

Verslag 55^{ste} fiscale conferentie “Global Mobility”

WFR 2024/146

Verslag van de 55^{ste} fiscale conferentie “Global Mobility”² gehouden op 23 en 24 november 2023 te Den Dolder.

1. Inleiding

Op 23 en 24 november 2023 heeft de 55^{ste} fiscale conferentie, met als onderwerp “Global Mobility”, plaatsgevonden in de Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.³ De thema's van de conferentie waren het arrest HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, *BNB* 2023/33 en de gevolgen hiervan op het begrip materieel werkgeverschap, telling van verblijfsdagen, optievoordelen en ontslagvergoedingen, de gevolgen van BEPS/MLI op global mobility, de wijzigingen van de 30%-regeling, de arbeidsrechtelijke en fiscale gevolgen van het hybride werken en de impact van DAC6 op de global mobility. De conferentie werd geleid door dr. R.W.G. Rouwers.⁴ Hierna volgt het verslag.

2. De toepassing van het nieuwe OESO-commentaar op eerder gesloten verdragen in breder perspectief⁵

Vergouwen gaat in zijn bijdrage in op het belang van het OESO-commentaar vóór en ná het arrest *BNB* 2023/33⁶ en de toepassing van het OESO-commentaar na het arrest. Vóór *BNB* 2023/33 kon uit de jurisprudentie van de HR niet eenduidig afgeleid worden welke status toe kon worden gekend aan later, verdragsposterieur, OESO-commentaar.⁷ In *BNB* 2023/33 neemt de HR (een deel van) deze onduidelijkheid weg. De HR verduidelijkt namelijk welke betekenis toe kan komen aan verdragsposterieur OESO-commentaar en onder welke omstandigheden.

1 Jelmer Post is werkzaam bij KPMG Meijburg & Co en verbonden aan de Universiteit van Amsterdam en Yasin Yilmaz is werkzaam bij de Belastingdienst.
2 Noot van de redactie: door omstandigheden wordt het verslag later dan gebruikelijk gepubliceerd.
3 De conferentie werd georganiseerd door het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst samen met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). De conferentie werd gehouden onder de Chatham House Rule. Er kunnen geen rechten worden ontleend aan de uitspraken die zijn gedaan tijdens deze conferentie.
4 Voormalig leider EY Global Mobility praktijk Western Europe & Maghreb.
5 Inleider: de heer mr. dr. T.M. Vergouwen. Hij is werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek en verbonden aan de Universiteit Leiden.
6 HR 14 oktober 2022, nr. 21/00747, ECLI:NL:HR:2022:1436, *BNB* 2023/33.
7 Zie in dit verband T.M. Vergouwen & F.P.G. Pötgens, ‘De status van het OESO-commentaar volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad (deel 2)’, *WFR* 2022/75.

Aan verdragsposterieur OESO-commentaar kan hoogstens de status van aanvullend middel van uitlegging in de zin van art. 32 Verdrag van Wenen worden toegekend. Later OESO-commentaar kan, in beginsel, dus slechts een uit art. 31 Verdrag van Wenen volgende uitlegging bevestigen. Verdragsposterieur OESO-commentaar is aldus hoogstens van beperkte betekenis. Met deze benadering kent de HR minder betekenis toe aan later OESO-commentaar dan de OESO zelf.⁸

Volgens de HR is verdragsposterieur OESO-commentaar van beperkte betekenis indien de tekst van de uit te leggen verdragsbepaling zo veel mogelijk aansluit bij de corresponderende bepaling uit het OESO-modelverdrag en het latere OESO-commentaar een precisering of verduidelijking vormt van deze laatste bepaling of van verdragsanterieur OESO-commentaar. Een en ander impliceert dat aan verdragsposterieur OESO-commentaar geen betekenis toekomt indien de uit te leggen verdragsbepaling niet zo veel mogelijk aansluit bij het OESO-modelverdrag of het latere OESO-commentaar verder gaat dan een precisering of verduidelijking. Welk criterium gehanteerd moet worden bij het bepalen of sprake is van een precisering of verduidelijking, volgt niet uit *BNB* 2023/33. Wel volgt uit *BNB* 2023/33 dat de passages in het aan de orde zijnde verdragsposterieure OESO-commentaar verder gingen dan een precisering of verduidelijking.⁹

3. De consequenties voor het verdragsbegrip “werkgever”¹⁰

Schipper en Hajer gaan in hun bijdrage in op de gevolgen van het arrest HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436 op het begrip materieel werkgeverschap (art. 15 lid 2 onderdeel b OESO-modelverdrag).

In het onderhavige geval woont belanghebbende in Nederland en is hij formeel in dienstbetrekking bij een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap en verricht hij, zonder hiervoor een afzonderlijke Duitse arbeidsovereenkomst te zijn overeengekomen, werkzaamheden voor de in Duitsland gevestigde (concern)vennootschap. Tussen de Engelse en Duitse vennootschap is een managementovereenkomst afgesloten, waarbij belanghebbende

8 Zie M.J. van Hulten, ‘Hoge Raad bekent kleur over belang later OESO-commentaar voor verdragsinterpretatie’, *WFR* 2023/185, par. 5, Redactie *Vakstudie Nieuws* in de annotatie bij HR 14 oktober 2022 in *V-N* 2022/45.8 en T.M. Vergouwen, ‘Interpreting tax treaties – Dutch Supreme Court clarifies relevance of later OECD commentaries’, *European Tax Blog*.
9 HR 14 oktober 2022, nr. 21/00747, ECLI:NL:HR:2022:1436, *BNB* 2023/33, r.o. 3.4.1.
10 Inleiders: de heer mr. dr. N.P. Schipper (werkzaam bij Vialto Partners en verbonden aan de Universiteit Leiden) en de heer mr. D. Hajer (werkzaam bij Vialto Partners).

aan de Duitse vennootschap ter beschikking wordt gesteld. Voor deze terbeschikkingstelling wordt een service fee in rekening gebracht, waarbij de salariskosten niet afzonderlijk worden doorbelast, maar onderdeel zijn van een meer omvattende doorbelasting tussen deze groepsentiteiten.

De Duitse belastingautoriteit is van mening dat de Duitse vennootschap de materiële werkgever is. Belanghebbende is derhalve in Duitsland belastingplichtig voor het loon dat toerekenbaar is aan de Duitse werkdagen. De Nederlandse belastingautoriteit is daarentegen van mening dat de Duitse vennootschap niet de materiële werkgever is en verleent daarom geen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Dit verschil in interpretatie leidt tot dubbele belastingheffing.

In geschil is of belanghebbende recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting over het aan Duitsland toe te rekenen inkomen. Meer specifiek is in geschil of in verdragszin de Duitse vennootschap de materiële werkgever is.

In het arrest is geoordeeld dat voor de interpretatie van belastingverdragen met een OESO-conform dienstbetrekking-artikel het commentaar zoals dat luidde ten tijde van het sluiten van het desbetreffende belastingverdrag (hierna: verdragsanterieur commentaar) van belang is. Het OESO-commentaar dat is gepubliceerd nadat een belastingverdrag is gesloten (hierna: verdragsposterieur commentaar), is slechts van belang indien dit commentaar enkel ziet op een ‘precisering of verduidelijking’ van een eerder gesloten belastingverdrag. Dit betekent dat voor de uitleg van het begrip werkgever in belastingverdragen die zijn gesloten vóór het OESO-commentaar van 2010 de arresten van 1 december 2006¹¹ van toepassing zijn. Oftewel: er moet dan onder meer sprake zijn van een geïndividualiseerde kostendoorbelasting, wil sprake zijn van een materiële werkgever. Deze voorwaarde is in het in 2010 gewijzigde OESO-commentaar slechts een van de *indicatoren* die in aanmerking moeten worden genomen om te bepalen of er sprake is van een materieel werkgeverschap. Laatstgenoemde uitleg is van belang voor “nieuwe” belastingverdragen.

In het arrest was er sprake van een belastingverdrag dat stamt van vóór 2010 en was naar het oordeel van de belastingrechter geen sprake van een geïndividualiseerde kostendoorbelasting, wat tot gevolg had dat de Duitse vennootschap geen materiële werkgever was. Belanghebbende kwam daardoor niet in aanmerking voor aftrek ter voorkoming van dubbele belasting.

11 HR 1 december 2006, nrs. 38 850 (*LJN AT3920*), 38 950 (*LJN AT3918*), 39 710 (*LJN AT3932*), 39 711 (*LJN AZ3175*), 39 535 (*LJN AT3928*) en 40 088 (*LJN AZ3169*).

Schipper en Hajer geven vervolgens aan dat huns inziens bij het nieuwe besluit¹² over de uitleg van het begrip werkgever aansluiting gezocht dient te worden bij het arrest. In het verlengde hiervan komen ze tot de conclusie dat de meeste van kracht zijnde Nederlandse belastingverdragen zijn gesloten vóór 2010 en dit tot gevolg heeft dat er risico bestaat op dubbele belastingheffing.

4. De consequenties op de telling van verblijfsdagen¹³

Spauwen gaat in zijn bijdrage in op de vraag of het arrest HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436 gevolgen heeft voor het bepalen van de telling van verblijfsdagen (art. 15 lid 2 onderdeel a OESO-modelverdrag) in het licht van HR 22 juni 1966, nr. 15581.

In het OESO-commentaar 1992 is voor de berekening van de 183-dagenregel de “days of physical presence”-methode als uitgangspunt genomen. Daarvoor werd door onder meer Nederland de “duration of activity”-methode toegepast. De dagen die in aanmerking worden genomen voor de berekening van de 183-dagenregel verschillen voor beide methodes. De verschillen kunnen als volgt worden weergegeven.

Telt wel/niet mee	“duration of activity”	“days of physical presence”
Alleen werk	niet	wel
Weekenden buiten de werkstaat	wel	niet
Korte onderbrekingen	wel	niet
Vakantie in de werkstaat	niet	wel

In het licht van het arrest HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436 is de vraag of de wijziging van het OESO-commentaar 1992 een “precisering of verduidelijking” inhoudt. Spauwen beantwoordt deze vraag ontkennend. Dit betekent volgens hem dat op belastingverdragen gesloten voor het OESO-commentaar 1992 de “duration of activity”-methode zou moeten worden toegepast in plaats van de “days of physical presence”-methode.

Uit de conclusie van de A-G¹⁴ behorend bij het arrest van HR 21 februari 2003, nr. 37011¹⁵ volgt zijns inziens echter het volgende. De A-G gaat in diens conclusie ervan uit dat een inhoudelijke wijziging van het OESO-modelverdrag

12 Ten tijde van de conferentie was het Besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M (*Stcrt.* 2010, 788) nog niet geactualiseerd. Inmiddels is deze geactualiseerd, zie Besluit van 15 december 2023, nr. 2023-24021, Ministerie van Financiën, *Stcrt.* 2023, 31181.

13 Inleider: de heer mr. S. Spauwen (werkzaam bij Deloitte Belastingadviseurs BV).

14 ECLI:NL:PHR:2003:AF2699.

15 ECLI:NL:HR:2003:AF2699.

geen betekenis heeft voor een gesloten belastingverdrag dat op de oude versie van het OESO-modelverdrag is gebaseerd, tenzij het gaat om een "precisering of verduidelijking". In het arrest past de Hoge Raad het OESO-commentaar 1992 toe op een belastingverdrag dat in 1990 is gesloten. Het OESO-commentaar 1992 wordt daarmee als een "precisering of verduidelijking" gezien. Sommige deelnemers vragen zich af of dit juist is. De HR lijkt namelijk mogelijk aansluiting te hebben gezocht bij de Engelse verdragstekst en het begrip "verblijven", hetgeen duidt op lijfelijke aanwezigheid (lees: physical presence).

5. De consequenties op de toerekening van optievoordelen¹⁶

Bäumler opent zijn bijdrage met de stelling: "HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436 heeft geen gevolgen voor de allocatie van optievoordelen", zoals neergelegd in het Besluit IFZ2002/40M. De deelnemers van de conferentie zijn het hiermee eens. Vervolgens is gediscussieerd over de allocatie van optievoordelen onder het nieuwe regime met ingang van 2023 dat het moment van belastingheffing als uitgangspunt bij verhandelbaarheid legt.¹⁷

Centraal daarbij stond dat de tot het loon gerekende voordelen vanaf dat moment voor toepassing van belastingverdragen niet alleen als arbeidsbeloning, maar ook als dividend en vermogenswinst gezien kunnen worden. Bäumler heeft aan de hand van enkele casus geïllustreerd welke vragen dat ten aanzien van de voorkomingssystematiek oproept, met name wanneer in de periode na het uitoefenen, maar voor het verhandelbaar worden, een negatief voordeel wordt genoten. Ook is de vraag besproken of de voordelen die na het uitoefenen van de optievoordelen worden genoten en door de wetswijziging tot het loon worden gerekend, in nationaalrechtelijke zin, zien op verrichte of te verrichten arbeid. Die vraag is met name van belang voor de heffing bij buitenlandse belastingplichtigen.

6. De consequenties voor de toerekening van ontslagvergoedingen¹⁸

Van den Hof gaat in zijn bijdrage in op de gevolgen van het arrest HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436 op de behandeling van ontslagvergoedingen in internationale situaties. Hij start met de vraag wat eigenlijk een ontslagvergoeding is. Het begrip ontslagvergoeding is immers niet gedefinieerd in de fiscale wetgeving. Een ontslagvergoeding kan kwalificeren als een vergoeding van immateriële schade en kosten, een beloning voor concreet ver-

richte werkzaamheden, een vergoeding voor gemiste arbeidsbeloning voor concreet verrichte werkzaamheden, een beloning soortgelijk aan pensioen (overbrugging tot aan pensioen of verbetering pensioenrechten) of als een overige beloning, kortweg de zuivere ontslagvergoeding.

Een overzicht van de wijze waarop de heffingsrechten over deze zuivere ontslagvergoeding worden vastgesteld kan als volgt worden weergegeven.

HR arresten 11 juni 2004 ¹⁹	4+-methode, inclusief doorbelastingseis ²⁰
OESO-commentaar 15 juli 2014	12-maandperiode, geen doorbelastingseis ²¹
Besluit 23 april 2015 ²²	- Ontslagvergoeding < 15 juli 2014 = HR arresten 11 juni 2004 - Ontslagvergoeding ≥ 15 juli 2014 = OESO-commentaar 15 juli 2014
Besluit van 25 januari 2022 ²³	Gehele dienstbetrekking ²⁴

Van den Hof legt aan de deelnemers de volgende stelling voor: "Gaat het commentaar van 15 juli 2014 ten aanzien van ontslagvergoedingen verder dan een precisering of verduidelijking?" De deelnemers van de conferentie zijn van mening dat het commentaar verdergaat dan een "precisering of verduidelijking". Temeer nu dit OESO-commentaar een materiële wijziging is ten opzichte van de richtlijn van de Hoge Raad. Volgens de deelnemers dient in het nieuwe besluit hier rekening mee te worden gehouden.^{25, 26}

19 HR 11 juni 2004, nr. 38 112 (ECLI:NL:HR:2004:AF7816) en HR 11 juni 2004, nr. 37 714 (ECLI:NL:HR:2004:AF7812).

20 De in aanmerking te nemen periode bestaat uit het ontslagjaar en de vier daaraan voorafgaande kalenderjaren.

21 De in aanmerking te nemen periode bestaat uit de laatste 12 maanden van de uitoefening van de dienstbetrekking.

22 Besluit van 23 april 2015, nr. DGB 2015/584M, *Stcrt.* 2015, 121710.

23 Besluit van 25 januari 2022, nr. 2022-19850, *Stcrt.* 2022, 3327.

24 De in aanmerking te nemen periode bestaat uit de volledige diensttijd bij de werkgever die de ontslaguitkering betaalt. Als het verloop van de dienstbetrekking niet (volledig) kan worden achterhaald en de juiste toerekening ook niet op een andere wijze in redelijkheid kan worden benaderd, wordt teruggeval- len op de laatste twaalf maanden van de dienstbetrekking bij de betreffende werkgever.

25 Ten tijde van de conferentie was het Besluit van 25 januari 2022, nr. 2022-19850 (*Stcrt.* 2022, 3327) nog niet geactualiseerd. Inmiddels is dit besluit geactualiseerd, zie: Besluit van 15 december 2023, nr. 2023-24998 (*Stcrt.* 2023, 31183).

26 In het nieuwe besluit wordt onderscheid gemaakt tussen belastingverdragen die voor en na 15 juli 2014 zijn gesloten. Als uitgangspunt is op belastingverdragen van vóór die datum de 4+-methode van toepassing en op belastingverdragen van na die datum de gehele-diensttijdmethode.

16 Inleider: de heer mr. R.D. Bäumler (werkzaam bij de Belastingdienst).

17 Wet aanpassing fiscale regeling aandelenoptierechten, zie: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stb-2022-539.html>.

18 Inleider: de heer mr. B.H.M. van den Hof (werkzaam bij de Belastingdienst).

7. De gevolgen van BEPS/MLI op “Global Mobility”²⁷

Pötgens en Werger gaan in hun bijdrage in op de gevolgen van de BEPS en het MLI voor “global mobility”.

Het doel van BEPS is het opstellen van een richtlijn om winsten te belasten op de plaats waar waarde wordt gecreëerd. Werknemers zijn van invloed op deze waardecreatie en dus heeft BEPS invloed op hoe organisaties hun wereldwijde personeelsbestand zullen managen. Werknemers zijn bijvoorbeeld van invloed op de ‘substance’-beoordeling binnen de CFC-wetgeving of de toewijzing van IP en ook kan internationale werknemersmobiliteit vi-risico’s creëren. Daarnaast zijn de werknemers van belang voor de verrekenprijzen binnen een organisatie.

Het MLI is van toepassing wanneer beiden staten partij zijn en het belastingverdrag als ‘Covered Tax Agreement (CTA) hebben genotificeerd. Voor de uitleg van niet in het MLI gedefinieerde begrippen dient te worden aangesloten bij de betekenis onder het CTA of bij art. 3 lid 2 OESO-modelverdrag voor niet in het CTA genoemde begrippen. Uitleg bij het MLI kan worden gevonden in het commentaar op de vergelijkbare bepalingen in het OESO-modelverdrag. De rangorde van het MLI ten opzichte van CTA’s wordt bepaald door compatibility clauses.

Het MLI heeft via enkele bepalingen invloed op de global-mobility-praktijk. Art. 3 MLI ziet op hybride entiteiten en bepaalt dat de kwalificatie van de woonstaat van de partners doorslaggevend is. Artikel 4 bepaalt dat bij dubbel inwonerschap de MAP-tiebreaker moet worden toegepast, dit heeft effect op de uitwerking van art. 15 OESO-modelverdrag voor werknemers. Art. 5 lid 2 MLI bevat een doorschakeling van de vrijstellings- naar de verrekeningsmethode wanneer er sprake is van interpretatie- of kwalificatieconflicten. Volgens Pötgens zou dit niet van toepassing zijn bij de allocatie van bijvoorbeeld ontslagvergoedingen of bij de interpretatie van het begrip materieel werkgeverschap. Art. 7 MLI ziet op de Principal Purpose Test (PPT); dit is relevant in situaties van agressieve salary-splitstructuren of IHOL-structuren. Art. 12 MLI verhoogt het risico op een vi bij commissionaire structuren wanneer de werknemer een belangrijke rol speelt bij het sluiten van contracten. Omdat winstallocatie in deze situaties lastig is, opteert Nederland niet voor deze bepaling tot dat er een goed mechanisme is.²⁸

Volgens de regels van Pillar 2 kan een door de werknemer gevormde vi een Constituent Entity (CE) zijn. Dit heeft gevolgen voor de situatie dat de IIR niet kan worden toegepast en de UTPR moet worden toegepast op de CE’s omdat

de toerekening wordt gedaan op basis van fte’s en waarde van materiële activa. Waar de werkzaamheden daadwerkelijk worden verricht doet er niet toe, tenzij de werknemer zelf een vi en dus een CE vormt. Voor de Substance-based Income Exclusion (SBIE) is het juist relevant waar de werkzaamheden worden uitgevoerd en niet waar het salaris wordt gedragen.

8. De wijziging van de 30%-regeling²⁹

Douven gaat in zijn bijdrage³⁰ in op twee amendementen: versoering 30%-regeling en afschaffing partiële buitenlandse belastingplicht. Daarnaast gaat hij nog in op het overgangsrecht.

De 30%-vergoeding wordt gedurende de hele looptijd opgesplitst in 3 periodes van 20 maanden, met percentages van respectievelijk 30, 20 en 10. De vraag rijst of bij een wisseling van werkgever de 30%-regeling opnieuw begint. Men overweegt dit te baseren op de periode bij de eerste werkgever. Voor terugkerende expats lijkt de neiging te zijn om een nieuwe periode te laten starten. Het moment van terugkeer, voor of na 1 januari 2024, wordt als relevant beschouwd, afhankelijk van het toepasselijke overgangsrecht. Het eindigen van een 20-maandsperiode in de loop van de maand leidt tot discussie over proratering, waarbij helderheid ontbreekt. In 2024 kan een lager percentage dan 30 mogelijk zijn, afhankelijk van het toepasselijke overgangsrecht. De softwarepakketten zijn mogelijk niet altijd hierop voorbereid. De Belastingdienst onderzoekt nog hoe om te gaan met 4-wekenverloning binnen de 20-maandsperiode.

Vanaf 2025 kan men niet meer kiezen voor partiële buitenlandse belastingplicht over het belastingjaar 2024. Deze regeling wijzigt op 1 januari 2025. Voor Amerikanen wordt de verdragsinwonerstatus vanaf 2025 relevant, met gevolgen voor het heffingsrecht op inkomsten uit andere landen. De toenemende complexiteit verhoogt de kosten voor aangiftes door de benodigde uitvraag bij expats.

De overgangsregeling voor de 30%-regeling vereist ‘genot’ in het laatste tijdvak. Aftopping is van toepassing als de regeling is toegepast over het laatste loontijdvak, zelfs als de definitieve vaststelling nog niet heeft plaatsgevonden. De versoering betreft vergoedingen met een 30%-beschikking. Onderbrekingen worden vermeden bij toepassing van de wisselingwerkgeverregeling binnen drie maanden. Het amendement Omtzigt lijkt niet langer een in bezit zijnde beschikking in het laatste loontijdvak 2023 te eisen; de toelichting wel. De term “laatste loontijdvak” blijft ech-

27 Inleiders: de heer prof. dr. mr. F.P.G. Pötgens (werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek) en de heer dr. F.M. Werger (werkzaam bij Werger Fiscaal Advies BV).

28 *Kamerstukken II* 2018/19, 34 853, nr. 8.

29 Inleider: de heer mr. C.L.J.R. Douven (werkzaam bij de Belastingdienst).

30 In deze bijdrage is de stand van zaken tot en met 24 november 2023 toegelicht. In verband met de recente ontwikkelingen en standpunten heeft deze paragraaf zijn relevantie deels verloren.

ter onduidelijk, zonder verduidelijking bij afwezigheid van loon, sabbatical of specifieke loonmethodes. Het overgangsrecht bij de terugwerkende kracht na het afgeven van de 30%-beschikking is nog onzeker.

9. Hybride werken (remote working/workation): arbeidsrechtelijk³¹

Franssen gaat in haar bijdrage in op de gevolgen van 'remote working'. Zij licht toe dat thuiswerken de afgelopen jaren aanzienlijke populariteit heeft verworven. Werkgevers achten echter (structureel) thuiswerken niet altijd wenselijk. Op grond van de Wet flexibel werken, met ingangsdatum 1 januari 2016, kan een werknemer een verzoek doen tot goedkeuring voor thuiswerken. De werkgever mag dit verzoek in beginsel weigeren, mits de werkgever het verzoek in overweging neemt en schriftelijk beargumenteert waarom het verzoek afgewezen wordt.³² Per situatie zal een belangenafweging worden gemaakt, waarbij onder andere de volgende aspecten in acht worden genomen: de aard van de werkzaamheden en specifieke functie van de werknemer, de concrete omstandigheden en functionering van de werknemer, de (arbeidsrechtelijke) rechten en plichten van de werkgever en de vraag of rechten van andere werknemers in het geding komen bij toewijzing (bijvoorbeeld de werkdruk). Specifieke voorbeelden die een rol kunnen spelen bij het toe- of afwijzen van het verzoek zijn:

- werknemers die veel cliëntcontact hebben of andere werknemers moeten inwerken;
- de gezondheid van de werknemer c.q. een lastige thuissituatie van de werknemer;
- reistijd voor de werknemer.³³

Indien de werknemer aantoont een zwaarwegend belang te hebben bij thuiswerken en de werkgever het verzoek afkeurt, moet de werkgever onderbouwen dat de werkzaamheden ernstig in het gedrang komen en dat de afwezigheid van de werknemer leidt tot ontwrichting op de afdeling van de werknemer.³⁴

Indien een werknemer structureel in het buitenland gaat werken, kan het zijn dat het toepasselijke arbeidsrecht verandert. Als hoofdregel geldt dat de rechtskeuze die partijen maken in een arbeidsovereenkomst leidend is. De Rome I-verordening bepaalt dat de rechtskeuze niet mag leiden tot verlies van bescherming voor de werknemer.³⁵

Indien de vraag welk arbeidsrecht van toepassing is ter beoordeling aan de rechter wordt voorgelegd, volgt een zogenoemde viertrapsraket. Hierbij toetst de rechter allereerst de rechtskeuze die partijen hebben gemaakt in de arbeidsovereenkomst. Indien dit geen uitsluitel geeft, wordt gekeken naar het gewoontelijke werkland. Als ook dit niet tot een conclusie leidt, wordt het vestigingsland van de werkgever leidend geacht. Als laatste beoordelingscriterium wordt bekeken met welk land de werknemer een nauwere band heeft.³⁶ Tot slot gaat Franssen in op de relatie tussen thuiswerken en de Arboret.

10. Hybride werken en de consequenties voor de fiscale woonplaats³⁷

Langevoord gaat in zijn bijdrage in op de fiscale woonplaats. Indien een natuurlijke persoon met Nederland een duurzame band van persoonlijke aard heeft, wordt hij voor de belastingwetgeving aangemerkt als inwoner. In het buitenland gelden vaak andere criteria op basis waarvan de woonplaats wordt bepaald. Hierdoor is het mogelijk dat deze persoon geacht wordt in beide landen een woonplaats te hebben. In geval van een dubbele woonplaats kan er dubbele belastingheffing optreden. Om deze dubbele belastingheffing te voorkomen, is er in alle belastingverdragen een zogenoemde tiebreakerbepaling opgenomen. Deze bepaling schrijft voor dat – slechts voor de toepassing van het belastingverdrag – één land als woonplaats wordt aangewezen. Als voor de toepassing van het belastingverdrag de woonplaats buiten Nederland is gelegen, dan is er in Nederland sprake van beperkte binnenlandse belastingplicht (zie o.a. *BNB* 1980/170).

Langevoord besteedt vervolgens aandacht aan het woonplaatsbegrip in het OESO-modelverdrag. Een persoon die een beroep wil doen op de toepassing van het belastingverdrag moet als inwoner van één, dan wel beide, verdragsluitende landen worden aangemerkt. Uit art. 4 OESO-modelverdrag volgt dat er sprake dient te zijn van 'full tax liability' om te worden aangemerkt als inwoner van een verdragsluitend land. Ten aanzien van voorgaande voorwaarde stelt hij onder meer de vraag of inwoners van landen die (alleen) belasting heffen op basis van territorialiteit wel een beroep kunnen doen op het belastingverdrag. Met een verwijzing naar paragraaf 8 van het OESO-commentaar geeft hij aan dat niet beoogd is inwoners van staten die een territoriaal systeem hanteren uit te sluiten van het toepassingsbereik van het belastingverdrag. Derhalve

31 Inleider: mevrouw mr. dr. Franssen (werkzaam bij Loyens & Loeff en verbonden aan Erasmus Universiteit Rotterdam).

32 Hof Amsterdam 30 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:317, Rb. Amsterdam 6 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:7998, Rb. Gelderland 16 juni 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:2954.

33 Let hierbij wel op dat het verschil maakt of de werknemer verder is verhuisd van het kantoor van de werkgever, of dat het kantoor van de werkgever is verhuisd waardoor de werknemer verder van kantoor is komen te wonen.

34 Rb. Amsterdam 6 november 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:7998.

35 Art. 8 lid 1 Verordening (EG) 593/2008.

36 Zie hierbij het *Schlecker*-arrest (ECLI:EU:C:2013:551): bij de vaststelling van het land waarmee de arbeidsovereenkomst een kennelijk nauwere band heeft, komt belangrijke betekenis toe aan in welk land de werknemer belastingen en heffingen betaalt, waar hij is aangesloten bij sociale zekerheidsregelingen en aan criteria betreffende het salaris en andere arbeidsvoorwaarden.

37 Inleider: de heer mr. A.A.W. Langevoord (werkzaam bij Loyens & Loeff NV).

kwalificeren zij als verdragsinwoner. In dat kader is zijns inziens de uitspraak van Hof Den Bosch³⁸ niet in overeenstemming met het OESO-commentaar of er is in die zaak niet goed geprocedeerd. Indien er in het geheel geen belasting geheven wordt in het woonland van de betreffende persoon, dan hangt het van de tekst van het belastingverdrag af of deze persoon een beroep op het belastingverdrag kan doen.

11. Hybride werken (remote working/workation): fiscaal³⁹

De Wit start de presentatie met een korte inleiding. Deze bijdrage gaat in op de invloed van hybride werken op de loonheffing. Van Halem bespreekt de inhoudingsplicht. Om te komen tot inhoudingsplicht in de loonbelasting, moeten de volgende stappen worden doorlopen: i) is er sprake van een werknemer ex art. 2 Wet Loonbelasting 1964; en ii) indien er sprake is van een werknemer, is er dan ook sprake van inhoudingsplicht ex art. 6 Wet Loonbelasting 1964? Wanneer er sprake is van inhoudingsplicht kan deze eventueel verlegd worden door middel van de verleggingsregeling van art. 6 lid 6 Wet Loonbelasting 1964.

Een discussie ontstaat over de vraag hoe de Belastingdienst omgaat met de vrijwillige registratie van een Nederlandse concernvennootschap als inhoudingsplichtige voor werknemers die ter beschikking worden gesteld door een buitenlandse vennootschap; geldt deze registratie bijvoorbeeld voor alle werknemers die ter beschikking worden gesteld door een buitenlandse vennootschap aan de Nederlandse vennootschap? Hier is geen eenduidig antwoord op. Er zijn wisselende ervaringen met hoe de Belastingdienst daar mee omgaat.

Tournois bespreekt vervolgens de invloed van ‘remote working’ op het al dan niet aanwezig zijn van een vaste inrichting. Om te spreken van een vaste inrichting moet een bedrijfsinrichting, onder andere, ‘ter beschikking staan’. In het OESO-commentaar wordt nader ingegaan op de vraag wanneer er sprake is van ‘ter beschikking staan’. Het lijkt erop dat de onderneming/werkgever beslist of er een vaste inrichting ontstaat. Zuiver op eigen initiatief thuiswerken, zonder dat de werkgever dat vereist, maakt dat er onvoldoende beschikkingsmacht is voor de onderneming/werkgever; dit resulteert in het niet aanwezig zijn van een vaste inrichting. Als thuiswerken vereist is, kan de thuiswerkplek wel kwalificeren als een vaste inrichting.

38 Hof 's-Hertogenbosch 19 februari 2021, nr. 20/00158, ECLI:NL:GHSHE:2021:622.

39 Inleiders: de heer drs. R.J. de Wit (werkzaam bij KPMG Meijburg & Co.), mevrouw A. van Halem-van der Linden MSc. (werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP), de heer mr. C.L.J.R. Douven (werkzaam bij de Belastingdienst) en de heer T.L.A. Tournois MSc. (werkzaam bij de Belastingdienst).

Douven gaat in op de verdragstoepassing in de loonheffingen. Het OESO-modelverdrag is hier in art. 15 OESO-modelverdrag overwegend helder in. Ook over de bestuurders- en commissarissenbeloningen van art. 16 OESO-modelverdrag is het verdrag duidelijk. Over art. 19 OESO-modelverdrag, zijnde de overheidsfuncties, is minder overeenstemming. Er loopt een procedure bij de Hoge Raad over de vraag of het woonland dan wel de kasstaat heffingsbevoegd is over de thuiswerkdagen. Verdragslanden denken hier namelijk verschillend over.

De Wit bespreekt ten slotte het ‘framework agreement’.⁴⁰ Volgens de commissie moet dit vrij restrictief worden toegepast; het blijft immers gebaseerd op art. 16 VO 883/2004, dus kan het alleen maar worden gesloten tussen de staat waar de werkgever gevestigd is en de staat waar de werknemer woont. In de presentatie wordt een beknopte samenvatting van het ‘framework agreement’ gegeven, met name op de vraag wanneer dit al dan niet van toepassing is. Vervolgens wordt de discussie gevoerd of een inhoudingsplichtige verplicht is om in de loonheffingen het belastingverdrag toe te passen. Theoretisch gezien zou dit op basis van de Grondwet (i.e. verdrag gaat boven nationale wetgeving) het geval moeten zijn.

12. Impact DAC6 op de “Global Mobility”-praktijk⁴¹

Kuipers en Didden gaan in hun bijdrage in op de impact van DAC6 op de global-mobility-praktijk. DAC6⁴² heeft de Europese administratieve samenwerkingsrichtlijn⁴³ zodanig aangepast dat EU-lidstaten zijn gehouden wetgeving te implementeren die intermediairs (en belastingplichtigen) verplicht om grensoverschrijdende constructies te melden die een of meerdere wezenskenmerken raken. De lidstaten hebben ook de verplichting om de informatie over de gemelde constructies met elkaar uit te wisselen. DAC6 is in Nederland grotendeels geïmplementeerd in de WIB.⁴⁴ Daarnaast is in de Leidraad meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies⁴⁵ een nadere invulling gegeven aan de interpretatie van DAC6. In beginsel is

40 Framework Agreement on the application of Article 16 (1) of Regulation (EC) No. 883/2004 in cases of habitual cross-border telework.

41 Inleiders: de heer S.M. Kuipers LL.M. (werkzaam bij de Belastingdienst) en de heer mr. dr. B.M.M. Didden (werkzaam bij de Belastingdienst en verbonden aan het Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility (ITEM) van Maastricht University).

42 Richtlijn (EU) 2018/822 van 25 mei 2018, *PbEU* 2018, L 139/1.

43 Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (*PbEU* 2011, L 64, p. 1).

44 Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

45 Besluit van 14 april 2023, nr. 2023-6233 (*Stcrt.* 2023, 11790).

DAC6 in zijn geheel van toepassing ten aanzien van de Nederlandse inkomsten- en loonbelasting.⁴⁶

Kuipers en Didden geven aan dat voor de global-mobility-praktijk wezenskenmerk⁴⁷ B.2 het meest voorname wezenskenmerk is dat in beeld kan komen. Wezenskenmerk B.2 is een constructie die tot gevolg heeft dat inkomsten worden omgezet in vermogen, schenkingen of andere inkomstencategorieën die lager worden belast of van belasting worden vrijgesteld. Voor de toepassing moet sprake zijn van een omzetting van reeds bestaande inkomsten naar andere en lager belaste inkomsten.

Bij wezenskenmerk B.2 is pas sprake van een meldingsplichtige grensoverschrijdende constructie als tevens voldaan is aan de 'main benefit test'. Aan deze toets is voldaan indien het belangrijkste voordeel dat, óf een van de belangrijkste voordelen die – gelet op alle relevante feiten en omstandigheden – redelijkerwijs te verwachten valt (vallen) van een constructie, het verkrijgen van een belastingvoordeel is. In de praktijk zal hieraan voldaan zijn als een constructie niet zou doorgaan zonder het te verwachten belastingvoordeel of als een constructie elementen bevat die zijn toegevoegd om het belastingvoordeel te verkrijgen.

Vervolgens worden voorbeeld 8 (constructie die onder wezenskenmerk B.2 valt) en voorbeeld 12 (constructie die niet onder wezenskenmerk B.2 valt) uit de Leidraad⁴⁸ besproken. Afsluitend wordt een drietal praktijkcasussen ingebracht en gediscussieerd of sprake is van een grensoverschrijdende constructie die gemeld moet worden. Een van de daarbij besproken casussen zag op de situatie dat sprake was van een 'salary-split' in de beloning voor bestuurderswerkzaamheden en werknemerswerkzaamheden van een internationaal werkende bestuurder. Voorts is ook ingegaan op een emigratiesituatie waarbij mogelijk een van de voorwaarden van wezenskenmerk C.1 werd geraakt.

13. Afsluiting

De onderwerpen die tijdens de conferentie zijn behandeld bevestigen dat in een wereld waarin werken en wonen steeds vaker grensoverschrijdend zijn de vraagstukken complexer en meer divers worden. Het is van groot belang voor de praktijk om op deze manier kennis, opvattingen en ervaringen over deze materie te kunnen delen. De aanwezigen kijken terug op een inspirerende tweedaagse conferentie.

⁴⁶ Ter zake van sociale zekerheid, bijvoorbeeld een A1-verlonings-situatie, is DAC6 niet van toepassing.

⁴⁷ Een lijst met wezenskenmerken is opgenomen in de in de bijlage bij de Richtlijn 2018/822/EU.

⁴⁸ Besluit van 14 april 2023, nr. 2023-6233 (*Stcrt.* 2023, 11790).