



Belastingverdragen. OESO-commentaar; uitleg begrip werkgever

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 15 december 2023, nr. 2023-24021

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het Besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M (Stcrt. 2010, 788). In dit besluit is beleid geformuleerd over de uitleg van het begrip werkgever bij toepassing van door Nederland gesloten belastingverdragen. Ook is beleid opgenomen over de fiscale gevolgen die zijn verbonden aan kortdurende grensoverschrijdende tewerkstelling van bepaalde werknemers.

1. Inleiding

Op 14 oktober 2022 heeft de Hoge Raad arrest¹ gewezen over de toepasbaarheid van nieuw OESO-commentaar bij de uitleg van het begrip werkgever in een eerder gesloten belastingverdrag. Dit arrest is van belang voor de toepassing van de verdragsbepaling voor niet-zelfstandige arbeid (hierna: het dienstbetrekkingartikel) van door Nederland gesloten belastingverdragen. Voor belastingverdragen die zijn gesloten na 22 juli 2010 is de versie van het OESO-commentaar zoals dat toen is gewijzigd leidend. Voor eerder gesloten belastingverdragen geldt de maatstaf van de arresten van de Hoge Raad van 1 december 2006². Met het sluiten van een belastingverdrag wordt in dit kader het moment van ondertekening bedoeld.

Dit besluit gaat in op de uitleg van het begrip werkgever in het dienstbetrekkingartikel in belastingverdragen (hierna: werkgever) die door Nederland zijn gesloten vóór 22 juli 2010 en belastingverdragen die zijn gesloten vanaf die datum. Daarnaast voorziet dit besluit in een bewijsregel voor werknemers die binnen concernverhouding niet langer dan 60 dagen in Nederland werkzaam zijn. Ik merk op dat dit besluit alleen van belang is voor de belastingheffing³ en alleen ziet op verdragsituaties.

In belastingverdragen kunnen, bijvoorbeeld in protocolbepalingen, specifieke bepalingen zijn opgenomen over de toepassing van het OESO-commentaar bij de interpretatie van bepalingen uit het verdrag. Deze bepalingen zijn dan leidend.

1.1 Belangrijkste wijzigingen in dit besluit

Dit besluit vervangt het besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M. De wijzigingen ten opzichte van dat besluit zijn:

- Op basis van het arrest van 14 oktober 2022 krijgt het begrip werkgever een verschillende invulling bij belastingverdragen afhankelijk van het moment van sluiten van het betreffende belastingverdrag. Het besluit is hiermee in lijn gebracht.
- De 60-dagenregel is op enkele punten verduidelijkt en wordt beperkt tot situaties van inkomende werknemers. De overige wijzigingen zijn redactioneel van aard en daarmee is geen wijziging beoogd.

2. Gevolgen van het arrest van 14 oktober 2022

Volgens artikel 15, eerste lid, van het OESO-modelverdrag mogen inkomsten uit werkzaamheden die een inwoner van een Verdragsland (het woonland) in dienstbetrekking verricht in het andere verdragsland, in dat andere land (het werkland) worden belast. Het tweede lid van artikel 15 wijst het heffingsrecht alsnog exclusief toe aan het woonland als er onvoldoende binding is met het werkland. Daarvan is sprake als (cumulatief) (i) het verblijf van de werknemer in het werkland in de relevante periode in totaal 183 dagen niet te boven gaat, (ii) de beloning voor de werkzaamheden van de werknemer wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de werkstaat is en (iii) de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat. In dit kader kan het begrip

¹ HR 14 oktober 2022, nr. 21/00747, ECLI:NL:HR:2022:1436.

² 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).

³ Het besluit heeft geen belang voor de premieheffing.



werkgever verschillend worden uitgelegd, nu dit begrip niet in het OESO-modelverdrag wordt gedefinieerd.

De Hoge Raad verduidelijkt in zijn arrest van 14 oktober 2022 wat het belang is van het OESO-commentaar zoals dat luidde ten tijde van het sluiten van een belastingverdrag (verdragsanterieur commentaar) en later gepubliceerd commentaar (verdragsposterieur commentaar) voor de uitleg van het begrip werkgever in het dienstbetrekkingartikel. In het gewijzigde OESO-commentaar van 22 juli 2010 wordt de uitleg van het begrip werkgever door toevoeging van de nieuwe onderdelen 8.1 tot 8.28 bij het dienstbetrekkingartikel uit het OESO-Modelverdrag uitgebreid⁴.

In de voorliggende casus ging het om de uitleg van het begrip werkgever uit het oude belastingverdrag met Duitsland (1959) en het belang van het OESO-commentaar van 22 juli 2010 op dat verdrag.

De Hoge Raad oordeelt dat de per 22 juli 2010 doorgevoerde wijzigingen in het OESO-commentaar verder gaan dan een precisering of verduidelijking van de eerdere verdragstekst of het commentaar daarop. Om die reden komt aan deze versie van het commentaar volgens de Hoge Raad geen betekenis toe bij de uitleg van het begrip werkgever in het oude belastingverdrag met Duitsland.

Het OESO-commentaar is ten aanzien van het begrip werkgever ook voor 22 juli 2010 meermaals gewijzigd. Aangezien het oude belastingverdrag met Duitsland uit 1959 stamde heeft de Hoge Raad zich niet uit hoeven laten over de vraag of het OESO-commentaar van 22 juli 2010 ten opzichte van een tussenliggende versie van het OESO-commentaar wél als precisering of verduidelijking gezien kan worden. Hoewel niet uit te sluiten valt dat de Hoge Raad in een voorkomend geval anders zal oordelen ga ik er van uit dat het OESO-commentaar van 22 juli 2010 ten opzichte van alle voorgaande versies op dit punt verder gaat dan slechts een precisering of verduidelijking.

Dit betekent dat er bij de uitleg van het begrip werkgever een onderscheid ontstaat tussen belastingverdragen die zijn gesloten vóór of vanaf 22 juli 2010.

3. Belastingverdragen die vóór 22 juli 2010 zijn gesloten

Het OESO-commentaar over het begrip werkgever zoals aangepast per 22 juli 2010 is niet van betekenis vóór verdragen die voor die datum zijn gesloten. Dit betekent dat voor deze verdragen de arresten van de Hoge Raad van 1 december 2006 (hierna: de 2006-arresten) van belang blijven bij de uitleg van het werkgeversbegrip in het dienstbetrekkingartikel.

Samengevat dient volgens deze 2006-arresten bij de toepassing van het dienstbetrekkingartikel als werkgever te worden beschouwd, degene die met betrekking tot die werkzaamheden het gezag over de werknemer uitoefent, dat wil zeggen jegens de werknemer instructiebevoegd is. Het werkgeverschap houdt daarnaast in dat de werkzaamheden voor rekening en risico van de werkgever worden verricht.

Deze eis brengt mee dat de kosten van de werkzaamheden (de aan de werknemer voor de desbetreffende werkzaamheden betaalde arbeidsbeloning) worden gedragen, alsmede dat de voordelen van de werkzaamheden en de daaruit voortvloeiende nadelen en risico's voor diens rekening komen. De kosten worden ook gedragen als diegene ze geïndividualiseerd krijgt doorbelast van een ander (de formele werkgever), die de arbeidsbeloning voor de grensoverschrijdende werkzaamheden uitbetaalt. Daarbij kan worden volstaan met voor de werknemer globaal per tijdseenheid, bijvoorbeeld een dag, berekende loonkosten.

De arresten van 1 december 2006 hebben weliswaar betrekking op grensoverschrijdende uitzending van werknemers in concernverband, doch hebben, voor de belastingverdragen die vóór 22 juli 2010 zijn gesloten, ook bij uitzendingen buiten concernverband als leidraad te gelden bij de beoordeling of sprake is van een werkgever voor de toepassing van het dienstbetrekkingartikel.

De arresten hebben geen betrekking op beloningen ter zake van werkzaamheden die ten behoeve van een vaste inrichting, die de werkgever in de werkstaat heeft, zijn verricht (tweede lid, onderdeel c, van het dienstbetrekkingartikel). De beslissing in HR 23 november 2007⁵, dat van doorbelasting sprake is als de beloning op grond van het winstartikel van het belastingverdrag toegerekend dient te worden aan de vaste inrichting (normatieve eis), is niet van toepassing op de situatie waarin de beloning wordt betaald door of namens een werkgever (tweede lid, onderdeel b, van het dienstbetrekkingarti-

⁴ In deze gewijzigde onderdelen wordt het hanteren van een materieel werkgeversbegrip niet meer slechts beperkt tot situaties van misbruik, maar tevens op situaties van bonafide grensoverschrijdend werkgeverschap.

⁵ HR 23 november 2007, nr. 42 743 (LJN: AY8549).



kel). In deze laatste situatie is de feitelijke doorbelasting doorslaggevend.

4. Belastingverdragen die vanaf 22 juli 2010 zijn gesloten

Volgens het arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022 is verdragsanterieur OESO-commentaar van grote betekenis bij de uitleg van OESO-conforme verdragen. Bij verdragen die vanaf 22 juli 2010 zijn gesloten is daarom het OESO-commentaar in de versie van die datum, ten aanzien van het werkgeversbegrip van grote betekenis en moet deze versie van het OESO-commentaar worden toegepast.

In tegenstelling tot de invulling die de Hoge Raad in de 2006-arresten aan het werkgeversbegrip heeft gegeven zijn in de uitleg volgens het OESO-commentaar per 22 juli 2010 de aanwezigheid van een gezagsverhouding en (geïndividualiseerde) doorbelasting van de loonkosten geen cumulatieve voorwaarden meer voor de aanwezigheid van een (materieel) werkgever. In deze uitleg zijn dit slechts twee factoren die van belang kunnen zijn binnen een breder toetsingskader. Voor een nadere toelichting op dat toetsingskader verwijst ik naar de onderdelen 8.1 tot en met 8.28 van het OESO-commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag die daar in 2010 aan zijn toegevoegd.

5. Detachering binnen concernverband; bewijsregel

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat binnen een internationaal concern werknemers in het kader van een uitwisselingsprogramma of loopbaanontwikkeling voor een korte duur naar andere, buitenlandse concernonderdelen worden uitgezonden. Ook komt het vaak voor dat kortdurende uitzending van werknemers binnen concernverhouding plaatsvindt vanwege de specifieke deskundigheid van de werknemer binnen het concern. Doorgaans is het verblijf van de werknemer in de andere staat slechts van voorbijgaande, kortstondige aard, zodat van regulier meewerken in de onderneming of aan projecten van de inlenende concernvennootschap vaak geen sprake is. Gesteld kan worden dat gelet op het kortdurende verblijf de gezagsverhouding met de inlenende vennootschap in deze situatie ontbreekt. Bovendien ontbreken in het algemeen ook andere elementen om van een gezagsverhouding uit te gaan. Uit praktische overwegingen ga ik er op voorhand onder de hieronder omschreven voorwaarden van uit dat bij buitenlandse werknemers die binnen concernverhouding niet langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk worden gesteld, geen sprake is van een Nederlandse werkgever in de zin van het dienstbetrekkingartikel.

Hierbij zijn de volgende voorwaarden van belang:

- De werknemer verblijft niet meer dan 183 dagen in Nederland.
- De 60-dagenregel wordt per 12-maandsperiode getoetst, ook als de 183-regeling van het belastingverdrag uitgaat van het kalender- of belastingjaar. Voor het begrip werkdagen wordt verwezen naar HR 23 september 2005, nr. 40 179 (LJN: AP1424), zodat ook ziektedagen als werkdagen kunnen meetellen.
- Het gaat niet om structurele uitzendingen. De 60-dagenregel geldt voor incidentele uitzendingen binnen concernverband en is niet bedoeld voor werknemers die op structurele basis naar Nederland worden uitgezonden.
- De uitzending vindt plaats in het kader van een uitwisselingsprogramma of loopbaanontwikkeling, of vanwege de specifieke deskundigheid van de werknemer. Voor de beoordeling of sprake is van specifieke deskundigheid wordt aangesloten bij de salarisnorm volgens artikel 10eb Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
- Toepassing van deze bewijsregel leidt er niet toe dat sprake is van dubbele vrijstelling.

Wanneer een uitzending niet binnen het bereik van deze bewijsregel valt moet vanaf de eerste dag van tewerkstelling worden getoetst of sprake is van een werkgever in Nederland, zoals bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, van het dienstbetrekkingartikel.

Voor de vraag wat onder een concern wordt verstaan, sluit ik aan bij de omschrijving van verbonden vennootschappen, als bedoeld in artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

6. Ingetrokken en vervallen regelingen

Het besluit van 12 januari 2010, nr. 2010/267M (Stcrt. 2010, 788) is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2024.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.



Den Haag, 15 december 2023

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze,
H.G. Roodbeen
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*