



GRENSOVERSCHRIJDEND WERKEN

Vakblad over werken en wonen over de grens

Nr. 35, december 2020

In dit nummer:

Buitenlandse artiesten en sporters in Nederland

Dick Molenaar

3

Gebruikelijkloonregeling DGA in grensoverschrijdende situaties

Dirk van Oosterbosch en Gijs Kramer

6

Buitenlandse bestuurdersvergoedingen: voorkomen is beter dan verrekenen!

Kurt van Heerewaarden

9

Zijn uw bedrijf en uw Britse medewerkers klaar voor Brexit?

Paul Henderson en Juliana van Gulik

11

Kennismigranten en de WIEG

Nini Braken Zheng

14

De liquidatiereserve omgelegd

Edwin van Overmeire

15

Het pensioenbeleid van de nieuwe Belgische federale regering

Stefan Bemelmans

19

Nieuwe premiegrenzen (Beitragsbemessungsgrenzen) vanaf 2021

Torsten Viebahn

22

Werknemersparticipaties: hoe de fiscale gevolgen een impact hebben op de werkgeverskosten

Charissa Schutte en Marjolein Baas

23

Het thuiswerken vanuit een (Nederlands) arbeidsrechtelijk perspectief

Huub van Osch en Nikki Hendriks

26

Het Vakblad Grensoverschrijdend Werken is gericht op professionals in de fiscale en financiële advieswereld, op personeel- en organisatieadviseurs, arbeidsrechtjuristen, salarisadministrateurs en alle andere beroepsbeoefenaars die met enige regelmaat adviseren over problematiek rond wonen en/of werken over de grenzen heen, zowel in Europa als daarbuiten. 'Grensoverschrijdend werken' gaat met name in op vragen over de fiscaliteit, sociale zekerheid, arbeidsrecht, pensioen en vermogen over de grens.

Naast de uitgave op papier, acht maal per jaar, hebben abonnees toegang tot de dagelijkse nieuwsdienst via de website, ontvangen zij tweewekelijks vaknieuws per e-mail en hebben toegang tot het digitale archief.

Redactie

Mw. M.L.H.A. Pechholt MFP,
Internationaal financieel adviseur
Mw. mr. A.C.W.M. van Dijk,
Kehrens Snoeks Advocaten & Mediators
Dhr. mr. C.L.J.R. Douven,
Belastingdienst Buitenland
Mw. mr. E.A.C. de Jong,
EY Grensarbeiderscentrum
Mw. mr. N.J. Last LLM,
EY, People Advisory Services
Mw. mr. V.C.H. Ramaekers,
Deloitte Belastingadviseurs, Global Employer Services
Mw. mr. drs. H. Xhonneux,
Gerth+Xhonneux juristen

Redactiesecretaris

Pascalie Pechholt
Tel: 06-49806701
E-mail: vakblad@emigratiedesk.nl

Vormgeving

Printing, Amersfoort

Uitgever/Abonnementen

Grensoverschrijdend Werken
Stephensonstraat 10, 3817 JC Amersfoort
Tel: 06-19041218
E-mail: info@grensoverschrijdendwerken.nl

Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door, tenzij zij uiterlijk 2 maanden voor het verstrijken van abonnementsstermijn zijn opgezegd.

Redactie, auteurs en uitgever besteden grote zorg aan de kwaliteit van 'Grensoverschrijdend Werken' doch aanvaarden geen aansprakelijkheid voor inhoudelijke onvolledigheid of onjuistheid, of de eventuele gevolgen daarvan.

Verveelvuldiging en openbaarmaking van 'Grensoverschrijdend Werken' is niet toegestaan zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

© Grensoverschrijdend Werken



Welkom in onze wereld van grensoverschrijdend werken!

Zoekt u informatie over regelgeving,
loonkosten en administratie in
Nederland en het buitenland?

Bezoek dan onze website en download
onze factsheets “Personeel in België,
Nederland, Duitsland, Frankrijk en
het Verenigd Koninkrijk”.



Multi country payroll

Interfisc verzorgt full-service salaris-
administraties voor werkgevers met
personeel in meerdere landen.

Één aanspreekpunt voor alle landen
zodat u snel kunt schakelen en geen
tijd verliest!

Starten over de grens

Wij kennen de lokale regels, brengen
de werkgeverskosten voor u in kaart
en nemen u uw administratieve
werkgeversverplichtingen uit handen.
Bovendien houden wij u op de hoogte
van wijzigingen in de lokale wetgeving.

Grensoverschrijdend werken & detachering

Wij adviseren u over de mogelijkheden
en brengen de consequenties voor u én
voor uw werknemers in kaart. Het doel
is enerzijds een correcte administratie
en afdracht van belastingen en sociale
verzekeringspremies en anderzijds
fiscale optimalisatie.

Interfisc, expert in cross-border payroll

Kunnen wij u verder helpen? Neem dan contact met ons op!

0031 (0)70 313 3000

0032 (0)3 825 5003

0044 (0)20 7125 0211

0049 (0)221 8000 4576

welcome@interfisc.eu

www.interfisc.com

Buitenlandse artiesten en sporters in Nederland

Auteur: Dr. Dick Molenaar

Werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, sectie Fiscaal Recht (dmolenaar@allarts.nl)

Momenteel liggen de optredens en sportwedstrijden grotendeels stil, maar hopelijk komen na deze crisis weer veel buitenlandse artiesten en sporters naar Nederland om zich te laten zien en horen. Hoe zijn dan de belasting- en sociaalverzekeringsregels? Soms hetzelfde als voor andere buitenlanders, maar vaak juist anders. Daarbij spelen de Nederlandse belastingverdragen, of de afwezigheid daarvan, een grote rol. Dat geldt minder voor de EU Verordening inzake sociale zekerheid en de andere verdragen inzake sociale zekerheid en dat komt door een eenzijdige Nederlandse regeling. In dit artikel worden de regels op een rij gezet.

Onderscheid werknemers – niet-werknemers (zelfstandigen)

Ook voor buitenlandse artiesten en sporters is het onderscheid tussen werknemers en niet-werknemers (zelfstandigen) van belang. Voorbeelden van werknemers zijn buitenlandse voetballers bij een voetbalclub en musici bij een orkest. Voor hen gelden de normale regels voor werknemers, dus van art. 2 Wet LB en art. 3 WW, ZW en WAO. Zij kunnen ook de 30%-regeling krijgen, alhoewel voor voetballers strengere voorwaarden gelden¹.

Voor hen zal echter ook de vraag spelen of zij hun woonplaats niet naar Nederland verhuizen, omdat zij dichtbij hun werkplek gaan wonen en daar hun dagelijkse werkzaamheden gaan verrichten. Dat is in de praktijk vaak het geval, waardoor zij fiscaal binnenlands belastingplichtigen worden.

Soms is het echter moeilijk te beoordelen of een buitenlandse artiest of sporter in Nederland als werknemer in dienst werkt. Het uitstel van de handhaving van de Wet DBA doet zich hier ook voelen, de arbeidsverhouding is niet altijd duidelijk te beoordelen. Hiervan zijn diverse voorbeelden, zoals buitenlandse esporters die zich aansluiten bij een Nederlands team².

Art. 17 en 23 van de belastingverdragen

Voor de belastingheffing speelt verder art. 17 van de belastingverdragen en het OESO Modelverdrag (MV) een rol, de bijzondere bepaling voor artiesten en sporters. Nederland heeft art. 17 in bijna alle belastingverdragen opgenomen³, waardoor het land van de werkzaamheden (optredens) het recht krijgt belasting te heffen, ongeacht of het om een werknemer of een zelfstandige gaat. Er geldt geen voorwaarde van een vaste inrichting, zoals in art. 7 en 14 voor bedrijven en zelfstandigen, en ook geen vrijstelling bij tijdelijke werkzaamheden in het werkland voor de werkgever van het woonland, zoals in art. 15, lid 2 voor werknemers.

Art. 17 geldt ook als de artiest of sporter niet zelf direct wordt betaald maar de betaling aan een ander gedaan wordt, zoals het sportteam of artiestengezelschap (art. 17, lid 2). Maar er zijn soms ook uitzonderingen, zoals voor gesubsidieerde artiesten of sporters⁴.

Hiertegenover staat in art. 23 van de Nederlandse belastingverdragen en het OESO MV de voorkoming van dubbele belasting in het woonland. Vroeger had Nederland meestal de vrijstellingsmethode afgesproken, maar in de jaren 80 is dit op aanbeveling van de OESO overgegaan naar de verrekeningsmethode.

Buitenlandse artiesten en sporters in de Nederlandse wetgeving

Voor buitenlandse artiesten en sporters die hier als werknemers komen werken, zullen dus de normale regels voor buitenlandse werknemers gelden⁵. Die zal ik echter niet verder uitwerken in dit artikel.

Voor niet-werknemers zijn er aparte regels, die voortvloeien uit het heffingsrecht dat Nederland heeft door art. 17 van de belastingverdragen. Voorbeelden zijn popgroepen, DJ's, tennisers, golfers en voetbalclubs in internationale competities. Als zij in Nederland komen optreden gaan zij onder de Wet LB vallen, ondanks dat zij dus geen werknemer zijn en geen vaste inrichting in Nederland hebben. Dat wordt aangekondigd in art. 1 Wet LB, vervolgens gedefinieerd in art. 5a (individueel) en 5b (gezelschappen) Wet LB en daarna omgezet in een concrete heffing in art. 35 t/m 35n Wet LB⁶.

Inhoudingsplichtig voor de Nederlandse LB is volgens art. 8a Wet LB degene met wie het optreden is overeengekomen dan wel degene die de gage betaalt.

Voor de werknemersverzekeringen staat in art. 5, onderdeel c ZW, WW en WAO dat de arbeidsverhouding van een artiest of sporter als een dienstbetrekking kan worden gezien. Dit is echter alleen voor artiesten uitgewerkt in art. 4 van het Rariteitenbesluit⁷, voor sporters is er geen fictieve dienstbetrekking gecreëerd⁸.

Voor deze fictie geldt een uitzondering als een artiest zijn arbeid verricht als zelfstandige⁹.

Nederlandse belastingvrijstelling voor inwoners van verdragslanden

Maar voor de belastingheffing is van groot belang dat sinds 2007 een vrijstelling geldt voor artiesten, sporters en hun gezelschappen die inwoner zijn van landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten of van Aruba, Curaçao, Sint Maarten, Aruba of de BES-eilanden¹⁰. Deze vrijstelling is in 2007 ingevoerd om de administratieve lasten van de organisatoren van optredens te verminderen en om dubbele belastingheffing bij die artiesten en sporters te voorkomen. Het was ook zo dat de belastingopbrengst erg laag was, namelijk ca. 6 miljoen euro per jaar, dus Nederland gaf weinig weg met de vrijstelling.

Het bewijs voor deze vrijstelling kan op de volgende manieren geleverd worden:

1. Individuen: voor hen bestaan geen specifieke regels, dus geldt de normale bewijsvoering, namelijk het verstrekken van naam, geboortedatum, adres en woonplaats in het buitenland aan de Nederlandse opdrachtgever. Mocht die twijfels hebben over deze gegevens, dan zou hij een woonplaatsverklaring kunnen verlangen.
2. Gezelschappen: in 2007 is de bewijsvoering voor gezelschappen aanzienlijk vereenvoudigd en zijn er twee manieren om het inwonerschap van een verdragsland te bewijzen:
 - a. Paspoorten van de leden van het buitenlandse gezelschap: de organisator moet vóór het optreden controleren dat het merendeel de nationaliteit heeft van een verdragsland en van die leden paspoortkopieën in de administratie bewaren¹¹, of
 - b. De volgende stukken bewaren:
 - Paspoortkopie van leider of vertegenwoordiger van het gezelschap;
 - Schriftelijke verklaring van leider of vertegenwoordiger van het gezelschap dat het gezelschap hoofdzakelijk bestaat uit leden uit een verdragsland of de (voormalige) Nederlandse Antillen;
 - Schriftelijke overeenkomst waarin het gezelschap als vestigingsland een verdragsland of de (voormalige) Nederlandse Antillen vermeldt;
 - Bankafschrift waaruit blijkt dat de gage is betaald aan een rekeninghouder in hetzelfde vestigingsland van het gezelschap¹².

Als de vrijstelling van toepassing is, betekent het dat de buitenlandse artiest of sporter of het buitenlandse gezelschap niet onder art. 5a of 5b valt, dus dat de Wet LB niet op hen van toepassing is. Hierdoor geldt niet de Wet op de identificatieplicht, hoeft geen gageverklaring te worden ingevuld en geen loonadministratie te worden aangelegd, waardoor de betalingen aan de buitenlandse artiesten en sporters en de buitenlandse gezelschappen niet via de maandelijkse aangiften loonheffingen aan de Belastingdienst gemeld hoeven te worden. Er hoeven dus ook geen jaaropgaven naar het buitenland te worden gestuurd. De artiesten, sporters of buitenlandse gezelschappen mogen net als andere, gewone zelfstandigen volledig bruto worden uitbetaald. Wel moet de organisator de bewijsstukken goed in de eigen administratie bewaren.

Nederland heeft momenteel met 95 landen een belastingverdrag gesloten. Zie voor een overzicht: www.allarts.nl/naslag. De vrijstelling geldt volgens de wettekst reeds als een verdrag is gesloten, wat betekent dat er niet gewacht hoeft te worden op goedkeuring door het Nederlandse parlement of de datum van inwerkingtreding.

Inwoners van niet-verdragslanden

Voor artiesten, sporters en gezelschappen uit landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, geldt nog wel de belastingheffing van art. 5a en 5b Wet LB. Van hun gage wordt 20% LB geheven¹³, waarbij vergoedingen en verstrekkingen tot de belastbare gage behoren, behalve voor consumpties en reis- en verblijfkosten¹⁴.

Ook kunnen andere kosten van het optreden worden afgetrokken van de gage, maar daarvoor moet wel een kostenvergoedingsbeschikking (KVB) worden aangevraagd bij de Belastingdienst Buitenland in Heerlen¹⁵. Deze KVB is in de praktijk erg belangrijk voor artiesten, sporters en gezelschappen uit niet-verdragslanden, want hiermee kunnen zij de kosten van hun agent, management, reis- en transportkosten, overnachtingen, begeleiders, huur instrumenten en apparatuur, visa en dergelijke in aftrek brengen, waarna nog slechts het restant van de gage belastbaar is tegen 20% LB. Misschien is er dan zelfs geen belastbare gage over, zodat ook geen Nederlandse LB hoeft te worden betaald.

Als er geen KVB is afgegeven, mag de inhoudingsplichtige toch uitgaan van een fictieve KVB van max. € 163 per artiest of sporter per optreden¹⁶. Dit heet de zgn. kleinevergoedingsregeling (KVR) en het bedrag kan bij een gezelschap worden vermenigvuldigd met het aantal leden van het gezelschap. Voor deze KVR hoeft geen specificatie van kosten gegeven te worden, het is een forfaitaire aftrekpost.

Bij een optreden van artiesten, sporters of gezelschappen uit niet-verdragslanden moet de inhoudingsplichtige een gageverklaring laten invullen. Buitenlandse gezelschappen die onder art. 5b Wet LB vallen, hoeven op dit formulier niet de gegevens van de individuele leden in te vullen, maar kunnen volstaan met naam, adres, woonplaats en geboortedatum van de leider of vertegenwoordiger van het buitenlandse gezelschap¹⁷.

De administratieve verplichtingen voor de loonadministratie staan in de hoofdstukken 10 (individueen) en 11 (gezelschappen) Uitvoeringsregeling LB. Als er geen LB verschuldigd is, omdat de belastbare gage door een KVB of de KVR nihil is geworden, hoeft geen loonstaat te worden aangelegd¹⁸, dus zullen de gegevens ook niet in een aangifte loonheffingen aan de Belastingdienst worden gemeld. Wel moeten die gegevens voor een eventuele belastingcontrole in de eigen administratie worden bewaard.

Er zijn niet veel optredens van artiesten en sporters uit niet-verdragslanden in Nederland. Voorbeelden van actieve landen zijn Cuba, Jamaica, Mali en Senegal. Uit de volgnommers van de Belastingdienst in 2019 bleek dat er slechts ca. 100 KVB's waren afgegeven.

Geen sociale verzekeringen bij overeenkomsten van korte duur

Het Rariteitenbesluit van 1986 bevat een contradictie, namelijk een fictieve dienstbetrekking voor artiesten (niet voor sporters), maar een uitzondering daarop voor zelfstandigen. Voor buitenlandse artiesten betekende dit lange tijd dat zij een zelfstandigheidsverklaring in Nederland moesten aanvragen om Nederlandse sociale premies te voorkomen. Daaraan is een einde gekomen door het invoeren van een vrijstelling voor buitenlandse artiesten met overeenkomsten van korte duur, d.w.z. maximaal drie maanden¹⁹. Deze vrijstelling geldt eenzijdig, er is geen afstemming geweest met de EU Verordening inzake sociale zekerheid of de verdragen inzake sociale zekerheid. Ook buitenlandse sporters worden genoemd in de vrijstelling, maar dat heeft geen praktische betekenis voor zelfstandige sporters omdat zij niet tot fictieve werknemers gemaakt zijn.



De vrijstelling is vreemd genoeg niet beperkt tot buitenlandse artiesten en sporters die niet in dienstbetrekking werken, ook werknemers vallen er onder. Dus een Nederlandse werkgever hoeft voor een buitenlandse artiest of sporter die voor korter dan drie maanden in loondienst komt werken geen WW-, ZW- en WAO-premies af te dragen.

Tevens geldt eenzelfde vrijstelling voor de volksverzekeringen²⁰. Dat is logisch en consequent, maar zorgt eveneens voor een afwijking van de internationale afspraken.

Teruggaven via een aangifte inkomstenbelasting

De vrijstelling voor de volksverzekeringen werkt door naar de Nederlandse inkomstenbelasting, want de premie volksverzekeringen is opgenomen in de eerste gecombineerde belastingsschijf. Het betekent dat buitenlandse artiesten en sporters met overeenkomsten van korte duur slechts onder 9,7% IB vallen bij een inkomen tot € 34.712 per jaar (cijfers 2020). Dit zal leiden tot belastingteruggave met een IB-aangifte als er 20% LB is ingehouden (niet-werknemers) of het gewone schijventarief is toegepast (werknemers).

Bij een hoger inkomen worden wel de normale tarieven toegepast, omdat daar geen premie volksverzekeringen meer in zit. Bijbetalen in de IB kan echter niet gebeuren door de uitzondering in art. 9.4, lid 3, onderdeel b Wet IB.

Anders dan vóór de LB-vrijstelling van 2007 komt het echter nog maar weinig voor dat buitenlandse artiesten of sporters met een IB-aangifte het teveel aan LB willen terugvragen.

Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020

De belastingvrijstelling van 2007 voor zelfstandige buitenlandse artiesten, sporters en gezelschappen uit verdragslanden heeft in de praktijk veel administratieve rompslomp weggenomen, terwijl Nederland maar weinig belastingopbrengst heeft prijsgegeven, namelijk ca. 6 miljoen euro in 2007.

De Notitie Fiscaal Verdragsbeleid van 29 mei 2020 kondigde echter aan dat er een onderzoek gaat komen om de belastingheffing voor artiesten en sporters uit verdragslanden weer opnieuw in te voeren. Reden hiervoor is dat Nederland zijn heffingsrecht van art. 17 van de belastingverdragen weer wil gaan gebruiken. Het gaat echter maar weinig opleveren, want uit antwoorden op Kamervragen in België blijkt dat de belastingheffing van buitenlandse artiesten en sporters daar slechts ca. 20 miljoen euro per jaar genereert, wat omgerekend naar Nederland een belastingopbrengst hier van ca. 32 miljoen euro zou zijn. Maar daarvan moet bij ons nog het

effect van de kostenaf trek door de KVB's en de teruggaven door de vrijstelling van premie volksverzekeringen in IB-aangiften worden verrekend. Mijn schatting is dat herinvordering van deze heffing Nederland slechts de helft, dus ca. 16 miljoen euro, zou gaan opleveren. Maar wel met veel nieuwe administratieve rompslomp en het risico van dubbele belastingheffing. Daarom beter om niet te doen en het te houden zoals het nu is.

- 1 De Belastingdienst en KNVB hebben een vaststellingsovereenkomst gesloten over het begrip 'schaarste' voor buitenlandse profvoetballers.
- 2 Bij esports zijn er individuele sporten, zoals Fortnite en FIFA, maar ook teamsporten, zoals Dota2 en League of Legends. Zie hiervoor S. van Overbeek en D. Molenaar, "Esports en belastingen", Weekblad voor Fiscaal Recht 2019/14.
- 3 Alleen niet in de belastingverdragen met Ethiopië (2012) en Irak (2019).
- 4 Deze uitzondering staat in meer dan de helft van de Nederlandse belastingverdragen. Heel soms kent een verdrag ook een andere uitzondering, zoals een drempel van \$10.000 p.p. per jaar in het verdrag met Amerika en een beperkte opvatting van art. 17, lid 2 in de verdragen met Frankrijk en Canada. Hiervoor moeten de teksten van de verdragen goed bestudeerd worden.
- 5 Zie ook art. 5, lid 3 Wet LB.
- 6 Vreemd genoeg geldt deze heffing alleen bij overeenkomsten van korte duur, d.w.z. korter dan drie maanden. Bij langere overeenkomsten is er dus geen Nederlandse belastingheffing van artiesten en sporters die geen werknemers zijn.
- 7 Besluit aanwijzing gevallen waarin arbeidsverhouding als dienstbetrekking wordt beschouwd 24 december 1986 (Rariteitenbesluit).
- 8 Er is wel een fictieve dienstbetrekking voor het stipendium van het Fonds voor de Topsporter (art. 2 Uitvoeringsbesluit LB en art. 4a Rariteitenbesluit), maar niet voor start- en prijzengeld.
- 9 Art. 8 van het Rariteitenbesluit.
- 10 Art. 5a, lid 1, onderdeel a, resp. lid 2, onderdeel b Wet LB (individueel) en art. 5b, lid 1, ten 2e Wet LB (gezelschappen).
- 11 Art. 2, lid 1, onderdeel a Uitvoeringsregeling LB.
- 12 Art. 2, lid 1, onderdeel b Uitvoeringsregeling LB.
- 13 Deze 20% is uitsluitend loonbelasting en geen premies volksverzekeringen (art. 35a, lid 1 (individueel) en art. 35h, lid 1 (gezelschappen) Wet LB).
- 14 Art. 35, lid 2 en 3, onderdelen a, b en c Wet LB.
- 15 Art. 35, lid 4 Wet LB jo. art. 12a Uitvoeringsbesluit LB.
- 16 Art. 12a, lid 7 Uitvoeringsbesluit LB.
- 17 Art. 12b Uitvoeringsbesluit LB.
- 18 Art. 10.7 (individueel) resp. 11.7 (gezelschappen) Uitvoeringsregeling LB.
- 19 Art. 13 Besluit uitbreiding en beperking kring der verzekerden werknemersverzekeringen.
- 20 Art. 19 Besluit uitbreiding en beperking kring der verzekerden volksverzekeringen

Gebruikelijkloonregeling DGA in grensoverschrijdende situaties

Auteurs: Dirk van Oosterbosch en Gijs Kramer

Beiden werkzaam op de internationale afdeling van DRV Accountants & Adviseurs (d.van.oosterbosch@drv.nl en g.kramer@drv.nl)

Directeuren-groottaandeelhouders hebben altijd een dubbele pet op, te weten werknemer van de eigen B.V. en bedrijfseigenaar. Zij kunnen in principe de hoogte van hun eigen salaris bepalen. Om deze vrijheid wat in te perken is de gebruikelijkloonregeling in artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 ingevoerd. De gebruikelijkloonregeling voorkomt onder andere dat de dga inkomstenbelasting over het ontvangen loon uitstelt en dat de dga recht heeft op toeslagen. Zo verkleint de gebruikelijkloonregeling het verschil tussen dga's en andere werknemers. Het fictieve loon dat de gebruikelijkloonregeling stelt, is het loon dat als uitgangspunt geldt voor de heffing van loon- en inkomstenbelasting, maar ook voor andere regelingen waarbij het fiscale loon van belang is.

De gebruikelijkloonregeling regelt dat een werknemer waarvoor de regeling geldt, ten minste een bepaald bedrag aan loon in aanmerking moet nemen. Hieronder werken wij eerst de hoofdlijnen van de nationale wet uit. Vervolgens zullen we ingaan op de implicaties daarvan in de volgende drie internationale situaties:

1. *Nederlandse dga met een aanmerkelijk belang in een Nederlands lichaam;*
2. *Buitenlandse dga met een aanmerkelijk belang in een Nederlands lichaam;*
3. *Nederlandse dga met een aanmerkelijk belang in een buitenlands lichaam.*

Nederlandse dga met een aanmerkelijk belang in een Nederlands lichaam

De gebruikelijkloonregeling geldt voor 'de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij of zijn partner een aanmerkelijk belang heeft'.

Van een aanmerkelijk belang is sprake indien de werknemer, al dan niet samen met zijn partner, direct of indirect, ten minste 5% van het geplaatste aandelenkapitaal bezit in een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal.¹ Belangrijk aandachtspunt hierbij is dat het niet van belang is of het lichaam al dan niet in Nederland is gevestigd of naar Nederlands recht is opgericht.

Het gebruikelijk loon van de werknemer is het hoogste van de volgende bedragen (wetttekst 2020):

- a. 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking;
- b. Meestverdienende werknemer in dienst van het lichaam;
- c. € 46.000.

Ad a) 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking

Het gebruikelijk loon toetsen aan 75% van het loon uit de meest vergelijkbare dienstbetrekking is niet eenvoudig. Dit blijkt al uit de wettelijke definitie van de meest vergelijkbare dienstbetrekking.

Het gaat om de dienstbetrekking die van alle dienstbetrekkingen:

1. waarbij een aanmerkelijk belang geen rol speelt; en
2. die bekend zijn bij de inhoudingsplichtige en de inspecteur; en
3. waarvan het loon bekend is of in redelijkheid geschat kan worden; en
4. waarvan het loon niet op een ander bedrag is vastgesteld dan in het economische verkeer gebruikelijk is; het meest vergelijkbaar is met de dienstbetrekking van de werknemer.

In de praktijk wordt vaak gebruik gemaakt van gegevens uit verschillende databases aan de hand waarvan de dga een gemotiveerd pleitbaar standpunt kan innemen over de hoogte van het loon.

Ad b) Meestverdienende andere werknemer

Bij deze toets wordt het gebruikelijk loon vergeleken met het salaris van de werknemer die bij het lichaam zelf, of een daarmee verbonden lichaam, het meest verdient. Het gebruikelijk loon is ten minste gelijk aan het salaris van de meestverdienende werknemer.

Ad c) € 46.000

Ten slotte geldt een bedrag van ten minste € 46.000 als gebruikelijk loon.

Concluderend bedraagt het gebruikelijk loon minimaal € 46.000, tenzij een andere werknemer bij het lichaam, of een daarmee verbonden lichaam, een hoger salaris heeft of 75% van het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking meer bedraagt dan € 46.000. Als uitzondering kan de dga aantonen dat het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking minder bedraagt dan € 46.000.² In dit geval mag het loon van de meest vergelijkbare dienstbetrekking in aanmerking worden genomen. Het blijft mogelijk een lager bedrag aan loon aan de werknemer uit te betalen. De gebruikelijkloonregeling merkt in dat geval het verschil tussen het gebruikelijk loon en het daadwerkelijk uitbetaalde loon aan als fictief loon.

Het is van belang een dossier te vormen met de onderbouwing waarom is gekozen voor een bepaald salaris, waarbij rekening is gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden.



Buitenlandse dga met een aanmerkelijk belang in een Nederlands lichaam

Het Nederlandse lichaam is inhoudingsplichtig voor de Nederlandse loonbelasting over het loon dat in aanmerking wordt genomen bij de buitenlandse dga, voor zover het loon belast is in Nederland. Het is de vraag of in deze situatie de gebruikelijkloonregeling doorwerkt naar het belastingverdrag tussen Nederland en het woonland van de buitenlandse dga. Met andere woorden, mag Nederland een hoger fictief loon in aanmerking nemen, voor zover dit fictieve loon de werkelijk verkregen inkomsten overstijgt? Over deze vraag is al meerdere malen jurisprudentie verschenen, onder andere in relatie tot België³, Polen⁴ en Portugal⁵.

Een belangrijke regel uit deze jurisprudentie is dat de Nederlandse fictie van het gebruikelijk loon er niet toe mag leiden dat Nederland potentieel heffingsrecht naar zich toetrekt, dat Nederland niet zou hebben gehad als het gebruikelijk loon niet van toepassing zou zijn geweest. Deze potentiële verschuiving vindt plaats, doordat Nederland inkomsten belast als inkomsten uit dienstbetrekking die niet daadwerkelijk zijn verkregen, terwijl deze inkomsten in de toekomst ook als dividend of als vermogenswinst kunnen toevloeien aan de dga.⁶ Nederland mag het heffingsrecht echter toch naar zich toetrekken in de volgende twee situaties:

- Het andere land kent een gelijksoortige fictie als de gebruikelijkloonregeling; of
- Uit de totstandkomingsgeschiedenis van het belastingverdrag met Nederland, of uit andere onderlinge vastleggingen, blijkt expliciet dat het andere land akkoord is met de toepassing van de gebruikelijkloonregeling.

De tweede uitzondering is van toepassing op het belastingverdrag tussen Nederland en België. Uit de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij dit verdrag blijkt namelijk dat het de bedoeling van beide landen is dat de gebruikelijkloonregeling onder het belastingverdrag kan worden toegepast. Als een inwoner van België een aanmerkelijk belang heeft in een Nederlands lichaam, is de gebruikelijkloonregeling derhalve van toepassing en mag Nederland een hoger loon in aanmerking nemen dan daadwerkelijk is uitbetaald, voor zover het gebruikelijk loon meer bedraagt dan het daadwerkelijk uitbetaalde loon.

In het arrest dat is gewezen in relatie tot het belastingverdrag met Portugal, is geconcludeerd dat Portugal de gebruikelijkloonregeling niet kenbaar heeft aanvaard en dat Portugal ook geen soortgelijke fictie in de nationale wetgeving kent. Met betrekking tot een in Portugal wonende dga die loon uit Nederland geniet, is de gebruikelijkloonregeling dus niet van toepassing, waardoor Nederland ten hoogste het daadwerkelijk uitbetaalde loon mag belasten. Ook in het belastingverdrag met Duitsland is geen specifieke aandacht gegeven aan het gebruikelijk loon, waardoor fictief loon in dit verband niet van toepassing is. Voor zover bij ons bekend, is alleen in het verdrag met België specifieke aandacht gegeven aan het gebruikelijk loon.

Voorbeeld 1⁷

De dga van B.V. X is woonachtig in Frankrijk. B.V. X heeft € 30.000 aan loon uitbetaald. Op grond van de Nederlandse wet bedraagt het gebruikelijk loon € 46.000. Het loon is volledig belastbaar in Nederland. Aangezien het verdrag uit Frankrijk in werking is getreden in 1974, terwijl de gebruikelijkloonregeling onderdeel uitmaakt van de Nederlandse wet sinds 2003, staat vast dat Frankrijk bij de verdragsonderhandelingen niet expliciet akkoord is gegaan met de mogelijke toepassing van de gebruikelijkloonregeling in Nederland.⁸ Nederland mag niet meer loon in aanmerking nemen dan de uitbetaalde € 30.000.

Voorbeeld 2

De dga van B.V. X is woonachtig in België. B.V. X heeft € 30.000 aan loon uitbetaald. Op grond van de Nederlandse wet bedraagt het gebruikelijk loon € 46.000. Van het inkomen is op basis van een dagenbreuk 40% toerekenbaar aan België, omdat de dga drie dagen per week in Nederland werkt. Nu de gebruikelijkloonregeling in relatie met België mag worden toegepast, heeft Nederland het recht om een gebruikelijk loon van € 46.000 in aanmerking te nemen. In Nederland moet $€ 46.000 \times 60\% = € 27.600$ aan inkomsten uit dienstbetrekking worden aangegeven in de loonadministratie. De B.V. is niet verplicht het gebruikelijk loon uit te keren. Als zij besluit om daadwerkelijk € 30.000 aan loon uit te keren, bedraagt het loon volgens de gebruikelijkloonregeling € 16.000 te weinig. De dga krijgt als gevolg hiervan een box 2-vordering op de B.V. van € 16.000. Als B.V. X de vordering in de toekomst terugbetaalt aan de dga heeft dit geen gevolgen voor de belastingheffing in Nederland. De dga heeft immers al inkomstenbelasting betaald over dit fictieve loon. In België pakt deze situatie anders uit. Zodra er een vordering wordt uitgedrukt in de cijfers van de B.V. zonder aanwijsbare oorzaak zoals een leningsovereenkomst of een schuldig gebleven dividenduitkering, zal de Belgische fiscus het ontstaan van de vordering aanmerken als belastbaar inkomen. De vordering wordt dan belast als bezoldiging of voordeel in natura.

Nederlandse dga met een aanmerkelijk belang in een buitenlands lichaam

Om te bepalen of de gebruikelijkloonregeling van toepassing is, moet eerst worden vastgesteld of het buitenlandse lichaam in Nederland inhoudingsplichtige is voor de loonbelasting. Het buitenlandse lichaam zal in ieder geval inhoudingsplichtig zijn in Nederland als het lichaam feitelijk in Nederland is gevestigd. Voor het doel van dit artikel voert het te ver om de volledige vestigingsplaatsdiscussie op een rij te zetten. Wij volstaan met de opmerking dat een buitenlandse holding van een Nederlandse ab-houder welke buiten het beheer van aandelen weinig tot geen economische activiteiten heeft en enkel een postbusadres heeft, het risico loopt dat de Belastingdienst stelt dat de feitelijke leiding van de holding in Nederland is gelegen.

Als de buitenlandse entiteit niet in Nederland is gevestigd, kan zij op basis van artikel 6, lid 2 Wet LB 1964 toch inhoudingsplichtig zijn voor de loonbelasting in Nederland, indien:

- het lichaam een vaste inrichting heeft in Nederland (sub a); of
- het lichaam zich vrijwillig als inhoudingsplichtige in Nederland heeft aangemeld en het loon van de dga aan inkomstenbelasting is onderworpen (sub b).

Zoals eerder opgemerkt is het niet van belang of het lichaam naar Nederlands recht is opgericht.

Bestaat er een verschil tussen de situatie Nederlandse dga met een buitenlands aanmerkelijk belang en de situatie buitenlandse dga met Nederlands aanmerkelijk belang? Het verschil is dat een buitenlandse dga in Nederland belastingplichtig is voor zijn Nederlandse inkomen, terwijl een Nederlandse dga belastingplichtig is voor zijn wereldinkomen. Als Nederland een gebruikelijk loon in aanmerking neemt bij de buitenlandse dga met een aanmerkelijk belang in de Nederlandse vennootschap, neemt Nederland een hoger Nederlands inkomen in aanmerking dan daadwerkelijk is uitbetaald. Enerzijds kan daarom worden gesteld dat Nederland de verdeling van heffingsbevoegdheid frustreert door fictief een hoger Nederlands inkomen in aanmerking te nemen. Voor de Nederlandse dga met een buitenlands aanmerkelijk belang speelt dit probleem niet, omdat deze dga in Nederland belast is voor zijn wereldinkomen.

Anderzijds kunnen vraagtekens worden gezet bij deze benadering, wat we toelichten aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 3

De dga van een Duitse GmbH is woonachtig in Nederland. B.V. X heeft € 30.000 aan loon uitbetaald. Op grond van de Nederlandse wet bedraagt het gebruikelijk loon € 46.000. De dga verricht al zijn werkzaamheden vanuit Nederland, waardoor 100% van zijn inkomen in Nederland is belast. Duitsland kent geen vergelijkbare gebruikelijkloonregeling en is ook niet akkoord gegaan bij de verdragsonderhandelingen met de mogelijke toepassing van de Nederlandse gebruikelijkloonregeling. De vraag is of de toepassing van de gebruikelijkloonregeling de goede verdragstrouw in de weg staat. In onze ogen is dat wel het geval en mag de gebruikelijkloonregeling in deze situatie niet worden toegepast. Als onderbouwing hiervoor halen we een rechtsoverweging aan van rechtbank Zeeland-West-Brabant⁹:

“Het gaat bij heffing over het fictieve deel van het gebruikelijk loon om het heffen van belasting over inkomsten die niet daadwerkelijk zijn verkregen en die, indien zij in de toekomst alsnog worden verkregen, als dividend of vermogenswinst kunnen toevoelen aan de ontvanger. Daarmee brengt de fictie, nu het Verdrag voor inkomsten uit dienstbetrekking andere toewijzingsregels kent dan voor dividend en vermogenswinst, potentieel een verschuiving teweeg in de verdeling van heffingsbevoegdheid (...) welke is gebaseerd op het onderscheid naar aard van de inkomsten. Gelet hierop had (...) Nederland bij de verdragsonderhandelingen (...) expliciet moeten informeren over de gebruikelijkloonregeling.”

In dit voorbeeld zou Nederland niet daadwerkelijk verkregen inkomsten belasten als inkomsten uit dienstbetrekking, terwijl deze inkomsten in de toekomst naar de dga zouden kunnen toevoelen in de vorm van dividend of vermogenswinst, waarvoor andere toewijzingsregels gelden. In de meeste verdragen is de belastingheffing over vermogenswinsten eveneens toegewezen aan de woonstaat en is sprake van een partieel heffingsrecht voor dividenden. Door toepassing van de gebruikelijkloonregeling loopt het bronland potentieel (beperkt) heffingsrecht mis. Om die reden mag de gebruikelijkloonregeling alleen worden toegepast als de andere verdragsstaat de toepassing hiervan expliciet heeft aanvaard. De conclusie is dat Nederland ten hoogste € 30.000 aan loon in aanmerking mag nemen.

Conclusie

Uit het voorgaande blijkt dat het voor de toepassing van de gebruikelijkloonregeling bij een buitenlandse dga van een Nederlandse B.V. van belang is na te gaan of het belastingverdrag is ingevoerd nadat de gebruikelijkloonregeling in Nederland is ingevoerd. Zo ja, is de regeling kenbaar gemaakt aan de verdragspartner en ook door de verdragspartner expliciet aanvaard? Kent het verdragsland een gelijksoortige fictie in de nationale wetgeving? Indien geen van beide het geval is, is de gebruikelijkloonregeling niet van toepassing. Als het belastingverdrag al van kracht was vóór het invoeren van de gebruikelijkloonregeling in Nederland, is de gebruikelijkloonregeling alleen van toepassing als dit in een protocol of andere aanvulling op het belastingverdrag met het betreffende land is vastgelegd.

Of de gebruikelijkloonregeling ook van toepassing is op een Nederlandse dga van een buitenlands lichaam, is in de jurisprudentie nog niet uitgekristalliseerd. Wij zijn van mening dat toepassing van de gebruikelijkloonregeling in deze gevallen de goede verdragstrouw in de weg staat en daarom niet mag worden toegepast, tenzij uit de totstandkomingsgeschiedenis van het belastingverdrag blijkt dat de verdragspartner de toepassing van de regeling expliciet heeft aanvaard.

1 Er is bijvoorbeeld ook sprake van een aanmerkelijk belang als de werknemer rechten heeft om aandelen te verwerven van ten minste 5% van het geplaatste kapitaal of winstbewijzen heeft met recht op ten minste 5% van de jaarwinst dan wel de uitkering bij liquidatie. Aan het aanmerkelijk belang-regime wordt in dit artikel verder geen aandacht besteed.

2 Art. 12a lid 2 Wet LB 1964

3 HR 5 september 2003, BNB 2003/379 en HR 9 november 2012, BNB 2013/72.

4 Rb. Zeeland-West-Brabant 24 augustus 2015, nr. AWB 13/2913.

5 HR 18 november 2016, BNB 2017/34.

6 HR 5 september 2003, nr. 37651, r.o. 3.4.3. en Rb. Zeeland-West-Brabant 24 augustus 2015, nr. AWB 13/2913, r.o. 4.10.4.

7 We gaan er bij de voorbeelden van uit dat de beloning voor verdragsdoeleinden kwalificeert als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid en niet als bestuurdersinkomsten.

8 Dit is niet van toepassing indien de toepassing van de gebruikelijkloonregeling in een aanvullend protocol is overeengekomen.

9 Rb. Zeeland-West-Brabant 24 augustus 2015, nr. AWB 13/2913, r.o. 4.10.4



Buitenlandse bestuurdersvergoedingen: voorkomen is beter dan verrekenen!

Auteur: **Mr K.A. van Heerewaarden**

Tax manager International/Belgium Desk bij Van Oers International te Breda (k.vheerewaarden@vanoers.nl)

De fiscale behandeling van buitenlandse bestuurdersvergoedingen zal binnenkort in de praktijk nadeliger uitwerken. Dit zodra de Staatssecretaris een daartoe relevant besluit intrekt. Die intrekking is eerder dit jaar aangekondigd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020. In deze bijdrage licht ik dit nader toe en schets de contouren van een mogelijke oplossing.

Heffingsrecht over de buitenlandse bestuurdersbeloning

Een inwoner van Nederland is in beginsel belastingplichtig voor zijn gehele inkomen. In de Nederlandse aangifte inkomstenbelasting dient daartoe in eerste instantie het gehele wereldinkomen te worden verantwoord. Het wereldinkomen bestaat uit al het inkomen (uit welke bron dan ook), ongeacht waar dit inkomen verdiend is of waar het vermogen gelegen of ondergebracht is. Nederland zal dit wereldinkomen in eerste instantie volledig in de heffing van de Nederlandse inkomstenbelasting betrekken. Derhalve ook inkomsten uit hoofde van een buitenlands bestuurdersmandaat.

De vergoeding die ontvangen wordt voor het besturen van een buitenlandse vennootschap zal echter veelal ook belastbaar zijn in het land waar de buitenlandse vennootschap is gevestigd. Dit op basis van de aldaar geldende belastingregels. Belastingverdragen regelen vervolgens welk land feitelijk mag heffen en op welke wijze dubbele belasting voorkomen dient te worden.

Binnen Europa zijn verdragen wel gebaseerd op een zogenoemd Europees (OESO) model. Belastingverdragen overeenkomstig het OESO modelverdrag bepalen daarbij dat het land waar de vennootschap is gevestigd, heffingsbevoegd is. Dit los van de vraag waar dergelijke werkzaamheden fysiek zijn verricht. Het woonland (Nederland) dient vervolgens voorkoming van dubbele belasting te verlenen.

Artikel 16 OESO modelverdrag:

“Directors’ fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State”

Opgemerkt dient te worden dat landen hier evenwel van kunnen afwijken, het is derhalve raadzaam om in voorkomend geval ieder verdrag afzonderlijk te raadplegen.

De wijze waarop deze belastingvermindering wordt berekend is eveneens door het verdrag voorgeschreven.

Verrekenmethode

Het Nederlandse verdragsbeleid is gericht op het opnemen van de verrekeningsmethode voor bestuurders- en commissarissenbeloningen in verdragen. Daarmee wordt beoogd te voorkomen dat dergelijke beloningen niet of slechts

gedeeltelijk in de belastingheffing worden betrokken. Een dergelijke situatie zou zich kunnen voordoen indien de andere staat geen nationale heffingsmogelijkheid heeft voor buiten die staat verrichte werkzaamheden of indien in die staat een bijzonder fiscaal regime van toepassing is.

Nederland hanteert in de praktijk de zogenoemde ordinary credit verrekenmethode, waarbij een tweetal limieten gelden. Zo wordt maximaal de in het buitenland verschuldigde belasting verrekend met de Nederlandse belasting, dit is de zogenoemde eerste limiet. Voorts is de verrekening beperkt tot dat deel van de Nederlandse belasting dat is toe te rekenen aan de inkomsten die volgens het verdrag in het andere land mogen worden belast. Dit laatste noemt men de tweede limiet.

Nederland verleent dus niet meer vermindering ter voorkoming van dubbele belasting dan de eigen belasting die is toe te rekenen aan de buitenlandse inkomsten. In beginsel kan zo geen voordeel worden behaald doordat de heffing zich uitstrekt over meerderen landen. Het is zelfs zo dat de tweede limiet aanleiding kan geven tot een hogere heffing. Dit indien de belasting over de buitenlandse bestuurdersbeloning hoger uitvalt dan het bedrag dat in Nederland in mindering mag worden gebracht van de berekende belasting over het totale wereldinkomen.

Voorkoming door vrijstelling met progressievoorbehoud

In afwijking van de bestuurdersvergoedingen wordt voor inkomen genoten als werknemer¹ (niet bestuurdersinkomsten) door Nederland de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud gehanteerd. Deze methode komt er, kort gezegd, op neer dat eerst de inkomstenbelasting over het wereldinkomen (inclusief buitenlandse inkomsten) wordt vastgesteld en dat daarop een evenredige vermindering wordt verleend die afhankelijk is van de verhouding tussen het buitenlandse inkomen en het wereldinkomen.

Nederlandse inkomstenbelasting over wereldinkomen (incl. buitenlands inkomen) =	A
Vermindering ter voorkoming dubbele belasting =	B
$B = \text{buitenlands inkomen} \div \text{wereldinkomen} \times A$	
Per saldo verschuldigde inkomstenbelasting =	A - B

Door het voormelde progressievoorbehoud is de vermindering lager dan verkregen zou worden indien het buitenlandse inkomen geheel zou zijn vrijgesteld. Een ander gevolg van deze methodiek van voorkoming van dubbele belasting is dat het effect van aftrekposten, zoals persoonlijke verplichtingen, buitengewone lasten en giften, verminderd wordt. Feitelijk wordt het inkomen waarover Nederland nog wel mag belastingen, belast tegen het gemiddelde tarief, dat bepaald wordt aan de hand van het totale wereldinkomen.

Het belang van het onderscheid in cijfers

De soms grote verschillen van de methodes worden duidelijker aan de hand van een paar eenvoudige cijfervoorbeelden:

We gaan uit van een totaal inkomen van € 100.000 waarvan € 20.000 een bestuurdersvergoeding betreft van een buitenlandse vennootschap. De € 20.000 is in het buitenland belast tegen 10% (vergelijkbaar met het Nederlandse tarief in de eerste schijf), zodat hierover € 2.000 belasting verschuldigd is in het buitenland.

Een inkomen van € 100.000 leidt tot een Nederlandse belastingheffing van circa € 32.000. Onder toepassing van de verrekenmethode mag de buitenlandse belasting worden verrekend. Per saldo ontstaat geen voordeel.

Onder toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud, zou de verschuldigde belasting ad €32.000 evenredig worden verminderd ($\frac{€ 20.000}{100.000} * € 32.000$) met een bedrag van € 6.400. De buitenlandse heffing bedraagt “slechts” € 2.000, zodat dan een voordeel resteert van € 4.400 ($€ 6.400 - € 2.000$).

Indien echter de belastingheffing in het buitenland hoger uitvalt dan de buitenlandse inkomsten, dan loopt men aan tegen de tweede limiet. Verrekening is daardoor beperkt tot het bedrag van de Nederlandse belasting dat is toe te rekenen aan het buitenlandse inkomen.

We gaan wederom uit van een totaal inkomen van € 100.000 waarvan nu € 50.000 een bestuurdersvergoeding betreft van een buitenlandse vennootschap. De € 50.000 is in het buitenland belast tegen 35%, zodat hierover € 17.500 belasting verschuldigd is in het buitenland.

Het inkomen van € 100.000 leidt tot een Nederlandse belastingheffing van circa € 32.000. De toerekenbare belasting over het buitenlandse deel bedraagt € 16.000 ($\frac{€ 50.000}{100.000} * € 32.000$). Van de buitenlandse belasting ad. € 17.500 wordt slechts € 16.000 verrekend, zodat € 1.500 aan extra heffing resteert.

Toepassing vrijstellingsmethode voor bestuurders goedgekeurd per besluit

Op grond van een besluit van de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën² is het evenwel tot op heden toegestaan om ook bij het bestuurdersartikel desgewenst de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud te hanteren, in plaats van de verrekenmethode. Daartoe dient evenwel aan een tweetal voorwaarden te zijn voldaan.

De vrijstellingsmethode zal alleen worden toegestaan (1) in zoverre door de belastingplichtige wordt aangetoond dat de bestuurdersbeloningen in de andere verdragsluitende staat in de belastingheffing zijn betrokken en (2) de beloningen ten opzichte van de arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers die in die staat werkzaamheden verrichten niet in begunstigende zin in de belastingheffing zijn betrokken.

De gedachte achter de goedkeuring is dat het niet zo mag zijn dat de toepassing van de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting tot gevolg heeft dat voor directeursbeloningen per saldo een zwaardere belastingdruk optreedt dan voor de uit dienstbetrekking genoten arbeidsinkomsten van buiten-

landse werknemers, niet zijnde directeuren, die in desbetreffend verdragsland werkzaamheden verrichten.

In veel gevallen biedt het besluit in de praktijk dan ook toegang tot de vrijstellingsmethode en kan zeker ingeval men uit meerdere landen een bestuurdersvergoeding ontvangt, dit een groot verschil maken ten opzichte van de verrekeningsmethode.

Intrekking van de goedkeuring uit het besluit aangekondigd

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020³ wordt aangekondigd dat Nederland voor directeurs- en commissarissenbeloningen alleen nog een verrekening wenst te geven. In het verlengde daarvan zal het besluit op dit punt worden ingetrokken.

Omdat de werkzaamheden veelal niet fysiek hoeven te worden verricht in het land waar de vennootschap is gevestigd, wordt het niet langer noodzakelijk geacht om vrij te stellen en zal het besluit worden ingetrokken. Aangegeven wordt dat zo de inkomsten op dezelfde voet zullen worden belast als de inkomsten van een directeur of commissaris van een Nederlandse vennootschap. Daarbij wordt er aan voorbijgegaan dat soms door de tweede limiet sprake moge zijn van een hogere belasting.

Hoewel tot op heden nog geen duidelijkheid is over het moment van intrekking, is als antwoord op Kamervragen het voornemen tot intrekking herhaald.⁴

Oplossingen voor de praktijk?

Omdat het bestuurdersartikel geen eisen stelt aan de plaats waar de werkzaamheden fysiek worden verricht, biedt dit artikel soms de nodige optimalisatiemogelijkheden. Van cruciaal belang daarbij is wel te onderkennen dat beloningen van bestuurders alleen onder het bestuurdersartikel vallen voor zover deze beloningen worden verkregen in deze hoedanigheid van bestuurder. Indien een bestuurder meer functies binnen een lichaam vervult, dan dient de beloning gesplitst te worden in een gedeelte dat valt onder de werking van het bestuurdersartikel en een gedeelte dat daar niet onder valt en alsdan veelal valt binnen de toepassing van het werknemersartikel (niet-zelfstandige arbeid).

Om van de vrijstelling te genieten (c.q. toewijzing van het heffingsrecht aan het andere land te verkrijgen) op grond van het werknemersartikel van het verdrag⁵, geldt onder meer als uitgangspunt dat de werkzaamheden fysiek in het andere land (niet het woonland) worden verricht⁶.

Hoewel in veel gevallen (door het besluit) thans minder relevant, als al de werkzaamheden (bestuurders en niet bestuurderswerkzaamheden) fysiek in het ander land worden verricht, is het juiste onderscheid in de praktijk ook niet altijd eenvoudig te maken. Doch desondanks niet minder van belang, gelet op de visie van de fiscus hieromtrent:

“Het enkele feit dat een directeur van een in Nederland gevestigde vennootschap als (statutair) directeur of commissaris op de loonlijst staat bij een in het buitenland gevestigde vennootschap maakt nog niet dat hij de van of namens die buitenland-



se vennootschap ontvangen vergoedingen ook daadwerkelijk geniet uit hoofde van zijn (statutaire) functie als directeur of commissaris bij die buitenlandse vennootschap. In voorkomende gevallen zal dit naar het zich laat aanzien aan de hand van de inhoud van de onderscheiden functies, alsmede de daadwerkelijk ten bate van die functie verrichte werkzaamheden van geval tot geval moeten worden beoordeeld.”⁷

Het belang van het onderscheid zal vanaf het moment van intrekking verder aan relevantie toenemen, doch ook een oplossing kunnen bieden. Immers het strikter onderkennen van niet-bestuurdersvergoedingen voor werkzaamheden verricht in het buitenland (!), zal toegang (blijven) geven tot de vrijstellingsmethode!

Het correct vastleggen van functies en vergoedingen en het administreren van de plaats van de fysieke performance, alsook de doorbelastingen, zal verder aan belang toenemen, om (een deel) van de voordelen te behouden, zo niet om een (groot) nadeel te voorkomen. Voorkom zoveel als mogelijk een (ver)rekening!

1. Zogenaemde inkomsten uit niet zelfstandig arbeid – artikel 15 OESO modelverdrag
2. Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M
3. Ministerie van Financiën, 29 mei 2020, 2020-0000091889
4. Ministerie van Financiën, 21 september, 2020-0000166279
5. Als uitgangspunt is hier artikel 15 van het OESO modelverdrag genomen
6. Zie voor een nader uiteenzetting onder meer Vakblad 19, 2018 Carlo Douven, Artikel 15 OESO-modelverdrag niet in strijd met Europees recht
7. Brief van 20 februari 1990, nr. DB 89/6767, V-N 1990, p. 1449, punt 7.

Zijn uw bedrijf en uw Britse medewerkers klaar voor Brexit?

Auteurs: **Paul Henderson** en **Juliana van Gulik**

Respectievelijk consultant immigration en sr. consultant immigration bij Boxx global expat solutions (www.bbox-expat.com)

Per 31 januari 2020 heeft het Verenigd Koninkrijk de Europese Unie verlaten. Aan het eind van dit jaar komt ook de afgesproken transitieperiode ten einde. Britse onderdanen worden dan door de Europese Unie voortaan beschouwd als ‘derdelanders’. Wat zijn de stappen betreffende het immigratieproces die werkgevers moeten nemen om alle formaliteiten voor de medewerkers tijdig te regelen? Zowel wat betreft de medewerkers die nu al in Nederland wonen en werken, als voor grensgangers die heen en weer reizen tussen het VK en Nederland en daarnaast ook voor Britse onderdanen die verwachten na 1 januari 2021 Nederland binnen te komen.

Het Verenigd Koninkrijk (VK) heeft de Europese Unie (EU) verlaten op 31 januari 2020. Nu het einde van het jaar nadert, nadert ook het einde van de transitieperiode. Er is een akkoord tussen de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk gesloten, dat de belangrijkste scheidingsvoorwaarden regelt en de opmaat vormt voor de relatie tussen de EU en het VK na de Brexit. Hiermee was het vertrek van Groot-Brittannië uit de Europese Unie een feit, hetgeen voor Britse onderdanen betekent dat zij ‘derdelanders’ worden in de ogen van de Europese Unie. Tot en met 31 december 2020 geldt er volgens het terugtrekkingsakkoord een overgangperiode. Na deze overgangperiode komen er veranderingen, met of zonder akkoord over de nieuwe relatie.¹

Tijdens deze overgangperiode kunnen Britse onderdanen in de Europese Unie blijven wonen met dezelfde rechten, plichten en status als vóór de Brexit. Tegelijkertijd kunnen zij van deze periode gebruik maken om alle formaliteiten te regelen

en zich voor te bereiden op de Brexit situatie per 1 januari 2021. De algemene richtlijnen zijn vastgelegd in de verschillende terugtrekkingsakkoorden, maar de praktische uitvoering wordt overgelaten aan elke lidstaat individueel. Dat resulteert in verschillende benaderingen door de verschillende EU-lidstaten.

Wat is van belang voor werkgevers van Britse onderdanen?

Het is van essentieel belang dat werkgevers een goed overzicht hebben van de gevolgen van de Brexit, zoals welke medewerkers er worden getroffen en vooral welke acties er wanneer genomen dienen te worden. Daarbij is het goed om te bedenken wat de strategie en plannen van het bedrijf zijn met betrekking tot het inhuren van medewerkers uit het VK na 1 januari 2021, aangezien de juiste werk- en verblijfsvergunning nodig is om in Nederland te kunnen werken en / of wonen. Dit vereist een degelijke voorbereiding en management van verwachtingen, zodat beide partijen op de hoogte zijn van de noodzakelijke stappen en gevolgen.

In dit artikel gaan wij verder in op het (immigratie)proces zoals dat van toepassing is in Nederland, voor Nederlandse werkgevers. Wat zijn de stappen die nu genomen moeten worden om alle formaliteiten voor de diverse medewerkers op tijd te regelen? Dit geldt niet alleen voor medewerkers die nu al in Nederland wonen en werken, maar ook voor grensgangers die heen en weer reizen tussen het VK en Nederland en voor Britse onderdanen die verwachten na 1 januari 2021 Nederland binnen te komen.

Wat moet er vóór 31 december 2020 gebeuren?

Er zijn twee belangrijke categorieën medewerkers met het Britse staatsburgerschap die nu al te maken hebben met de Brexit:

1. Britse burgers die nu al in Nederland wonen en werken;
2. Britse burgers die in het VK (of een ander EU-land) wonen en voor werk naar Nederland pendelen / heen en weer reizen, de zogenoemde 'commuters'.

Personen die tot een van deze twee groepen behoren en na 1 januari 2021 in Nederland blijven wonen en / of werken, hebben hiervoor de juiste immigratie documentatie nodig.

Als de medewerker in Nederland woont en werkt, kan deze op grond van het terugtrekkingsakkoord een verblijfsdocument voor bepaalde tijd of voor onbepaalde tijd aanvragen. Als een medewerker op dit moment al heen en weer naar Nederland reist voor werk, komt deze mogelijk in aanmerking voor een grensarbeidersdocument.

Tijdelijk verblijfsdocument

Een Brits staatsburger die minder dan vijf jaar in Nederland woont, kan een tijdelijk verblijfsdocument aanvragen. De belangrijkste voorwaarde is dat deze persoon als inwoner ingeschreven staat in de Nederlandse gemeente waar hij/zij woonachtig is en een aanvraag voor een verblijfsdocument indient vóór 31 december 2020. Na afgifte is het document vijf jaar geldig.

Met dit document kan de persoon in Nederland blijven wonen en werken, ook na de Brexit. Houders van dit type verblijfsvergunning zijn vrij op de Nederlandse arbeidsmarkt.

Als de Britse burger langer dan 5 jaar achtereenvolgens in Nederland heeft gewoond, kan een permanent verblijfsdocument aangevraagd worden of kan een aanvraag worden gedaan voor het Nederlanderschap. Om opgebouwde rechten in Nederland niet te verliezen, mag de persoon bijvoorbeeld in de regel niet langer dan zes maanden aaneengesloten Nederland verlaten. Houd hier rekening mee indien bijvoorbeeld de persoon (tijdelijk) naar het buitenland gaat, bijvoorbeeld voor een werk gerelateerde opdracht.

Permanent verblijfsdocument

Een Britse onderdaan die vijf jaar of langer in Nederland woont, kan een permanent verblijfsdocument aanvragen. Net als bij het tijdelijke verblijfsdocument moet de persoon voor de gehele periode in Nederland geregistreerd zijn (geweest) als ingezetene van de BRP. Ook deze aanvraag moet ingediend worden vóór 31 december 2020. Na afgifte is dit document tien jaar geldig. Houders van deze verblijfsvergunning voor onbepaalde tijd zijn ook vrij op de Nederlandse arbeidsmarkt en hebben nagenoeg dezelfde rechten als Nederlandse burgers. Het belangrijkste verschil is dat ze niet mogen stemmen bij de nationale verkiezingen en niet altijd mogen werken in bepaalde bijzondere (overheid)sectoren, bijvoorbeeld de politie of het leger. Om opgebouwde rechten in Nederland niet te verliezen, mogen zij in de regel niet langer dan 2 jaar aaneengesloten Nederland verlaten.

Familieleden

Directe familieleden van Britse staatsburgers, of ze nu de Britse nationaliteit of een niet-EU / EER / Zwitserse nationaliteit hebben, kunnen ook een verblijfsdocument aanvragen. Elk gezinslid moet een individuele aanvraag doen voor een verblijfsdocument volgens het terugtrekkingsakkoord en overeenkomstig de periode dat zij in Nederland hebben gewoond. De gezinsleden zullen dezelfde rechten krijgen als de Britse burger.

Vrijstellingen

Sommige Britse burgers en hun directe familieleden zijn mogelijk vrijgesteld van het vereiste om een tijdelijk of permanent verblijfsdocument aan te vragen. Een Brits staatsburger die in Nederland woont en al een permanent EU-verblijfsdocument heeft, hoeft geen nieuw document aan te vragen. Dit verblijfsdocument moet echter nog wel ingewisseld worden voor een nieuw permanent verblijfsdocument. Als gevolg van de Brexit kan het huidige verblijfsdocument niet meer gebruikt worden, aangezien Britse onderdanen geen EU-burger meer zijn.

Een Brits staatsburger die tevens de EU-, EER- of Zwitserse nationaliteit heeft, verliest zijn recht om in Nederland te wonen en te werken niet. Dit geldt ook voor de directe gezinsleden die geen EU-, EER- of Zwitserse nationaliteit hebben. Afhankelijk van de nationaliteiten die reeds door de persoon bij de lokale overheid waren geregistreerd, kan het nodig zijn om een afspraak te maken en persoonlijke gegevens bij te werken. Dit is een eenvoudige en snelle procedure. De beschikbaarheid van afspraken varieert echter per gemeente, dus het is van belang om dit zo snel mogelijk in gang te zetten en af te ronden.

Grensarbeiders / commuters

De Nederlandse regering heeft recentelijk informatie vrijgegeven over de praktische invulling van de rechten van Britse onderdanen die nu als grensarbeider werken in Nederland na de overgangsperiode van de Brexit. Medewerkers die op dit moment grensarbeiders zijn, ook wel 'commuters' genoemd, zullen specifieke documenten moeten aanvragen die van toepassing zijn voor hun huidige status in Nederland. In sommige gevallen heeft de Britse onderdaan mogelijk ook een aanvullende vergunning nodig van het EU-land waar hij woont. De voorwaarden die gelden gaan in het algemeen uit van de regels voor vrij verkeer van personen in de EU. Er zijn drie belangrijke voorwaarden:

1. De werknemer woont volgens de geldende regels in het VK of in een ander EU-land dan Nederland;
2. De werknemer werkte vóór 1 januari 2021 als grensarbeider in Nederland;
3. De aanvrager verricht momenteel feitelijk werk als werknemer of zelfstandige.

Britse burgers die aan alle bovengenoemde voorwaarden voldoen, moeten vóór 31 december 2020 bij de IND een 'grensarbeidersdocument' aanvragen. Met dit document kan de Britse burger ook na 1 januari 2021 blijven reizen en werken als grensarbeider. Het document is 5 jaar geldig. Het is op dit moment helaas nog onduidelijk wat het proces zal zijn voor Britse burgers die na 31 december 2020 grensarbeider wor-



den. Deze personen zullen niet meer onder de voorwaarden van het terugtrekkingsakkoord vallen, en de mogelijkheden om met deze 'commuter' constructie te werken is afhankelijk van toekomstige Nederlandse, EU- en VK-overeenkomsten en afspraken. Als er geen afspraken worden gemaakt, moet de Nederlandse werkgever een tewerkstellingsvergunning (TWV) aanvragen.

Als een werkgever personen in dienst heeft die mogelijk in aanmerking komen voor een van de bovengenoemde (verblijfs)documenten, raden we ten eerste aan om contact op te nemen met een immigratie adviseur om zo snel mogelijk de nodige acties te nemen. Aanvragen dienen uiterlijk 31 december 2020 te zijn afgerond, waarbij ermee rekening gehouden dient worden dat de meeste aanvragen behandeld en beoordeeld worden op volgorde van binnenkomst. Het is daarom raadzaam om zo snel mogelijk een aanvraag in te dienen bij de autoriteiten, indien dit nog niet is gebeurd. De doorlooptijd is gemiddeld drie maanden.

Het is belangrijk om te weten dat alhoewel Nederlandse werkgevers geen directe referent zijn van de Britse onderdanen, het wel een vereiste is dat de werkgever een kopie van het (verblijfs)document van alle Britse onderdanen in de administratie beschikbaar heeft. Dat dient dan als bewijs dat deze medewerkers ook na 1 januari 2021 legaal in Nederland mogen blijven werken.

Arbeid door Britse staatsburgers na 1 januari 2021

Voor bedrijven die na 31 december 2020 Britse staatsburgers in Nederland willen aannemen en laten vestigen, zijn er verschillende elementen die in gedachten moeten worden gehouden. Als er tijdens de verdere onderhandelingen geen andere overeenkomst wordt bereikt, moeten de Britse burgers een werk- en / of verblijfsvergunning aanvragen, net als iedere andere niet-EU / EER / Zwitserse staatsburger.

Afhankelijk van de aard van de activiteiten kan zelfs voor een eendaagse reis van een Britse onderdaan naar Nederland een werkvergunning nodig zijn en / of mogelijk een kennisgeving op grond van de richtlijn inzake gedetacheerde mede-

werkers indien dienstverlening plaatsvindt vanuit een ander EU land. Britse staatsburgers mogen dan niet zondermeer kortstondig langskomen en op locatie werken in Nederland, tenzij ze in het bezit zijn van de juiste (werk) autorisatie.

Bij het aannemen van een Britse burger op lokaal contract kan een verblijfsvergunning als kennismigrant aangevraagd worden door de werkgever. Om deze aan te vragen zal een werkgever erkend referent moeten zijn. Als uw bedrijf dit nog niet is, adviseren wij dit proces zo snel mogelijk op te starten. Het proces kan mogelijk enkele maanden in beslag nemen, het is daarom niet raadzaam om met de aanvraag tot erkend referent te wachten tot er een kandidaat is gevonden voor een openstaande positie. Neem nu al contact op met uw immigratieadviseur voor ondersteuning bij de aanvraag en wees daarmee ook voorbereid op het einde van de overgangsperiode.

Tips voor de praktijk

Het proces rondom de onderhandelingen verandert snel en daarmee mogelijk ook de rechten van Britse burgers om in Nederland te wonen en werken. Afhankelijk van de te sluiten overeenkomsten en afspraken zullen er de komende tijd mogelijk wijzigingen plaatsvinden in de regels en praktische uitvoeringsprocessen waarnaar in dit artikel wordt verwezen.

Deze veranderingen kunnen naast immigratie consequenties ook impact hebben op andere aspecten van de (internationale) bedrijfsvoering, waaronder op payroll gebied, het toepassen van sociale zekerheidsverdragen en het correct regelen van internationale belastingen, vooral bij internationale werkzaamheden van uw medewerkers.

Door de wetgeving correct toe te passen voorkomt u boetes en andere ongewenste consequenties voor uw bedrijf en voor uw medewerkers. Toets daarom altijd bij twijfel uw aannames bij een interne of externe specialist.

1. Dit artikel is gebaseerd op informatie beschikbaar en geldig op het moment van schrijven (begin november 2020).

Bron: www.ind.nl



Nieuwsservice

Als abonnee van het Vakblad Grensoverschrijdend Werken hebt u tevens toegang tot een dagelijkse nieuwsservice. Carlo Douven selecteert alle relevante actualiteiten op het gebied van grensoverschrijdend werken en licht waar nodig het belang toe.

Via www.grensoverschrijdendwerken.nl/nieuws komt u bij de dagelijkse nieuwsberichten.



Kennismigranten en de WIEG

Auteur: Nini Braken Zheng
 Werkzaam bij EY als Immigration Consultant

Uit onderzoek is gebleken dat slechts 26% van de vrouwen in Nederland voltijd werkt. Dit in tegenstelling tot 73% van de mannen. Een belangrijke verklaring voor dit verschil is de ongelijke verdeling van zorgtaken tussen mannen en vrouwen thuis.¹ De regering vindt deze situatie onwenselijk en wil hierin een positieve verandering teweegbrengen. Hiermee is de introductie van het aanvullend geboorteverlof sinds 1 juli 2020 een feit. Met dit aanvullend geboorteverlof wordt vroege betrokkenheid van de 'andere' ouder bij de zorg en opvoeding gestimuleerd. Bovendien draagt deze stimulans positief bij aan de ontwikkeling van een kind.

Door gebruik te maken van dit aanvullend geboorteverlof kan de werknemer tijdelijk minder salaris ontvangen. Deze salarisvermindering kan impact hebben op een werknemer die tevens houder is van een verblijfsvergunning als kennismigrant. In dit artikel zal bekeken worden wat de werkgever moet doen om te voorkomen dat de verblijfsvergunning wordt ingetrokken.

Standaard geboorteverlof

Op grond van de Wet arbeid en zorg (Wazo) hadden werknemers sinds 1 december 2001 in Nederland recht op twee dagen betaald geboorteverlof wanneer hun partner bevallen was van een kind.² Partners zijn de echtgeno(o)t(e) of geregistreerde partner van de moeder van het kind of de ongehuwd samenwonende partner met de moeder van het kind.³ Op 1 januari 2019 heeft er een wetwijziging plaatsgevonden waarbij werknemers nu een geboorteverlof krijgen voor de duur van een werkweek. Dit wordt ook wel het standaard geboorteverlof genoemd.⁴ Tijdens dit verlof wordt het loon volledig door de werkgever betaald en de verlofdagen moeten binnen vier weken na de geboorte van het kind door de werknemer worden opgenomen.

Aanvullend geboorteverlof

Om het verschil tussen mannen en vrouwen te verkleinen en om de betrokkenheid van de 'andere' ouder te stimuleren, is op 1 juli 2020 de Wet Invoering Extra Geboorteverlof (WIEG) in werking getreden.⁵ Door de komst van de WIEG hebben werknemers wiens partner bevalt van een kind op of na 1 juli 2020 recht op een aanvullend geboorteverlof van maximaal vijf weken. Deze werknemer mag binnen zes maanden na de geboorte van het kind het aanvullend geboorteverlof opnemen. Het aanvullend geboorteverlof mag pas worden aangevraagd wanneer het standaard geboorteverlof van een week is opgenomen.⁶ Het opnemen van het aanvullend geboorteverlof gaat in samenspraak met de werkgever – en mag bijvoorbeeld vijf weken achter elkaar of verspreid binnen zes maanden – worden opgenomen.

De werknemer moet het aanvullend geboorteverlof minimaal vier weken vooraf bij de werkgever aanvragen. Aansluitend

vraagt de werkgever eenmalig een uitkering aan bij het Uitvoeringsinstituut Werknemersverzekeringen (UWV).⁷ De werknemer krijgt tijdens het aanvullend geboorteverlof geen loon, maar een uitkering van maximaal 70% van het dagloon van het UWV via de werkgever.

Kennismigranten & salarisnorm

Bij het aannemen van kennismigranten moet de werkgever (c.q. de erkend referent) rekening houden met de minimum salarisnorm.⁸ De werkgever moet te allen tijde salarisswijzingen van een kennismigrant binnen vier weken melden bij de Immigratie & Naturalisatiedienst (IND).⁹ Dit vloeit voort uit de informatieplicht van een erkend referent. De melding moet binnen vier weken na het optreden van de wijziging door de IND zijn ontvangen. Bij het niet naleven van deze verplichting, kan de erkend referent worden bestraft.¹⁰ Bovendien kan de vergunning van de kennismigrant worden ingetrokken als de kennismigrant niet het minimumsalaris ontvangt.

Het komt voor dat een kennismigrant (tijdelijk) niet aan de minimumsalarisnorm voldoet door het opnemen van zwangerschaps- en/of ouderschapsverlof. De IND heeft in dit verband echter bepaald dat de vergunning niet zal worden ingetrokken, aangezien de verlofrechten voortvloeien uit de Wazo.¹¹ Hiermee staat de IND een tijdelijke verlaging van het salaris toe, mits de werkgever de tijdelijke salarisvermindering binnen 4 weken bij de IND meldt.

De WIEG voor kennismigranten en meldingsplicht

Door de invoering van de WIEG, kunnen kennismigranten – waarbij de partner bevallen is van een kind op of na 1 juli 2020 – een beroep doen op het aanvullend geboorteverlof. Nu dit aanvullend geboorteverlof eveneens voortvloeit uit de Wazo, staat de IND de salarisvermindering toe. Dit heeft de IND op 30 juni 2020 en in de nieuwsbrief van 30 augustus 2020 bekendgemaakt.¹² Ook in dit geval moet de werkgever wel de tijdelijke salarisvermindering binnen 4 weken bij de IND melden.

Voorbeeld

Bedrijf A (als erkend referent) heeft sinds 1 januari 2020 een kennismigrant van 32 jaar (de heer B) voor 40 uren per week in dienst. Bedrijf A moet maandelijks een brutosalaris van minimum €4.612,00 (excl. 8% vakantiegeld) betalen aan de heer B. Op zondag 1 november 2020 bevalt de echtgenote van de heer B van een kind. De heer B neemt eerst het geboorteverlof van een werkweek van 40 uren op. Dit geboorteverlof duurt van maandag 2 november tot en met vrijdag 6 november 2020. Gedurende deze week wordt het salaris van de heer B door Bedrijf A betaald.

Op basis van de WIEG vraagt de heer B op vrijdag 6 november 2020 het aanvullend geboorteverlof aan van vijf onafge-



broken weken. Bedrijf A dient vervolgens een aanvraag om een uitkering in bij het UWV. Hierdoor ontvangt de heer B een uitkering van maximaal 70% van zijn salaris van het UWV via zijn werkgever. In ons voorbeeld krijgt de heer B een bruto-bedrag van €3.228,40 (excl. 8% vakantiegeld) per maand. Dit salarisbedrag is aanzienlijk lager dan de minimumsalarisnorm voor kennismigranten van 30 jaar en ouder. Nu het salaris van de heer B tijdelijk onder de norm ligt, moet Bedrijf A binnen vier weken een melding maken bij de IND. Oftewel: de IND moet uiterlijk op vrijdag 4 december 2020 de melding hiervan hebben ontvangen. Bij een tijdige melding, verliest de heer B zijn vergunning als kennismigrant niet en heeft Bedrijf A haar informatieplicht nageleefd.

Conclusie

Door de komst van de WIEG hebben werknemers in Nederland recht op het aanvullend geboorteverlof naast het standaard geboorteverlof. Dit aanvullend geboorteverlof duurt maximaal vijf weken en moet binnen zes maanden na de geboorte van het kind worden opgenomen. Kennismigranten hebben ook recht op dit aanvullend geboorteverlof. Wanneer een kennismigrant een beroep doet op het aanvullend geboorteverlof, moet de werkgever de aanvraag om een uitkering indienen bij het UWV. Tijdens de aanvullende geboorteverlofperiode krijgt de kennismigrant een uitkering van maximaal 70% van het dagloon.

De vergunning van een kennismigrant wordt niet ingetrokken wanneer het salaris van de kennismigrant (tijdelijk) – door het gebruik van dit aanvullend geboorteverlof – onder het salariscriterium komt. Dit op voorwaarde dat de werkgever (c.q. de erkend referent) binnen vier weken daarvan melding maakt bij de IND.

Kortom: het naleven van de informatieplicht is wederom een belangrijk aandachtspunt voor werkgevers die kennismigranten in dienst hebben en die op hun beurt gebruik (gaan) maken van hun zwangerschapsverlof, ouderschapsverlof en/of (sinds 1 juli 2020) ook het aanvullend geboorteverlof.

- 1 Wetsvoorstel invoering extra geboorteverlof (incl. memorie van toelichting) d.d. 14 juni 2018, pag. 8 en 9.
- 2 art. 4:2 (oud) Wazo en Staatsblad 2001, nr. 567, pag. 15.
- 3 Art. 4:1 lid 2 sub a Wazo.
- 4 art. 4:2 lid 1 Wazo en Staatsblad 2018, nr. 451 pag. 1 en 2.
- 5 Staatsblad 2018, nr. 451, onder ARTIKEL I, onder C en Wetsvoorstel invoering extra geboorteverlof (incl. memorie van toelichting) d.d. 14 juni 2018, pag. 8 en 9.
- 6 Art. 4:2b lid 2 en art. 4:2a lid 1 Wazo en Staatsblad 2018, nr. 451.
- 7 Art. 4:2c lid 1 en lid 3 en art. 4:2b Wazo.
- 8 Art. 3.30a lid 1 Vb 2000 art. 1d lid 1 sub a onder 1 BuWav. De minimumsalariscriteria van 2020 zijn: €4.612 bruto per maand voor een kennismigrant van 30 jaar of ouder, €3.381 bruto per maand voor een kennismigrant van jonger dan 30 jaar. Het verlaagd salariscriterium is €2.423 bruto per maand (bijvoorbeeld: recentelijk afgestudeerd in Nederland).
- 9 Art. 4.44a Vb 2000 en art. 4.23 lid 1 sub b VV 2000.
- 10 Paragraaf B6/2.3 Vc 2000 en art. 4.23 lid 1 sub a t/m c VV 2000. Zie ook: 'Verplichtingen van een werkgever gelden altijd, dus ook tijdens coronacrisis', Nini Braken-Zheng, Vakblad Grensoverschrijdend Werken, nummer 31, juni 2020.
- 11 IND Nieuwsbrief Zakelijk d.d. 15 augustus 2019 en art. 3:1 en 6:1 Wazo.
- 12 Berichtgeving IND d.d. 30 juni 2020 en IND Nieuwsbrief Zakelijk 20 augustus 2020.

De liquidatiereserve omgelegd

Auteur: **Edwin van Overmeire**

Als fiscalist/vennoot werkzaam bij Bolwerk 7 Fiscale & financiële dienstverlening te Terneuzen.

Tevens Lid Raadgevende Commissie GWO (Grensoverschrijdend Werken & Ondernemen) (evanovermeire@bolwerk7.nl)

De Belgische liquidatiereserve is in Nederland niet heel bekend. Vennootschappen die zo'n reserve aanleggen, kunnen onder meer bij een latere vereffening winstreserves uitkeren zonder inhouding van roerende voorheffing. Deze reserve wordt door accountants en belastingadviseurs in België volop aangeprezen: 'als je hem niet gebruikt, ben je een dief van de eigen portemonnee'. Helaas gaat dat niet in alle gevallen op en zeker niet als de aandeelhouder een inwoner van Nederland is die een aanmerkelijk belang in de vennootschap heeft. In deze bijdrage wordt nader op de liquidatiereserve en haar gevolgen ingegaan en worden erbij ook enkele kritische kanttekeningen geplaatst.

De liquidatiereserve zal niet bij iedere Nederlander bekend zijn. De invoering van deze reserve was echter destijds bij

onze zuiderburen één van de opvallendste maatregelen in de programmawet van 19 december 2014¹. Vennootschappen die zo'n reserve aanleggen, kunnen namelijk bij een latere vereffening van het lichaam, de winstreserves uitkeren zonder dat er nog (bevrijdende) roerende voorheffing moet worden ingehouden, maar ook voor eerdere uitkeringen als dividend ten laste van de reserve geldt een aanmerkelijk lager belastingtarief dan voor de uitkering van een 'gewone' reserve.

Het mag dan ook niet verwonderen, dat de reserve populair is en door accountants en belastingadviseurs in België volop gepromoot wordt onder het motto 'als je hem niet gebruikt, dan ben je echt een dief van de eigen portemonnee'. Helaas gaat dat niet in alle gevallen op en zeker niet als de aandeelhouder een inwoner van Nederland is die een aanmerkelijk belang in de vennootschap heeft. Ook deze casuïstiek bewijst dat kennis van het fiscale recht in meerdere landen onmisbaar is als

je een klant bijstand verleent bij een cross border tewerkstelling en/of belegging.

Helaas gaat dat in de praktijk te vaak mis, doordat men zich focust op de gevolgen van een handeling in één Staat. Of dat door onwetendheid of onkunde komt, laat ik daarbij maar even in het midden.

In deze bijdrage zal ik nader op de liquidatiereserve en haar gevolgen ingaan. Ik behandel daarbij eerst de voorwaarden van de aanleg van een liquidatiereserve en ga vervolgens in op de gevolgen van een uitkering ten laste van de reserve (met een voorbeeld), waaruit ook het fiscale voordeel blijkt dat voor een inwoner van België met het instrument kan worden behaald.

Ook daarbij plaats ik wel enige kritische kanttekeningen, maar die doen helemaal opgang als de (directeur/groot) aandeelhouder een inwoner van Nederland is. Deze persoon profiteert namelijk helemaal niet van de voordelen van de reserve. Sterker nog: hij is nog slechter af dan eerst. Het fiscaal voordeel, dat door de adviseur van de vennootschap als een vette worst de aandeelhouder is voorgehouden, is niet alleen als sneeuw voor de zon verdwenen; het witte tapijt kleurt zelfs zwart. Dat zal ik aan het eind van de bijdrage uit de doeken doen. Daarna sluit ik af met een conclusie.

De aanleg van een liquidatiereserve

De reserve kan in België alleen worden aangelegd door 'kleine' vennootschappen. Een vennootschap is klein als zij voldoet aan de criteria van art. 15 Wetboek van Vennootschappen, wat inhoudt dat zij op de balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de volgende criteria overschrijdt:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaromzet, exclusief BTW: € 9.000.000;
- balanstotaal: € 4.500.000.

Voor een verbonden vennootschap worden daarbij deze criteria geconsolideerd gezien. Een vennootschap moet overigens alleen klein zijn voor de boekjaren waarvoor een liquidatiereserve wordt aangelegd. Is ze voor één of meerdere latere jaren later groot, dan heeft dat daardoor geen gevolgen voor eerder aangelegde liquidatiereserves.

Boeking op één of meerdere onaantastbare rekeningen

Een liquidatiereserve wordt in de administratie op één of meerdere afzonderlijke (grootboek)rekeningen geboekt onder de passiva van de vennootschap². Voor de reserve geldt vervolgens een zgn. onaantastbaarheidsvoorwaarde³. Wordt deze voorwaarde niet langer nageleefd door een uitkering van de winstreserve, dan zal er op de uitkering, behalve bij liquidatie, een bijkomende belasting (roerende voorheffing) van 20 resp. 5% verschuldigd zijn (zie hierna).

Wordt de onaantastbaarheidsvoorwaarde op een andere manier niet nageleefd, bijvoorbeeld door de aanrekening van boekhoudkundige verliezen, dan is het gevolg dat het gedeelte van de reserve dat op die manier is aangetast, niet meer kan worden uitgekeerd tegen een verlaagd tarief.

Bedrag dat naar de liquidatiereserve kan worden overgeboekt

Het bedrag dat naar een liquidatiereserve kan worden overgeboekt is een gedeelte of het geheel van de *boekhoudkundige winst na belasting*⁴. Dit betekent ook, dat het niet mogelijk is om 'oude' belaste reserves, van een eerder boekjaar over te boeken naar een liquidatiereserve. Een effectieve belasting is niet vereist. Heeft een vennootschap die een liquidatiereserve aanlegt, ook nog fiscale aftrekposten, niet-belastbare bestanddelen zoals de aftrek definitief belaste inkomsten (DBI) en/of verrekenbare verliezen, dan staat de vorming van een liquidatiereserve niet in de weg.

Afzonderlijke aanslag van 10%

Op het bedrag dat door de vennootschap naar de liquidatiereserve wordt overgeboekt, moet zij een afzonderlijke aanslag betalen van 10%⁵. Deze aanslag wordt samen met de vennootschapsbelasting op één aanslagbiljet geheven. Daaruit vloeit overigens ook voort, dat het *niet* om een roerende voorheffing gaat. De aanslag is daardoor niet verrekenbaar met bijvoorbeeld de personenbelasting of inkomstenbelasting op het niveau van de particuliere aandeelhouder. De aanslag vormt ook voor de vennootschap geen aftrekbare last⁶ en evenmin kan de vennootschap er geen voorheffingen of voorafbetalingen mee verrekenen⁷. Een belangrijk aandachtspunt bij de besluitvorming rondom de vorming van de reserve is wel het feit, dat de aanslag betaald moet worden ongeacht de latere evolutie van de reserves van de vennootschap. Het is dus niet uitgesloten dat een vennootschap de afzonderlijke aanslag van 10% betaalt op een reserve, die bij de liquidatie van de vennootschap gewoonweg niet meer bestaat, omdat in de jaren na de liquidatiereserve verliezen werden gemaakt die groter zijn dan de reserves, zodat er geen liquidatiebonus wordt uitgekeerd. De vennootschap kan in dat geval de betaalde belasting niet terugvorderen of op een andere manier compenseren. Vennootschappen die nog (forse) verliezen verwachten, leggen daarom beter geen liquidatiereserve aan⁸. Een ander punt van aandacht is ook het gegeven, dat de liquidatiereserve ook doorwerkt in aftrekposten, die van het vermogen afhangen, zoals de (basis voor de) notionele interestaftrek.

Voorbeeld

De boekhoudkundige winst vóór belasting van een vennootschap over het boekjaar 2020 bedraagt € 65.000, de fiscaal niet-aftrekbare uitgaven € 5.000 en de notionele interestaftrek € 2.000. De vennootschap geniet van het verlaagd tarief in de vennootschapsbelasting.

Er wordt op de jaarvergadering in mei 2021 beslist om de maximale liquidatiereserve aan te leggen. De belastbare winst bedraagt € 68.000. De vennootschapsbelasting op deze winst is € 13.600.

De (boekhoudkundige) winst na vennootschapsbelasting bedraagt daardoor € 51.400. Dit bedrag omvat echter nog de afzonderlijke aanslag van 10%, of anders gezegd: dit bedrag vertegenwoordigt 110% van de netto-liquidatiereserve. De netto-liquidatiereserve is dus gelijk aan € 46.727,27 (€ 51.400 / 110% x 100%). De afzonderlijke aanslag bedraagt dus € 4.672,73 (10% x € 46.727,27).

Merk op, dat het effectieve tarief daardoor in feite slechts 9,09% bedraagt.



De uitkering van een liquidatiereserve

Uitkering als liquidatiebonus

Voor liquidatie-uitkeringen (liquidatieboni) die worden toegekend of betaalbaar gesteld, bedraagt de roerende voorheffing momenteel 30%⁹. Het deel van de liquidatiebonus, dat voortkomt van de liquidatiereserve(s) is echter geen belastbaar roerend inkomen¹⁰ en daardoor is op deze uitkering ook geen roerende voorheffing meer verschuldigd. De afzonderlijke aanslag van 10%, die door de vennootschap werd betaald is dus in zoverre in België bevrijdend (eindhffing).

Uitkering als gewoon dividend

De roerende voorheffing op gewone dividenden bedraagt in België (in beginsel) 30% of voor VVPR¹¹ -bis-dividenden 15%¹². De VVPR-bis-regeling is wel afhankelijk van een reeks voorwaarden en alleen mogelijk voor dividenduitkeringen op nieuwe aandelen op naam die sinds 1 juli 2013 uitgegeven zijn in ruil voor een inbreng in contanten¹³. Bij de toekenning van de dividenden moeten de aandelen bovendien volgestort zijn. Ook deze regeling staat alleen open voor kleine vennootschappen en tot slot is niet onbelangrijk, dat de belastingplichtige de aandelen in volle eigendom in bezit moet hebben gehouden vanaf de inbreng.

Indien de liquidatiereserve als gewoon dividend wordt uitgekeerd, is de uitkering onderworpen aan de roerende voorheffing. Het tarief bedraagt 20% voor een uitkering binnen 5 jaar te rekenen vanaf de laatste dag van het betreffende kalenderjaar (belastbaar tijdperk) en 5% voor een latere uitkering¹⁴. Wordt het dividend aangegeven in de aangifte personenbelasting, dan wordt het in principe afzonderlijk belast tegen 20 of 5%¹⁵. De aanrekening op de liquidatiereserves gebeurt daarbij volgens het FIFO-principe, de oudst gevormde reserves worden geacht eerst te zijn aangetast¹⁶. Daaruit volgt ook, dat op de uitkering van een liquidatiereserve minder belasting moet worden betaald dan op de reguliere dividenduitkering van een andere, 'gewone' belaste reserve.

De combinatie van de 10% afzonderlijke aanslag en de 20% resp. 5% roerende voorheffing levert immers een totaal belastingtarief op van 29,09% of 13,64%, dus minder dan de 30% of 15% roerende voorheffing op een dividenduitkering uit een gewone belaste reserve.

Merk ook op dat de uitkering van een liquidatiereserve na vijf jaar een alternatief vormt voor de VVPR-bis-regeling. Meestal zal het een interessanter alternatief zijn, omdat de voorwaarden voor een fiscaal voordelige uitkering van een liquidatiereserve minder streng zijn dan voor de VVPR-bis. Bovendien is de verlaagde roerende voorheffing toepasselijk op het volledige dividend uit de liquidatiereserve, terwijl voor kleine vennootschappen die werden opgericht vóór 1 juli 2013 het dividend slechts met verlaagde roerende voorheffing kan worden uitgekeerd in de mate dat het wordt toegekend aan de aandelen die werden uitgegeven bij een kapitaalverhoging sinds 1 juli 2013.

Gevolgen voor de inwoner van Nederland

Voor een inwoner van Nederland hebben we echter niet alleen te maken met de Belgische fiscale wetgeving, maar

ook met de Nederlandse fiscale wetgeving. Als binnenlands belastingplichtige¹⁷ wordt de aandeelhouder in ons land in de heffing betrokken voor zijn wereldinkomen ofwel het inkomen waar ter wereld ook verdiend. Dat geldt ook voor de inkomsten uit de aandelen, die hij houdt in een buitenlandse vennootschap. Als de belastingplichtige ten minste 5% aandeelhouder is in een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of deels in aandelen is verdeeld (vooropgesteld dat de vennootschap ook naar Nederlands recht rechtspersoonlijkheid bezit; anders is sprake van een zogeheten hybride-entiteit¹⁸), vallen de door hem gehouden aandelen in box 2¹⁹ (belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang). Daarbij worden dividenduitkeringen belast als een regulier voordeel²⁰ uit een aanmerkelijk belang en liquidatie-uitkeringen als een (fictief) vervreemdingsvoordeel²¹. Voor wat betreft een liquidatie-uitkering wordt al hetgeen boven de verkrijgingsprijs van de betreffende aandelen wordt uitgekeerd als vervreemdingsvoordeel in aanmerking genomen²².

De belastingheffing in box 2 in ons land laat echter onverlet, dat het belastingverdrag tussen Nederland en België²³ (onder voorwaarden) het bronland toestaat belasting te heffen over uitgaande dividenden. Zo staat in art. 10, paragraaf 2, van het belastingverdrag opgenomen, dat dividenden ook in de verdragsluitende Staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat mogen worden belast, maar dat - indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden inwoner is van de andere verdragsluitende Staat is, de aldus geheven belasting niet hoger mag zijn dan: a) 5% van het brutobedrag van de dividenden indien de uiteindelijk gerechtigde een vennootschap is die onmiddellijk ten minste 10% bezit van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt; b) 15% van het brutobedrag van de dividenden in alle andere gevallen. De uitdrukking "dividenden" betekent bij de toepassing van het belastingverdrag:

"inkomsten uit aandelen, winstaandelen of winstbewijzen (...) of andere rechten op een aandeel in de winst, met uitzondering van schuldvorderingen, alsmede inkomsten uit andere vennootschappelijke rechten die volgens de wetgeving van de Staat waarvan de uitkerende vennootschap inwoner is op dezelfde wijze als inkomsten uit aandelen in de belastingheffing worden betrokken"²⁴.

In dat kader is verder relevant, dat in Protocol I bij het belastingverdrag onder 15 expliciet is bepaald, dat voor de toepassing van het verdrag met betrekking tot art. 10 en art. 13 de uitdrukking "voordelen verkregen uit de vervreemding" niet de inkomsten omvat genoten bij het inkopen van aandelen door, of bij de liquidatie van een vennootschap. Die inkomsten worden dus beheerst door de bepalingen van art. 10 (dividendartikel).

De inkomsten in box 2 worden in ons land belast tegen een proportioneel tarief van 26,25% (2021: 26,9%). Nederland houdt daarbij wel rekening met de in België terecht geheven bronheffingen en verleent een vermindering elders belast volgens de verrekeningsmethode²⁵. Bij deze methode wordt de buitenlandse belasting verrekend met de in ons land verschuldigde inkomstenbelasting over dat inkomen.

Voorbeeld

De belastingplichtige ontvangt een dividenduitkering van een Belgische BV. Het bruto-dividend bedraagt € 20.000. Het tarief aan roerende voorheffing in België bedraagt 30%, maar wordt op grond van het belastingverdrag beperkt tot 15%. De ingehouden bronheffing bedraagt daardoor € 3.000. In Nederland worden de inkomsten als een regulier voordeel in box 2 belast tegen een tarief van 26,25% (tarief 2020), zodat de verschuldigde inkomstenbelasting daardoor € 5.250 bedraagt. Nederland verrekent echter de terecht ingehouden bronheffing ad € 3.000, zodat (per saldo) nog een bedrag van € 2.250 op aanslag is verschuldigd.

Uit dit voorbeeld blijkt ook, dat een vermindering van de bronheffing geen enkel effect sorteert. Sterker nog: de Nederlandse schatkist vaart er wel bij. Nederland heft immers (per saldo) belasting bij tot aan het Nederlandse nationale tarief. Indien de belastingplichtige dus een uitkering van dividend ten laste van de liquidatiereserve ontvangt na de 'sperperiode' van 5 jaar, in welk geval de bronheffing slechts 5% bedraagt (bedrag € 1.000), moet hij in Nederland (per saldo) € 4.250 op aanslag betalen en bedraagt de totale belastingdruk nog steeds € 5.250. Als we echter rekening houden met de afzonderlijke aanslag van 10%, die bij het aanleggen van de reserve is geheven van de vennootschap, bedraagt de feitelijke belastingdruk op het dividend (bij een 100% aandeelhouder) zelfs 32,9545%. Omdat de 10% formeel geheven wordt van de vennootschap en zelfs geen roerende voorheffing betreft, kan de belastingplichtige dat bedrag aan belasting niet in het woonland verrekenen en komt hij fors nadeliger uit²⁶. Het voordeel van de liquidatiereserve is als sneeuw voor de zon verdwenen en het instrument is vakkundig omgelegd om in misdaadtermen te spreken.

Conclusie

Kennis van het fiscale recht in meerdere landen is onmisbaar als je een klant bijstand verleent bij een cross border tewerkstelling en/of belegging. In het fiscale vakgebied draai ik ondertussen al ruim 35 jaar mee: eerst een kleine 16 jaar bij de Belastingdienst en nu alweer bijna 19 jaar als belastingadviseur. Daarvan een vijftal jaar bij één van de Big 4, maar de laatste 14 jaar als zelfstandig belastingadviseur met een eigen kantoor vlak bij de landsgrens met België. Die grens is echter voor velen een echt obstakel en niet alleen voor belastingplichtigen, maar ook voor accountants en belastingadviseurs. Te vaak richt een adviseur zich slechts op het interne recht van het bronland en heeft men geen benul van de gevolgen van zo'n keuze in het woonland. Om die reden is permanente educatie en het bijhouden van vakliteratuur voor onze doelgroep een vereiste en dat is uiteraard ook de insteek bij deze kritische bijdrage. Niemand is immers te oud om te leren, of bijstand te zoeken van een collega over de grens, als men zich niet wenst te specialiseren in de (fiscale) rechtstoepassing in twee of meer landen.

1 BS 29 december 2014, nr. 2014021137.

2 Art. 184quater, tweede en derde lid, Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

- 3 De onaantastbaarheidsvoorwaarde is een veelgebruikte term in de Belgische fiscaliteit en in het bijzonder in de Belgische vennootschapsbelasting, en heeft betrekking tot het aanhouden van een reserve op de passiefzijde van de balans voor een bepaalde duur zonder dat deze kan aangewend worden voor uitkering of overboeking naar een andere post van het passief.
- 4 Art. 184quater, tweede en derde lid, WIB 92.
- 5 Art. 219quater, WIB 92.
- 6 Art. 198, § 1, 1°, WIB 92.
- 7 Art. 304, § 2, tweede lid, WIB 92 vermeldt immers de afzonderlijke aanslagen opgelegd op de voet van de artikelen 219 tot 219ter WIB 92 als belastingen waarmee de voorheffingen en voorafbetalingen verrekenbaar zijn, maar niet de afzonderlijke aanslag ingevolge artikel 219quater WIB.
- 8 Volgens de minister van Financiën verhindert het bestaan van boekhoudkundige overgedragen verliezen uit eerdere boekjaren niet, dat er met de winst van het huidige boekjaar een liquidatiereserve wordt aangelegd (Parl. St. Kamer 2014-2015, nr. 672/001, 17), maar daarmee moet toch worden opgelet indien het de bedoeling is om de liquidatiereserve pas bij de vereffening van de vennootschap uit te keren. Indien op dat moment de overgedragen boekhoudkundige verliezen, dus de negatieve reserves nog bestaan, worden zij immers in mindering gebracht van de positieve reserves en dus, indien de 'gewone' belaste reserves ontoereikend zijn, op de liquidatiereserve.
- 9 Art. 269, § 1, 1°, WIB 92.
- 10 Art. 21, 11°, WIB 92.
- 11 VVPR staat voor Verlaagde Voorheffing Précompte Réduit.
- 12 Art. 269, § 2, WIB 92 (meer specifiek 20% voor de dividenden verleend of toegekend uit de winstverdeling van het tweede boekjaar na dat van de inbreng en 15% voor de dividenden verleend of toegekend uit de winstverdeling voor het derde boekjaar en volgende na dat van de inbreng).
- 13 Art. 269 §2, lid 1-3° en 5°, WIB 92.
- 14 Art. 269, § 1, 8° WIB 1992.
- 15 Art. 171, 3°septies WIB 1992.
- 16 Art. 184quater, vijfde lid WIB 1992.
- 17 Art. 1.1 juncto art. 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).
- 18 Zie voor de criteria die Nederland aanlegt bij de beoordeling of een buitenlands samenwerkingsverband voor de toepassing van de Nederlandse regelgeving als een 'vennootschap' of als een transparante entiteit kwalificeert, het Besluit van 17 maart 1997, nr. IFZ97/201, V-N 1997, p. 1456, punt 7, en het Besluit van 18 september 1997, nr. DGO97/00 417, V-N 1997, p. 4373, punt 8.
- 19 Art. 4.6 Wet IB 2001.
- 20 Art. 4.12, onderdeel a, juncto artikel 4.13 Wet IB 2001.
- 21 Art. 4.12, onderdeel a, juncto 4.6, eerste lid, aanhef en onderdeel c, Wet IB 2001.
- 22 Art. 4.34 Wet IB 2001.
- 23 Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van 5 juni 2001, Trb. 2001, 136 (hierna: het belastingverdrag).
- 24 Art. 10, § 4, belastingverdrag.
- 25 Art. 23, § 2, aanhef en subparagraaf c, belastingverdrag juncto art. 15 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.
- 26 Om een bruto-dividend uit de liquidatiereserve uit te keren, is een bruto-inleg nodig van € 22.000 (€ 20.000 / 100 x 110). De heffing bedraagt immers 10% van de netto-liquidatiereserve. Onderaan de streep houdt de belastingplichtige € 14.750 over van een brutobedrag van € 22.000. Bij een reguliere uitkering van € 22.000 aan bruto-dividend had de belastingplichtige in de portemonnee een bedrag overgehouden van € 16.225, dus € 1.475 meer dan bij het gebruik van de liquidatiereserve.



Het pensioenbeleid van de nieuwe Belgische federale regering

Auteur: **mr. S.H.W.A. (Stefan) Bemelmans**

Als promovendus verbonden aan het Expertisecentrum ITEM / Universiteit Maastricht en de Law, Tax & Business Unit van de Universiteit Hasselt (stefan.bemelmans@maastrichtuniversity.nl / stefan.bemelmans@uhasselt.be). Mede mogelijk gemaakt door de financiering van de Belgische Provincie Limburg.

Het is alweer ruim anderhalf jaar geleden, op zondag 26 mei 2019, dat de inwoners van België mochten stemmen voor een nieuwe federale regering. In de daaropvolgende 493 dagen zijn vele verschillende mogelijkheden verkend en intensieve onderhandelingen gevoerd. Uiteindelijk is het de zeven partijen van de Vivaldi-coalitie gelukt om op 30 september 2020 een nieuwe federale regering te formeren.¹ De nieuwe federale regering streeft ingevolge haar regeerakkoord naar een welvarend, solidair en duurzaam België.² Voor de sociale zekerheid betekent dit dat deze enerzijds dient te worden beschermd en dat anderzijds de financiering hiervan op lange termijn veilig dient te worden gesteld. Dientengevolge wordt het Belgisch pensioenstelsel opnieuw in de steigers gezet. In deze bijdrage worden door de auteur de pensioengerelateerde beleidsinitiatieven van de nieuwe federale regering tegen het licht gehouden. Hoewel op het moment van schrijven nog niet alle details bekend zijn, is reeds duidelijk dat de beleidsinitiatieven aansluiten bij de op internationaal en Europese schaal geconstateerde tekortkomingen van het huidige Belgisch pensioenstelsel.

Van basisvoorziening tot belangrijkste toekomstvoorziening

Stijgende levensverwachting katalysator voor pensioenhervormingen

Het Belgisch socialezekerheidsstelsel is in haar 75-jarige geschiedenis reeds met vele uitdagingen geconfronteerd.³ Inmiddels zijn de pensioenvoorzieningen tot de belangrijkste toekomstvoorziening uitgegroeid binnen de Europese Unie.⁴ Pensioeninkomsten dragen namelijk in belangrijke mate bij aan het voorkomen van armoede onder ouderen.⁵ In 2016 liepen nog 18,2% (oftewel 17,3 miljoen) van de inwoners van de Europese Unie die 65 jaar of ouder waren risico op armoede. Het risico op armoede onder de 65-plussers in België (16,4%) was echter lager dan in Duitsland (18,3%), maar hoger dan in Nederland (10%).⁶ Zelfs zonder glazen bol is reeds echter duidelijk dat het Belgisch socialezekerheidsstelsel ook de komende 75 jaar voor de nodige uitdagingen zal komen te staan. De grootste uitdagingen komen hierbij voort uit de alom bekende demografische ontwikkelingen. In bijzonder de stijgende levensverwachting en de daarmee gepaard gaande vergrijzende bevolking geeft aanleiding tot het hervormen van pensioenstelsels. De afgelopen jaren is in België – net zoals in Nederland en Duitsland – namelijk een stijging van de levensverwachting waarneembaar. De levensverwachting in België van mannen stijgt met 7,4 jaar en de levensverwachting van vrouwen stijgt met 6,5 jaar in de periode 2016-2070.⁷ Reeds in 2012 benadrukte de Europese Commissie in het Witboek Pensioen dan ook de onhoudbaarheid van de pensioenstelsels.

Pensioenleeftijd verhogen en vroegpensioen versoberen

Gelet op de voormelde ontwikkelingen zijn gedurende de afgelopen jaren aan de hand van diverse (programma)wetten vele wijzigingen doorgevoerd in het Belgisch pensioenstelsel, maar ook in de pensioenstelsels van haar buurlanden. Teneinde de gevolgen van de demografische ontwikkelingen op de pensioenstelsels te verminderen, wordt enerzijds de pensioenleeftijd verhoogd en anderzijds vervroegde pensioenering (fiscaal) ontmoedigd. In bijzonder de verhoging van de pensioenleeftijd laat altijd veel stof opwaaien. Dit bleek ook toen in 2014 het regeerakkoord van de federale regering Michel I werd gepubliceerd.⁸ In navolging van dit regeerakkoord werd voor het rustpensioen aan de hand van de wet van 10 augustus 2015 zowel de pensioenleeftijd als de minimumleeftijd waarop het mogelijk is om met vervroegd pensioen te gaan verhoogd.⁹ Binnen de eerste pensioenpijl van het Belgisch pensioenstelsel is het namelijk mogelijk om voor het bereiken van de pensioenleeftijd van het rustpensioen vervroegd met pensioen te gaan. Dit is echter enkel mogelijk indien de werknemer een lange loopbaanduur heeft. Ter illustratie: een werknemer die is geboren in juni 1960 kan met 60 jaar – in plaats van 66 jaar – met pensioen gaan indien deze 44 loopbaanjaren heeft bereikt.

Vanuit grensoverschrijdend oogpunt is in dit kader interessant dat een soortgelijke mogelijkheid ook geldt voor werknemers in Duitsland die aanspraak maken op de *Altersrente* (onderdeel van de eerste pensioenpijl). Sinds de inwerkingtreding van het *RV-Leistungsverbesserungsgesetz* in 2014 geldt namelijk dat een *besonders langjährig Versicherte* eerder met pensioen kan gaan indien deze een loopbaanduur kent van 45 jaar.¹⁰ De pensioenleeftijd is echter hoger dan voor het rustpensioen in België. Uitgaande van een werknemer die geboren is in juni 1960 geldt namelijk dat deze na 45 loopbaanjaren met 64 jaar en 4 maanden met pensioen kan gaan.¹¹ De eerste pensioenpijl van het Nederlands pensioenstelsel kent (vooralsnog) geen vergelijkbare mogelijkheid.¹² In navolging van de afspraken die zijn gemaakt inzake het nieuwe Pensioenakkoord wordt momenteel echter onderzocht in hoeverre een dergelijke mogelijkheid ook in het Nederlands pensioenstelsel kan worden ingevoerd.

Belgisch pensioenstelsel opnieuw in de steigers

Zoals uit de navolgende paragrafen zal blijken kent het huidige Belgisch pensioenstelsel nog enkele tekortkomingen en is het vooralsnog niet klaar voor de toekomst. De nieuwe federale regering zet het Belgisch pensioenstelsel dan ook opnieuw in de steigers. In het regeerakkoord zijn namelijk diverse pensioengerelateerde beleidsinitiatieven opgenomen die het fundament dat in de afgelopen jaren werd gelegd verder uitbouwen. De nieuwe minister van Pensioenen (mevrouw Karine Lalieux) heeft namelijk de opdracht om op 1 september 2021 een voorstel aan de Ministerraad voor te

leggen aan de hand waarvan het Belgisch pensioenstelsel kan worden hervormd.¹³ Deze hervorming dient te bewerkstelligen dat zowel de financiële houdbaarheid als de sociale houdbaarheid van het Belgisch pensioenstelsel ook voor de periode na 2040 kan worden gegarandeerd.

Gelet op de voormelde ontwikkelingen heeft het creëren van meer werkgelegenheid dan ook prioriteit volgens de federale regering. Gestreefd wordt naar een minimale werkgelegenheidsgraad van 80% in 2030. Om deze doelstelling te bereiken wordt geïnvesteerd in het optrekken van de loopbaanduur van (oudere) werknemers. Daarnaast blijkt uit het regeerakkoord dat de verschillen tussen de statuten van werknemers, zelfstandigen en ambtenaren worden verkleind waarbij geldt dat de reeds verworven rechten worden gerespecteerd. De federale regering zal hier eind 2021 een voorstel voor formuleren. Voor het Belgisch pensioenstelsel is namelijk kenmerkend dat momenteel nog een strikt onderscheid wordt gemaakt tussen het statuut voor werknemers, zelfstandigen en ambtenaren. Ook binnen het Duits pensioenstelsel wordt momenteel nog een strikt onderscheid gehanteerd tussen werknemers (*Rente*) en ambtenaren (*Pension*). Binnen het Nederlands pensioenstelsel is een dergelijk strikt onderscheid niet aanwezig, zij het dat politieke ambtsdragers bijvoorbeeld wel in aanmerking komen voor de regels die zijn opgenomen in de Algemene pensioenwet politieke ambtsdragers.

In de navolgende twee paragrafen worden de belangrijkste pensioengerelateerde beleidsinitiatieven van de nieuwe federale regering besproken. Allereerst wordt stil gestaan bij de beleidsinitiatieven betreffende de wettelijke pensioenvoorzieningen (eerste pensioenpijler) en daarna wordt stil gestaan bij de beleidsinitiatieven betreffende de bedrijfspensioenvoorzieningen (tweede pensioenpijler).

Wettelijke pensioenvoorzieningen (eerste pensioenpijler)

Minimumpensioen wordt verhoogd

De werknemer die 2/3 (ofwel 30 jaar) van een volledige loopbaan heeft bereikt heeft recht op een minimumpensioen.¹⁴ Voor een volledige loopbaan van 45 jaar bedraagt het rustpensioen van een alleenstaande in 2020 minimaal € 1.291,69 bruto per maand. Hoewel het minimumpensioen de afgelopen jaren meermaals is verhoogd, blijkt uit het in 2018 verschenen Pension Adequacy Report dat in bijzonder het minimumpensioen voor alleenstaanden echter ontoereikend is omdat deze onder de armoedegrens ligt.¹⁵ Teneinde deze tekortkoming op te kunnen lossen is in het regeerakkoord opgenomen dat het minimumpensioen wordt verhoogd *richting* € 1.500 netto per maand voor een volledige loopbaan van 45 jaar. Bij een onvolledige loopbaan wordt het bedrag pro rata verminderd. Met inachtneming van de voor deze maatregel voorziene begroting blijkt deze doelstelling van de federale regering echter nagenoeg onmogelijk te zijn. Volgens CD&V-voorzitter Joachim Coens is er weliswaar sprake van een “duidelijke ambitie”, maar is er volgens open VLD-voorzitter Egbert Lachaert “geen garantie dat je effectief 100 procent op € 1.500 netto eindigt”.¹⁶

Interessant is om hierbij te vermelden dat de Duitse overheid recent heeft besloten om per 1 januari 2021 een *Grundrente* in te voeren in de eerste pensioenpijler (*gesetzliche Rentenversicherung*).¹⁷ In tegenstelling tot het minimumpensioen in België is de Grundrente echter geen minimumpensioen, maar een toeslag waarop aanspraak kan worden gemaakt indien aan de voorwaarden is voldaan.¹⁸

Het deeltijdpensioen en de pensioenbonus

Zoals in de voorgaande paragraaf is vermeld, investeert de federale regering in het optrekken van de loopbaanduur van (oudere) werknemers. In dit kader wordt allereerst een deeltijdpensioen ingevoerd. Het deeltijdpensioen werd reeds in 2014 voorgesteld in het rapport van de Academische Raad Pensioenen.¹⁹ In het regeerakkoord wordt uitdrukkelijk vermeld dat het deeltijdpensioen niet de andere regelingen inzake het einde van een loopbaan vervangt. Het deeltijdpensioen wordt namelijk een aanvullende maatregel inzake het einde van de loopbaan en staat voor zowel werknemers als voor zelfstandigen en ambtenaren open die voldoen aan de voorwaarden voor het vervroegd pensioen.

Daarnaast wordt ook de pensioenbonus ingevoerd. De pensioenbonus bewerkstelligt dat werkenden die langer doorwerken meer pensioen opbouwen. Alle werknemers, zelfstandigen en ambtenaren zullen namelijk vanaf het moment dat zij voldoen aan de regels voor het vervroegd pensioen de pensioenbonus opbouwen. De achterliggende doelstelling van de pensioenbonus is om werknemers, zelfstandigen en ambtenaren te stimuleren langer door te werken. Deze doelstelling past dan ook bij het reeds eerder ingezette pad om (oudere) werknemers zo lang als mogelijk aan het werk te houden. De pensioenbonus is echter een oude bekende. België kende namelijk reeds een pensioenbonus van 2006 tot 2015. Deze ‘oorspronkelijke’ pensioenbonus werd door de federale regering Verhofstadt II via het Generatiepact geïntroduceerd.²⁰ Na het doorvoeren van een aantal wijzigingen is uiteindelijk besloten om de regeling omtrent de pensioenbonus met ingang van 1 januari 2015 af te schaffen.²¹ Een van de redenen voor de afschaffing was omdat uit onderzoek zou zijn gebleken dat de pensioenbonus op zich de mensen er niet toe aanzet langer te werken.²² Het is dan ook opvallend dat de nieuwe federale regering ervoor kiest de pensioenbonus opnieuw te introduceren. Op het moment van schrijven is echter nog niet bekend op welke wijze deze ‘nieuwe’ pensioenbonus vorm gegeven zal worden.

Bedrijfspensioenvoorzieningen (tweede pensioenpijler)

Bedrijfspensioen momenteel ontoereikend

Uit de voorgaande paragrafen is gebleken dat de eerste pensioenpijler als onderdeel van het Belgisch sociaalzekerheidskader erg onder druk is komen te staan. Volgens de Europese Commissie dient de deelname aan aanvullende pensioenpaarregelingen – waaronder bedrijfspensioenvoorzieningen – dan ook (fiscaal) te worden bevorderd. Binnen de Europese Unie bestaan momenteel echter opvallende verschillen ten aanzien van de deelname aan bedrijfspensioenvoorzieningen. Voor België en Nederland geldt dat – in tegenstelling tot in



Duitsland – het grootste deel van de werknemers zowel in de eerste pensioenpijler als in de tweede pensioenpijler pensioen opbouwt.²³ Met name Nederland kent een brede dekkinggraad. In Nederland bouwt namelijk 88% van de werknemers een bedrijfspensioen op, gevolgd door Denemarken (63,4%) en België (59,6%). Bij de Belgische dekkinggraad dient echter een belangrijke kanttekening te worden geplaatst. België kent namelijk weliswaar een relatief hoge dekkinggraad, maar er wordt slechts weinig bedrijfspensioen daadwerkelijk opgebouwd waardoor de toegevoegde meerwaarde van een bedrijfspensioen ten opzichte van een wettelijk pensioen voornamelijk nog zeer gering is.²⁴ Reeds in 2014 kwam de Academische Raad Pensioenen tot dezelfde conclusie.²⁵

Ook uit de door het adviesbureau Mercer jaarlijkse gepubliceerde Global Pension Index blijkt dat de opbouw van bedrijfspensioenen binnen het Belgisch pensioenstelsel verbetering behoeft. In de eind oktober uitgebrachte versie van 2020 is voor het eerst namelijk ook België in de vergelijking opgenomen. België is op plaats 16 van 39 geëindigd, waarbij geldt dat Nederland net zoals de afgelopen jaren wederom op de eerste plaats is geëindigd. In de Global Pension Index zijn een aantal aanbevelingen voor België opgenomen.²⁶ De eerste betreft dat België een minimumniveau van verplichte bijdragen aan bedrijfspensioenvoorzieningen zou moeten introduceren. Daarnaast wordt ook als aanbeveling opgenomen dat België de arbeidsparticipatie van oudere werknemers dient te vergroten. De wijze waarop de nieuwe federale regering aan deze tweede aanbeveling gehoor zal geven is reeds in de voorgaande paragrafen uitgewerkt. In de navolgende twee paragrafen worden daarentegen de beleidsinitiatieven uitgewerkt die betrekking hebben op de eerste aanbeveling die is opgenomen in de 2020 editie van de Global Pension Index.

Aanvullend pensioenplan voor alle werknemers

Uit het regeerakkoord blijkt dat ook de nieuwe federale regering zich bewust is van het feit dat de huidige opbouw van bedrijfspensioenvoorzieningen ontoereikend is om de pensioenuitkeringen uit de eerste pensioenpijler aan te vullen. Dientengevolge wordt samen met de sociale partners onderzocht op welke wijze gerealiseerd kan worden dat voor alle werknemers zo snel als mogelijk een aanvullend pensioenplan kan worden ingevoerd. Als voorwaarde wordt gesteld dat dit aanvullend pensioenplan minimaal een bijdrage van 3% van het brutoloon van de werknemer dient te omvatten. Dit beleidsinitiatief past niet alleen goed binnen hetgeen dat in de voorgaande paragraaf is uitgewerkt, maar past ook goed binnen het recent door de Europese Commissie gepubliceerde actieplan om de kapitaalmarktunie te versterken.²⁷ In dit actieplan worden namelijk door de Europese Commissie aanbevelingen aangedragen om het pensioensparen te stimuleren in Europese lidstaten waarin momenteel voornamelijk wordt geleund op de wettelijke pensioenen (zoals in België).

In het kader van de bedrijfspensioenvoorzieningen is daarnaast ook een belangrijke rol weggelegd voor pensioenfondsen en verzekeraars. Het beleggingsbeleid is momenteel van grote invloed op het succes van bedrijfspensioenvoorzieningen. De federale regering acht een duurzaam beleggingsbeleid dat voldoet aan de ESG-factoren dan ook van groot belang.²⁸ De federale regering zal onderzoeken op welke

wijze kan worden bewerkstelligd dat het beleggen in sectoren die schadelijk zijn voor het milieu en de gezondheid worden ontmoedigd. Tegelijkertijd wordt onderzocht op welke wijze beleggingen die voldoen aan de ESG-factoren kunnen worden aangemoedigd. Ook het rendement is echter van grote invloed op het succes van bedrijfspensioenvoorzieningen. Teneinde het rendement van bedrijfspensioenvoorzieningen te kunnen verhogen worden de kosten die verbonden zijn aan de pensioendienstverlening van pensioenfondsen en verzekeraars verlaagd. In samenwerking met de stakeholders wordt daarbij onderzocht op welke wijze gekomen kan worden tot een verdere verlaging van de kosten die gepaard gaan met de pensioendienstverlening. Tot slot wordt ook onderzocht met welke juridische belemmeringen pensioenfondsen en verzekeraars worden geconfronteerd. Ook het oplossen van eventuele juridische belemmeringen kan namelijk bijdragen aan een verdere verlaging van de kosten en komt de hoogte van de bedrijfspensioenvoorzieningen ten goede.

Evaluatie pensioenbeleid: realiteit of toekomstmuziek?

Deze bijdrage heeft in kaart gebracht dat het huidige Belgisch pensioenstelsel enkele tekortkomingen kent. Het is dan ook een goede ontwikkeling dat de pensioengerelateerde beleidsinitiatieven uit het regeerakkoord van de nieuwe federale regering tegemoetkomen aan deze tekortkomingen. Tegelijkertijd kan echter de vraag worden gesteld of de voorgestelde beleidsinitiatieven toereikend zullen zijn. De soep wordt namelijk niet zo heet gegeten als dat deze wordt opgediend. Het verhogen van het minimumpensioen tot € 1.500 netto per maand blijkt namelijk nagenoeg niet haalbaar en de pensioenbonus is eigenlijk niet nieuw maar een oude bekende. De komende jaren moeten uitwijzen of het pensioenbeleid van de nieuwe federale regering zal leiden tot een toekomstbestendiger pensioenstelsel. De ontwikkelingen hieromtrent worden in ieder geval door de auteur van deze bijdrage met veel belangstelling gevolgd en nauwlettend in de gaten gehouden.

Ter afsluiting dient nog te worden opgemerkt dat het hervormen van het Belgisch pensioenstelsel de uitgelezen kans is om eventuele grensoverschrijdende knelpunten op te lossen. Daarnaast dienen door de federale regering ook de potentiële grenseffecten van nieuwe pensioengerelateerde wetgeving in acht te worden genomen. In het regeerakkoord is namelijk weinig aandacht voor grensregio's terug te vinden en wordt niets vermeld over de wijze waarop (toekomstig) beleid dan wel toekomstige wet- en regelgeving wordt getoetst op potentiële grenseffecten.²⁹

1 De naam Vivaldi-coalitie is een verwijzing naar de componist Vivaldi van 'De vier jaargetijden'. Oud-minister van Pensioenen Alexander De Croo is de nieuwe premier van België. Een volledig overzicht van alle leden van de nieuwe federale regering kan worden geraadpleegd via de website <https://www.federale-regering.be/nl>.

2 A. De Croo & P. Magnette, 'Regeerakkoord. Voor een welvarend, solidair en duurzaam België', Brussel 30 september 2020; zie ook https://www.belgium.be/sites/default/files/Regeerakkoord_2020.pdf.

3 De Besluitwet betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders van 28 december 1944 (BS 30 december 1944) wordt gezien als het

- beginpunt van de sociale zekerheid in België. In 2019 is de 75ste verjaardag van de sociale zekerheid in België gevierd; zie ook <https://www.75jaarsocialezekerheid.be/nl/>. Voor een nadere uitwerking van de geschiedenis van het Belgisch stelsel wordt verwezen naar Y. Stevens e.a., *Handboek socialezekerheidsrecht*, Morsel: Intersentia 2020, p. 41-58.
- 4 Europese Commissie, *Pension Adequacy Report 2018: current and future income adequacy in old age in the EU (volume 1)*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2018, p. 27 en 47.
 - 5 Zo ook Y. Stevens, *Ontwikkelingen van de sociale zekerheid 2011-2016*, Brugge: Die Keure 2016 p. 581.
 - 6 Europese Commissie, *Pension Adequacy Report 2018: current and future income adequacy in old age in the EU (volume 1)*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2018, p. 31.
 - 7 Europese Commissie, *The 2018 Ageing Report*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2018, p. 276.
 - 8 C. Hendrickx, 'Pensioenhervorming: fiscaal bekeken', *TFR* 2014-471, p. 919.
 - 9 Wet van 10 augustus 2015 tot verhoging van de wettelijke leeftijd voor het rustpensioen en tot wijziging van de voorwaarden voor de toegang tot het vervroegd pensioen en de minimumleeftijd voor het overlevingspensioen (BS 21 augustus 2015).
 - 10 BGBl. (I) 2014/27, 787.
 - 11 § 236b SGB VI.
 - 12 In Nederland is hier echter reeds jaren discussie over, zie bijvoorbeeld H.M. Kappelle, 'Na 45 jaar werken met pensioen; een maatschappelijke oplossing via de fiscaliteit', *WFR* 2018/191.
 - 13 De randvoorwaarden waar deze hervorming aan dient te voldoen zijn opgenomen op pagina 22 en 23 van het regeerakkoord.
 - 14 Ingevoerd door de wet van 8 augustus 1980 betreffende budgettaire voorstellen 1979-1980 (BS 15 augustus 1980) en uitgevoerd door KB 22 september 1980 tot uitvoering van de artikelen 152, 153 en 155 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 (BS 27 september 1980).
 - 15 Europese Commissie, *Pension Adequacy Report 2018: current and future income adequacy in old age in the EU (volume 2)*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2018, p. 13.
 - 16 Zie nader <https://www.vrt.be/vrtnws/nl/2020/10/04/minimumpensioen/>.
 - 17 BGBl. (I) 2020/38, 1879.
 - 18 Zie nader B. Klopstock, 'Die Grundrente im Lichte des europäischen Koordinierungsrechts', *NJW* 2020/3279.
 - 19 Commissie Pensioenhervorming, *Een sterk en betrouwbaar sociaal contract*, Brussel: FOD Sociale Zekerheid 2014. Zie nader <https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/rapport-pensioencommissie-2040-nl.pdf>.
 - 20 Wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact (BS 30 december 2005).
 - 21 Programmawet van 19 december 2014 (BS 29 december 2014).
 - 22 *Belgische kamer van volksvertegenwoordigers* 2014/15, 0672, nr. 014, p. 4.
 - 23 Zie bijvoorbeeld N.D. de Graaf & C.E. Kortleve, 'Nederlandse pensioenen vanuit Europees perspectief', *TPV* 2019/3.
 - 24 Europese Commissie, *Pension Adequacy Report 2018: current and future income adequacy in old age in the EU (volume 1)*, Luxemburg: Bureau voor publicaties van de Europese Unie 2018, p. 79-83.
 - 25 Commissie Pensioenhervorming, *Een sterk en betrouwbaar sociaal contract*, Brussel: FOD Sociale Zekerheid 2014, p. 176. Zie nader <https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/rapport-pensioencommissie-2040-nl.pdf>.
 - 26 Mercer CFA Institute Global Pension Index, Melbourne: Mercer 2020, p. 28. Zie nader <https://www.pensioenfederatie.nl/stream/mcgpi-2020-full-report.pdf>.
 - 27 Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's betreffende een kapitaalmarktenunie ten dienste van mensen en ondernemingen (een nieuw actieplan), COM(2020) 590 definitief.
 - 28 De afkorting ESG staat voor *Environmental, Social & Governance*.
 - 29 Hierbij dient erop gewezen te worden dat de Nederlandse Tweede Kamer sinds enige tijd de Leidraad Grenseffecten hanteert bij de ontwikkeling van nieuw beleid dan wel nieuwe wet- en regelgeving. De Leidraad Grenseffecten is mede dankzij het Expertisecentrum ITEM tot stand gekomen en kan geraadpleegd worden via de volgende link: https://www.kcwj.nl/sites/default/files/leidraad_grenseffecten_definitief.pdf.

Nieuwe premiegrenzen (Beitragsbemessungsgrenzen) vanaf 2021

Auteur: **Torsten Viebahn**
 Werkzaam bij STRICK Rechtsanwälte & Steuerberater (viebahn@strick.de)

Wat zijn Beitragsbemessungsgrenzen, de premiegrenzen, eigenlijk? Hoe hoog zijn deze? Waarom worden ze ieder jaar aangepast? Deze vragen worden onderstaand beantwoord.

Vanaf 2021 bestaan er voor de wettelijke basiszorg- en pensioenverzekering nieuwe premiegrenzen. Deze bedragen worden, net als ieder jaar, aan de algemene ontwikkeling van de inkomsten aangepast. Het Duitse Bundeskabinett heeft een desbetreffende verordening uitgevaardigd.

Wijzigingen bij de wettelijke zorgverzekering

Vanaf 01-01-2021 stijgt de premiegrens bij de wettelijke zorgverzekering naar jaarlijks € 58.050,00 (€ 4.837,50 per maand). De loongrens voor verplichte particuliere zorgverzekering

(Versicherungspflichtgrenze) ligt dan bij € 64.350,00 jaarlijks (€ 5.362,50 per maand).

De premies zorgverzekering moeten worden betaald over het salaris van de werknemers, tot aan het bedrag van de loongrens. Over het inkomen wat daarboven ligt, hoeven geen premies te worden betaald.

Werknemers moeten bij een inkomen tot aan de loongrens voor verplichte particuliere zorgverzekering bij een wettelijke zorgverzekeraar verzekerd zijn. Werknemers die een salaris ontvangen dat boven deze grenzen ligt, kunnen zich particulier laten verzekeren. Zij kunnen echter ook vrijwillig verzekerd blijven bij de wettelijke zorgverzekeraar. Bijzondere regelingen gelden voor ambtenaren en zelfstandigen; zij kunnen zich altijd particulier verzekeren.



Wijzigingen bij de wettelijke pensioenverzekering

Vanaf 2021 bestaan er bij de wettelijke pensioenverzekering ook nieuwe loongrenzen voor de berekening van de premies. Hier gelden nog steeds verschillende loongrenzen voor de oude deelstaten enerzijds en de nieuwe deelstaten anderzijds. Bij de premies zorgverzekering bestaat er, zoals hierboven al aangegeven, geen verschil meer tussen de oude en nieuwe deelstaten (*Ost-West*).

Vanaf 01-01-2021 wordt de premie voor de wettelijke pensioenverzekering berekend op basis van een maximumbedrag van € 7.100,00 per maand (€ 85.200,00 per jaar) in de oude deelstaten en € 6.700,00 per maand (€ 80.400,00 per jaar) in de nieuwe deelstaten.

Bij de pensioenverzekering van de Knappschaft stijgt deze inkomensgrens naar € 8.700,00 in de oude en € 8.250,00 in de nieuwe deelstaten.

De vorenstaande bedragen worden jaarlijks aan de ontwikkelingen van de inkomens aangepast om de sociale zekerheid van de werknemers stabiel te houden.

Zonder deze aanpassingen zou het kunnen gebeuren dat verzekerden in de wettelijke pensioenverzekering - ondanks stijgend inkomen - in verhouding lagere pensioenen zouden krijgen. Dat is omdat over inkomsten die boven de premiegrens liggen geen premies meer worden betaald en er dus geen andere pensioenaanspraken meer worden verworven.

Zonder deze aanpassingen zou een ander gevolg zijn dat werknemers met hogere inkomsten naar verhouding steeds geringere premies zouden moeten betalen voor de wettelijke sociale verzekering wat vanuit sociaal verzekeringspolitiek oogpunt niet wenselijk is.

De premiegrenzen voor de wettelijke pensioenverzekering hebben ook gevolgen voor het recht inzake arbeidsovereenkomsten.

Vaak wordt er in de arbeidsovereenkomsten geregeld dat de overuren die de werknemer verricht, door de betaling van het salaris zijn afgedaan. Een dergelijke regeling is volgens de jurisprudentie van het Bundesarbeitsgericht in beginsel vernietigbaar. Iets anders geldt echter bij "hogere inkomens". Bij hogere inkomens, namelijk bij inkomens die liggen boven de premiegrens wettelijke pensioenverzekering, worden dergelijke regelingen in arbeidsovereenkomsten als rechtsgeldig beschouwd.

Werknemersparticipaties: hoe de fiscale gevolgen een impact hebben op de werkgeverskosten

Auteurs: **Mr. C.A. Schutte** en **Mr. M.A. Baas**

Respectievelijk werkzaam als Senior Manager, Global Employment Services (C.Schutte@deloitte.nl) en Analyst, Business Tax, bij Deloitte Belastingadviseurs (M.Baas@deloitte.nl)

Een variabele werknemersbeloning, bijvoorbeeld in de vorm van een bonus in geld, biedt mogelijkheden om de betrokkenheid van medewerkers bij een bedrijf positief te beïnvloeden. Voor dat doel wordt ook steeds vaker het middel van werknemersparticipaties ingezet. In deze bijdrage worden drie relatief populaire vormen van werknemersparticipaties besproken, met hun bijhorende fiscale aspecten. Ook gaan we in op de kostenaspecten daarvan voor de werkgever. Afgesloten wordt met relevante vragen die als richtlijn kunnen dienen bij de implementatie of herziening van een werknemersparticipatieplan.

Het toekennen van variabele werknemersbeloningen – gekoppeld aan het resultaat van het bedrijf - kan een toevoeging zijn aan het arbeidsvoorwaardenpakket van een bedrijf. Een variabele werknemersbeloning geeft namelijk niet alleen een incentive tot het leveren van een bepaalde prestatie, maar draagt ook aan de betrokkenheid bij, de verbondenheid met en de continuïteit van het bedrijf. Als werkgevers een variabele werknemersbeloning hebben opgenomen in het arbeidsvoorwaardenpakket, is dit veelal in de vorm van een bonus. Behalve de bonus in geld, zijn er echter ook diverse vormen van werknemersparticipaties.

Naast de gevolgen voor de werknemers spelen de kosten voor de werkgever natuurlijk ook een rol. Zeker met het oog op onderstaande ontwikkelingen, kan het nu een goed moment zijn om huidige regelingen tegen het licht te houden, of na te denken over invoering van een dergelijke regeling:

- Verschillende bedrijven zijn op zoek naar mogelijkheden om de bedrijfsstrategie te ondersteunen en werknemers te laten meedelen in succes. Zeker voor bedrijven met een huidige lagere aandelenkoers, omzet of winst is - als nu wordt gestart met participatie - het potentiële voordeel voor de werknemer interessant. Een lange termijnbeloning kan dus een mooi middel zijn om werknemers enthousiast te houden en biedt de kans om werknemers goedkoop in te laten stappen in het bedrijf.
- Verbinding tussen werkgever en werknemer is in een virtuele wereld belangrijker dan ooit. Als werknemers profiteren van toekomstig succes en/of aandeelhouder worden in het bedrijf, zullen de belangen van het bedrijf nog meer gezamenlijke belangen worden. Met werknemersparticipaties die afhankelijk zijn van inzet en/of het resultaat van het bedrijf, kan de werkgever de verbinding, ondanks de virtuele wereld, vergroten.

- Als gevolg van de COVID-19-situatie zullen veel grensarbeiders en expats een veranderd werkpatroon hebben. Dit kan tot andere fiscale gevolgen leiden en daarmee ook een effect hebben op de kosten.

In deze bijdrage gaan wij in op drie relatief populaire vormen van werknemersparticipaties en bijhorende fiscale aspecten. Vervolgens gaan wij in op kostenaspecten voor de werkgever. Wij sluiten af met enkele relevante vragen die als richtlijn kunnen dienen bij herziening of implementatie van een werknemersparticipatieplan.

Populaire werknemersparticipaties en de Nederlandse fiscale gevolgen

Binnen Nederlandse bedrijven met een werknemersparticipatie zijn meerdere vormen van participaties, combinaties van regelingen en specifieke termen in omloop. Als we kijken naar de kenmerken van al deze regelingen, is er een splitsing in drie “categorieën” te maken, ieder met eigen voor- en nadelen. Hieronder is een overzicht opgenomen van deze participaties, kenmerken en algemene fiscale gevolgen voor de werkgever.

Aandelen(koop)plan

Een aandelen(koop)plan geeft de werknemers een mogelijkheid om aandeelhouder te worden, met of zonder investering door de werknemer. Als aandeelhouder kan de werknemer profiteren van dividend, waardeinstijging van de aandelen en mogelijk stemrecht. Veelal werkt de werkgever bij een aandelenkoopplan met een bepaalde korting, of gratis verstrekking van extra aandelen, om te stimuleren dat de werknemers investeren in het bedrijf.

Voor de loonheffingen is de verstrekte korting of de waarde van het aantal gratis gegeven aandelen belastbaar loon. Het voordeel dient verwerkt te worden in de salarisadministratie van de maand waarin de korting verkregen is. Toekomstige waardeinstijgingen en dividenduitkeringen zijn niet belast in de loonsfeer.

Voor de werkgever zijn de kosten die gepaard gaan met het aandelen(koop)plan doorgaans niet aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting.

Aandelenoptierechten

Een aandelenoptie betreft het recht van werknemers om aandelen in het bedrijf van de werkgever te kopen tegen een vooraf vastgestelde prijs.

Aandelenopties zijn belast voor de loonheffingen op het moment van uitoefenen. Dit is het moment waarop de werknemer aangeeft de aandelen te willen ontvangen tegen betaling van een vooraf vastgestelde uitoefenprijs. Vanaf het moment van uitoefening valt de potentiële waardeaanwinst en dividenduitkering bij de werknemer doorgaans in box 3.

Voor de werkgever zijn de kosten die gepaard gaan met de aandelenoptierechten doorgaans niet aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting.

Winstdeling / Stock Appreciation Rights (cash-incentives)

Een Stock Appreciation Right (SAR) is een winstrecht gelijk aan de waardeinstijging van de aandelen. De uitgekeerde bonus in geld (winstdeling) is vaak afhankelijk van de bedrijfsresultaten en het persoonlijk functioneren over één jaar, waar de uitbetaling van SARs vaak afhankelijk is van de waardeinstijging van de aandelen of winst van de werkgever over een langere periode.

Het daadwerkelijk uitgekeerde bedrag is belastbaar loon voor de loonheffingen op het moment van uitbetaling. Het loontarief voor bijzondere beloningen is hierop van toepassing. In de vennootschapsbelasting is de waarde van de winstdeling bij toekenning aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting, met uitzondering van het toekennen van deze winstdeling aan hoog verdienende werknemers¹.

Onder aan de pagina een kort samenvattend overzicht van de voor- en nadelen per regeling:

Kostentechnische afwegingen werknemersparticipaties

Voor veel bedrijven zijn de salariskosten van haar werknemers de grootste kostenpost. Het is daarom van belang om de bestede euro's zo nuttig mogelijk in te zetten, waarbij de uitkomst van het beste pakket van totale arbeidsvoorwaarden verschilt per bedrijf en type werknemers. Naast de kosten spelen natuurlijk ook bedrijfsmatige vragen als ‘Heb ik nu geld

Aandelen(koop)plan

De werknemer ontvangt gratis aandelen of koopt aandelen in de werkgever.



- De werknemer wordt aandeelhouder en dividend en waardeinstijgingen zijn niet belast als loon.
- Door het financiële belang wordt prestatie gestimuleerd.
- Stemrechten kunnen worden beperkt.
- Performance voorwaarden kunnen worden toegevoegd.



- De werknemer moet investeren, of vooraf belasting betalen.
- Doorgaans geen aftrek van de kosten voor de werkgever voor vennootschapsbelasting.

Aandelenoptierechten

De werknemer ontvangt een recht om aandelen te kopen binnen een bepaalde periode en tegen een vooraf vastgestelde prijs.



- Een beperkte investering van de werknemer is nodig.
- Belangen van de werkgever en werknemer worden op elkaar afgestemd.
- Performance voorwaarden kunnen worden toegevoegd.
- Geen belastingheffing van de werknemer vooraf.



- Risico dat de waarde van de opties lager is dan de vooraf vastgestelde prijs en de aandelen niet verkregen kunnen worden.
- Doorgaans geen aftrek van de kosten voor de werkgever voor vennootschapsbelasting.

Winstdeling/Stock Appreciation rights

De werknemer ontvangt een bedrag in geld, welk bedrag afhankelijk is van de waardeontwikkeling van de werkgever.



- Performance voorwaarden kunnen toegevoegd worden om prestatie en motivatie te stimuleren.
- Geen belastingheffing van de werknemer vooraf.
- Doorgaans een aftrek van de kosten voor de werkgever voor vennootschapsbelasting.



- Geen investering vooraf door de werknemer.
- De werknemer wordt geen aandeelhouder en profiteert niet van latere waardeinstijgingen.
- De werkgever heeft een directe cash-out.
- Voor groeiende bedrijven kan de accounting impact nadelig zijn i.v.m. jaarlijkse herwaardering.



om een bonus uit te betalen?’, ‘Wil ik mijn werknemer aandelen met of zonder stemrecht geven?’ en ‘Welke voorwaarden verbind ik aan het aandelenplan?’. Deze vragen kunnen wij niet beantwoorden voor werkgevers, maar wij kunnen wel enkele kostentechnische handvatten bieden:

1. Lange termijn beloning in geld

Als salarissen bevroren worden, kan de werkgever kijken naar alternatieven om haar personeel voor langere tijd aan het bedrijf te binden en financieel perspectief te bieden.

Als stimulans voor werknemers om het bedrijf samen door de COVID-19 crisis heen te slaan, kan de werkgever denken aan een lange termijn beloning in geld. De werknemer krijgt een bonus in geld uitgekeerd indien het bedrijf na een bepaalde periode, bijvoorbeeld een aantal jaar, een bepaalde aandelenkoers heeft of een bepaalde omzet of winst heeft gerealiseerd. Voor de werkgever die haar werknemers toch graag meer wil betrekken bij de resultaten van het bedrijf, is dit een risicobeperkende vorm van de werknemersparticipaties die vooralsnog geen invloed heeft op de liquiditeit van het bedrijf.

2. TEQ (tax equalization)

De belastingheffing over lange termijn beloningen wordt fiscaal primair toegerekend aan het land waar de werkzaamheden door de werknemer zijn verricht in een bepaalde ‘inverdienperiode’. Dit laatste is doorgaans een periode van drie tot vijf jaar. In de huidige tijden van thuiswerken en aangepaste reispatronen voor expats en grensarbeiders, kan deze toerekening veranderen en complex(er) worden. De combinatie van de diverse van toepassing zijnde belastingregels en tarieven in meerdere landen, leidt vaak tot onduidelijkheid, discussie of ontevredenheid.

Om de werknemer vooraf duidelijkheid te geven over de belastingdruk en om te voorkomen dat een werknemer vanuit fiscale overwegingen kiest voor een bepaalde uitzending of een bepaald werkpatroon, kan een TEQ (tax equalization) afspraak uitkomst bieden. De werknemer betaalt in dat geval de belasting die afgedragen had moeten worden, indien de werknemer niet op uitzending was geweest.

Voor een gemiddelde Nederlandse werkgever met uitgezonden werknemers naar het buitenland kan dit mogelijk ook voordelen opleveren. De werknemer betaalt namelijk “fictieve” belasting over het voordeel tegen het Nederlandse tarief, terwijl de werkgever de daadwerkelijke belasting in de werklanden betaalt. In vergelijking met het Nederlandse inkomstenbelastingtarief is de belasting in andere landen vaak lager. Een TEQ-afpraak biedt op deze manier ook een voordeel voor de werkgever. Uiteraard is het mogelijke voordeel afhankelijk van de landen waarnaar werknemers uitgezonden worden.

3. Net settlement als alternatief voor sell-to-cover

Veel bedrijven met een werknemersparticipatieregeling maken op dit moment gebruik van een ‘sell-to-cover’ settlement om te voorkomen dat werknemers de belasting over aandelen uit hun reguliere netto salaris moeten betalen. Bij een ‘sell-to-cover’ wordt het bruto aantal aandelen aan de werknemer geleverd, terwijl direct een gedeelte ter grootte van de loonbelastingsschuld wordt verkocht op de beurs of teruggekocht wordt door de werkgever. Effectief ontvangen de werknemers dus alleen het netto aantal aandelen. Voor werknemers biedt deze

vorm van settlement veel gemak, maar voor de werkgever kleven er twee mogelijke nadelen aan de ‘sell-to-cover’ settlement:

- Er komt een groot aantal aandelen op hetzelfde moment de markt op, wat een mogelijke druk veroorzaakt op de aandelenkoers. Dit is met name het geval voor grote (beursgenoteerde) ondernemingen, waarbij op één of twee momenten per jaar de aandelen voor alle deelnemers geleverd worden.
- Ook al ontvangen de werknemers feitelijk alleen het netto aantal aandelen, het volledige aantal aandelen wordt gezien als niet-aftrekbare last voor de vennootschapsbelasting voor de werkgever.

Een mogelijk alternatief voor een ‘sell-to-cover’ settlement is de ‘net settlement’, waarbij wordt afgesproken dat de werknemers het netto aantal aandelen krijgen, alsmede een bedrag in geld ter dekking van de loonbelasting. Voor de werknemer verandert qua uitkomst dus niets, maar de werkgever hoeft minder aandelen op de markt te brengen, waardoor de kans op druk op de aandelenkoers aanzienlijk kleiner wordt. Bijkomend voordeel van de ‘net settlement’ is dat het contante gedeelte van de uitkering onder voorwaarden aftrekbaar is voor de vennootschapsbelasting.

4. Omzetting aandelenplan naar cashplan

Maak je als werkgever gebruik van een aandelenplan, maar zie je dat het merendeel van de werknemers een aandelenplan vooral ziet als extra geld en de aandelen niet lang aanhoudt? Dan kun je als werkgever beter af zijn met een bonus in geld. Er zal natuurlijk wel een directe cash-out zijn, maar de kosten zijn in ieder geval aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting, waardoor de netto kosten voor het bedrijf lager zijn.

Richtlijnen voor werknemersparticipaties

Met zoveel verschillende mogelijkheden om werknemers meer betrokken te houden bij het bedrijf en financieel perspectief te bieden, is het belangrijk om een goede afweging te maken. Zoals gezegd, vormen personeelskosten veelal de grootste kostenpost voor een bedrijf. In de ideale wereld wordt elke euro aan personeelskosten daarom zo goed mogelijk besteed en brengt deze maximale waardering van de werknemers met zich. Afhankelijk van het bedrijf, de lange termijn strategie en de wensen van werknemers, kan een werknemersparticipatieplan een waardevolle toevoeging zijn aan het arbeidsvoorwaardenpakket. Daarbij moet de werkgever wel altijd blijven nadenken welke vorm van werknemersparticipaties het beste bij het bedrijf past en hoe het budget het beste ingezet wordt. Want hoe gaan werknemers om met de aan hun uitgekeerde aandelen? Kunnen de werknemers de verschuldigde loonbelasting over de aandelen uit eigen middelen financieren? Mag/kan de werkgever onder de huidige omstandigheden een bonus in geld uitkeren? Past een TEQ-afpraak bij het bedrijf? In welke mate kan de werkgever aandelen op de markt brengen zonder dat het een koersdaling met zich meebrengt? Dit zijn allemaal relevante vragen die beantwoord zullen moeten worden, alvorens een verantwoorde keuze te kunnen maken tussen de verschillende soorten werknemersparticipatie.

¹ Een hoog verdienende werknemer is op basis van artikel 10 lid 1 sub j Wet op de Vennootschapsbelasting een werknemer van wie het loon op jaarbasis meer bedraagt dan € 581.000 (salarisgrens voor 2020).

Het thuiswerken vanuit een (Nederlands) arbeidsrechtelijk perspectief

Auteurs: **mr. H.W. van Osch** en **mr. N. Hendriks**

Beiden advocaat arbeidsrecht bij HVG Law (huub.van.osch@hvglaw.nl en nikki.hendriks@hvglaw.nl)

Toen Nederland in maart 2020 werd getroffen door het covid19-virus, nam het kabinet strenge maatregelen. Sommige sectoren gingen in volledige lockdown en andere sectoren werden opgeroepen zoveel mogelijk thuis te werken. Nog steeds geldt de norm: werk thuis, tenzij het niet anders kan. Nadat eerder in Grensoverschrijdend Werken al is stilgestaan bij de fiscale en sociaal-rechtelijke aspecten van het thuiswerken, zult u in dit artikel lezen welke arbeidsrechtelijke aandachtspunten voor u van belang kunnen zijn. Zo kunt u zich afvragen: mag ik mijn personeel (blijven) verplichten om thuis te werken? En andersom: kan een werknemer een recht op thuiswerken afdwingen? Hoe zit het bovendien met de werkgeversverplichtingen als het gaat om arbeidsomstandigheden tijdens thuiswerken? En moet dit alles worden vastgelegd in een thuiswerkbeleid?

Werk thuis, tenzij...

De oproep van de overheid is duidelijk. Blijf thuis en werk zoveel mogelijk vanuit huis. Dit is overigens niet wettelijk verankerd maar betreft een dringend advies. Wel heeft de overheid aangekondigd tot tijdelijke sluiting van een werklocatie over te kunnen gaan als er coronabesmettingen zouden worden geconstateerd.

Indien een werkgever besluit dat het personeel vanuit huis moet werken, wordt het personeel onder de huidige omstandigheden in feite verplicht hieraan gehoor te geven. Hierbij speelt de tijdelijkheid van de situatie een belangrijke rol. Hoewel de huidige "coronacrisis" ongetwijfeld als lang wordt ervaren, is het thuiswerken nog altijd een *tijdelijke* maatregel om het covid19-virus onder de duim te krijgen. Onder dat gesternte wordt een tijdelijke wijziging van de arbeidsplaats gerechtvaardigd geacht.

Van tijdelijk naar structureel

Steeds meer bedrijven lijken er echter naar te neigen om het beleid omtrent werklocatie ook structureel aan te passen. Zo hebben meerdere grote bedrijven onlangs in de media aangekondigd vestigingen te willen sluiten. Hiermee zal de arbeidsplaats van de werknemers structureel moeten worden gewijzigd naar de thuiswerkplek. Kan een werkgever dit zonder meer doorvoeren? Dit hangt af van de specifieke omstandigheden van het geval. Vooropgesteld is dat een dergelijke wijziging in elk geval mogelijk is als hierover individuele overeenstemming zou worden bereikt met de werknemers. Indien de werknemers hier echter niet mee akkoord gaan, is er sprake van een eenzijdige wijziging van een arbeidsvoorwaarde. Een dergelijke eenzijdige wijziging kan slechts onder voorwaarden worden doorgevoerd. Er zal een belangenafweging moeten worden gemaakt, waarbij de werkgever zwaarwegende belangen moet kunnen motiveren voor het doorvoeren van de wijziging en ook de belangen van de werknemer

hierbij in acht moeten worden genomen.

Recht op thuiswerken?

De omgekeerde situatie kan zich ook voordoen: stel dat de werkgever personeel oproept om weer op kantoor te werken, waarna de werknemer aangeeft liever thuis te werken. Kan de werknemer een recht op thuiswerken afdwingen?

Wanneer het gaat om een structurele aanpassing van de werkplek op initiatief van de werknemer, is de Wet flexibel werken relevant. Deze wet bepaalt dat de werknemer onder bepaalde voorwaarden een verzoek kan indienen bij de werkgever tot aanpassing van onder meer de werkplaats. Op basis van deze wet kan een werknemer dus verzoeken de standplaats te wijzigen naar de thuiswerkplek. De werkgever kan een dergelijk verzoek echter vrij makkelijk aan de kant schuiven omdat de wet hier geen nadere eisen aan stelt.

Ook in coronatijd zijn er verzoeken ingediend op basis van de Wet flexibel werken, zo ook door een werkneemster die in juni 2020 probeerde een recht op thuiswerken af te dwingen.¹ Haar beroep op de Wet flexibel werken werd afgewezen omdat de wet enkel van toepassing is als de werkgever minimaal 10 werknemers heeft. Dit was niet het geval, waardoor de wet geheel niet van toepassing was. Daarnaast beriep de werkneemster zich op de geldende RIVM-richtlijnen. Zij meende daarbij ook dat de werkgever onvoldoende maatregelen had getroffen en haar zorgplicht zou hebben geschonden. Ook deze stellingen werden afgewezen. De rechter oordeelt dat het overheidsadvies een 'algemeen geformuleerd advies' betrof, maar geen recht op thuiswerken met zich meebrengt. Ook was niet aannemelijk geworden dat de werkgever verplichtingen zou hebben geschonden.

Overigens is recentelijk een wetsvoorstel ingediend door D66 en GroenLinks genaamd 'Werken waar je wil'. Het voorstel beoogt de Wet flexibel werken te wijzigen. Zoals hierboven toegelicht, kan een werkgever onder de huidige wet een verzoek van de werknemer om structureel thuis te werken, gemakkelijk weigeren. Met dit wetsvoorstel zou dit gewijzigd worden, waardoor de werkgever het verzoek van de werknemer in beginsel moet accepteren tenzij sprake is van zwaarwegende bedrijfs- of dienstbelangen. Het weigeren van een verzoek wordt dus aan strengere banden gelegd. Het wetsvoorstel ligt momenteel voor internetconsultatie, hier kan men tot en met 18 december 2020 op reageren. Vervolgens moet het initiatiefvoorstel nog worden goedgekeurd door de Tweede en Eerste Kamer.

Veilige (thuis)werkomgeving

Een volgend aandachtspunt is de veilige werkplek. Op basis van de Arbeidsomstandighedenwet (Arbowet) is de werkgever verantwoordelijk voor een gezonde en veilige werkomgeving voor zijn werknemers. Deze verplichting geldt ook wan-



neer de arbeid thuis wordt verricht. Met andere woorden, de werkgever is dus verplicht om ervoor te zorgen dat de werknemer ook thuis een veilige werkplek kan inrichten. Dit heeft tot gevolg dat de werkgever bepaalde zaken zal moeten faciliteren om dit mogelijk te maken, zoals onder andere een beeldscherm, een bureaustoel, een muis en een toetsenbord. De werkgever is in beginsel vrij hier zelf een invulling aan te geven. Zo kan de werkgever materialen die hij al beschikbaar heeft, ter beschikking stellen, door bijvoorbeeld de werknemers hun bureaustoel op kantoor op te laten halen. Ook kan ervoor gekozen worden bepaalde aanschaffkosten op declaratiebasis te vergoeden aan de werknemer. Voor arbovoorzieningen geldt een gerichte vrijstelling, wat met zich meebrengt dat dergelijke kosten onder voorwaarden onbelast mogen worden vergoed.² Overigens is het (vooralsnog) niet mogelijk om een vaste onbelaste thuiswerkvergoeding uit te keren.

Tip: stel een thuiswerkbeleid op!

Indien u overweegt om uw personeel structureel gedeeltelijk of volledig vanuit huis te laten werken, is het aan te raden om een thuiswerkbeleid of thuiswerkovereenkomst op te (laten) stellen. Dit is niet verplicht, maar biedt wel de mogelijkheid om enerzijds heldere afspraken te maken met uw werknemers over het thuiswerken en anderzijds uw inspanningen vast te leggen. Zo kunt u denken aan een bepaling

over arbeidsomstandigheden en een veilige werkomgeving. Verder kan er een privacy- en geheimhoudingsbeding aan worden toegevoegd, alsook een IT-beleid (voor zover dit niet al van toepassing is). Indien u aanschaffkosten voor bepaalde voorzieningen (zoals een bureaustoel) wilt vergoeden, dan kunnen hier aanvullende afspraken over worden opgenomen in het thuiswerkbeleid. Heeft u een ondernemingsraad of andere vorm van personeelsvertegenwoordiging ingesteld, dan is het raadzaam (en afhankelijk van de inhoud van het beleid soms noodzakelijk) om een open gesprek te voeren over het voornemen van een thuiswerkbeleid. Ga tot slot bij het opstellen van een dergelijk beleid ook na welke gevolgen thuiswerken kan hebben voor bijvoorbeeld grensarbeiders. Structureel (geheel of gedeeltelijk) thuiswerken kan immers impact hebben op onder andere de sociale zekerheidspositie en de premieafdracht ten aanzien van die werknemers.³

1 Rb Gelderland 16 juni 2020, ECLI:NL:RBGEL:2020:2954.

2 Zie voor dit onderwerp ook het voorgaande nummer van Grensoverschrijdend Werken: M. Michiels, 'Welke impact heeft uw thuiswerkbeleid op de vergoedingen en verstrekkingen?', nr. 34 (november 2020), p. 23.

3 Zie daarover ook nr. 33 van Grensoverschrijdend werken (september 2020): E. de Jong, 'Nieuw thuiswerkbeleid? Vergeet de grensarbeiders niet!', p. 3.



STUDIEDAGEN EN SEMINARS VAN GRENDOVERSCHRIJDEND WERKEN

Grensoverschrijdend werken actualiteiten en (wets)wijzigingen 2021

In de loop van 2020 en per 1 januari 2021 zijn er weer vele regelingen aangepast en gewijzigd, met gevolgen voor expats, grensarbeiders en uitzendingen. Ook de belastingplannen 2021, nieuwe belastingverdragen en jurisprudentie in 2020 vragen aandacht. Tijdens dit seminar nemen we door we wat voor uw klanten of werknemers de gevolgen zijn van de wijzigingen.

28 januari 2021 | Seats2Meet Station, 's-Hertogenbosch

De 30%-regeling (expatregeling)

Hoe ziet de 30%-bewijsregel er uit voor expats die naar Nederland worden gehaald, worden uitgezonden, of van inhoudingsplichtige wisselen? Wanneer is deze regeling van toepassing en wanneer juist niet? Hoe zit het met de verkorting looptijd van de bewijsregel nu het overgangsrecht tot een einde is gekomen? Alles over de huidige 30%-bewijsregel en de relevante jurisprudentie.

2 februari 2021 | Kasteel woerden, Woerden

Nieuw: Excessief lenen

Het wetsvoorstel Wet excessief lenen bij eigen vennootschap moet voorkomen dat aanmerkelijk belanghouders, zoals dga's, belastingheffing in box 2 langdurig uitstellen door te lenen van hun eigen vennootschap. We gaan aan de hand van diverse voorbeelden en praktijksituaties volop in op de voorgestelde regeling, zowel op de nationale als internationale aspecten.

4 februari 2021 | Kasteel Woerden, Woerden

Webinar: Thuiswerken over de grens

Bij thuiswerkbeleid verdienen grensoverschrijdende werknemers speciale aandacht. Zeker de werknemer die in zijn woonland thuiswerkt, terwijl dat woonland niet zijn werkland is. Tijdens deze online workshop bespreken we de gevolgen van het thuiswerken voor deze werknemers. Met focus op situaties binnen de EU. Ook gaan we in op de overheidsregels die in 2021 van toepassing zijn.

9 februari 2021

Schrijf u in via www.grensoverschrijdendwerken.nl



Succesvol zakendoen in Duitsland

STRICK - Rechtsanwälte & Steuerberater biedt Nederlandse ondernemers die in Duitsland zaken (willen) doen, alomvattend juridisch en fiscaal advies. Onze juristen en belastingadviseurs beschikken over economisch en commercieel inzicht en zijn zich terdege bewust van het belang van de ondernemer.

Alle advocaten en fiscalisten zijn tweetalig, evenals een groot aantal medewerkers die hun terzijde staan. Cliënten van ons kantoor bevinden zich daarom in de riant positie onderwerpen in eigen taal te kunnen bespreken, terwijl onze adviseurs de Duitse wetgeving in het Nederlands uitleggen. De filosofie van ons kantoor luidt: 'Vroegtijdig advies is de bakermat van toekomstig succes.'

Een goede voorbereiding voor Nederlandse ondernemers die in Duitsland activiteiten willen ontplooiën, is de maandelijkse 'Duitsland-Borrel' bij STRICK - Rechtsanwälte & Steuerberater. Tijdens deze laagdrempelige netwerkbijeenkomst leggen onze

advocaten en belastingspecialisten uit hoe uw formule ook in Duitsland een schot in de roos wordt.

U bent graag op de hoogte van het marktgebeuren in Duitsland en de activiteiten van ons kantoor? Wij versturen iedere maand de Juridisch-fiscale nieuwsbrief Duitsland. Inschrijven kunt u op www.strick.de.

Voor praktijkgerichte lezingen, workshops en in-company-trainingen over succesvol zakendoen in Duitsland kunt u terecht bij de Nederlands-Duitse Businessacademie.

www.businessacademie.de



STRICK

Rechtsanwälte & Steuerberater

STRICK - Rechtsanwälte & Steuerberater in Kleve biedt Nederlandse ondernemers die in Duitsland zaken (willen) doen of een dochteronderneming willen opstarten, al meer dan een kwart eeuw alomvattend juridisch en fiscaal advies.

STRICK - Rechtsanwälte & Steuerberater

Siemensstraße 31, D-47533 Kleve

Tel: +49 (0)2821 7222 0

Fax: +49 (0)2821 7222 44

kanzlei@strick.de / www.strick.de