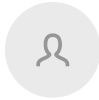
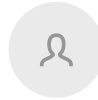


# Invloed coronarestricties op heffingsverdeling voor grensoverschrijdende werknemers

MBB 2020/29



Werger, F.



Graaf, A.C.G.A.C. de

*Na de uitbraak van het coronavirus begin dit jaar zijn grensarbeiders in onder andere België, Duitsland en Nederland geconfronteerd met een verandering in het aantal dagen dat zij doorbrengen in de werkstaat. Deze verandering kan onbedoeld negatief uitpakken door een verschuiving van het heffingsrecht van de werkstaat naar de woonstaat als gevolg van het noodgedwongen thuiswerken. Om deze situatie en andere het hoofd te bieden heeft Nederland met Duitsland en België specifieke 'corona'-overeenkomsten gesloten, waarin overeenstemming is bereikt over de toepassing van hun belastingverdragen voor deze situaties. Deze overeenkomsten hebben niet dezelfde status als belastingverdragen. Zij binden alleen de bevoegde autoriteiten. In deze bijdrage gaan de auteurs in op de invloed van de coronarestricties op de verdeling van het heffingsrecht voor grensoverschrijdende reguliere werknemers in privaatrechtelijke dienstbetrekking.*

## 1. Inleiding

Op 11 maart 2020 verklaarde de Wereldgezondheidsorganisatie (WHO) COVID-19 tot een pandemie. Aanleiding voor deze karakterisering waren zowel de alarmerende niveaus van verspreiding en ernst, als de alarmerende niveaus van passiviteit die landen aan de dag legden. <sup>1</sup> Om de uitbraak in de kiem te smoren namen landen allerlei beperkende maatregelen. Door de beperkingen werden gebruikelijke werkpatronen doorbroken. Over de implicaties van de COVID-19-crisis voor belastingverdragen bracht het OESO-secretariaat al op 3 april 2020 een analyse naar buiten. <sup>2</sup> Zijn daarin vertolkte opvattingen zijn niet noodzakelijkerwijs ook die van de OESO-lidstaten of andere landen.

In onderdeel vier van zijn analyse spreekt het OESO-secretariaat zich uit over de implicaties van de COVID-19 maatregelen voor de heffingsverdeling ter zake van door werkgevers met overheidssteun betaalde salarissen. Worden deze betaald aan grensoverschrijdende werknemers, dan is het secretariaat met verwijzing naar het officiële commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag (income from employment) van mening dat in zulke situaties het heffingsrecht toekomt aan de staat waar normaal gesproken de werkzaamheden zouden worden uitgeoefend. <sup>3</sup> Dat op deze opvatting wat is in te brengen, behandelen we later in paragraaf 3.5. Omdat het een niet-officieel OESO-document betreft is de betekenis van deze opvatting van het OESO-secretariaat voor de uitleg van de bestaande belastingverdragen beperkt. <sup>4</sup>

In zijn analyse stelt het secretariaat verder dat extra nalevingsmoeilijkheden voor werkgevers en werknemers kunnen ontstaan wanneer een land, waar normaal gesproken de dienstbetrekking uitgeoefend wordt, zijn heffingsrecht zou verliezen door toepassing van de plaats van uitoefening als aanknopingsfactor. In zo'n situatie worden eventuele inhoudingsverplichtingen niet langer geschraagd door een materiaal heffingsrecht. Dit betekent aldus het secretariaat dat ofwel de inhouding opgeschort dient te worden ofwel een manier gevonden dient te worden om de ingehouden en afgedragen belasting terug te betalen aan de betrokken werknemer. Werknemers kunnen bovendien aldus het secretariaat als gevolg van de beperkingen met een nieuwe of zwaardere (administratieve) verplichting in hun woonstaat geconfronteerd worden. Vanwege de uitzonderlijke omstandigheden roept het secretariaat landen dan ook op om samen de nalevings- en administratieve kosten, samenhangende met een onvrijwillige en tijdelijke verandering van de plaats waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend voor werknemers en werkgevers te beperken. De door COVID-19-crisis veroorzaakte onvoorziene fiscale gevolgen en mogelijke nieuwe lasten hoopt(e) het secretariaat te verzachten.

Nadien is het vanuit de OESO stil gebleven. In alle COVID-19-hectiek waren landen desondanks niet blind voor de negatieve fiscale consequenties van de door hun opgelegde restricties voor grensoverschrijdende werknemers. Diverse landen stelden eenzijdig, fiscaal verzachtende regelingen vast. Ook kwamen belastingautoriteiten van landen onderling fiscaal verzachtende regelingen overeen. De eerste bilaterale 'corona'-regeling, voor zover wij hebben kunnen nagaan, is de door Duitse belastingautoriteiten op 3 april 2020 ondertekende overeenkomst met de Luxemburgse. <sup>5</sup> Drie dagen later ondertekenden de Nederlandse <sup>6</sup> belastingautoriteiten met de Duitse een min of meer vergelijkbare overeenkomst. De overeenkomst tussen de Duitse en Nederlandse belastingautoriteiten ziet op de toepassing en interpretatie van art. 14 van het onderlinge belastingverdrag en de Nederlandse toezegging dat enkele Duitse uitkeringen genoten door inwoners van Nederland vanwege de coronacrisis door Nederland eenzijdig vrijgesteld zullen worden. Dat goed voorbeeld doet volgen blijkt wel, nu de belastingautoriteiten van andere West-Europese landen vergelijkbare overeenkomsten sloten met de hen omringende landen. Voor deze overeenkomsten stond vermoedelijk de Duits-Nederlandse 'coronaregeling' tot op zekere hoogte model. Nadien zijn tenminste tien andere, nagenoeg, identieke bilaterale 'corona'-overeenkomsten gesloten.

Aangezien landen voor zowel de nationale belastingheffing als de heffingsverdeling normaal gesproken aanknopen bij de plaats waar de dienstbetrekking uitgeoefend wordt, rijst de vraag wat de implicaties zijn van de COVID-19-restricties in diverse situaties voor grensoverschrijdende werknemers. Immers, een onvrijwillig verblijf van de werknemer in de tewerkstellingsstaat als gevolg van de restricties kan, bijvoorbeeld, resulteren in een overschrijding van de 183-dagenregeling waardoor de tewerkstellingsstaat ook materieel een heffingsrecht krijgt. Omgekeerd kan noodgedwongen (extra) thuiswerken ertoe leiden dat een grenswerknemer het fiscale voordeel voortvloeiende uit zijn 'salary split' verspeelt met een hogere belastingdruk voor hem als gevolg.

Alvorens de verschillende situaties en de implicaties ervan voor de heffingsverdeling in kaart te brengen beschrijven we in paragraaf 2 allereerst op welke wijze staten onder een OESO-conform belastingverdrag onderling de heffing met betrekking tot income from employment verdelen met oog op het voorkomen van dubbele belasting. Vervolgens beschrijven we in paragraaf 3 de verschillende situaties die zich als gevolg van de coronarestricties kunnen voordoen en wat deze betekenen voor de heffingsverdeling. In deze beschrijving betrekken we ook maatregelen die een aantal landen unilateraal troffen om de negatieve fiscale gevolgen van de restricties voor bepaalde situaties te verzachten. Paragraaf 4 is gewijd aan de bilaterale 'coronaregelingen'. Voor zover wij hebben kunnen nagaan zijn er twaalf van dergelijke regelingen door (bevoegde) belastingautoriteiten met hun tegenhangers gesloten. We brengen de verschillen en overeenkomsten tussen deze regelingen in beeld. In paragraaf 5 komen op hoofdlijnen de socialezekerheidsaspecten voor het grensoverschrijdend werken binnen een reguliere privaatrechtelijke dienstbetrekking aan bod. Paragraaf 6 sluit deze bijdrage af met aanbevelingen.

In deze bijdrage zullen we niet ingaan op specifieke, in belastingverdragen opgenomen bepalingen ter zake van grensarbeiders. De Duitse belastingverdragen met Frankrijk, Oostenrijk en Zwitserland, bijvoorbeeld, bevatten een dergelijke bepaling. <sup>7</sup> Voorts blijft buiten bespreking de fictief loonregeling.

## 2. Heffingsverdeling beloning reguliere privaatrechtelijke werknemer onder 'normale' omstandigheden

### 2.1. Inleiding

Ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid voorzien belastingverdragen voor reguliere privaatrechtelijke werknemers normaal gesproken in een verdelingsregeling conform art. 15 lid 1 en 2 OESO-modelverdrag 2017 (hierna: OMV). Voor onder andere ambtenaren, bestuurders, commissarissen, artiesten en beroepssporters gelden veelal specifieke regelingen voor de toewijzing van het heffingsrecht over hun inkomen. Deze bijzondere relaties blijven in deze beschouwing onbesproken.

In deze paragraaf wordt de toewijzingssystematiek onder art. 15 OMV beschreven ten aanzien van de arbeidsbeloning van reguliere privaatrechtelijke werknemers. Dit wordt gedaan zonder rekenschap te geven aan de gevolgen van de COVID-19-restricties en de daaropvolgende fiscaal verzachtende overheidsmaatregelen. In paragraaf 2.2 wordt allereerst de algemene toewijzingssystematiek onder art. 15 lid 1 OESO-modelverdrag beschreven. Vervolgens komt in paragraaf 2.3 de regeling aan bod zoals deze is opgenomen in art. 15 lid 2 OMV, oftewel de detacheringsregeling. In paragraaf 2.4 wordt vervolgens ingegaan op de 183-dagenregeling, zoals deze is opgenomen in art. 15 lid 2 onderdeel a OMV.

## 2.2. Toewijzingssystematiek van art. 15 lid 1 OMV

Om dubbele belasting ten aanzien van de inkomsten genoten door reguliere privaatrechtelijke werknemers te voorkomen wijst de eerste zinsnede van de eerste volzin van het eerste lid van art. 15 OMV het heffingsrecht primair toe aan de woonstaat. Deze staat heeft het exclusieve heffingsrecht tenzij de werknemer zijn dienstbetrekking (ook) in de andere verdragsstaat uitoefent. Oefent de werknemer zijn dienstbetrekking (ook) in de andere staat uit, dan mag blijkens het eerste lid van art. 15 OMV ook deze andere staat de ter zake daarvan verkregen beloning belasten.

Dit roept de vraag op welk criterium gehanteerd wordt voor de beoordeling waar een dienstbetrekking uitgeoefend wordt. In §1 van het commentaar op art. 15 OMV beantwoordt de OESO deze vraag. Waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend, wordt aldus de OESO bepaald door de plaats waar de werknemer fysiek aanwezig is voor de verrichting van zijn werkzaamheden waarvoor hij zijn arbeidsbeloning betaald krijgt. Verder wordt in het OESO-commentaar verduidelijkt dat het voor een bronstaatheffingsrecht derhalve niet voldoende is dat de beloning die een werknemer verkrijgt uit bronnen uit een andere staat, betrekking heeft op werkzaamheden waarvan het resultaat tot een voordeel in die andere staat strekt.

Vervolgens rijst de vraag hoe vastgesteld dient te worden wat de hoogte van de arbeidsbeloning is waarover de werkstaat mag heffen en waarvoor de woonstaat voorkoming zou moeten verlenen. Deze vraag beantwoordde de Hoge Raad in zijn arrest van 23 september 2005. De Hoge Raad overwoog dat wanneer het bedrag verkregen ter beloning van de in de werkstaat uitgeoefende dienstbetrekking niet rechtstreeks vastgesteld kan worden, bijvoorbeeld aan de hand van salarisspecificaties, dit bedrag dan naar tijdsevenredigheid afgeleid dient te worden uit het verkregen jaarloon. <sup>8</sup> Het aantal (werk)dagen in de betrokken landen is dan veelal de basis voor allocatie van het jaarloon aan de betreffende landen. Wordt een dienstbetrekking in meer dan één staat uitgeoefend, dan kan zo'n salary split onder omstandigheden voor de werknemer fiscaal aantrekkelijk zijn omdat in elke staat waar de werknemer zijn dienstbetrekking uitoefent gebruikgemaakt kan worden van de opstaptarieven en eventuele vrijstellingen. <sup>9</sup> Vermijdt de woonstaat, zoals Nederland, dubbele belasting door een belastingvermindering ter zake van het 'buitenlandse' salaris te verlenen tegen het gemiddelde Nederlandse belastingtarief over het 'wereldsalaris', dan kan dat fiscaal gunstig uitpakken wanneer de 'buitenlandse' belastingheffing lager is dan waarvoor Nederland belastingvermindering verleent.

## 2.3. Werkstaat geen heffingsrecht indien art. 15 lid 2 OMV van toepassing is

Zoals hiervoor beschreven, kan de werkstaat een heffingsrecht toegewezen krijgen wanneer een werknemer zijn dienstbetrekking (deels) uitoefent in die werkstaat. Art. 15 lid 2 OMV bevat een regeling, op grond waarvan toch uitsluitend het woonland heffingsbevoegd is, ook al worden de werkzaamheden (deels) fysiek uitgeoefend in de werkstaat. De woonstaat behoudt het volledige heffingsrecht indien aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

- de werknemer verblijft minder dan 183 dagen per twaalfmaandstijdvak in de werkstaat; <sup>10</sup>
- de beloning niet wordt betaald door (of ten laste komt) van een in de werkstaat gevestigde werkgever;
- de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting in de werkstaat.

De reden hiervoor is gelijk als bij het 'vaste inrichting'-concept dat er ten minste van een bepaalde mate van duurzame fysieke aanwezigheid in de andere staat sprake moet zijn, wil de werkstaat het heffingsrecht toegewezen krijgen. <sup>11</sup>

Indien deze drempel niet wordt overschreden, dan komt aan de werkstaat geen heffingsrecht toe waarmee wordt voorkomen dat werkgever en werknemer niet, of in ieder geval in mindere mate, met fiscale administratieve verplichtingen in de werkstaat te maken krijgen. Immers, wanneer een werknemer in het kader van de uitoefening van zijn dienstbetrekking gedurende een twaalfmaandstijdvak werkzaam is in meerdere werkstaten door daar fysiek aanwezig te zijn (bijvoorbeeld voor besprekingen met buitenlandse klanten), zouden zonder toepassing van art. 15 lid 2 OMV, al deze 'werkstaten' hun heffingsrecht van dag één kunnen effectueren, met bijbehorende administratieve verplichtingen voor de werknemer en de werkgever tot gevolg. Door een duurzame fysieke aanwezigheidsdrempel op te werpen voor werkstaten om hun heffingsrecht te kunnen effectueren wordt dit voorkomen.

Is de werknemer echter in dienstbetrekking bij een in de werkstaat gevestigde werkgever of als hij werkzaam is voor een vestiging (vaste inrichting) van de werkgever in de werkstaat, dan wordt voor de toewijzing van het heffingsrecht aan de werkstaat deze 183-dagendrempel niet gesteld. In zulke situaties krijgt de werkstaat wel vanaf dag één het heffingsrecht toegewezen onder het verdrag.

Het begrip 'werkgever' wordt voor verdragsdoeleinden materieel uitgelegd. <sup>12</sup> Voor de vraag of er sprake is van een zogenoemde 'verdragswerkgever' is relevant of:

- de werknemer in gezagsverhouding staat van de inlenende vennootschap;
- de inlenende vennootschap de kosten van de werkzaamheden draagt;
- de voordelen van de werkzaamheden van de uitgezonden werknemer en de daaruit voortvloeiende nadelen en risico's voor rekening van de inlenende vennootschap komen;
- de inlenende vennootschap verantwoordelijk is voor het resultaat van de werkzaamheden van de uitgezonden werknemer;
- de (formele) werkgever in de woonstaat het loon betaalt;
- er een geïndividualiseerde doorbelasting plaatsvindt van het salaris van de uitgezonden werknemer aan de inlenende vennootschap.

Indien aan bovenstaande voorwaarden wordt voldaan dan wordt voor de toepassing van de 183-dagenregel de inlenende vennootschap als verdragswerkgever gezien. Dit betekent dus dat ingeval van uitzendsituaties of intraconcern detacheringen ook de inlener als verdragswerkgever kan worden beschouwd.

Is de werknemer niet in dienstbetrekking van een in de andere staat gevestigde werkgever, niet werkzaam is voor een vestiging in die andere staat van zijn werkgever <sup>13</sup> en 183 dagen of minder in enig twaalfmaandstijdvak in die staat verblijft, dan blijft de woonstaat van de werknemer dus exclusief heffingsbevoegd met betrekking tot de inkomsten die de werknemer ter zake van de uitoefening van zijn dienstbetrekking geniet.

In de volgende paragraaf gaan we nader in op de 183-dagenregeling en laten we de andere twee elementen verder onbesproken, omdat het thuiswerken als gevolg van de COVID-19-maatregelen vooral op dat eerste element van invloed is.

## 2.4. 183-dagenregeling van art. 15 lid 2 onderdeel a OMV

Of een niet-uitgezonden en uitgeleende werknemer voor in zijn woonstaat dan wel derde staat gevestigde werkgever wel of niet de 183-dagendrempel overschrijdt, wordt bepaald door het aantal dagen dat hij in de tewerkstellingsstaat fysiek doorbrengt. Tot deze dagen rekenen de OESO-lidstaten blijkens §5 op art. 15 OMV:

(...) part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent inside the State of activity, short breaks (training, strikes, lock-out, delays in supplies), days of sickness (unless they prevent the individual from leaving and he would have otherwise qualified for the exemption) and death or sickness in the family. However, days spent in the State of activity in transit in the course of a trip between two points outside the State of activity should be excluded from the computation. It follows from these principles that any entire day spent outside the State of activity, whether for holidays, business trips, or any other reason, should not be taken into account. A day during any part of which, however brief, the taxpayer is present in a State counts as a day of presence in that State for purposes of computing the 183 day period.

In zijn arrest van 14 juli 2017 <sup>14</sup> overwoog de Hoge Raad dat het OESO-commentaar op art. 15 OMV van grote betekenis is voor de uitleg van verdragsbepalingen gelijkloend aan art. 15 OMV. Vanwege deze grote betekenis laat de Hoge Raad zich leiden door de OESO aangelegde maatstaf voor de beoordeling welke dagen meetellen als dagen van verblijf in de werkstaat. <sup>15</sup> De Hoge Raad oordeelde – onder verwijzing naar het commentaar op art. 15 OMV 1992/1997 – dat niet alleen de werkdagen meetellen, maar ook andere dagen waarop een individu fysiek aanwezig is in een land. <sup>16</sup>

De digitale technieken laten het toe om werkzaamheden niet altijd fysiek uit te oefenen in de werkstaat. Werkzaamheden kunnen vanuit de woonstaat (thuiswerk) voor de werkgever worden verricht. Op grond van art. 15 lid 1 OMV komt de belastingheffing over dit deel van de uitgeoefende werkzaamheden dan toe aan de woonstaat. Het zijn immers geen dagen van fysieke aanwezigheid in de werkstaat.

## 3. Implicaties corona restricties voor heffingsverdeling met betrekking tot reguliere privaatrechtelijke werknemers

### 3.1. Inleiding

Na de WHO-classificering van de verspreiding van het coronavirus als pandemie, troffen vele overheden wereldwijd diverse ingrijpende maatregelen om een verdere verspreiding van het virus tegen te gaan. Diverse landen sloten de grenzen en introduceerden een inreisverbod voor niet-onderdanen. Als gevolg hiervan waren grensoverschrijdende werknemers nog meer dan ‘gewone’ werknemers veelal genooddakt om thuis te werken. Al snel werd daardoor duidelijk dat de genomen maatregelen ook hun impact zouden hebben op de belastingheffing van werknemers, en in het bijzonder op de toewijzing van het heffingsrecht over de arbeidsbeloning die grensoverschrijdende werknemers ontvangen. In paragrafen 3.2 tot en met 3.5 wordt derhalve een viertal situaties belicht waarin door de diverse COVID-19-maatregelen problemen zouden kunnen ontstaan bij de toewijzing van heffingsrechten over de arbeidsbeloning die wordt genoten door grensoverschrijdende werknemers onder een OESO-conform belastingverdrag.

### 3.2. Implicaties ‘onvrijwillig’ thuiswerken voor toepassing salary split

Onder de eerste situatie is sprake van een werknemer die normaal gesproken in een andere staat werkzaam is maar als gevolg van de restricties zijn arbeid nu vanuit thuis voor zijn werkgever verricht. Als gevolg van de plaats van (fysieke) uitoefening als aanknopingsfactor onder het eerste lid van art. 15 OMV leidt het thuiswerken tot een verschuiving van het heffingsrecht van de werkstaat naar de woonstaat. Deze verschuiving kan voor grensoverschrijdende werknemers fiscaal nadelig zijn wanneer zij als gevolg daarvan hun profijt van een salary split geheel of deels verliezen. Teneinde voor dergelijke situaties de fiscale nadelen als gevolg van de coronarestricties weg te nemen zijn de belastingautoriteiten van diverse landen met die van hun buurlanden overeenkomsten aangegaan waarin voor de verdelingswijze er fictief vanuit wordt gegaan dat de dagen die als gevolg van de coronacrisis thuiswerkend doorgebracht worden, fictief beschouwd worden als dagen waarop de dienstbetrekking in de werkstaat uitgeoefend wordt. Deze overeenkomsten zijn onderwerp van bespreking in paragraaf 4 van deze bijdrage. De Canadese belastingdienst voorziet daarentegen unilateraal in een min of meer vergelijkbare fiscaal verzachtende oplossing voor inwoners van Canada in dienst van een niet in Canada gevestigde werkgever waarbij zij deze dienstbetrekking normaal gesproken buiten Canada uitoefenen maar vanwege reisbeperkingen dit nu noodgedwongen thuis doen. <sup>17</sup> Mits er geen verandering optreedt in de door de buitenlandse werkgever in te

houden buitenlandse loonbelasting, dan leidt een dergelijke situatie op grond van een Canadese goedkeuring niet alsnog tot een hogere Canadese loonbelasting afdracht. <sup>18</sup>

### 3.3. Implicaties ‘onvrijwillig’ thuiswerken voor toepassing 183-dagenregeling

Het thuiswerken heeft niet alleen implicaties voor de heffingsverdeling zoals gereguleerd onder het eerste lid van art. 15 OMV, maar is ook van invloed op de toepassing van de 183-dagenregeling. Zou een werknemer namelijk zonder de restricties door zijn werkgever meer dan 183 dagen in een twaalfmaandstijdvak in een andere staat te werk gesteld zijn geweest, maar werkt hij nu als gevolg van de maatregelen (deels) noodgedwongen vanuit huis, dan blijft hij mogelijk ‘onvrijwillig’ welgeteld binnen de 183-dagendrempel met als gevolg dat het fiscale voordeel voortvloeiende uit een salary split volledig misgelopen wordt. Immers, wanneer de werknemer door het vanuit huis werken 183 dagen of minder fysiek aanwezig is in de tewerkstellingsstaat, dan behoudt zijn woonstaat blijkens het tweede lid van art. 15 OMV het uitsluitende heffingsrecht over het totale salaris, dus ook ten aanzien van het salarisdeel gerelateerd aan de wel in de tewerkstellingsstaat gewerkte dagen. De tewerkstellingsstaat mag dus ook niet heffen over het gedeelte van het jaarsalaris samenhangende met de aldaar gewerkte dagen en de woonstaat geeft daarvoor evenmin belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Ingeval de belastingheffing in de tewerkstellingsstaat lager is dan de door de woonstaat te verlenen belastingvermindering, levert dit de werknemer een fiscaal nadelige situatie op.

### 3.4. Implicaties ‘onvrijwillig’ verblijf in tewerkstellingsstaat voor toepassing 183-dagenregeling

Het is ook mogelijk dat de in de andere staat tewerkgestelde werknemers vanwege de COVID-19-maatregelen, bijvoorbeeld door sluiting van de grenzen door de tewerkstellingsstaat of de woonstaat, ‘onvrijwillig’ extra dagen doorbrengen in de tewerkstellingsstaat. Indien deze onvrijwillig in de tewerkstellingsstaat extra doorgebrachte dagen meetellen voor de 183-dagentelling, dan kan dat tot een overschrijding van de 183-dagendrempel leiden. De vraag rijst of dergelijke dagen voor de 183-dagenregeling mee zouden moeten tellen of buiten beschouwing dienen te blijven. Wanneer ze meetellen heeft de drempeloverschrijding tot gevolg dat de werkstaat in heffing niet hoeft terug te treden waar dat anders wel het geval zou zijn. Afhankelijk van de belastingdruk in de werkstaat en de voorkomingswijze door de woonstaat kan de werknemer als gevolg daarvan fiscaal slechter af zijn.

Verblijven werknemers wonend in de Verenigde Staten en tewerkgesteld in Canada als gevolg van reisbeperkingen door COVID-19 meer dan 183 dagen in Canada, dan veronderstelt de Canadese belastingdienst dat deze, als gevolg van de reisbeperkingen onvrijwillig in Canada doorgebrachte, dagen meetellen voor de 183-dagenregeling. Om het onwenselijke gevolg van deze veronderstelling weg te nemen keurt de Canadese belastingdienst alsnog goed dat deze in Canada (noodgedwongen) doorgebrachte dagen niet meetellen voor de berekening van de 183-dagen onder het Canadese belastingverdrag met de Verenigde Staten. <sup>19</sup> Opvallend hierbij is dat het gaat om een eenzijdige begunstigende regeling. Deze eenzijdige begunstiging is de Canadese belastingdienst ook bereid toe te passen met betrekking tot de 183-dagenregeling in de andere Canadese belastingverdragen.

De vraag rijst echter of deze veronderstelling wel correct is. Met verwijzing naar §5 van het commentaar op art. 15 OMV zou gesteld kunnen worden dat niet alleen de verblijfsdagen buiten de werkstaat maar ook die in de werkstaat niet zouden moeten meetellen voor de 183-dagenberekening indien de werknemer om welke reden dan ook van terugkeer naar zijn thuisstaat wordt weerhouden. Weliswaar tellen volgens §5 van het commentaar ziekte dagen doorgebracht in de tewerkstellingsstaat in beginsel mee voor de 183-dagentelling. Deze ziekte dagen dienen echter niet meegeteld te worden wanneer de werknemer als gevolg van zijn ziekte wordt weerhouden om uit de werkstaat te vertrekken en de betreffende dagen zonder de vertrekbelemmering niet tot een drempeloverschrijding zouden hebben geleid (zie hiervoor paragraaf 2.4). Deze uitzondering zou onzes inziens ook van toepassing moeten zijn op de dagen dat een werknemer als gevolg van de coronarestricties wordt weerhouden om naar huis terug te keren en dientengevolge noodgedwongen langer verblijft in de

werkstaat. Teneinde verschillen in uitleg en toepassing te vermijden roepen we het Nederlandse Ministerie van Financiën op om alsnog hierover duidelijkheid te verschaffen en de OESO hiertoe ook te bewegen.

### 3.5. Implicaties 'onvrijwillig' thuiszitten met salarisdoorbetaling voor heffingsverdeling

Naast de in paragraaf 3.2 beschreven situatie dat een werknemer vanwege de restricties meer dan normaal vanuit huis werkt, is het ook mogelijk dat een werknemer als gevolg van de pandemie thuis zit zonder te werken met doorbetaling van zijn salaris door zijn werkgever. Zoals uiteengezet in de inleiding tot deze bijdrage betoogt het OESO-secretariaat dat in zo'n situatie voor de omvang van de werkstaatheffing en de woonstaatvoorkoming uitgegaan dient te worden van het 'normale' werkpatroon zonder COVID-19-maatregelen. Voor deze werknemers verandert er onder deze verdragskijk van het OESO-secretariaat fiscaal dus niets. De werkgever dient aldus het OESO-secretariaat over het doorbetaalde loon (onverminderd) loonbelasting in de werkstaat in te houden en af te dragen.

In zijn brief van 14 april 2020 aan de Tweede Kamer schrijft de Staatssecretaris van Financiën dat België, Duitsland en Nederland het erover eens zijn dat een thuiszitsituatie met salarisdoorbetaling als gevolg van de COVID-19-restricties fiscaal dient te worden behandeld conform waar onder normale omstandigheden zou worden gewerkt. <sup>20</sup> Dit betekent in concreto aldus de staatssecretaris:

Een inwoner van België die onder normale omstandigheden in Nederland werkt, maar nu zonder te werken thuis blijft, blijft dus zoals voorheen in Nederland belast.

Voor zijn standpunt geeft de staatssecretaris in zijn brief van 14 april 2020 noch in die van 15 juni 2020 <sup>21</sup> een onderbouwing. Hij merkt slechts op dat dit gebaseerd is op een bestaande interpretatie van hun onderlinge verdragen. <sup>22</sup>

Blijkens de Nederlandse 'corona'-overeenkomsten met België en Duitsland onderschrijven de Belgische, Duitse en Nederlandse belastingautoriteiten het betoog van het OESO-secretariaat en dat van de staatssecretaris. In deze 'corona'-overeenkomsten verklaren zij dat de heffing over het doorbetaalde salaris volgens zowel de bestaande verdragsinterpretatie als §2.6 en §2.16 van het OESO-commentaar op art. 15 OMV <sup>23</sup> toekomt aan de werkstaat. De Duitse 'corona'-overeenkomst met Zwitserland voorziet daarentegen voor 'onvrijwillig' thuiszitten met salarisdoorbetaling in een fiscale begunstiging vergelijkbaar met die voor 'onvrijwillig' thuiswerken (zie paragrafen 3.2 en 4 van deze bijdrage). Wordt over het doorbetaalde salaris in de werkstaat loonbelasting ingehouden en afgedragen, dan kan volgens de Duits-Zwitserse 'corona'-overeenkomst de werknemer in zijn woonstaat aanspraak maken op voorkoming. De andere negen van de in totaal twaalf 'corona'-overeenkomsten bevatten een dergelijke verklaring noch begunstiging aangaande 'onvrijwillig' thuiszitten met salarisdoorbetaling. Uit de Duits-Zwitserse 'coronaregeling' lijkt impliciet te volgen dat Zwitserland zich in beginsel op het standpunt stelt dat in een thuiszitsituatie met loonbetaling de heffing uitsluitend toekomt aan de woonstaat en niet ook aan de werkstaat. Alleen onder voorwaarden is Zwitserland bereid in dit soort situaties te voorzien in een werkstaatheffing met woonstaatvoorkoming.

Het OESO-secretariaat en de Belgische, Duitse en Nederlandse belastingautoriteiten maken met hun verwijzing naar §2.6 respectievelijk §2.16 van het commentaar op art. 15 OMV een vergelijking met de OESO-visie over de heffingstoeiwijzing onder OESO-conforme belastingverdragen met betrekking tot ontslaguitkeringen (§2.6) respectievelijk salarisdoorbetalingen zonder te werken in verband met een beëindiging van de dienstbetrekking (§2.16). In deze paragrafen geeft de OESO sinds de update van het OESO-commentaar van 2014 zijn visie met betrekking tot de beantwoording van de vraag aan welke staat het heffingsrecht toekomt aangaande deze betalingen. De OESO doet dat door betekenis te geven aan de uitleg van de uitdrukking 'derived therefrom'. Ontslaguitkeringen beschouwt de OESO als afkomstig uit de staat waar redelijkerwijs van kan worden aangenomen dat de werknemer tijdens de ontslagperiode zou hebben gewerkt. Dit is volgens de OESO meestal de plaats waar de werknemer vóór de beëindiging van zijn dienstbetrekking gedurende een aanzienlijke periode werkte. De tweede categorie van betalingen beschouwt de OESO als afkomstig uit de staat waar

redelijkerwijs van kan worden aangenomen dat de werknemer aldaar zou hebben gewerkt. Dit zal volgens de OESO meestal de staat zijn waar de werkzaamheden werden verricht vóór de beëindiging ervan.

Al ruim voor de 2014-update van het OESO-commentaar sprak de Hoge Raad zich diverse malen uit over de beantwoording van de vraag aan welke staat het heffingsrecht toekomt aangaande ontslaguitkeringen. <sup>24</sup> Dit deed de Hoge Raad ook ten aanzien van een vergoeding betaald ter compensatie voor het niet-doorgaan van een dienstbetrekking. In zijn arrest van 10 augustus 2001 overwoog de Hoge Raad in r.o. 3.7 dienaangaande: <sup>25</sup>

(...) Naar de Hoge Raad in eerdere arresten (vgl. onder meer de arresten van 22 juli 1988, nr. 25075, BNB 1989/2, en van 3 mei 2000, nr. 34361, BNB 2000/296) heeft geoordeeld over uitkeringen wegens het ontslag uit een dienstbetrekking – waarmee de onderhavige vergoeding wegens te derven inkomsten als gevolg van de niet-nakoming van de aanvullende arbeidsovereenkomst wat dit betreft op één lijn is te stellen –, staat de enkele omstandigheid dat de uitzonderingsbepaling ten gunste van de werkstaat in de onvoltooid tegenwoordige tijd is geformuleerd niet eraan in de weg inkomsten uit de beëindigde dienstbetrekking onder die uitzonderingsbepaling te begrijpen. Bij de beantwoording van de vraag in welk land de dienstbetrekking in de zin van artikel 15, lid 1, van het Verdrag wordt uitgeoefend, gaat het in het geval van een beëindigde dienstbetrekking niet erom in welk land de in de vergoeding begrepen inkomsten door uitoefening van werkzaamheden bij voortzetting van de dienstbetrekking zouden zijn verdiend, maar in welk land de beëindigde dienstbetrekking feitelijk werd uitgeoefend. In het onderhavige geval, waarin het niet is gekomen tot een feitelijke uitoefening van werkzaamheden ingevolge de aanvullende arbeidsovereenkomst doordat de vereniging belanghebbende op 1 juli 1981 geen passende functie kon bieden, moet worden uitgegaan van de plaats waar volgens de arbeidsovereenkomst of naar de voorstelling van partijen de dienstbetrekking feitelijk zou worden uitgeoefend. Naar het – in cassatie niet bestreden – oordeel van het Hof was dat Nederland.

Ten aanzien van ziektedagen oordeelde de Hoge Raad dat deze zijn aan te merken als daadwerkelijk in de werkstaat gewerkte dagen, mits het dagen betreft waarop normaliter in de werkstaat zou worden gewerkt. <sup>26</sup> Verder heeft de Hoge Raad geoordeeld dat werkzaamheden die louter ondersteunend of ondergeschikt zijn aan de hoofdtaak en die buiten de contractueel overeengekomen arbeidsuren worden verricht, behoudens andersluidende afspraken, in het algemeen niet tot de werkzaamheden behoren waarvoor het loon wordt toegekend. <sup>27</sup> Tot slot heeft de Hoge Raad op 11 juni 2004 duidelijkheid gegeven over de toerekening van ontslagvergoedingen die in algemene zin verband houden met het arbeidsverleden als de dienstbetrekking in meerdere staten is uitgeoefend. <sup>28</sup> In de visie van de Hoge Raad dient het heffingsrecht over de ontslagvergoeding op grond van art. 15 OMV te worden toegeedeeld in de mate waarin de staten het heffingsrecht hadden over de reguliere beloningen in de voorgaande vier jaren én de periode tot aan het ontslag in het jaar van ontslag. <sup>29</sup> In §2.7 van het commentaar op art. 15 OMV (m.i.v. de 2014-update) zijn uitgebreide regels opgenomen over de wijze waarop het heffingsrecht over ontslagvergoedingen moet worden verdeeld bij grensoverschrijdende situaties. Een ontslagvergoeding die in algemene zin verband houdt met de uitoefening van de dienstbetrekking en waarvan de hoogte vaak is gebaseerd op het arbeidsverleden, wordt, zolang uit feiten en omstandigheden niet iets anders blijkt, geacht een beloning te zijn voor de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. De beloning is op pro rata basis toe te rekenen aan de staten waar in die periode de dienstbetrekking is uitgeoefend. <sup>30</sup> In al deze gevallen is de fysieke aanwezigheid van de werknemer in de werkstaat van invloed op de verdeling van het heffingsrecht; iets dat als gevolg van de COVID-19-maatregelen anders kan uitpakken dan initieel gedacht.

Weliswaar zijn de uitkomsten van de Hoge Raad in zijn arresten en die van de OESO in het commentaar op het eerste oog gelijkloidend echter deze kan verschillen door de verschillende beredeneringswijze. De Hoge Raad lijkt blijkens bovenstaande rechtsoverweging uitleg te geven aan de uitdrukking ‘unless the employment is exercised in the other Contracting State’. Ontvangt een werknemer loon zonder daarvoor te hoeven werken als gevolg van een bijzondere aan de dienstbetrekking gerelateerde gebeurtenis, zoals ontslag, het niet-doorgaan van de dienstbetrekking of ziekte, dan dient in de visie van de Hoge Raad onderzocht te worden waar de dienstbetrekking (feitelijk) werd uitgeoefend (in het geval van ontslag) of zou worden uitgeoefend overeenkomstig de afspraken tussen werknemer en werkgever of naar hun voorstelling (bij het niet-doorgaan van de dienstbetrekking of bij ziekte). Onder deze uitleg denkt de Hoge Raad het arbeidsvoorval, waarmee het loon samenhangt, als het ware weg. Een grammaticale interpretatie van de uitdrukking ‘unless the



employment is exercised in the other Contracting State' zou niet tot een dergelijke uitkomst hebben geleid en deze stemt evenmin overeen met de uitleg die de OESO geeft aan 'where the employment is exercised' in §1 van het commentaar op art. 15 OMV. Zoals al in paragraaf 2.2 uiteengezet wordt deze aldus de OESO uitgeoefend:

(...) in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid.

De OESO, daarentegen, geeft in dit soort situaties geen uitleg aan 'where the employment is exercised' maar aan de uitdrukking 'remuneration as is derived therefrom'. Voor de uitleg van deze uitdrukking legt de OESO een verband met de plaats waar de werknemer werkte (ontslaguitkeringen) of zou werken (salarisdoorbetalingen zonder te werken i.v.m. de beëindiging van de dienstbetrekking). Daarmee is de uitkomst in wezen niet heel anders dan onder de redeneertrant van de Hoge Raad.

In tegenstelling tot de OESO, de staatssecretaris en de Belgische, Duitse en Nederlandse belastingautoriteiten is het Duitse Bundesfinanzhof (hoogste Duitse rechter in belastingzaken)(hierna: BFH) gelijk als de Zwitserse bevoegde autoriteit de opvatting toegedaan dat uitsluitend de woonstaat bevoegd is te heffen over ontslaguitkeringen en salarisdoorbetalingen in het kader van een beëindiging van een dienstverband zonder dat er nog gewerkt hoeft te worden. Over ontslaguitkeringen sprak het BFH zich in diverse zaken uit. Laatstelijk was dat op 17 mei 2017. <sup>31</sup> In zijn arrest van 24 juli 2013 overwoog het BFH daartoe in r.o. 15 het volgende <sup>32</sup> :

aa) Der Senat hat für Abkommensregelungen, die Art. 15 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustAbk) vergleichbar sind, wiederholt entschieden, dass das für die Besteuerung von Arbeitslöhnen geltende abkommensrechtliche Arbeitsortprinzip nicht für Abfindungen gilt, die anlässlich der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden (z.B. Senatsurteile vom 18. Juli 1973 I R 52/69, BFHE 110, 43, BStBl II 1973, 757; vom 10. Juli 1996 I R 83/95, BFHE 181, 155, BStBl II 1997, 341; Senatsbeschluss vom 18. Juni 2008 I B 152/07, BFH/NV 2008, 1688; Senatsurteile vom 2. September 2009 I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394 und I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl II 2010, 387). Denn bei Abfindungen handelt es sich unbeschadet dessen, dass sie nach dem innerstaatlichen Recht Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) sind, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit i.S. des Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MustAbk. Sie werden nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes. Ein bloßer Anlasszusammenhang zwischen Zahlung und Tätigkeit genügt nach dem Abkommenswortlaut ("dafür") nicht. An dieser Rechtsprechung ist uneingeschränkt festzuhalten. Auch die Finanzverwaltung hat sich dem prinzipiell angeschlossen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14. September 2006, BStBl I 2006, 532, dort Tz. 6.3).

In zijn overweging merkt het BFH aan het einde op dat ook het Duitse Ministerie van Financiën dit standpunt is toegedaan. Het BFH verwijst daarvoor naar een besluit van 14 september 2006. <sup>33</sup> In §6.3 over ontslaguitkering ('Abfindung') van het besluit Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen stelt het Duitse Ministerie van Financiën dat ontslagvergoedingen niet betaald worden voor een specifieke activiteit die in Duitsland of in het buitenland wordt uitgevoerd. De ontslagvergoedingen zijn aldus het Duitse ministerie dus belastbaar in de woonstaat van de werknemer. Daarbij is volgens het Duitse ministerie in beginsel doorslaggevend het betalingstijdstip. Ten tijde van het arrest was de 2006-versie van het besluit al geactualiseerd door die van 12 november 2014. <sup>34</sup> Het 2014-besluit is vervolgens herzien door het besluit van 3 mei 2018. <sup>35</sup> De 2014-actualisering leidde ertoe dat §6.3 over ontslaguitkering verdween. In het besluit is daarover geen verklaring opgenomen. Het niet-opnemen zou verband kunnen houden met de 2014-actualisering van het OESO-modelverdrag als gevolg waarvan §2.6 is opgenomen in het commentaar op art. 15 OMV. Wel spreekt het Duitse Ministerie van Financiën zich in §6.2 nog steeds uit over salarisdoorbetalingen in het kader van een beëindiging van een dienstverband zonder dat er nog gewerkt hoeft te worden (zgn. 'Sich-zur-Verfügung-Halten'). De tekst van §6.2 in de 2014-versie is identiek aan die van 2006. In §6.2 van het besluit stelt het Duitse Ministerie van Financiën dat de heffing over dergelijke salarisdoorbetalingen toekomt aan de staat waar de werknemer gedurende de periode van zijn beschikbaarstelling feitelijk verblijft. Daarbij verwijst het ministerie naar het arrest van het BFH van 9 september 1970. <sup>36</sup>

In aanvulling op de 2006- en 2014-versies van het besluit stipuleert de 2018-versie dat wanneer de werknemer helemaal geen arbeid meer hoeft te verrichten de woonstaat krachtens art. 15 lid 1 eerste volzin OMV over het algemeen het recht heeft om deze betalingen in de heffing te betrekken. Deze opvattingen van het Duitse Ministerie van Financiën stroken in het geheel niet met die van de OESO zoals verwoord sinds 2014 in §2.16 van het commentaar op art. 15 OMV. Bij de OESO-opvattingen in §2.6 respectievelijk §2.16 heeft het Duitse Ministerie van Financiën bovendien geen ‘observations’ geplaatst. Daaruit zou in beginsel mogen worden afgeleid dat Duitsland als OESO-lidstaat de OESO-opvattingen onderschrijft. Het tegendeel lijkt echter het geval te zijn. Temeer daar ook het BFH zijn opvattingen sinds de 2014-update van het OESO-modelverdrag niet gewijzigd lijkt te hebben.

In het licht van de (ongewijzigde) opvattingen van het BFH over ‘Abfindungen’ en beloningen voor ‘Sich-zur-Verfügung-Halten’ lijkt het ons niet aannemelijk dat het BFH een andere opvatting toegedaan is met betrekking tot salarisdoorbetalingen tijdens de (noodgedwongen) ‘thuiszitperiode’. De heffing over deze betalingen komen toe aan de verblijfstaat en niet de werkstaat. Deze opvatting ondergaat geen wijziging door de in de ‘coronaregeling’ opgenomen verklaring door de Duitse en Nederlandse belastingautoriteiten waardoor er een mismatch in de onderlinge relatie resulterend in dubbele belasting of dubbele vrijstelling. Het doet ons dan ook verwonderen dat Duitsland ingestemd heeft met de in de Nederlands-Duitse ‘corona’-overeenkomst opgenomen verklaring.

Van de beide bevoegde belastingautoriteiten hadden we overigens mogen verwachten dat ze hun lessen uit het verleden inmiddels hadden geleerd. Op 25 oktober 2007 kwamen de Duitse en Nederlandse bevoegde autoriteiten op de voet van art. 25 lid 2 van het toenmalige Nederlands-Duitse belastingverdrag uit 1959 een regeling overeen met betrekking tot de toedeling van het heffingsrecht over aan werknemers betaalde afkoopsommen als gevolg van de beëindiging van een privaatrechtelijke dienstbetrekking (ontslagvergoeding). <sup>37</sup> Een dergelijke op een OMV-conform art. 25 lid 3 gebaseerde regeling, gelijk als de ‘corona’-overeenkomsten komt niet tot stand met de goedkeuring van de nationale parlementen, wat wel gebruikelijk is bij de totstandkoming van belastingverdragen, met gevolg dat ze alleen de betrokken overheden binden en niet ook belastingplichtigen. Aanleiding voor deze uit 2007-daterende regeling waren divergerende uitspraken van het BFH en de Hoge Raad met betrekking tot de toewijzing van het heffingsrecht over ontslagvergoedingen onder art. 15 van het onderlinge belastingverdrag. Als gevolg van de uiteenlopende oordelen konden zich situaties voordoen van dubbele heffing en dubbele vrijstelling. Dubbele belastingheffing deed zich voor als een inwoner van Duitsland een ontslagvergoeding van een in Nederland gevestigde werkgever ontving. Duitsland wees de belastingheffing over deze ontslagvergoeding toe aan de woonstaat van de werknemer (in dit geval Duitsland), terwijl Nederland de belastingheffing in beginsel toewees aan de werkstaat (in dit geval Nederland). Dubbele vrijstelling leek zich juist voor te doen in de situatie dat een inwoner van Nederland een ontslagvergoeding ontving van een Duitse werkgever. Duitsland wees de belastingheffing daarover in beginsel toe aan de woonstaat (in dit geval Nederland), terwijl Nederland belastingheffing toewees aan de werkstaat (in dit geval Duitsland). Volgens de getroffen regeling van 25 oktober 2007 kreeg de vroegere werkstaat in beginsel het heffingsrecht over de ontslagvergoeding toegekend. Op 6 januari 2017 boog de Hoge Raad zich over de betekenis van deze regeling. <sup>38</sup> Het overwoog daarover het volgende:

2.5.2. (...) Artikel 25, lid 2, van het Verdrag verleent de gezamenlijke hoogste belastingautoriteiten de bevoegdheid een regeling te treffen om moeilijkheden en twijfelpunten op te heffen die zich bij de uitlegging of de toepassing van het Verdrag voordoen. De Regeling heft echter wat Nederland betreft geen twijfelpunten in voormelde zin op, omdat met de arresten BNB 2004/344 en 345 in hoogste instantie een oordeel is gegeven over de vragen van uitleg van het Verdrag waarop de Regeling betrekking heeft. Die uitleg leidt ook niet tot dusdanige moeilijkheden dat de Hoge Raad, mede gelet op (de totstandkoming van) de Regeling, aanleiding ziet terug te komen van zijn in de arresten BNB 2004/344 en 345 gegeven oordelen over de uitleg van het Verdrag. De omstandigheid dat de hoogste rechter van de andere verdragsluitende staat het Verdrag op het hier van belang zijnde punt anders uitlegt en toepast, maakt dit niet anders. Indien de gezamenlijke hoogste belastingautoriteiten van mening zijn dat de toepassing van het Verdrag tot moeilijkheden aanleiding geeft bevat artikel 25, lid 2, van het Verdrag niet een bevoegdheid om te komen tot een regeling die ten nadele van de belastingplichtige afdoet aan hetgeen de verdragsluitende partijen zijn overeengekomen, zoals uitgelegd door de nationale hoogste rechter.

2.5.3. Het voorgaande brengt mee dat op basis van artikel 25, lid 2, van het Verdrag aan de Regeling niet het gevolg kan worden verbonden dat de Nederlandse rechter een eenieder verbindende bepaling van het Verdrag, zoals deze door de Hoge Raad is uitgelegd, geheel of ten dele buiten toepassing laat ten nadele van de belastingplichtige. Evenmin bevat het Verdrag een andere bepaling die dit gevolg kan bewerkstelligen.

Indachtig deze overwegingen is onze verwachting dat de geschiedenis zich op enig moment gaat herhalen. Vergelijkbaar met de casus die werd voorgelegd aan de Hoge Raad in 2017, kan namelijk worden gesteld dat de overeenkomsten met België en Duitsland niet voorzien in een oplossing voor mogelijke moeilijkheden of twijfelpunten bij de uitlegging van de toepasselijke verdragen overeenkomstig een OMV-conform art. 25 lid 3. De overeenkomsten zijn eerder gesloten om ongewenste fiscale gevolgen te voorkomen voor grensarbeiders die vanwege de diverse coronamaatregelen een drastische verschuiving hebben gezien van het aantal dagen dat wordt doorgebracht in de werkstaat naar de woonstaat. Derhalve kunnen de overeenkomsten niet het karakter hebben van een eenieder verbindende bepaling. Gezien het feit dat COVID-19 waarschijnlijk nog geruime tijd een rol zal blijven spelen in de (internationale) belastingheffing, is de vraag met name ten aanzien van de relatie met Duitsland gerechtvaardigd of het niet raadzaam is dat de nationale parlementen zich uitspreken over de geboden begunstiging voor 'onvrijwillig' thuiswerken, de opgenomen verklaring ten aanzien van salarisdoorbetalingen bij 'onvrijwillig' thuiszitten en het neutraliseren van al langer bestaande mismatches met betrekking tot Abfindungen en Vergütungen für 'Sich-zur-Verfügung-Halten'. Alhoewel het onzes inziens van meet af aan beter ware geweest dat Duitsland en Nederland om de tafel zouden hebben gezeten om het uit 2012 daterende belastingverdrag via een protocol te wijzigen bestaat nu sinds de uitkristallisering in de afgelopen maanden van de gevolgen van de pandemie op de belastingheffing van grensarbeiders en de neerdaling van het spreekwoordelijke 'stof', meer dan ooit de gelegenheid om alsnog een brede discussie te voeren in de nationale parlementen over de behoefte aan fiscale oplossingen en de omvang voor grensarbeiders.

## 4. Bilaterale 'coronaregelingen', fiscale begunstiging

### 4.1. Inleiding

Na vaststelling van de eerste coronabesmetting in Nederland op 27 februari van dit jaar, en de maatregelen die in de weken daarna werden getroffen, bleek al vrij snel dat het COVID-19-virus niet alleen op medisch gebied ongekend was, maar ook fiscaal onontgonnen terrein betreft. Doordat werknemers al vrij snel noodgedwongen thuis verbleven, kwam de vraag op wat de invloed van het thuiswerken, of zelfs niet kunnen werken (thuiszitten), is op de heffingsverdeling over het inkomen tussen het woonland en de werksta(a)t(en).

Nu het reguliere werkpatroon van werknemers door de overheidsmaatregelen wordt verstoord, dragen landen oplossingen aan om de negatieve gevolgen van de coronacrisis te verzachten. Dit doen zij mede naar aanleiding van suggesties gedaan door het OESO-secretariaat. Zo heeft de Nederlandse bevoegde belastingautoriteit met zijn evenknieën uit Duitsland <sup>39</sup> en België <sup>40</sup>, fiscaal goedgunstige regelingen getroffen om de negatieve fiscale gevolgen van het (extra) thuiswerken door corona enigszins te verzachten (hierna aangeduid als 'gunstfictie'). Onder deze 'coronaregelingen' met België en Duitsland wordt van de 'normale' verdelingswijze zoals voortvloeit uit de belastingverdragen afgeweken. België en Duitsland sloten vergelijkbare overeenkomsten met andere buurlanden.

In deze paragraaf wordt in paragraaf 4.2 allereerst visueel inzichtelijk gemaakt welke overeenkomsten tot op dit moment zijn overeengekomen en wat hun karakteristieken zijn. In paragraaf 4.3 worden de onderlinge verschillen besproken tussen de overeenkomsten ten aanzien van de ingangsdatum en de duur van de 'corona'-overeenkomsten. Vervolgens wordt in paragraaf 4.4 de in de 'corona'-overeenkomsten neergelegde gunstfictie beschreven en in paragraaf 4.5 wat de voorwaarden zijn om aanspraak te kunnen maken op deze gunstfictie. Tot slot wordt in paragraaf 4.6 aandacht besteed aan de vraag of Nederland dergelijke overeenkomsten ook dient te sluiten met andere landen en wordt gekeken in paragraaf 4.7 of de huidige verdelingsregeling zoals opgenomen in art. 15 OMV toekomstbestendig is.

## 4.2. Overzicht bilaterale ‘coronaregelingen’

In onderstaande tabel zijn de verschillende door België, Duitsland, Frankrijk, Italië, Luxemburg, Oostenrijk, Zwitserland en Nederland in de tijd overeengekomen regelingen weergegeven. Met andere landen zijn deze landen nog geen regeling aangegaan. Van de acht landen sloten de Duitse belastingautoriteiten de meeste regelingen, namelijk zes. Alle voornoemde landen, behoudens Italië, zijn namelijk buurlanden van Duitsland. Op 3 april 2020 sloten de Duitse belastingautoriteiten hun eerste regeling met de Luxemburgse autoriteiten. Op 6 april 2020 kwam daar de overeenkomst met Nederland bij. Vooral de regeling die Duitsland is overeengekomen met Nederland heeft, zo is onze indruk, vermoedelijk model gestaan voor de daarna door Duitsland en andere landen gesloten regelingen. Afwijkingen zien op de ingangsdatum van de regeling, verlengingswijze en aanvullende bepalingen met betrekking tot grensarbeidersregelingen en bepaalde socialezekerheidsuitkeringen.

Ondertekeningsdatum	Landenrelatie	Ingangsdatum + duur	Verlenging	Regeling begunstiging thuiswerken	Heffingstoewijzing salarisdoorbetaling bij thuiszitten	Toelichting?	Overig
3.4.2020	<a href="#">Duitsland</a> 41 - <a href="#">Luxemburg</a> 42	11.3.2020 - 30.4.2020	Stilzwijgend met kalendermaand	Ja	-	-	Standpunt inzake heffingstoewijzing socialezekerheidsuitkeringen
6.4.2020	<a href="#">Duitsland</a> 43 - <a href="#">Nederland</a> 44	11.3.2020 - 30.4.2020	Stilzwijgend met kalendermaand	Ja	Werkstaat	Volgens bestaande verdragsinterpretatie en §2.6 en 2.16 van commentaar op art 15 OMV	Toekenning door Nederland van vrijstelling inzake Duitse socialezekerheidsuitkeringen
15.4.2020	<a href="#">Duitsland</a> 45 - <a href="#">Oostenrijk</a>	11.3.2020 - 30.4.2020	Stilzwijgend met kalendermaand	Ja	-	-	Begunstiging toepassing grensarbeidersregeling en heffingstoewijzing socialezekerheidsuitkeringen
30.4.2020	<a href="#">België</a> 46 - <a href="#">Nederland</a> 47	11.3.2020 - 31.5.2020	<a href="#">19.5.2020</a> 48 ; <a href="#">19.6.2020</a> 49 ; <a href="#">24.8.2020</a> 50 (t/m 31.12.2020)	Ja	Werkstaat	Volgens bestaande verdragsinterpretatie en §2.6 en 2.16 van commentaar op art. 15 OMV	Standpunt inzake heffingstoewijzing Belgische tijdelijke werkloosheidsuitkering
6.5.2020	<a href="#">België</a> 51 - <a href="#">Duitsland</a> 52	11.3.2020 - 31.5.2020	<a href="#">20.5.2020</a> 53 ; <a href="#">22.6.2020</a> 54 ; 24.8.2020 55 (t/m 31.12.2020)	Ja	-	-	-
13.5.2020	<a href="#">Duitsland</a> 56 - <a href="#">Frankrijk</a> 57	11.3.2020 - 31.5.2020	Stilzwijgend met kalendermaand	Ja	-	-	Begunstiging toepassing grensarbeidersregeling en standpunt inzake heffingstoewijzing socialezekerheidsuitkeringen
13.5.2020	<a href="#">Frankrijk</a> 58 - <a href="#">Zwitserland</a> 59	14.3.2020 - 31.5.2020	16.07.2020 60 ; 28.8.2020 61 (t/m 31.12.2020)	Ja	-	-	Begunstiging toepassing 45-dagenregeling, zoals bepaald in de onderlinge briefwisseling van 2005 tussen de bevoegde autoriteiten
15.5.2020	<a href="#">België</a> 62 - <a href="#">Frankrijk</a> 63	14.3.2020 - 30.6.2020	<a href="#">23.6.2020</a> 64 ; 24.8.2020 65 (t/m 31.12.2020)	Ja	-	-	Begunstiging toepassing grensarbeidersregeling
19.5.2020	<a href="#">België</a> 66 - <a href="#">Luxemburg</a> 67	11.3.2020 - 30.6.2020	<a href="#">19.6.2020</a> 68 ; <a href="#">24.8.2020</a> 69 (t/m 31.12.2020)	Ja	-	-	-
11.6.2020	<a href="#">Duitsland</a> 70 - <a href="#">Zwitserland</a> 71	11.3.2020 - 30.6.2020	Stilzwijgend met kalendermaand	Ja	Werkstaat	Op basis van verzoek	Begunstiging toepassing grensarbeidersregeling en standpunt inzake heffingstoewijzing socialezekerheidsuitkeringen
16.7.2020	<a href="#">Frankrijk</a> 72 - <a href="#">Luxemburg</a> 73	14.3.2020 - 31.08.2020	<a href="#">27.8.2020</a> 74 (t/m 31.12.2020)	Ja	-	-	-
23.7.2020	<a href="#">Frankrijk</a> 75 - <a href="#">Italië</a>	12.3.2020 - 31.8.2020	Geen stilzwijgende verlenging*	Ja, echter geen keuze	Werkstaat	Nee	Begunstiging toepassing grensarbeidersregeling

\* Ten tijde van de aanlevering van deze bijdrage op 1.9.2020 was nog niet duidelijk of de regeling tussen Frankrijk en Italië al verlengd was of alsnog zou worden verlengd

### 4.3. Ingangsdatum en duur gunstfictie in 'coronaregelingen'

Ook al hebben alle reeds gesloten 'coronaregelingen' het doel om verzachting te bieden voor de negatieve fiscale gevolgen die grenswerkers momenteel ervaren, desalniettemin zijn er verschillen tussen de regelingen als het gaat om de ingangsdatum en duur van de regelingen. Alle regelingen vinden toepassing met ingang van woensdag 11 maart 2020, de dag waarop de Wereldhandelsorganisatie COVID-19 als een pandemie karakteriseerde, behoudens de regelingen van Frankrijk met België, Luxemburg, Zwitserland en Italië. Van deze Franse regelingen vangen de eerste drie aan op zaterdag 14 maart 2020 en die met Italië op donderdag 12 maart 2020.

Wat betreft de initiële duur van de gunstige coronaregeling kwamen de meeste landen overeen dat de gunstfictie in ieder geval vanaf de ingangsdatum voor een bepaalde periode van toepassing is. Zo werd bijvoorbeeld in de overeenkomst tussen Duitsland en Nederland overeengekomen dat de gunstfictie in ieder geval van toepassing was tussen 11 maart 2020 en 30 april 2020. Na 30 april 2020 wordt de gunstperiode automatisch met een kalendermaand verlengd tot het moment dat een van de beide partijen de regeling opzegt. Wordt de regeling tenminste een week voor het begin van de volgende kalendermaand opgezegd, dan wordt de regeling niet met nog een kalendermaand verlengd.

Daarentegen voorzien de Belgische regelingen met Duitsland, Frankrijk, Luxemburg en Nederland en de Franse regelingen met België, Italië, Luxemburg en Zwitserland niet in een stilzwijgende verlenging van een kalendermaand, maar dient de gunstduur door betrokken partijen actief verlengd te worden met een bepaalde duur door middel van een gezamenlijke ondertekende verklaring. Tot nu toe is de gunstduur voor alle overeenkomsten verlengd (behoudens de Franse regeling met Italië, daarover bestaat onduidelijkheid) indien de regeling hier om vraagt. Zo is bijvoorbeeld de overeenkomst tussen België en Nederland ondertussen al driemaal verlengd en loopt hij nu in ieder geval door tot 1 januari 2021.

Tot op heden is nog geen enkele coronaregeling opgezegd of niet verlengd door een van de staten (met als voorbehoud de Franse regeling met Italië). Het ligt in de lijn der verwachting dat de werking van de coronaregelingen steeds (automatisch dan wel actief) zullen worden verlengd totdat de overheidsmaatregelen ter bestrijding van het virus niet langer van toepassing zijn en werknemers dus in beginsel hun reguliere werkpatroon kunnen hervatten. Uit de verlengingswijze van regelingen rijst een beeld dat de betrokken belastingautoriteiten initieel niet hadden verwacht dat de crisis zo lang zou aanhouden. Uit de verlengingen van de Belgische regelingen met Luxemburg en Nederland lijkt te volgen dat de betrokken autoriteiten nu de verwachting hebben dat de coronarestricties nog zeker tot eind 2020 van kracht zullen blijven.

#### **4.4. 'Corona-oplossing' ter zake van '(extra) thuiswerken' (behoud salary split)**

Onder alle regelingen is afgesproken dat voor de omvang van de werkstaatheffing en woonstaatvoorkoming ten aanzien van werknemers die als gevolg van de COVID-19-maatregelen (meer) thuiswerken verondersteld wordt dat de (extra) thuiswerkdagen als het ware worden doorgebracht in de werkstaat indien onder 'normale' omstandigheden daar ook zou worden gewerkt. Dagen die ook onder normale omstandigheden zouden worden doorgebracht in de woonstaat of een derde staat, tellen niet mee als dagen die worden doorgebracht in de werkstaat. Wanneer een gewijzigde verdeling van dagen in de woonstaat en de werkstaat voortkomt uit een andere reden dan de coronamaatregelen, kan op deze werkplaatsfictie geen beroep gedaan worden. Voorkoming verleent de woonstaat onder de werkplaatsfictie alleen indien het salaris gerelateerd aan de aan de werkstaat te alloceren (extra) thuiswerkdagen ook daadwerkelijk wordt belast door de werkstaat. Daarvan is sprake wanneer het te alloceren salaris opgenomen wordt in de belastinggrondslag voor de berekening van de te betalen belasting in de werkstaat.

Werknemers dienen ieder voor zich na te gaan of de corona-oplossing in hun situatie fiscaal gunstig is of niet. Het is namelijk afhankelijk van de hoogte van de belastingheffing over het desbetreffende inkomen in de woon- en werkstaat en in welke staat eventueel persoonsgebonden aftrekken e.d. kunnen worden geëffectueerd. Is de belastingheffing in de woonstaat lager dan in de werkstaat, dan kan het gunstig zijn om geen gebruik te maken van de 'corona-oplossing' en het inkomen dus te betrekken in de belastinggrondslag in de woonstaat. Voor werkgevers is het eveneens relevant om na te gaan of zij over het salaris gerelateerd aan het extra thuiswerken van hun 'buitenlandse' werknemers moeten afzien van de inhouding van loonbelasting. Het is derhalve in ieders belang dat onderling afgestemd wordt wat het extra thuiswerken

fiscaal betekent en of geopteerd dient te worden voor de gunstfictie om te voorkomen dat er te veel of te weinig lokale loonbelasting afgedragen wordt. Immers, werkgevers in alle landen die coronaregelingen overeengekomen zijn, zijn verantwoordelijk voor de juiste inhouding van loonbelasting van hun werknemers.

De regeling in de 'corona'-overeenkomst tussen Frankrijk en Luxemburg verdient nadere toelichting omdat deze afwijkt van die in de andere twaalf overeenkomsten. Weliswaar wijkt deze af maar ook deze regeling beoogt een verschuiving van het heffingsrecht door het 'onvrijwillig' thuiswerken als gevolg van de coronarestricties te voorkomen met de kanttekening dat dit geen keuze betreft. Het eerste en tweede lid van art. 14 'revenus d'emploi' van het Frans-Luxemburgse belastingverdrag van 20 maart 2018 zijn gelijklopend aan de eerste twee leden van art. 15 OMV maar in art. 3 van het bij het belastingverdrag behorende protocol hebben Frankrijk en Luxemburg echter bepaald dat voor de toepassing van de laatste zin van het eerste lid van art. 14 een inwoner van een van de verdragsluitende staten die werkzaam is in de andere staat en die gedurende een belastingtijdvak fysiek aanwezig is in zijn woonstaat en/of een derde staat voor het verrichten van een dienstbetrekking in zijn woonstaat en/of een derde staat gedurende een tijdvak of tijdvakken die in totaal niet meer dan 29 dagen bedragen, wordt geacht gedurende het gehele belastingtijdvak daadwerkelijk in de andere staat te zijn tewerkgesteld. In aanvulling op deze protocolbepaling kwamen de bevoegde autoriteiten pas recentelijk in een uitvoerig akkoord van 16 juli 2020 overeen op welke wijze deze 29 dagen berekend dienen te worden en wat de gevolgen zijn voor de heffingsverdeling bij overschrijding van deze 29 dagentermijn. <sup>76</sup> In concreto betekent deze protocolbepaling dat, bijvoorbeeld, Luxemburg als werkstaat het volledige salaris in de heffing mag betrekken van een inwoner van Frankrijk die in dienstbetrekking is bij een in Luxemburg gevestigde werkgever wanneer deze werknemer 29 dagen of minder werkzaam is buiten Luxemburg. In het akkoord van 16 juli 2020 kwamen de beide bevoegde autoriteiten overeen dat dagen of perioden niet in aanmerking worden genomen voor de 29-dagenberekening wanneer de fysieke aanwezigheid van de werknemer in zijn woonstaat en/of een derde staat niet gerechtvaardigd wordt door de uitoefening van zijn dienstbetrekking. Daaronder verstaan de beide bevoegde autoriteiten onder andere dagen waarop de werknemer niet kan werken vanwege ziekte maar ook gevallen van overmacht die buiten de wil van de werkgever en werknemer. Ten aanzien van dit laatste rijst vervolgens de vraag of de dagen waarop thuisgewerkt of gezeten wordt als gevolg van de COVID-19-pandemie beschouwd moeten worden het gevolg te zijn van een overmachtssituatie gedurende de periode dat de pandemie heerst. Zonder deze duiding verwordt deze specifieke protocolbepaling namelijk een dode letter wanneer een werknemer 'onvrijwillig' thuiswerkt of -zit als gevolg van de coronamaatregelen. Het is om die reden dat de bevoegde autoriteiten van Frankrijk en Luxemburg in een aparte, op dezelfde datum ondertekende overeenkomst met elkaar overeenkwamen dat de COVID-19-pandemie als zodanig is te beschouwen. Opvallend hierbij is dat de Franse en Luxemburgse bevoegde autoriteiten de door COVID-19-crisis geboden gelegenheid te baat hebben genomen om uitgebreid in te gaan op de 29-dagenberekening en de gevolgen voor de heffingsverdeling bij een overschrijding. Door een uitzondering op te nemen voor gevallen van overmacht sorteren zij ook alvast voor op toekomstige andere mogelijke overmachtssituaties. De verklaring voor deze ruimere toepassing kan worden gevonden in het feit dat deze gunstregeling beduidend later tot stand is gekomen dan de overige, namelijk pas op 16 juli jl. Op dat moment was reeds meer duidelijk over de fiscale gevolgen van het coronavirus en was er ook meer tijd voorhanden voor de twee landen om te overleggen.

## 4.5. Voorwaarden gunstfictie

Voor de aanspraak op de gunstfictie verlangen de overeenkomsten van de werknemer dat hij zijn aanspraak op de gunstfictie op een consistente wijze in zijn werk- en woonstaat toepast. Daarnaast dient onder de Belgische 'corona'-overeenkomsten de werknemer de nodige gegevens bij te houden over het (extra) thuiswerken. Uit die gegevens dient te blijken welk deel van de thuiswerkdagen uitsluitend wegens de maatregelen in verband met de COVID-19-pandemie thuiswerkend werd doorgebracht. Dit kan de werknemer aldus de regeling met België aantonen door bijvoorbeeld de overlegging van een schriftelijke bevestiging van zijn werkgever dat deze thuiswerkdagen ook uitsluitend wegens de pandemie thuiswerkend zijn doorgebracht. <sup>77</sup>

Op de website van de Belgische Federale overheidsdienst Financiën is een overzicht opgenomen van de bescheiden die dienen te worden overlegd om aanspraak te kunnen maken op de gunstfictie zoals overeengekomen in de door België gesloten coronaregelingen: <sup>78</sup>

- een verklaring van de werkgever met vermelding van het aantal dagen dat thuis is gewerkt vanwege de COVID-19-maatregelen; en
- een bewijs dat het inkomen waarvoor de regeling is toegepast daadwerkelijk is belast in de werkstaat.

Voor de coronaregelingen waar België niet bij betrokken is, gelden de bovenstaande bewijsvoorschriften vooralsnog niet. Toch is het denkbaar dat een belastinginspecteur bij het ontvangen van de aangifte inkomstenbelasting of loonbelasting de belastingplichtige grensarbeider vraagt om een onderbouwing van het aantal werkdagen dat onder toepassing van één der coronaregelingen wordt toegewezen aan de werkstaat en waarvoor de woonstaat in principe voorkoming voor dient te verlenen.

## 4.6. Bilaterale regelingen van Nederland met andere landen?

Met andere landen, zoals het Verenigd Koninkrijk, treft Nederland, aldus de Staatssecretaris van Financiën, geen regeling. <sup>79</sup> Hoewel België en Duitsland historisch gezien landen zijn waar een groot aantal Nederlandse inwoners werken en vice versa, kan echter niet worden ontkend dat ook Nederlandse inwoners werkzaam zijn in andere, dichtbij Nederland gelegen, landen, zoals Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk. Het zou daarom voor die grensarbeiders wenselijk zijn als Nederland ook met andere landen overeenkomsten sluit zoals die met België en Duitsland. Zoals hiervoor besproken, heeft de overeenkomst tussen Nederland en Duitsland reeds voor verschillende andere overeenkomsten model gestaan, waardoor het sluiten van soortgelijke overeenkomsten met bijvoorbeeld Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk geen tijdrovende aangelegenheid behoeft te zijn. Het grondwerk is immers al verricht. Gezien het feit dat Frankrijk reeds met Duitsland, Zwitserland, België, Luxemburg en Italië een vergelijkbare overeenkomst heeft gesloten, zal het geen probleem moeten zijn om ook met Frankrijk een 'corona'-overeenkomst te sluiten. In zijn brief d.d. 15 juni 2020 reageert de staatssecretaris op de vragen van de leden van de fractie van de VVD of ook met betrekking tot andere landen dan België en Duitsland signalen zijn ontvangen dat er problemen zijn met thuiswerkdagen en dagen waarop een grensarbeider noodgedwongen thuisblijft zonder te werken met behoud van salaris en zo ja, van welke landen en of het voornemen bestaat om met deze landen in overleg te treden. In reactie hierop stelt de staatssecretaris in zijn brief van 15 juni 2020 <sup>80</sup> :

Wij hebben geen signalen ontvangen die erop wijzen dat deze problematiek zich ten aanzien van andere landen vaak voordoet. Wij zijn daarom niet in overleg met andere landen om een vergelijkbare regeling te treffen.

Nu de staatssecretaris destijds de boot afhield vanwege een gebrek aan signalen dat de in deze bijdrage behandelde problematiek zich ook voordoet in andere landenrelaties, valt te hopen dat deze signalen de staatssecretaris sinds 15 juni 2020 wel hebben bereikt en dit leidt tot het overeenkomen van vergelijkbare regelingen in andere landenrelaties.

## 4.7. Aanpassing toewijzingssystematiek als gevolg van digitale tijdperk waardoor thuiswerken meer de norm wordt?

In de afgelopen tijd zijn we gewend geraakt aan thuiswerken. Thuiswerken heeft vele voordelen. Het leidt onder andere ertoe dat er minder files zijn, minder uitstoot van schadelijke stoffen en meer vrijetijdsbesteding. Nu al zijn er bedrijven die zich voorbereiden op een toekomst waarin thuiswerken de norm wordt en dus minder behoefte is aan werkplekken op kantoor. <sup>81</sup> Belastingverdragen wijzen echter het heffingsrecht toe aan de staat waar de werknemer fysiek aanwezig is en niet aan de staat waar zijn salaris ten laste komt van een aldaar gevestigde werkgever of een vaste inrichting van de werkgever zoals blijkt art. 19 lid 1 OMV het geval is bij overheidsdienaren. Art. 15 OMV is daarmee van invloed op de keuze voor thuiswerken of werken op locatie (en daarmee niet neutraal) <sup>82</sup> . Weliswaar is dit onderwerp geen speerpunt van deze analyse en zal dit op korte termijn geen oplossing bieden voor de in deze bijdrage besproken 'coronaproblemen', toch rijst de vraag of een ander criterium beter aansluit bij het 'nieuwe werken' en fiscaal niet van invloed is op de locatiekeuze waar de werknemer zijn dienstbetrekking wenst uit te oefenen. Kortom, blijft de plaats waar een werknemer zijn arbeid verricht bepalend, of willen we bijvoorbeeld meer aansluiten bij de plaats waar de economische toegevoegde waarde van



die arbeid valt. Deze laatste benadering is ook sterk terug te vinden in de BEPS-plannen die de afgelopen jaren zijn verschenen.

## 5. Korte beschrijving internationale socialezekerheidspositie werknemer

Het feit dat werknemers als gevolg van de COVID-19-maatregelen meer thuiswerken – of althans niet werken op de plek waar ze dat onder normale omstandigheden zouden doen – heeft niet alleen effect op de belastingheffing, maar kan ook de socialezekerheidspositie van de werknemer raken. In deze paragraaf gaan wij heel summier in op de hoofdregels. Gezien de complexiteit van de regels zou deze materie zich eigenlijk lenen voor een aparte verhandeling.

Binnen de EU wordt aan de hand van EU-verordeningen 883/2004 en 987/2009 gereguleerd in welk land een werknemer sociaal verzekerd is. Uitgangspunt van deze verordeningen is dat een werknemer slechts in één lidstaat sociaal verzekerd is. Op grond van art. 11 Vo 883/2004 geldt als hoofdregel dat een werknemer sociaal verzekerd is in de werkstaat (de lidstaat waar hij in loondienst werkzaam is). Op deze hoofdregel bestaan echter diverse uitzonderingen. Als een werknemer in meerdere lidstaten pleegt te werken, dan is relevant of deze werknemer een substantieel deel (25% of meer) van zijn werkzaamheden in de woonstaat verricht. Is dat het geval, dan is hij sociaal verzekerd in zijn woonland. Verricht hij minder dan 25% van zijn werkzaamheden in de woonstaat, dan is relevant of de werknemer een of meerdere werkgevers heeft. Afhankelijk van de situatie vindt toewijzing plaats aan de vestigingsstaat van een van zijn werkgevers respectievelijk de woonstaat van de werknemer.

Is een werknemer binnen de EU gedetacheerd door een werkgever in de EU die daar normaliter zijn werkzaamheden verricht, dan blijft de werknemer in zijn woonstaat sociaal verzekerd, mits de te verwachten duur van de werkzaamheden niet langer is dan 24 maanden (kan onder voorwaarden worden verlengd) en de werknemer niet wordt uitgezonden om een andere gedetacheerde werknemer te vervangen.

Om te bepalen in welke EU-lidstaat een werknemer sociaal verzekerd is, is derhalve relevant waar de feitelijke werkzaamheden worden verricht en wat de omvang van de werkzaamheden in de diverse lidstaten is. Thuiswerken als gevolg van de COVID-19-maatregelen kan derhalve van invloed zijn op de socialezekerheidspositie van de werknemer. De SVB heeft echter op zijn website vermeld dat het thuiswerken als gevolg van de coronamaatregelen geen gevolgen heeft voor de socialeverzekeringsspositie, als het individu woont of werkt in de EU, de EER of Zwitserland. De socialeverzekeringsspositie verandert volgens de SVB wel indien het individu geen werkgever had, maar start met werken voor een werkgever in een andere lidstaat of wel een werkgever had, maar naar een nieuwe werkgever wisselt die in een andere lidstaat is gevestigd. Ook in grensoverschrijdende situaties met andere landen dan hiervoor opgemerkt, betekent dus dat de socialezekerheidspositie als gevolg van het thuiswerken kan veranderen. <sup>83</sup> Dit kan voor het individu als ongewenst effect hebben dat hij (tijdelijk) in een ander land sociaal verzekerd raakt, met alle administratieve en financiële consequenties van dien. En belangrijker nog, indien het individu weer terug keert naar zijn normale werkpatroon, dan switcht hij in beginsel ook weer terug naar het oorspronkelijke land waar hij sociaal verzekerd was.

Nederland heeft met diverse derde landen een sociaal zekerheidsverdrag gesloten; per verdragsituatie zal bekeken moeten worden in hoeverre thuiswerken als gevolg van de coronarestricties tot een andersluidende socialezekerheidspositie leidt. De hiervoor opgenomen goedkeuring van de SVB geldt voor deze verdragsituaties niet.

Tot slot. Indien geen sociaal zekerheidsverdrag van toepassing is en de EU-verordeningen eveneens niet van toepassing zijn, dan valt men terug op de nationale socialezekerheidswetgeving. Voor zowel de volksverzekeringen als de werknemersverzekeringen geldt, dat als gedurende een langere aaneengesloten tijd fysiek niet in Nederland wordt gewerkt, de werknemer niet langer sociaal verzekerd is. En ook in deze gevallen geldt dat de goedkeuring van de SVB niet van toepassing is, zodat een wijziging in plaats van werkzaamheden als gevolg van de COVID-19-maatregelen van invloed kan zijn op waar iemand sociaal verzekerd is.

## 6. Afsluiting: aanbevelingen

In zijn brief van 15 juni jl. heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven geen regelingen met andere landen overeen te komen, nu hem geen signalen hebben bereikt dat in relatie tot andere landen dan België en Duitsland hier enige noodzaak toe is. <sup>84</sup> Desalniettemin bestaat in de praktijk ook behoefte voor een vergelijkbare goedgunstige regeling in andere verdragsrelaties. Indachtig het aantal tot nu toe tussen bevoegde autoriteiten van diverse staten, lid van zowel de EU als OESO, gesloten overeenkomsten zullen aarzelingen bij andere landen voor het sluiten van dergelijke overeenkomsten minder groot zijn. Daarnaast lijkt het ons raadzaam dat Nederland opnieuw met Duitsland om de tafel gaat zitten om via een protocol mismatches weg te nemen ten aanzien van ontslagvergoedingen en andere betalingen die niet direct verband houden met de uitoefening van de dienstbetrekking in de werkstaat. Voorts zou onzes inziens bij de parlementaire behandeling van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 <sup>85</sup> aandacht moeten zijn voor het nieuwe werken en de invloed daarvan op de heffingsverdeling.

Naast de fiscale implicaties, kan het thuiswerken als gevolg van de COVID-19-maatregelen ook grote gevolgen hebben voor de socialezekerheidspositie van de werknemer. Ook hiervoor geldt dat er behoefte bestaat aan een vergelijkbare goedgunstige regeling, één met meer betekenis dan de zeer summiere regeling die op de website van de SVB is opgenomen. Voor zover dit internationaal een moeizaam proces blijkt te zijn, zou Nederland naar onze mening in ieder geval eenzijdig voor alle grensoverschrijdende socialezekerheidsituaties beleid kunnen ontwikkelen op grond waarvan het verplicht thuiswerken als gevolg van de COVID-19-maatregelen geen effect heeft op deze socialezekerheidspositie.

Prof. mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf

Arnaud de Graaf adviseert, publiceert, doceert en verricht daaraan verwante werkzaamheden op het terrein van het internationaal en Europees belastingrecht. Hij is verbonden aan o.a. BDO, University of Curaçao, Erasmus Universiteit Rotterdam, EFS, ITC Leiden en de Academy van het RB.

Mr. N.M. de Haas

Niels de Haas is als belastingadviseur verbonden aan BDO International Tax Services te Rotterdam.

Dr. F.M. Werger

Frank Werger is partner adviesgroep loon- en premieheffing bij BDO Nederland en tevens verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

## Voetnoten

- 1). [Verklaring](#) van de directeur-generaal van de WHO op woensdag 11 maart 2020.
- 2). OECD Secretariat, [OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis](#), OECD Parijs: 3 april 2020.
- 3). In zijn analyse stelt het secretariaat dat deze door werknemers ontvangen betalingen onder dergelijke omstandigheden het meest lijken op ontslagvergoedingen. Volgens de in 2014 opgenomen §2.6 in het commentaar op art. 15 OESO-modelverdrag dienen dergelijke vergoedingen toegerekend te worden aan de plaats waar de werknemer normaal zou hebben gewerkt. Dit is aldus het secretariaat in de meeste gevallen de plaats waar de persoon werkzaam was voor de COVID-19-crisis.

- 4) . Voor een bespreking van de status zie daartoe van de analyse van S. Hemmes-Van der Kruk, 'De gevolgen van de Coronamaatregelen van thuiswerken in grensoverschrijdende situaties - update bilaterale afspraken', *Over de Grens* 2020, nr. 66.
- 5) . Verständigungsvereinbarung zum Abkommen vom 23. April 2012 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Grenzpendlern, *BStBl I* 2020, p. 475.
- 6) . Mutual agreement between the Competent Authorities of Germany and the Netherlands according to the first sentence of paragraph 3 of article 25 of the Convention between the Federal Republic of Germany and the Kingdom of the Netherlands for the avoidance of double taxation signed on 12th of April 2012 as amended by protocol signed on 11th of January 2016, [Stcrt. 2020, 21381](#).
- 7) . Onder een dergelijke specifieke bepaling wordt de heffing in het geval van grensarbeiders binnen een bepaalde afstand van de gezamenlijke grens of binnen bepaalde grensregio's uitsluitend toegewezen aan diens woonstaat en niet ook aan de werkstaat. Dergelijke regelingen kent Nederland niet meer.
- 8) . HR 23 september 2005, 40179, [ECLI:NL:HR:2005:AP1424](#), *BNB* 2006/52, r.o. 3.3.3. Voor een uitvoerigere bespreking zie A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2019, p. 324 e.v.
- 9) . Voor een uitgebreidere beschrijving van de salary split zie A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2019, §5.5.5.
- 10) . Oudere Nederlandse belastingverdragen gaan in tegenstelling tot het OESO-modelverdrag zoals dat sinds 1992 luidt nog uit van 183 dagen of minder in een kalender- of belastingjaar in plaats van een twaalfmaandstijdvak.
- 11) . Zie ook §8 van het commentaar op art. 15 OMV.
- 12) . In het arrest van 28 februari 2003, 37224, [ECLI:NL:HR:2003:AU5241](#), *BNB* 2004/138\* overwoog de Hoge Raad in r.o. 3.3 dat het begrip werkgever in het verdrag niet wordt omschreven en het begrip evenmin voorkomt in de wetten die in Nederland gelden met betrekking tot de belastingen die onderwerp zijn van het verdrag. Vervolgens overweegt de Hoge Raad dat art. 15 betrekking heeft op de beloning ter zake van niet-zelfstandige arbeid en dat gelet hierop voor een persoon om als werkgever aangemerkt te kunnen worden in ieder geval vereist is dat de werknemer voor de uitoefening van zijn werkzaamheden tot deze persoon in gezagsverhouding staat. Deze materiële uitleg van het begrip werkgever heeft de Hoge Raad niet alleen voor klassieke uitzendsituaties toegepast maar nadien ook voor intraconcern detacheringen. Zie daarvoor de arresten van 1 december 2006, nrs. 38850, 38950, 39535, 39710 en 40088, [ECLI:NL:HR:2006:AT3920](#), 3918, 3928, 3932 en [AZ3168](#), *BNB* 2007/75-79c\* (1 december arresten). Met het besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M, [Stcrt. 2010, nr. 788](#), omarmde de staatssecretaris van Financiën het hanteren van een materieel werkgeversbegrip voor verdragstoepassing bij detachering via uitzendbureau's en in concernverband.
- 13) . Vereist wordt dat het salaris ten laste komt van de vaste inrichting. Blijkens het arrest van 23 november 2007, nr. 42743, [ECLI:NL:HR:2007:AY8549](#), *BNB* 2008/29c\* is daarvan ook sprake indien het salaris op basis van art. 7 OMV doorberekend dient te worden aan de vaste inrichting. Deze lijn van de Hoge Raad is later met de 2010 update van het commentaar bevestigd door de OESO in par. 7.1 op art. 15 OMV. Aldus de OESO in par. 7.1: 'The fact that the employer has, or has not, actually claimed a deduction for the remuneration in computing the profits attributable to the permanent establishment is not necessarily conclusive since the proper test is whether any deduction otherwise

available with respect to that remuneration should be taken into account in determining the profits attributable to the permanent establishment.’

- 14) . HR 14 juli 2017, 16/03578, [ECLI:NL:HR:2017:1326](#), *BNB* 2017/188c\*, *NTFR* 2017/1864, r.o. 3.1.2. In dit arrest bouwt de Hoge Raad voort op zijn arresten van 21 februari 2003, 37 011 en 37 024, [ECLI:NL:HR:2003:AF2699](#), *NTFR* 2003/416 en [ECLI:NL:HR:2003:AF2703](#), *NTFR* 2003/417, *BNB* 2003/177-178c\*.
- 15) . Zie voetnoot 14, r.o. 3.1.3.
- 16) . Zie voetnoot 14, r.o. 3.1.3.
- 17) . Volgens de Canadese regels dient een niet-ingezeten werkgever Canadese loonbelasting in te houden op het salaris dat hij betaalt aan een werknemer die ingezetene is van Canada, ongeacht waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend.
- 18) . Canada Revenue Agency, Guidance on international income tax issues raised by the COVID-19-crisis, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/covid-19-update/guidance-international-income-tax-issues.html>.
- 19) . Zie voetnoot 18, onderdeel III.A.
- 20) . [Staatssecretaris van Financiën in zijn brief d.d. 14 april 2020 aan de Tweede Kamer](#) inzake Beleidsbesluit fiscale maatregelen Coronavirus, p. 2 (*Kamerstukken II* 2019/20, 35420, nr. 23 is echter niet raadpleegbaar. Wordt een niet gevonden melding gegeven).
- 21) . Brief d.d. 15 juni 2020 waarin de Staatssecretaris van Financiën vragen van de Tweede Kamer beantwoordt n.a.v. het schriftelijk overleg over fiscale maatregelen i.v.m. het coronavirus, [Kamerstukken II 2019/20, 35420, nr. 77](#), p. 17.
- 22) . Brief d.d. 14 april 2020, p. 2 en brief d.d. 15 juni 2020, p. 13.
- 23) . De drie belastingautoriteiten verwijzen niet alleen naar §2.6 van het commentaar, zoals ook het OESO-secretariaat doet (zie voetnoot 2), maar ook nog naar §2.16 van het commentaar op art. 15 OMV.
- 24) . Onder meer HR 22 juli 1988, nr. 25075, [ECLI:NL:HR:ZC3883](#), *BNB* 1989/2c\*; 3 mei 2000, nr. 34361, [ECLI:NL:HR:2000:AA5676](#); *BNB* 2000/296c\*; 11 juni 2004, nr. 37714 en 38112, [ECLI:NL:HR:2004:AF7812](#) en [ECLI:NL:HR:2004:AF7816](#), *BNB* 2004/344 en 345c\*; en 19 november 2004, 39158 en 39695, [ECLI:NL:HR:2004:AR5977](#) en [ECLI:NL:HR:2004:AR5983](#), *BNB* 2005/56 en 57\*; en 6 januari 2017, 15/05836, [ECLI:NL:HR:2017:6](#), *BNB* 2017/91c\*, *NTFR* 2017/217.
- 25) . HR 10 augustus 2001, 35761, [ECLI:NL:HR:2001:AB3123](#), *BNB* 2001/353c\*, r.o. 3.7.
- 26) . HR 23 september 2005, 4 179, [ECLI:NL:PHR:2005:AP1424](#), *BNB* 2006/52c\*, r.o. 3.3.7. In dit arrest overwoog de Hoge Raad: ‘De Hoge Raad acht het dienstig om, zij het voor dit geval ten overvloede, tevens aan te geven op welke wijze rekening moet worden gehouden met ziekte dagen: een dag waarop de werknemer, ware hij niet door ziekte verhinderd, krachtens de overeenkomst had gewerkt in de werkstaat, geldt voor de toepassing van de hiervoor in 3.3.5 gegeven berekeningswijze als een daadwerkelijk in die staat gewerkte dag en telt derhalve mee voor de bepaling van de teller van de breuk; de noemer wordt bepaald op de wijze als hiervoor in 3.3.5 omschreven, en

wordt derhalve niet beïnvloed door het (totale) aantal ziekte-dagen.' Dit oordeel omarmde de Staatssecretaris van Financiën vervolgens in zijn besluit van 18 juli 2008, CPP2007/664M, *Stcrt.* 2008, nr. 151.

- 27) . HR 22 november 2013, nr. 13/00351, [ECLI:NL:HR:2013:1261](#), *BNB* 2015/191, *NTR* 2015/255, r.o. 3.3.1. en 3.3.2.
- 28) . Zie voetnoot 24.
- 29) . Het deel van de ontslagvergoeding dat hiermee ter heffing toekomt aan de werkstaat, dient wel daadwerkelijk ten laste te zijn gebracht van een werkgever in de werkstaat.
- 30) . In zijn besluit van 23 april 2015, nr. DGB 2015/584M, [Stcrt. 2015, nr. 12171](#), zoekt de Staatssecretaris van Financiën m.i.v. 15 juli 2014 aansluiting bij de in §2.7 verwoorde opvatting van de OESO over de toerekening van ontslagvergoedingen. Voor ontslagvergoedingen die voor 15 juli 2014 zijn genoten geldt de door Hoge Raad ontwikkelde toerekeningsformule. Voor ontslagvergoedingen die met ingang van 15 juli 2014 zijn genoten geldt aldus de staatssecretaris het nieuwe OESO-commentaar.
- 31) . BFH 17 mei 2017, X R 10/15, [ECLI:DE:BFH:2017:U.170517.XR10.15.0](#), r.o. 23.
- 32) . BFH 24 juli 2013, I R 8/13.
- 33) . BMF Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Schreiben vom 14.9.2006, IV B 2 - S 1300/08/10027, *BStBl* 2006 I S. 532.
- 34) . BMF Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Schreiben vom 12.11.2014, IV B 2 - S 1300/08/10027, *BStBl* 2014 I S. 1467.
- 35) . BMF Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Schreiben vom 03.05.2018, IV B 2 - S 1300/08/10027, *BStBl* 2018 I S. 643.
- 36) . BFH 9 september 1970, I R 19/69.
- 37) . Zie bijlage bij het (ingetrokken) besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 november 2007, IFZ 2007/754, [Stcrt. 2007, nr. 227](#), p. 10 e.v.
- 38) . HR 6 januari 2017, nr. 15/05836, [ECLI:NL:HR:2017:6](#), *BNB* 2017/91c\*, *NTR* 2017/217.
- 39) . Overeenkomst van 6 april 2020 tussen de bevoegde autoriteiten van Duitsland en Nederland over de toepassing en interpretatie van art. 14 van het Belastingverdrag en een tijdelijke vrijstelling van enkele Duitse uitkeringen, [Stcrt. 2020, nr. 21381](#).
- 40) . Overeenkomst van 30 april 2020 tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België met betrekking tot de situatie van de grensarbeiders in de context van de COVID-19-gezondheids crisis, [Stcrt. 2020, nr. 25956](#).
- 41) . *BStBl* I 2020, p. 475.
- 42) . Gepubliceerd op de website van de Luxemburgse overheid, *Newsletter* 6 april 2020.

- 43) . *BStBl* / 2020, p. 477.
- 44) . *Stcrt.* 2020, nr. 21381.
- 45) . *BStBl* / 2020, p. 480.
- 46) . Belgisch Staatsblad van 14 mei 2020, editie 1, p. 34071.
- 47) . *Stcrt.* 2020, nr. 25956.
- 48) . *Stcrt.* 2020, nr. 28917; en Belgisch Staatsblad van 5 juni 2020, editie 1, p. 41472.
- 49) . *Stcrt.* 2020, nr. 34541; en Belgisch Staatsblad van 29 juni 2020, editie 1, p. 48367.
- 50) . *Stcrt.* 2020, nr. 45202.
- 51) . Belgisch Staatsblad van 14 mei 2020, editie 1, p. 34073.
- 52) . *BStBl* / 2020, p. 524.
- 53) . *BStBl* / 2020, p. 538.
- 54) . *BStBl* / 2020, p. 570.
- 55) . BMF, Schreiben v. 28.8.2020 - IV B 3 - S 1301-BEL/20/10002 :001.
- 56) . *BStBl* / 2020, p. 535.
- 57) . [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/allemande/allemande\\_accord\\_amiable\\_covid19.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/allemande/allemande_accord_amiable_covid19.pdf).
- 58) . [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/suisse/suisse\\_accord\\_amiable\\_covid19.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/suisse/suisse_accord_amiable_covid19.pdf).
- 59) . <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/frankreich.html#958440738>.
- 60) . Zie voetnoot 58.
- 61) . Zie voetnoot 58.
- 62) . Belgisch Staatsblad van 26 mei 2020, editie 1, p. 37837.
- 63) . [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/belgique/belgique\\_accord\\_amiable\\_covid19.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/belgique/belgique_accord_amiable_covid19.pdf).
- 64) . [https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?\\_ga=2.179370209.479439718.1596209717-](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?_ga=2.179370209.479439718.1596209717-)

1602347696.1596209717#!/document/28d44674-99b3-4611-90b1-9554706b82ab.

- 65) . Zie voetnoot 63.
- 66) . Belgisch Staatsblad van 29 mei 2020, editie 1, p. 38448.
- 67) . <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl19052020.html>.
- 68) . [https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?\\_ga=2.151388156.479439718.1596209717-1602347696.1596209717#!/document/2abfa1d7-697c-4b15-a912-16e14fdf4d47/luxemburg](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?_ga=2.151388156.479439718.1596209717-1602347696.1596209717#!/document/2abfa1d7-697c-4b15-a912-16e14fdf4d47/luxemburg); en <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl22062020.html>.
- 69) . [https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?\\_ga=2.151388156.479439718.1596209717-1602347696.1596209717#!/document/3dec3684-8096-421f-9176-b6269bc02e88/luxemburg](https://eservices.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/fisconet?_ga=2.151388156.479439718.1596209717-1602347696.1596209717#!/document/3dec3684-8096-421f-9176-b6269bc02e88/luxemburg); en <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl24082020.html>.
- 70) . *BStBl* 2020, p. 568.
- 71) . <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/deutschland.html>
- 72) . of [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/luxembourg/accord\\_covid-19\\_fr\\_lux.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/luxembourg/accord_covid-19_fr_lux.pdf)
- 73) . <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl21072020bis.html>
- 74) . <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl31082020.html>
- 75) . [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/italie/accord\\_covid-19\\_fr\\_it.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/italie/accord_covid-19_fr_it.pdf)
- 76) . <https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2020/nl21072020.html> of [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10\\_conventions/luxembourg/convention\\_fr\\_lux\\_du\\_20\\_mars\\_2018.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/10_conventions/luxembourg/convention_fr_lux_du_20_mars_2018.pdf).
- 77) . Zie bijvoorbeeld paragraaf 2 van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst.
- 78) . Grensarbeiders – Telewerk in COVID-19-periode, <https://financien.belgium.be/nl/particulieren/internationaal/grensarbeiders/telewerk-covid-19-periode#q5>.
- 79) . Brief d.d. 15 juni 2020 waarin de Staatssecretaris van Financiën vragen van de Tweede Kamer beantwoordt n.a.v. het schriftelijk overleg over fiscale maatregelen i.v.m. het coronavirus, [Kamerstukken II 2019/20, 35420, nr. 77](#), p. 17.
- 80) . Zie voetnoot 77, p. 17.
- 81) . T. Voermans, 'Eerste bedrijven stoten kantoren af: thuiswerken wordt de norm', *Algemeen Dagblad* 10 juli 2020.
- 82) . Tijdens het algemeen overleg van de vaste commissie voor Financiën van 5 maart 2020 stelde het TK-lid Omtzigt

voor een drempel in het OESO-modelverdrag vast te leggen voor buurlandenrelaties dat niet al bij een aantal dagen thuiswerken onmiddellijk tot omklapping van de plek waar je belasting betaalt en sociale premies afdraagt, Kamerstukken II 2019-2020, 26834, nr. 48, p. 12. In de Prinsjesdagbrief fiscale moties en toezeggingen 2020 van 15 september 2020 geeft de staatssecretaris van Financiën op pagina 11 aan dat hij dit opgebracht heeft bij de OESO en dit later opnieuw zal aankaarten. Bovendien verkent hij momenteel de mogelijkheden in de relatie met de buurlanden van Nederland voor een dergelijke regeling.

- 83) . <https://www.svb.nl/nl/bbz-bdz/nieuws/sociale-verzekering-verandert-niet>.
- 84) . [Brief d.d. 15 juni 2020](#) van staatssecretaris van Financiën inzake beantwoording Kamervragen schriftelijk overleg over de fiscale maatregelen i.v.m. coronavirus, p. 14. Zie ook [Kamerstukken II 2019/20, 35420, nr. 77](#), p. 17.
- 85) . *Kamerstukken II*, 25 08, N.