Global Mobility

Wereldwijd werken (maar niet zonder fiscale consequenties)

Sinds de coronapandemie is het niet meer weg te denken: thuiswerken, hybride werken of zelfs werken vanuit het buitenland. Het fenomeen 'workation' is daar een treffend voorbeeld van. Dit maakt het onderwerp Global Mobility relevanter dan ooit voor werkgevers. Voeg daar een krappe arbeidsmarkt en steeds veeleisender personeel aan toe, moderne werkgevers kunnen simpelweg niet meer om dit thema heen. Deze bijdrage richt zich op belangrijke fiscale aspecten en trends die hiermee samenhangen.

RB commissie Internationaal
Mr. A.J. Mulders
S. Schorel -Willems LLM
Mr. M.W.F.G. Vervoort RB

Global Mobility zou niet mogelijk zijn zonder de vier fundamentele vrijheden van de Europese Unie – vrijheid van personen, goederen, diensten en kapitaal – zoals vastgelegd in Titel IV van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU).[1] Hierin ligt in feite de basis van Global Mobility, hetgeen in nadere wet- en regelgeving is uitgewerkt. Zo heeft de Dienstenrichtlijn uit 2009 lidstaten verplicht om nationale wetgeving te maken waarin gewaarborgd is dat werknemers hun dienstbetrekking kunnen uitoefenen waar zij maar willen binnen de Europese Unie zonder dat zij worden beperkt. In het VWEU is tevens opgenomen dat belastingheffing geen belemmering mag vormen op deze verdragsvrijheden en in die zin niet discriminatoir mag zijn.[2]

In deze context spelen fiscale regels een cruciale rol. Het vrije verkeer brengt namelijk ook uitdagingen met zich mee, zoals de afstemming van nationale belastingwetgeving op de Europese verdragsvrijheden. Voor werkgevers en werknemers betekent dit dat fiscale obstakels moeten worden weggenomen, terwijl Nederland tegelijkertijd een aantrekkelijk vestigingsklimaat moet behouden voor internationale bedrijven en talenten.

In deze bijdrage bespreken we hoe de vier vrijheden in de praktijk worden toegepast en hoe fiscale aspecten, waaronder recente beleidswijzigingen, deze fundamentele principes beïnvloeden. Daarnaast wordt uiteengezet hoe Nederland een balans kan vinden tussen naleving van Europese regelgeving en het waarborgen van zijn concurrentiepositie als vestigingsland.

Rijkenbelasting

Het fenomeen 'wealth taks' is niet nieuw[3], maar wel omstreden. Immers, het begrip rijkdom is subjectief, wanneer dient iemand als rijk te worden beschouwd? Ingegeven vanuit discussies omtrent belastingontwijking en mogelijkerwijs vanwege een ietwat lege schatkist, is onlangs in Nederland voorgesteld om een zogenaamde rijkenbelasting of miljonairsbelasting te introduceren.
Op 1 mei, de Dag van de Arbeid, kwam de SP met een initiatiefwet en petitie om het vermogen van multimiljonairs – wat in deze context zoveel betekent als meer dan EUR 5 miljoen – extra te belasten.[4] Het meerdere van 5 miljoen zou belast moeten worden tegen 5 procent vermogensbelasting. In het licht van de discussies omtrent box 3 is dit een controversieel voorstel. Bovendien is onduidelijk op hoeveel politieke steun een dergelijk voorstel kan rekenen en wat de praktische uitvoerbaarheid van een dergelijk voorstel is. Daarnaast bestaat het risico dat Nederland met een dergelijk voorstel de miljonairs de grens over jaagt. Vanwege de eerdergenoemde vrijheid van kapitaal staat het iedereen vrij om te gaan en te staan waar hij of zij wil en het vermogen over te dragen aan een ander land. Daarmee zou Nederland zich door het voorstel van een miljonairsbelasting – met het oog op een fair share belastingheffing en extra belastingopbrengsten – mogelijk een averechts

effect creëren. Ingeval het vermogen in aanmerkelijk belang zit, zou Nederland zich uiteraard nog van een heffingsrecht kunnen verzekeren middels een conserverende aanslag. Echter, in veel gevallen zal het vermogen zonder (gerechtvaardigde) belemmeringen Nederland kunnen verlaten. Om dit risico te beperken, stelt de SP in haar voorstel ook een *exit tax* voor, waarmee wordt geprobeerd te waarborgen dat vermogen dat in Nederland is opgebouwd, ook bij emigratie belast blijft/wordt. De vraag is in hoeverre dit stand kan houden.
Een miljonairsbelasting zou het veelbesproken vestigingsklimaat in Nederland kunnen schaden, in die zin dat het voor vermogenden minder aantrekkelijk wordt om zich in Nederland te vestigen en zij zich in het buitenland zullen gaan vestigen.[5]

Versobering 30-procent regeling

Een andere maatregel die het vestigingsklimaat erg leek te gaan raken, was de versobering van de 30%-regeling per 1 januari 2024. Deze 30%-regeling, vastgelegd in artikel 31a lid 2 sub e van de Wet op de loonbelasting 1964 en uitgewerkt in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting, stelt werkgevers onder voorwaarden in staat om belastingvrij een tegemoetkoming te bieden voor de extraterritoriale kosten van ingekomen werknemers. Dit is met name belangrijk voor sectoren waar het aantrekken van internationaal talent noodzakelijk is, zoals technologie, wetenschap en financiële dienstverlening.
De eerder voorgestelde versobering van de regeling, waarbij de belastingvrije vergoeding stapsgewijs zou worden verlaagd van 30% naar 20% en uiteindelijk 10% over een periode van vijf jaar, gaat niet door. In plaats daarvan blijft het percentage gedurende de gehele looptijd van de regeling (60 maanden) 30%, met een geplande verlaging naar 27% per 1 januari 2027.
Er zijn echter wel andere aanpassingen doorgevoerd die de regeling versoberen. Zo is er per 1 januari 2024 een aftopping ingevoerd, waardoor de regeling alleen kan worden toegepast op het loon tot maximaal de WNT-norm (Wet normering topinkomens), die voor 2024 is vastgesteld op €233.000. Dit betekent dat de maximale belastingvrije vergoeding in 2024 €69.900 bedraagt.
Voor werknemers die vóór 1 januari 2024 al gebruikmaakten van de regeling, blijft de oorspronkelijke regeling van kracht gedurende de resterende looptijd.
De invoering van de aftopping heeft gevolgen voor het Nederlandse vestigingsklimaat. Voor expats met salaris-

De eerder voorgestelde versobering van de regeling, waarbij de belastingvrije vergoeding stapsgewijs zou worden verlaagd van 30% naar 20% en uiteindelijk 10% over een periode van vijf jaar, gaat niet door.

sen boven de WNT-norm neemt het belastingvoordeel af, waardoor de relatieve kosten van werken en leven in Nederland stijgen. Dit kan Nederland minder aantrekkelijk maken voor internationale topkandidaten, vooral in een tijd waarin de concurrentie om talent wereldwijd toeneemt.
Een andere (ingrijpende) wijziging die per 1 januari 2025 wordt ingevoerd, is de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht. De partiële buitenlandse belastingplicht is een fiscale regeling die kan worden toegepast door werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling. Als de werknemers gebruik maken van de partiële buitenlandse belastingplicht worden zij voor box 2 en box 3 gezien als buitenlands belastingplichtige, hoewel zij in Nederland wonen.

Met de afschaffing van deze regeling worden ingekomen werknemers nu volledig belastingplichtig in Nederland, ongeacht hun buitenlandse vermogensbestanddelen. Dit betekent dat zij ook belasting moeten betalen over bijvoorbeeld beleggingen buiten Nederland. De maatregel verhoogt de belastingdruk voor internationale werknemers en kan de aantrekkelijkheid van Nederland als werkland verder onder druk zetten.
De impact van de aftopping van de 30%-regeling en de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht zet het Nederlandse vestigingsklimaat onder druk. Voor hoogopgeleide expats met aanzienlijke buitenlandse bezittingen of hoge salarissen nemen de relatieve kosten van werken in Nederland toe. Dit kan leiden tot een daling in de instroom van internationaal talent, vooral in sectoren waar de afhankelijkheid van buitenlandse expertise groot is.
Overigens is wel sprake overgangsrecht, waardoor de oude regeling (pre 2024) nog enkele jaren in de adviespraktijk gebruikt kan worden (mits reeds van toepassing).

Lucratief belang

Ook het lucratief belang is een groeiend aandachtspunt binnen Global Mobility. Onder de lucratief belangregeling worden kwalificerende beloningen voor arbeid in de vorm van aandelen, schuldvorderingen of vermogensrechten belast als een resultaat uit overige werkzaamheid.
Uit recente jurisprudentie is gebleken dat de toepassing van het lucratief belang in combinatie met een regeling zoals de partiële buitenlandse belastingplicht tot aanzienlijke discussie kan leiden.[6] Zo stelde de Belastingdienst dat belastingplichtigen geen gebruik konden maken van de zogenoemde doorstootverplichting van artikel 3.95b lid 5 Wet IB 2001 in combinatie met de partiële buitenlandse belastingplicht. Deze regeling bepaalt dat voordelen uit een lucratief belang niet als resultaat uit werkzaamheden worden belast indien deze voor ten minste 95% als inkomen uit aanmerkelijk belang worden doorgestort. De rechtbanken oordeelden echter dat de voordelen als genoten moesten worden beschouwd, ook al werden deze door de partiële buitenlandse belastingplicht niet in Nederland belast. Dit zorgde voor een heffingslek.
Met de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht per 2025 zal deze specifieke discussie verdwijnen. Vanaf dat moment zullen alle ingekomen werknemers volledig binnenlands belastingplichtig zijn, ongeacht hun buitenlandse vermogensbestanddelen. Dit betekent dat de voordelen uit een lucratief belang, ongeacht de herkomst, integraal in Nederland zullen worden belast. Dit kan de belastingdruk voor internationale werknemers aanzienlijk verhogen.
De kwalificatie van inkomsten uit lucratief belang kan in internationale context ook leiden tot complexe vragen over heffingsrechten. Zo heeft Rechtbank Zeeland-West-Brabant geoordeeld dat dividend en verkoopopbrengsten uit een lucratief belang vallen onder het belastingverdrag met Duitsland.[7] Hoewel Nederland deze inkomsten als resultaat uit overige werkzaamheden beschouwt, oordeelde de rechtbank dat het dividend en de vervreemdingsvoordelen onder de reguliere verdragsartikelen voor dividend en vermogenswinsten vallen. Dit leidde ertoe dat het heffingsrecht gedeeltelijk naar Duitsland verschoof.
Deze voorbeelden onderstrepen dat het lucratief belang een ingewikkeld onderwerp is binnen Global Mobility. De combinatie met andere fiscale regelingen of belastingverdragen roept vaak vragen op, wat het des te belangrijker maakt voor werkgevers en werknemers om dit onderwerp zorgvuldig te beoordelen.

Vaste inrichtingen of vaste vertegenwoordiging

Nu werknemers zich steeds makkelijker in het buitenland kunnen vestigen of vanuit het buitenland kunnen werken, roept dit de bekende vraag op in welke mate dit een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in het buitenland kan opleveren en zodoende het heffingsrecht over de winst van een onderneming kan doen toekomen aan een andere jurisdictie. Deze begrippen worden zowel gedefinieerd in de nationale Wet op de vennootschapsbelasting 1969 als in de relevante bilaterale belastingverdragen die Nederland heeft gesloten. Indien een belastingverdrag van toepassing is, wordt gekeken naar de definitie van vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging in het relevante belastingverdrag. Indien dit niet het geval is, wordt teruggevallen op de definities in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.[8] In de meeste gevallen ontlopen de definities in de nationale wet en in het door Nederland gesloten belastingverdrag elkaar niet of nauwelijks. Echter, het staat lidstaten vrij om in samenspraak een bepaalde invulling te geven

Voor hoogopgeleide expats met aanzienlijke buitenlandse bezittingen of hoge salarissen nemen de relatieve kosten van werken in Nederland toe.

aan deze begrippen, waardoor tussen verdragen wel verschillen kunnen optreden.
De meeste (door Nederland) gesloten belastingverdragen zijn conform het OESO- modelverdrag en volgens de definities, alsmede het OESO-commentaar hierop, als daarin vastgesteld. Het begrip vaste inrichting wordt als volgt gedefinieerd: *'Een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.'* De meeste belastingverdragen bevatten vervolgens bepalingen wat zonder meer als vaste inrichting moet worden beschouwd, bepalingen aangaande bouw- en constructiewerkzaamheden, anti-fragmentatiebepalingen en definities van inrichtingen die expliciet geen vaste inrichting zijn.[9]
In geval van remote (thuis)werken, bijvoorbeeld als een werknemer uit Nederland tijdelijk gedetacheerd wordt naar het buitenland, is het niet direct aannemelijk dat sprake is van een vaste bedrijfsinrichting volgens de klassieke definitie. Inherent aan het begrip vaste bedrijfsinrichting is namelijk dat er sprake is van een inrichting die ter beschikking van de werkgever staat. Bij een thuiswerkruimte kan daarvan naar alle waarschijnlijkheid geen sprake zijn.
Meer relevant in de situatie van een *remote worker* in het buitenland – die al dan niet thuiswerkt – is de vraag of er sprake kan zijn van een vaste vertegenwoordiger. Dit wordt als volgt gedefinieerd: *'Een persoon – niet zijnde een onafhankelijke vertegenwoordiger (…) – die namens een onderneming optreedt, en een machtiging bezit om in een verdragsluitende staat namens de onderneming overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent.'* In deze gevallen wordt een vaste vertegenwoordiger en

De voordelen uit een lucratief belang zullen, ongeacht de herkomst, integraal in Nederland worden belast.

daarmee een vaste inrichting geconstateerd. Er moet dus sprake zijn van iemand die niet-onafhankelijk (lees: voor de onderneming in kwestie) opereert, een machtiging tot vertegenwoordiging en het sluiten van overeenkomsten bezit en deze machtiging actief gebruikt. In de praktijk werd dit vaak omzeild door 'rubber stamping', waarbij de werknemer in het buitenland alle werkzaamheden uitvoerde, maar voor de formele ondertekening van overeenkomsten een handtekening liet zetten in Nederland. Als zodanig werd niet voldaan aan de definitie van vaste vertegenwoordiging, omdat de overeenkomst niet gesloten werd in het buitenland.
Tegenwoordig wordt in steeds meer verdragen een meer materiële invulling gegeven aan het begrip vaste vertegenwoordiger door te kijken naar de mate waarin wordt bijgedragen aan de besluitvorming.[10] Dientengevolge zal een werknemer die de voornaamste rol heeft in de besluitvorming, maar uiteindelijk niet zelf de handtekening zet, toch aangemerkt kunnen worden als een vaste vertegenwoordiger. Deze verschuiving is reeds enkele jaren waarneembaar, mede ingegeven door de invoering van het Multilateraal Instrument (MLI), dat op steeds meer belastingverdragen van toepassing wordt verklaard.
Naast de fiscale gevolgen voor de werkgever, kan een werknemer zich ook geconfronteerd zien met fiscale en praktische gevolgen van werken in het buitenland.

Zo stelt het verdragsartikel inzake niet-zelfstandige arbeid dat lonen en salarissen in beginsel belastbaar zijn in de staat waar de belastingplichtige inwoner is, maar indien de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend, slechts in die staat mogen worden belast.[11] Daarbij dient volgens het OESO-commentaar te worden uitgegaan van de fysieke locatie waar de werkzaamheden worden uitgeoefend. Bij werken in het buitenland kan het heffingsrecht over het salaris dus in dat land vallen, met de benodigde registraties voor de werknemer aldaar. Ook dient te worden stilgestaan bij de sociale zekerheidspositie.
In Nederland geldt dat iemand sociaal verzekerd is, indien in loondienst in Nederland wordt gewerkt. Indien besloten wordt dat een werknemer in het buitenland gaat werken, kan dit dus logischerwijs gevolgen hebben.[12] Bij een tijdelijke detachering kan via een A1-verklaring geregeld worden dat de werknemer in Nederland sociaal verzekerd blijft. Echter, ingeval de werknemer voor onbepaalde tijd in het buitenland zal gaan werken, betekent dat veelal dat de werknemer zichzelf aldaar sociaal dient te verzekeren. Wetende dat Nederland een uitgebreid sociaal vangnet heeft kan een dergelijke verschuiving negatieve gevolgen hebben. Bijvoorbeeld WW- of ziekenwet uitkeringen kunnen in het buitenland significant lager zijn dan in Nederland. Hier dient men zich op voorhand dus goed over te (laten) informeren.

Conclusie

De flexibiliteit in de huidige wereld (Global Mobility) biedt werknemers en werkgevers ongekende mogelijkheden, maar brengt tegelijkertijd aanzienlijke fiscale en juridische uitdagingen met zich mee. Van de impact van de 30%-regeling en de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht tot de complexe kwesties rond lucratieve belangen en het risico op het creëren van een vaste inrichting of vertegenwoordiging in het buitenland – deze aspecten vragen om nauwgezette aandacht en zorgvuldige planning.
De jurisprudentie over lucratief belang laat zien hoe fiscale regels in combinatie met internationale mobiliteit kunnen leiden tot onvoorziene gevolgen, zoals heffingslekken of dubbele belasting. Tegelijkertijd roept de veranderende definitie van vaste inrichting en vaste vertegenwoordiging nieuwe vragen op over de toewijzing van belastingheffingsrechten bij grensoverschrijdend werken. Dit geldt niet alleen voor bedrijven, maar ook voor werknemers, die kunnen worden geconfronteerd met onverwachte fiscale en sociale verzekeringsverplichtingen in meerdere landen.
Daarnaast zetten maatregelen zoals de aftopping van de 30%-regeling en de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht het Nederlandse vestigingsklimaat onder druk, vooral voor internationaal talent en expats met hogere salarissen of buitenlandse bezittingen.
Voor werkgevers betekent dit dat fiscaal (en) juridisch advies essentieel is. Werknemers moeten op hun beurt goed geïnformeerd worden over de gevolgen van werken in het buitenland, zodat zij weloverwogen keuzes kunnen maken.

Global Mobility is een snel veranderend en complex gebied waarin het belangrijk is om een goede balans te vinden tussen flexibiliteit en het voldoen aan fiscale regels. Zowel werkgevers als werknemers moeten actief en goed voorbereid zijn om de kansen van werken over de grens optimaal te benutten. De commissie internationaal is uiteraard graag bereid om met u mee te denken op de in dit artikel genoemde aspecten van Global Mobility.

Noten

1 De vrijheden betreffen vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal.
2 Artikel 110 Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie e.v.
3 Zo heeft Frankrijk enige tijd een vrij succesvolle Impôt de solidarité sur la fortune (ISF) gekend en heft Spanje thans nog steeds een actieve wealth tax.
4 Eerder werd voorgesteld om 1 procent belasting te heffen over het meerdere van EUR 1 miljoen. Om moverende redenen is thans gekozen voor een ander toepassingsbereik en hoger belastingpercentage.
5 De SP maakt zich in dit kader hard voor (strengere) exit tax wetgeving om geëmigreerde miljonairs te kunnen blijven belasten. In hoeverre dit verenigbaar is met de beginselen van belastingheffing of voornoemde verdragsvrijheden valt te bezien.
6 ECLI:NL:RBNHO:2024:3177 en ECLI:NL:RBZWB:2024:60
7 ECLI:NL:RBZWB:2024:1503
8 Volgens artikel 3 lid 4 sub b Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 is een vaste inrichting: 'een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend, met dien verstande dat de plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden slechts dan een vaste inrichting is indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.' Het begrip vaste vertegenwoordiger wordt gedefinieerd in artikel 3 lid 8 Wet op de Vennootschapsbelasting 1969.
9 Bij bouw- en constructiewerkzaamheden en werkzaamheden buitengaats geldt een temporele vereiste van 12 maanden voordat een vaste inrichting geconstitueerd wordt. Om een vaste inrichting te voorkomen, wensen belastingplichtigen deze werkzaamheden soms op te knippen in kortere tijdsduur, waardoor zij menen geen vaste inrichting te hebben. De anti-fragmentatiebepaling in de meeste belastingverdragen voorziet erin dat deze kortere tijdsperiodes onder voorwaarden dienen te worden samengeteld.
10 Bijvoorbeeld in het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en België, welke thans nog geratificeerd dient te worden.
11 Behoudens de uitzonderingen van het tweede lid, red.
12 https://www.svb.nl/nl/id/u-werkt-buiten-nederland/bekijk-of-u-verzekerd-blijft-in-nederland.