

Martijn Snikkenburg¹ en Armand Lahaije²

Waar komen jullie toch vandaan?

2022-0001

Niet alleen vader Abraham stelt zich deze vraag.³ Ook de belastingdienst houdt zich met dat vraagstuk bezig. Waar in het verleden een werknemer die in aanmerking kwam voor de 30%-regeling doorgaans vanuit het buitenland naar Nederland verhuisde om hier te komen werken, is dat sinds de uitbraak van de Coronapandemie in 2020 niet in alle gevallen vanzelfsprekend. Thuiswerken wordt gemeengoed, zo stelt ook de Algemene Werkgeversvereniging Nederland (AWVN) vast na diverse ledenonderzoeken⁴. Deze onderzoeken zijn gericht op de vraag of werkgevers genegen zijn structureel thuiswerken toe te staan nadat het advies zo veel mogelijk thuis te werken van overheidswege wordt versoepeld. Echter, steeds meer werkgevers ontvangen ook vragen van werknemers om, bijvoorbeeld om mantelzorg te verlenen, tijdelijk in het (voormalig) thuisland of elders te mogen werken. Ongeacht of het initiatief voor het thuis- of waar-dan-ook werken bij de werkgever of werknemer ligt, feit is dat in Nederland gevestigde werkgevers vaker dan voorheen worden geconfronteerd met werknemers die deels of volledig niet in Nederland werken. Wat zijn de gevolgen voor de 30%-regeling?⁵

Scenario's en vragen

In dit artikel besteden we aandacht aan het effect dat werken buiten Nederland heeft op de toepassing van de 30%-regeling wanneer een werknemer besluit na die periode weer naar Nederland te komen. Daarbij maken we onderscheid tussen twee verschillende scenario's:

1. De werknemer heeft Nederland tijdelijk verlaten en komt na verloop van tijd terug om hier weer te werken en is in de tussentijd inwoner geweest van een ander land, althans was niet langer fiscaal inwoner van Nederland;
2. De werknemer heeft Nederland tijdelijk verlaten, maar is hier nog steeds inwoner, zowel op basis van de nationale wetgeving⁶ als op basis van een eventueel toepasselijk verdrag ter voorkoming van dubbele belasting⁷.

Hierbij zullen wij uitgaan van de volgende casus.

Een alleenstaande Spaanse werknemer is in 2019 aangenomen door een Nederlandse werkgever. In dat kader is de 30%-regeling aangevraagd en toegekend. De werknemer is naar Nederland verhuisd, heeft zich hier ingeschreven in de openbare registers en heeft intrek genomen in een door de werkgever ter beschikking gesteld appartement. Diezelfde werkgever heeft in 2020 en 2021 de nodige ervaring opgedaan met het thuiswerken van werknemers en is ermee akkoord dat deze werknemer voor een onbepaalde periode terugkeert naar Spanje om mantelzorg te geven aan zijn ouders. De werknemer schrijft zich in Nederland niet uit de openbare registers. De onbepaalde periode blijkt

uiteindelijk negen maanden te duren, gedurende welke de werknemer in Spanje vanuit het huis van zijn ouders de werkzaamheden voor de Nederlandse werkgever verricht. Na de periode van werkzaamheid in Spanje neemt hij weer zijn intrek in het nog steeds door zijn werkgever ter beschikking gestelde appartement in Nederland. Inmiddels werkt hij wisselend op kantoor van de werkgever en vanuit het appartement in Nederland.

Geen inwoner meer

Aangenomen dat deze werknemer inderdaad fiscaal inwoner van Nederland is geworden toen hij in 2019 naar Nederland is gekomen, kan de vraag worden gesteld of hij dat nog steeds is gebleven toen hij voor onbepaalde tijd terugkeerde naar Spanje. Dat zal afhankelijk zijn van de mate waarin hij, behalve zijn dienstbetrekking, verder nog duurzame banden van persoonlijke aard met Nederland heeft gedurende de periode van zijn verblijf in Spanje. Afhankelijk van de exacte feiten kan de conclusie beide kanten op, waarbij de belastingdienst vanwege het niet uitschrijven uit de openbare registers in eerste instantie waarschijnlijk de neiging zal hebben te stellen dat deze werknemer fiscaal inwoner van Nederland is gebleven.

Daarnaast is er nog de fictie van artikel 2.2 eerste lid Wet op de inkomstenbelasting 2001 op basis waarvan binnen een jaar terugkeren naar Nederland ook Nederlands fiscaal inwonerschap veronderstelt indien niet intussen in een andere mogendheid is gewoond. Maar aangezien Spanje fiscaal inwonerschap aanneemt bij een verblijf in Spanje van meer dan 183 dagen per

kalenderjaar, is in de onderhavige casus deze fictie niet van toepassing.

Voor nu gaan we ervan uit dat de werknemer gedurende de periode van zijn verblijf in Spanje niet langer fiscaal inwoner was van Nederland. Welk effect heeft dit standpunt op de toepassing van de 30%-regeling?

Is de 30%-regeling gestopt tijdens het werken buiten Nederland, en zo ja, per wanneer?

Voor de toepassing van de 30%-regeling is in de eerste plaats vereist dat sprake is van een extraterritoriale werknemer, dat wil zeggen een door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven of naar de inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet)⁸.

Aan de algemene definitie dat sprake is van een werknemer is, gezien dat er sprake is van een inhoudingsplichtige tot wie de werknemer in een privaatrechtelijke dienstbetrekking staat⁹, voldaan, ook als de werknemer niet in Nederland woont. Maar in lid vijf van dit artikel is bepaald dat het eerste lid niet van toepassing is op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een gedeeltelijk, maar niet nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, voor zover het loon uit die dienstbetrekking met inachtneming van verdragen waarbij de Staat der Nederlanden partij is, feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden of een andere mogendheid wordt geheven. In de onderhavige casus is de Spaanse werknemer nog steeds in dienst van de werkgever in Nederland, maar nu hij zijn werkzaamheden in Spanje verricht, Spanje hem behandelt als fiscaal inwoner en zijn wereldinkomen in de heffing betreft, is op basis van artikel 2 lid vijf van de wet geen sprake meer van een werknemer en dus ook niet meer van een ingekomen en extraterritoriale werknemer.

Geen ingekomen werknemer betekent ook geen toepassing van de 30%-regeling waarmee de looptijd van deze regeling eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin de Spaanse medewerker vertrok naar Spanje¹⁰.

Moet de 30%-regeling opnieuw worden aangevraagd, en zo ja, per wanneer is die dan weer van toepassing?

Op zich heeft het niet langer van toepassing zijn van de 30%-regeling voor deze medewerker geen direct gevolg aangezien hij ook niet langer in Nederland belastingplichtig is voor zijn inkomsten uit deze dienstbetrekking maar juist in Spanje. Uiteraard tegen de Spaanse tarieven die anders zijn dan de Nederlandse, maar dat staat los van de toepassing van de 30%-regeling.

Echter, omdat de looptijd van de 30%-regeling is geëindigd, heeft de medewerker op het moment van zijn terugkeer naar Nederland in principe geen geldige 30%-regeling meer en kan deze dus niet meer worden toegepast door de Nederlandse werkgever.

Om opnieuw in aanmerking te komen voor de toepassing van de 30%-regeling is dan een nieuwe aanvraag vereist en moet opnieuw worden beoordeeld of de Spaanse medewerker kwalificeert als een uit het buitenland aangeworven werknemer met een specifieke deskundigheid¹¹.

Ervan uitgaande dat de arbeidsvoorwaarden gelijk zijn gebleven en de medewerker ook niet besloten heeft parttime te gaan werken, zal de specifieke deskundigheid nog wel in orde zijn en staat niets een nieuwe aanvraag en toekenning in de weg, maar deze slechts administratieve stap moet wel genomen worden om de 30%-regeling weer te mogen toepassen per datum van terugkeer naar Nederland.

Wat is het effect van het verblijf in het buitenland op de toepassingsduur van de 30%-regeling?

Bij de beoordeling van de nieuwe aanvraag zal ook opnieuw de looptijd van de 30%-regeling worden vastgesteld, waarbij opnieuw een maximale looptijd van vijf jaar als beginpunt wordt gehanteerd waarop de perioden van eerdere tewerkstelling en verblijf in mindering worden gebracht.¹²

Dat de periode gedurende welke de Spaanse medewerker eerder in Nederland heeft gewerkt in mindering wordt gebracht op de maximale looptijd van vijf jaar mag geen verbazing wekken, maar wat te doen met de periode dat hij als Nederlandse buitenlandse belastingplichtige in Spanje woonachtig was?

Op basis van artikel 10ef vijfde lid Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965 (hierna: UBLB) wordt een werknemer voor de toepassing van de kortingsregeling in het eerste en tweede lid "*geacht in Nederland te zijn tewerkgesteld gedurende de gehele periode dat hij een door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2 van de wet is.*"

Zoals hierboven opgemerkt, is de medewerker op basis van artikel 2 lid vijf van de wet geen werknemer in de zin van de Wet, waardoor de fictie van artikel 10ef vijfde lid UBLB niet van toepassing is. De periode van verblijf in Spanje wordt dan dus niet in aanmerking genomen bij de bepaling van de korting op de maximale toepassingsduur van vijf jaar.

Inwoner van Nederland

Als de werknemer uit het gestileerde voorbeeld vanuit Nederlandse optiek als fiscaal inwoner van Nederland wordt aangemerkt¹³ en als zodanig aangemerkt blijft worden bij het tijdelijke verrichten van werkzaamheden in het voormalig thuisland¹⁴, dan is in eerste instantie de vraag waar het loon belast is gedurende de periode dat de werknemer in Spanje zijn werkzaamheden verricht. Daarna komt de vraag aan de orde wat er dan gebeurt met de 30%-regeling.

Waar is het loon belast?

Voor de vraag waar het loon belast is gedurende de periode van buitenlandse tewerkstelling is het belastingverdrag Nederland – Spanje relevant. Uit artikel 16 van het belastingverdrag met Spanje volgt dat:

1. Salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van Nederland ter zake van een dienstbetrekking zijn slechts in Nederland belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in Spanje wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking in Spanje wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in Spanje worden belast.
2. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid is de beloning verkregen door een inwoner van Nederland ter zake van een in Spanje uitgeoefende dienstbetrekking slechts in Nederland belastbaar, indien:
 - a. de genietter in Spanje verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken, die in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaan, en
 - b. de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van Spanje is, en
 - c. de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die, of van een vast middelpunt dat, de werkgever in Spanje heeft.

Van een materiële werkgever in Spanje zal in dit geval geen sprake zijn, omdat de werkzaamheden voor rekening en risico van de Nederlandse werkgever worden uitgeoefend. Het doorbelasten van de salariskosten door de Nederlandse werkgever aan de Spaanse zuster-vennootschap is dan niet aan de orde. Als er al sprake is van een Spaanse zuster-vennootschap van de Nederlandse werkgever dan ontbreekt bovendien een gezags-verhouding met de Spaanse vennootschap. De vraag of het loon toerekenbaar aan de werkzaamheden in Spanje in Nederland of Spanje belastbaar is, concentreert zich rond de vraag of de werknemer in een kalenderjaar meer dan 183 dagen fysiek verblijf houdt in Spanje en of de werkgever een vaste inrichting in Spanje heeft waarvan de salariskosten van de werknemer ten laste komen¹⁵. Als de werknemer, zoals in de casus, fysiek meer dan 183 dagen per kalenderjaar in Spanje verblijf houdt, dan is het loon toerekenbaar aan de Spaanse

werkdagen in Spanje belast. De Nederlandse 30%-regeling zal bij de belastingheffing in Spanje geen rol spelen. Immers, Spanje erkent de Nederlandse 30%-regeling niet¹⁶. Als de werknemer fysiek minder dan 183 dagen per kalenderjaar in Spanje verblijf houdt, dan is het loon toerekenbaar aan de Spaanse werkdagen in Nederland belast. De Nederlandse 30%-regeling vindt toepassing alsof de werknemer in Nederland zijn werkzaamheden verricht.

Wat gebeurt er met de 30%-regeling?

De looptijd van de 30%-regeling vangt aan op de eerste dag van de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige en eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin die tewerkstelling is geëindigd.¹⁷ In het besluit "Loonheffingen, extraterritoriale werknemers, 30%-regeling"¹⁸ is aan de hand van vragen de toepassing van de 30%-regeling op dit punt verduidelijkt.

In principe, zo stelt het besluit, vangt de looptijd van de 30%-regeling ten aanzien van de ingekomen werknemer¹⁹ aan op de eerste dag van de tewerkstelling ongeacht of dit in Nederland of in het buitenland is. Het besluit voegt daaraan toe dat de werknemer op dat moment wel een werknemer moet zijn in de zin van de Wet. Als de werknemer geen werknemer is, dan gaat de looptijd van de 30%-regeling in op het moment dat de werknemer wél een werknemer is in de zin van de Wet. Als voorbeeld noemt het besluit de situatie van de werknemer die in het buitenland is geworven, maar voordat deze in Nederland komt werken een opleiding of stage in het buitenland volgt. De wet bepaalt dat personen die niet in Nederland wonen en geheel buiten Nederland de dienstbetrekking vervullen²⁰ geen werknemer zijn in de zin van de Wet²¹.

Een actueel voorbeeld is de situatie dat de werkgever een medewerker in het buitenland werft, die aan alle voorwaarden voor toepassing van de 30%-regeling voldoet, maar die door reisbeperkingen niet naar Nederland kan reizen. Afgesproken wordt dat de medewerker voorlopig vanuit het thuisland de werkzaamheden in loondienst verricht. Ook in die situatie vangt de looptijd van de 30%-regeling pas aan nadat de werknemer in Nederland zijn werkzaamheden verricht of fiscaal als inwoner van Nederland wordt aangemerkt.

Het besluit gaat echter niet in op de situatie dat de medewerker in het buitenland wordt aangeworven, initieel in Nederland zijn werkzaamheden verricht, met succes een beroep doet op de 30%-regeling om vervolgens een periode de werkzaamheden in loondienst in het voormalig woonland te verrichten, waarbij door toepassing van het belastingverdrag het loon toerekenbaar aan de buitenlandse werkdagen in het buitenland

mag worden belast. In deze situatie is de 30%-regeling voor de werknemer waarvan het loon belastbaar is in het voormalig woonland niet effectief. De looptijd van de 30%-regeling is door de periode van tijdelijke tewerkstelling in het buitenland niet geëindigd. Immers, de dienstbetrekking is niet beëindigd en door de status als binnenlands belastingplichtige is hij nog steeds werknemer in de zin van de Wet.

De werknemer in kwestie zou natuurlijk graag zien dat de periode van tewerkstelling in het buitenland niet meetelt voor de looptijd van de 30%-regeling. In het voorbeeld zou dat betekenen dat de looptijd van de 30%-regeling negen maanden wordt opgeschoven. De Wet²² biedt geen formele basis de looptijd van de 30%-regeling gedurende de periode van buitenlandse tewerkstelling op te schorten. De 30%-regeling kan ook niet worden opgezegd met als doel de looptijd van de regeling stop te zetten. Immers, bij het indienen van een nieuwe aanvraag voor toepassing van de regeling na terugkeer naar Nederland voldoet de werknemer niet aan de voorwaarden, omdat hij niet uit het buitenland is aangeworven. De belastingdienst bevestigt op verzoek dat het indienen van een verzoek om de looptijd van de 30%-regeling op te schorten in de situatie dat de werknemer gedurende de periode van de buitenlandse tewerkstelling binnenlands belastingplichtige blijft, niet mogelijk is.

Conclusie

Het wel of niet fiscaal inwoner blijven van Nederland tijdens een periode van verblijf in het buitenland kan behoorlijk effect hebben voor een werknemer met de 30%-regeling.

Als de werknemer binnenlands belastingplichtige blijft gedurende de periode van de tijdelijke buitenlandse tewerkstelling, dan loopt de 30%-regeling door, zonder dat deze een positief effect sorteert voor de werknemer, tenminste als het loon toerekenbaar aan de buitenlandse werkdagen in het buitenland belast is.

Blijft de werknemer niet langer fiscaal inwoner van Nederland gedurende de periode van tijdelijk verblijf in het buitenland, dan stopt de 30%-regeling en dient deze na terugkeer naar Nederland opnieuw te worden aangevraagd, maar wel zonder korting voor de buitenlandse periode. Een extra formaliteit die de moeite waard kan zijn.

Noten:

1. Mr. Martijn Snikkenburg is eigenaar en partner van Bource-Snikkenburg.

2. Mr. Armand Lahaije, senior adviseur Internationaal/ fiscaal, is werkzaam bij de Algemene Werkgeversvereniging Nederland (AWVN).
3. Voor de volledigheid. De Smurven beantwoorden deze vraag zelf in het lied ("waar de smurfenhuisjes staan").
4. <https://www.awvn.nl/nieuws/tweederde-bedrijven-heeft-afspraken-over-hybride-werken/>.
5. Structureel thuiswerken in een internationale context heeft mogelijk gevolgen, naast de 30%-regeling, voor het toepasselijk sociaal zekerheidsrecht, belastingrecht en arbeidsrecht.
6. Artikel 4 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR).
7. Artikel 4 OESO modelverdrag.
8. Artikel 10e lid 1 letter a jo letter b Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
9. Artikel 2 lid 1 Wet op de loonbelasting 1964.
10. Artikel 10ec lid 1 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
11. Waarbij de toepassing van de 150-kilometerbepaling ex artikel 10e lid 2 onderdeel b, onder 2o Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 wordt onderzocht door artikel 10e lid 4 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
12. Artikel 10ec jo artikel 10ef Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
13. Kluwer, Vakstudie, IBR.2.2.1.B.b. In de omvangrijke jurisprudentie over de woonplaats van natuurlijke personen wordt aan formele omstandigheden, zoals een inschrijving in het bevolkingsregister en de nationaliteit, slechts een gering gewicht toegekend. Het gaat vooral om duurzame betrekkingen met Nederland; van belang zijn de feitelijke omstandigheden van persoonlijke aard die het levenscentrum van de belastingplichtige bepalen. Materieel aspecten, zoals de voorgenomen verblijfsduur (en de verblijfsfrequentie), de verblijfplaats van het gezin, het aanhouden in Nederland van een eigen woning, de plaats waar gewerkt wordt, maatschappelijke bindingen en in voorkomende gevallen de intentie van de betrokkene, blijken hierbij de doorslag te geven. Volgens HR 21 januari 2011, nr. 10/00563, ECLI:NL:HR:2011:BP1466 <...> komt het erop aan of de omstandigheden van een geval van dien aard zijn dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland. Die duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met enig ander land, zodat voor een woonplaats hier te lande niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijke leven zich in Nederland bevindt. <...> In gelijke zin HR 4 maart 2011, nr. 10/04026, ECLI:NL:HR:2011:BP6285. In het eveneens gelijklopende HR 12 april 2013, nr. 12/02980, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824 oordeelde de Hoge Raad verder dat (hierdoor) de mogelijkheid bestaat dat een persoon zowel in Nederland als in een ander land woont, al zal dat zich, aldus de Hoge Raad, slechts in uitzonderlijke gevallen voordoen.
14. Het werken in het voormalig woonland kan gevolgen hebben voor de fiscale woonplaats van de werknemer. In aanbevelingen van de OESO geeft deze aan dat als het thuiswerken een gevolg is van coronamaatregelen de woonplaats van natuurlijke personen onder belastingverdragen als gevolg van de coronamaatregelen niet zou moeten veranderen. Zie daarvoor <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/>. Uit de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 15 juni 2020, nr. 2020-0000101400 [Fida 20203666], onderdeel 6 blijkt dat de Staatssecretaris dit principe onderschrijft.
15. Volgens de aanbevelingen van de OESO moet het voormalig thuisland van de werknemer terughoudend zijn bij het stellen dat sprake is van een werkgever die beschikt over een aldaar gevestigde vaste inrichting in de zin van de belastingverdragen als het thuiswerken een gevolg is van coronamaatregelen. De OESO verwijst hiervoor naar verschillende passages uit het OESO-commentaar. Het OESO-commentaar is voor Nederland van grote betekenis en Nederland onderschrijft dan ook deze OESO-analyse ten aanzien van de coronacrisis. Zie de brief van de staatssecretaris van Financiën, onderdeel 6. Naarmate het thuiswerken zich meer zal voordoen, ook na versoepeling van de coronamaatregelen, zal de vaste inrichting discussie een grotere rol gaan spelen. Vanuit Spaanse fiscale optiek kan bij het structureel thuiswerken van een werknemer sprake zijn van een vaste inrichting als de thuiswerkplek structureel ter beschikking staat van de werkgever en de werkzaamheden behoren tot de kernactiviteiten. Een uitgebreide verhandeling daarover gaat in het kader van dit artikel te ver.
16. Het effect op de Nederlandse belastingheffing van het niet mogen toepassen de 30%-regeling op het deel van het inkomen waarop voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, valt buiten het bestek van dit artikel.
17. Artikel 10e Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
18. <https://wetten.overheid.nl/BWBR0033855/2013-09-12>, zie vraag 32 en 33.
19. In de zin van artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
20. <...> en geen bestuurder of commissaris zijn van een in Nederland gevestigd lichaam of in dienstbetrekking zijn bij de Staat der Nederlanden of in het kader van een uitzending op grond van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is <...>.
21. Artikel 2 lid 3 Wet op de loonbelasting 1964.
22. Noch in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) noch in de Algemene Wet Bestuursrecht (AWB) noch in de Wet op de loonbelasting 1964 vinden wij daarvoor een formele basis.