

Er zijn van die regelingen die alleen op basis van de naam voor de nodige verwarring kunnen zorgen. Denk bijvoorbeeld aan de 30%-regeling, waarbij de onbelaste kostenvergoeding niet altijd 30% hoeft te zijn. Een ander voorbeeld is de 183-dagenregeling. Bij veel bedrijven leeft nog steeds het idee dat werknemers niet belastingplichtig zijn in het buitenland als zij daar minder dan 183 dagen werken.

H. (HENRI) KUIJPERS, HILLBROOK EXPATRIATE TAX SOLUTIONS

MEER DAN TELLEN VAN DAGEN

De 183-dagenregeling: mag het ietsje meer zijn

Er zijn boeken volgeschreven over het tellen van de dagen, formeel versus materieel werkgeverschap en de vaste inrichting. Met name de doorbelasting van de salariskosten zorgt er in de praktijk vaak voor dat sprake is van belastingplicht in het buitenland. In die gevallen maakt het niet uit dat het verblijf van de werknemer onder de drempel van 183 dagen is gebleven.

Ook bij een langdurig verblijf in het werkland is de drempel van 183 dagen soms minder hard dan gedacht. Zo hadden wij onlangs een casus waarbij een buitenlandse werknemer meer dan 183 dagen in Nederland verbleef, zonder dat sprake was van belastingplicht in Nederland vanaf dag 1.

DE 183-DAGENREGELING

Voordat we naar deze casus gaan, eerst een korte samenvatting van de 183-dagenregeling. Hoe zit het ook alweer? Voor werknemers is in de meeste belastingverdragen bepaald dat het werkland het recht heeft belasting te heffen over het loon dat de werknemer daar verdient. Indien echter aan de volgende voorwaarden is voldaan, blijft de werknemer uitsluitend belast in het woonland:

- De werknemer verblijft niet langer dan 183 dagen in het werkland. Afhankelijk van belastingverdrag moet dit worden beoordeeld per belastingjaar, kalenderjaar of 12-maandsperiode.

- De beloning van de werknemer wordt betaald door of namens een werkgever die niet is gevestigd in het werkland.
- De beloning van de werknemer komt niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in het werkland.

Deze drie voorwaarden staan samen bekend als de 183-dagenregeling. Als niet aan alle voorwaarden is voldaan, mag het werkland dus belasting heffen over het loon dat de werknemer daar verdient.

BELASTINGPLICHT IN WERKLAND

In de praktijk is met name de tweede voorwaarde van belang. Indien de salariskosten namelijk worden doorbelast naar een 'werkgever' in het werkland, is niet aan de tweede voorwaarde voldaan en is dus sprake van belastingplicht in het werkland vanaf de eerste werkdag. In onze casus werden de salariskosten niet doorbelast en was geen sprake van een vaste inrichting in het werkland. In dat geval is de duur van het verblijf in principe doorslaggevend voor de eventuele belastingplicht in het werkland.

Casus Chinese werknemer

Een Chinese werknemer was sinds 1 september 2016 werkzaam in Nederland. Hij had in eerste instantie een arbeidsovereenkomst met zijn Chinese werkgever. Per 1 februari 2017 is hij in dienst getreden bij de Nederlandse dochtermaatschappij van de Chinese werkgever. De Nederlandse werkgever heeft vanaf 1 februari 2017 keurig

de Nederlandse loonbelasting en premies ingehouden en afgedragen. Over de periode van 1 september tot en met januari 2017 was echter niets betaald in Nederland. In juli 2017 ontving de Nederlandse werkgever een brief van de Belastingdienst, waarin werd gesteld dat de Chinese werknemer vanaf 1 september 2016 meer dan 183 dagen in Nederland is geweest. Dit betekent dat voor deze werknemer alsnog Nederlandse loonbelasting en premies zouden moeten worden betaald over de periode van september 2016 tot en met januari 2017.

ALLEEN VOOR NIET-INWONERS

De stelling van de Belastingdienst lijkt op het eerste gezicht juist te zijn. In het verdrag met China is vastgelegd dat de drempel van 183 dagen moet worden getoetst in een periode van 12 maanden. In juli 2017 verbleef deze werknemer al meer dan 270 dagen in Nederland. Hier geldt echter 'the devil is in the detail'. De drempel van 183 dagen geldt namelijk alleen voor niet-inwoners die in Nederland verblijven. Indien een werknemer gedurende zijn verblijf fiscaal inwoner wordt van Nederland, is hij vanaf dat moment in Nederland belastingplichtig over zijn wereldinkomen. De drempel van 183 dagen is in dat geval alleen van toepassing voor de periode dat de werknemer nog geen inwoner was van Nederland. Deze werkwijze

183

dagen of meer?

blijkt ook uit het OESO-commentaar op artikel 15 en de twee voorbeelden die zijn opgenomen onder paragraaf 5.1.

Fiscaal inwoner van Nederland

Het feit dat deze werknemer per 1 februari 2017 in dienst is getreden van de Nederlandse werkgever, is een eerste aanwijzing dat deze werknemer vanaf dat moment moet worden aangemerkt als een fiscaal inwoner van Nederland. Na wat speurwerk werd ook duidelijk dat het in eerste instantie niet de bedoeling was dat de werknemer langer dan zes maanden in Nederland zou zijn. Zijn gezin was daarom in China gebleven waar hij over een eigen woning beschikte. In Nederland verbleef deze werknemer tot eind januari 2017 in verschillende hotels. Op het moment dat hij de mogelijkheid kreeg om in dienst te treden bij de Nederlandse werkgever, werd duidelijk dat zijn verblijf in Nederland weleens langer zou kunnen gaan duren. Vanaf dat moment is de werknemer op zoek gegaan naar een huurwoning in Nederland en zijn de eerste stappen gezet om zijn gezin naar Nederland te laten overkomen.

Niet-inwoner t/m januari 2017

Gelet op deze aanvullende informatie is het aannemelijk dat deze werknemer als niet-inwoner van Nederland kwalificeerde voor de periode van 1 september 2016 tot en met januari 2017. Vanaf februari 2017 is deze werknemer fiscaal inwoner van Nederland geworden en is hij in Nederland belastingplichtig over zijn wereldinkomen. Aangezien hij in de periode van september tot en met januari minder dan 183 dagen in Nederland is geweest, was er voor deze periode dus geen sprake van belastingplicht in Nederland.

GEVOLGEN SOCIALE ZEKERHEID

Het bovenstaande heeft ook gevolgen voor de verzekeringsplicht in Nederland. Het sociale zekerheidsverdrag tussen Nederland en China was in de betreffende periode nog niet in werking getreden. De eventuele Nederlandse verzekeringsplicht moet dus worden beoordeeld aan de hand van de Nederlandse wetgeving.

Volksverzekeringen

Voor de volksverzekeringen geldt allereerst dat iemand verplicht verzekerd is in Nederland als hij ingezetene is. Ook een niet-ingezetene die in Nederland aan de loonbelasting is onderworpen, is in Nederland verplicht verzekerd voor de volksverzekeringen. Nu is vastgesteld dat deze werknemer niet belastingplichtig is in Nederland voor de periode van september tot en met januari, is dus ook geen sprake van verzekeringsplicht in Nederland voor de volksverzekeringen in die periode.

Werknemersverzekeringen

De werknemersverzekeringen zijn in principe verplicht voor iedere werknemer. Artikel 14, lid 1 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden werknemersverzekeringen 1990 bepaalt echter dat een werknemer die in het buitenland woont en die in dienst is van een buitenlandse werkgever, niet als werknemer wordt beschouwd als deze tijdelijk in Nederland werkzaam is. Hier van is sprake als bij aanvang van de werkzaamheden aannemelijk is dat deze niet langer dan zes maanden zullen duren. Ook voor de werknemersverzekeringen is dus geen sprake van verzekeringsplicht in Nederland voor de periode van september tot en met januari.

GEVOLGEN 30%-REGELING

De Belastingdienst heeft inmiddels bevestigd dat er geen naheffingsaanslag zal worden opgelegd voor de periode van september tot en met januari. Toch zit er één addertje onder het fiscale gras, namelijk voor de eventuele toepassing van de 30%-regeling. Op het moment dat deze werknemer op 1 februari 2017 in dienst treedt bij de Nederlandse werkgever, 'woont' deze werknemer nog in China. Je zou dan ook kunnen denken dat deze werknemer is aangeworven vanuit het buitenland. Om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling is het echter niet toegestaan dat een werknemer op het moment van totstandkoming van de arbeidsovereenkomst al werkzaam is in Nederland (anders dan voor stage en/of opleiding). Aangezien er geen inhoudingsplichtige was voor de periode van september tot en met januari (i.e. buitenlandse werkgever en geen belastingplicht in Nederland), is ook geen sprake van een wisseling inhoudingsplichtige. Deze werknemer komt dan dus niet meer in aanmerking voor de 30%-regeling. Dit zou wel mogelijk zijn geweest indien met succes verdedigd zou kunnen worden dat hij vanaf het begin van de dienstbetrekking fiscaal inwoner zou zijn geweest van Nederland.

Conclusie

Het is duidelijk dat de 183-dagenregeling meer behelst dan alleen het tellen van dagen. Bij een verblijf van minder dan 183 dagen kan wel degelijk sprake zijn van belastingplicht in het werkland. Een werknemer die meer dan 183 dagen in het buitenland verblijft, hoeft daar echter ook niet altijd vanaf dag 1 belast te zijn. De vraag of wel of geen sprake is van belastingplicht in het werkland kan pas worden beantwoord als alle feiten en omstandigheden bekend zijn.