.

Kortom voor de toepassing van een gerichte vrijstelling via artikel 3.84 lid 2 Wet IB dient wel aan de voorwaarden van de betreffende vrijstelling worden voldaan. Immers, ook een inhoudingsplichtige die maximaal van de mogelijkheden van de werkkostenregeling gebruikmaakt, wordt in deze mogelijkheden beperkt door de voorwaarden van de gerichte vrijstelling zelf. In de onderhavige zaak stond vast dat het grootste deel van de "expenses" van belanghebbende zakelijke uitgaven/kosten waren die noodzakelijkerwijs zijn gemaakt met het oog op een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking. Deze kunnen aldus de AG onder de gerichte vrijstellingen worden gebracht.

Rechtbank Noord-Holland 23 augustus 2023

Wat waren de feiten? Belastingplichtige woonde in Nederland en was in 2018 werkzaam als piloot. Hij werkte voor een Maltese maatschappij en was gestationeerd in het Verenigd Koninkrijk. De rechtbank oordeelt dat de piloot tijdens zijn stationering in het Verenigd Koninkrijk (fiscaal) inwoner van Nederland was en dat zijn inkomen terecht in de Nederlandse belastingheffing is betrokken. De vraag was vervolgens op welke wijze dient het belastbaar loon berekend te worden.

Standpunt belastingplichtige

Belastingplichtige nam het standpunt in dat de uitbetaalde bedragen aan 'Per Diems' en 'Cash Expenses' geen onderdeel uitmaken van zijn belastbaar loon, omdat deze onbelaste kostenvergoedingen vormen. In de luchtvaartbranche is het volgens eiser gebruikelijk om onbelaste 'Per Diems' toe te kennen aan vliegend personeel. De European Union Safety Agency (EASA) omschrijft 'Per Diems' als volgt:

"Per Diems cover all expenses at the place of assignment including accommodation, meals, incidental expenses and travel allowances paid to staff. The standard rate varies according to the country and is published regularly by the European Commission."

Belastingplichtige stelde dat hij een 'Per Diem' van € 40 per dag is overeengekomen met het bedrijf om maaltijdkosten te vergoeden tijdens verblijf voor werk buiten de standplaats. Ter onderbouwing van zijn uitgaven verwijst hij naar de door hem overgelegde bankrekeningafschriften. Daarnaast worden reiskosten in verband met taxivervoer en treinkaartjes van en naar de luchthaven vergoed op declaratiebasis. Dit betreft de bedragen aan 'Cash Expenses'. Dat het gebruikelijk is om aan werknemers onbelaste 'Per Diems' te geven bleek volgens hem ook uit de reisregeling die onderdeel uitmaakt van de CAO Rijk. Deze reisregeling kan ook worden toegepast op werknemers als zij vanuit een kostenroep vergelijkbaar zijn met ambtenaren op dienstreis, hetgeen volgens belastingplichtige

hier het geval is. In bijlage 8 van de CAO Rijk is een lijst opgenomen van daggeldvergoedingen voor zogenoemde overige kosten per land en/of per stad. Hij gaf aan dat hij voornamelijk binnen Europa had gevolgen. Uit het kostenoverzicht blijkt dat de toegekende 'Per Diem' aan eiser van € 40 per dag aan de lage kant is en dus geenszins onredelijk is geweest. Uit de bankafschriften blijkt dat belastingplichtige ook daadwerkelijk kosten heeft gemaakt. Voorts wijst hij op de uitspraak van Gerechtshof Den Bosch van 7 september 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3100.

Standpunt Belastingdienst

De belastingdienst nam het standpunt in dat de 'Per Diem'-vergoeding niet onder een gerichte vrijstelling valt omdat niet is gespecificeerd door de werkgever op welke kosten de 'Per Diem' betrekking heeft. Uit de overeenkomst die de piloot heeft gesloten met de luchtvaartmaatschappij kan niet worden opgemaakt welke kosten door de 'Per Diems' worden gedekt. Er kan dan ook geen sprake zijn van een onbelaste algemene onkostenvergoeding. Voor zover wel sprake zou zijn van een toegekende algemene onkostenvergoeding is niet gebleken dat voldaan is aan de voorwaarde dat aan de vergoeding een onderzoek door de werkgever naar de werkelijk gemaakte kosten ten grondslag ligt.

Ook voor wat betreft de 'Cash Expenses' neemt de belastingdienst het standpunt in dat deze niet onder een gerichte vrijstelling vallen omdat belanghebbende geen inzicht heeft gegeven welke kosten het betreft. Reiskosten en treinkaartjes van en naar de luchthaven die door de werkgever worden vergoed kunnen als gerichte vrijstelling worden aangemerkt. Belanghebbende heeft echter niet aannemelijk gemaakt in hoeverre onder de 'Cash Expenses' de hier bedoelde kosten zijn beoogd.

De belastingdienst vond dat de piloot geen beroep kon doen op de reisregeling van de CAO Rijk, waarin de onbelaste vergoedingen voor ambtenaren op dienstreis zijn geregeld. Die regeling kan weliswaar ook worden toegepast op werknemers die wat betreft hun uitgaven vergelijkbaar zijn met ambtenaren op dienstreis, maar daarvan is in het onderhavige geval geen sprake, aangezien een ambtenaar op dienstreis in het algemeen tijdelijk meerdere dagen voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in het buitenland zal verblijven, hetgeen niet geldt voor een piloot.

Het oordeel van de Rechtbank

Ook hier is de rechtbank van mening dat de werknemer ernstig benadeeld dreigt te worden aangezien de werkgever in het buitenland gevestigd is. Die werkgever heeft dus niet de mogelijkheid om vergoedingen en verstrekkingen aan te wijzen als eindheffingsbestanddeel, en vervolgens, indien sprake is van een gerichte

vrijstelling, onbelast te vergoeden, verstrekken of ter beschikking te stellen. De rechtbank verwijst ook hier naar het argument dat van een buitenlandse niet-inhoudingsplichtige werkgever kan in redelijkheid niet worden verwacht dat hij zich richt naar het systeem van de Nederlandse loonbelasting (vgl. Hoge Raad 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:697, rechtsoverweging 3.4.3).

Verder verwijst de rechtbank naar de conclusie van de AG Ettema. AG Ettema verwijst naar de vormgeving van artikel 3. 84 lid 2 Wet IB en naar het arrest van de Hoge Raad van 27 mei 2022. De rechtbank volgt de conclusie van de AG dat de belanghebbende niet aannemelijk hoeft te maken dat de door hem ontvangen kostenvergoedingen door zijn niet-inhoudingsplichtige werkgever zijn aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Dit betekent dat belanghebbende de 'Per Diems' en 'Cash Expenses' als vrijgesteld in aanmerking mag nemen en dus niet tot zijn loon hoeft te rekenen, indien hij aannemelijk maakt dat deze vergoedingen zijn geschied ter zake van kosten voor vervoer in het kader van de dienstbetrekking, waaronder woon-werkverkeer, dan wel ter zake van kosten in verband met tijdelijk verblijf in het kader van de dienstbetrekking (waaronder de kosten voor maaltijden), en deze voldoen aan de eisen die hieraan worden gesteld in artikel 31a, tweede lid, van de Wet LB. Voor de onderbouwing van de "Per Diems" heeft belanghebbende gesteld dat dit een vaste kostenvergoeding van € 40 per dag betreft voor maaltijden tijdens verblijf voor werk buiten de standplaats, en dat dit gemiddeld genomen neerkomt op bijna hetzelfde bedrag dat hij bij zijn huidige werkgever (KLM) onbelast vergoed krijgt voor maaltijden. De rechtbank acht aannemelijk dat de kosten voor maaltijden buiten de deur gemiddeld genomen € 40 per dag bedragen, waarbij zij in ogenschouw heeft genomen dat eiser met name op bestemmingen in Europa heeft gevlogen en deze uitgaven steun vinden in de door eiser overgelegde bankafschriften. Een overschrijding van gebruikelijkheidstoets is volgens de rechtbank niet aan de orde (zie de conclusie van de AG).

Ten slotte is gesteld noch gebleken dat de werkgever onderzoek heeft gedaan naar de werkelijke kosten die aan de 'Per Diem' ten grondslag liggen. Het feit dat er mogelijk niet is voldaan aan de voorwaarde van artikel 31a, derde lid, van de Wet LB, te weten dat aan de vergoeding een onderzoek door de werkgever naar de werkelijk gemaakte kosten ten grondslag ligt, staat er naar het oordeel van de rechtbank echter evenmin aan in de weg om uit te gaan van een onbelaste kostenvergoeding die niet tot het loon moet worden gerekend. Ook voor die voorwaarde geldt immers dat in redelijkheid niet kan worden verwacht dat een werkgever die

niet inhoudingsplichtig is zich richt naar het systeem van de Nederlandse loonbelasting en een dergelijk onderzoek verricht. Met betrekking tot de looncomponent 'Cash Expenses' geldt hetzelfde als met betrekking tot bovengenoemde 'Per Diems'-vergoedingen. Belastingplichtige heeft ter zitting uiteengezet dat deze bedragen vergoedingen op declaratiebasis betreffen van taxikosten of kosten voor openbaar vervoer die hij moest voorschieten als hij ergens ad hoc naartoe moest en hij het vervoer zelf moest regelen. De belastingdienst heeft hier onvoldoende tegenin gebracht. De rechtbank acht dan ook aannemelijk dat het gaat om vergoedingen van de werkelijk gemaakte kosten voor taxi en openbaar vervoer. De rechtbank brengt "Per Diems" onder de gerichte vrijstelling verblijfskosten gelet op de onderbouwing van belanghebbende. De "Cash Expenses" worden onder de gerichte vrijstelling reiskosten gebracht.

Aandachtspunten voor de praktijk

Vrije ruimte

In de aangiftepraktijk is het dus van belang om op het buitenlands loon het percentage van de vrije ruimte van dat betreffende jaar in mindering te brengen. Er kan worden volstaan met het hoge percentage als het buitenlandse salaris beneden de betreffende grens blijft.

Gerichte vrijstellingen

Het is zinvol om cliënten die in het buitenland werken te adviseren om kosten die samenhangen met de uitoefening van de dienstbetrekking bij te houden. Het moet dan wel gaan om kosten die onder de gerichte vrijstelling vallen. De kosten moeten aannemelijk worden gemaakt en uiteraard passen binnen de dienstbetrekking. Dit betekent de bonnen en/of het betalingsbewijs bewaren, bijvoorbeeld via een creditkaart. Het kan zinvol zijn om bijvoorbeeld een afzonderlijke creditkaart/bankkaart hiervoor te gebruiken. Deze werkelijke kosten kunnen dan worden vergeleken met de kostenvergoedingen die ontvangen worden van de buitenlandse werkgever. Het eventuele positieve verschil tussen de ontvangen kostenvergoedingen en de werkelijke kosten gaat wel behoren tot heffingsgrondslag. Als de kosten hoger zijn dan de ontvangen vergoedingen dan is het verschil helaas niet aftrekbaar.

Noten:

1. Mr. Marijke Vervoort RB is werkzaam voor Team Vervoort te Haarlem.
2. Zie artikel 31a lid 1 en 2 Wet op de loonbelasting 1964.
3. Zie artikel 31a lid 3 Wet op de loonbelasting 1964.
4. HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:697, FutD 2022-1502.
5. V-N 2022/26.5
6. ECLI:NL:HR:2023:1483, FutD 2023-2778.
7. ECLI:NL:GHDHA:2021:2355, 2356 en 2357, FutD 2022-0033.
8. ECLI:NL:PHR:2023:672, FutD 2023-2023.
9. ECLI:NL:GHSHE: 2022:3100
10. ECLI:NL:RBNHO:2023:8644