

Vergaderjaar 1984–1985

18 371

Verruiming van de mogelijkheid vrijstelling van belasting te verlenen voor het buiten het Rijk verkregen inkomen

Nr. 8

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET EINDVERSLAG

Ontvangen 25 januari 1985

De Cyprus-constructie

De leden van de C.D.A.-fractie vragen of verdedigd zou kunnen worden dat het besluit ook van toepassing is op situaties waarin een werknemer met gebruikmaking van de Cyprus-constructie wordt uitgezonden naar een verdragsland. Ik merk hierover het volgende op. De strekking van artikel 1 van het Besluit voorkoming dubbele belasting (hierna: het Besluit) is, zoals mede blijkt uit het arrest van de Hoge Raad van 6 januari 1971, nr. 16454 (BNB 1971/32) het voorkomen van dubbele belasting ten aanzien van inkomensbestanddelen waarop het Besluit betrekking heeft voorzover niet op andere wijze een (verdrags)regeling is getroffen omtrent het voorkomen van dubbele belasting ten aanzien van die inkomensbestanddelen. Het is geen vereiste dat een dergelijke regeling onder alle omstandigheden tot het voorkomen van dubbele belasting leidt. In de concrete door deze leden geschetste situatie zou men alleen dan aan de toepassing van het Besluit toekomen wanneer het desbetreffende verdrag geen bepaling zou kennen voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. Alle door Nederland gesloten belastingverdragen bevatten echter een dergelijke bepaling. Overigens merk ik op dat de door deze leden aangesneden problematiek door de voorgenomen wijziging van het Besluit in het geheel niet meer aan de orde kan komen.

De leden van de P.v.d.A.-fractie vragen voor welke verdragen niet geldt, dat aan Nederland het heffingsrecht toekomt – mits aan enkele andere voorwaarden wordt voldaan – ingeval een inwoner van Nederland voor minder dan 183 dagen naar het betreffende verdragsland wordt uitgezonden. Het betreft het verdrag met Italië, dat een 90-«dagenregel» kent. De verdragen met Hongarije en Zwitserland kennen geen (expliciete) «dagenregel» doch wijzen het heffingsrecht over inkomsten uit dienstbetrekking toe aan het land waar de werknemer gewoonlijk zijn dienstbetrekking vervult.

De voorgestelde faciliteit

De leden van de fractie van de P.v.d.A. vragen of de voorgestelde faciliteit met voldoende waarborgen is omkleed om te voorkomen dat

daarvan ten onrechte gebruik wordt gemaakt. Het valt niet te verwachten dat zich in belangrijke mate problemen zullen voordoen met betrekking tot de controle bij belastingplichtigen die een beroep op de vrijstelling doen. Dit is namelijk evenmin het geval bij de verdragstoepassing, waarbij het eveneens gaat om de vraag of men gedurende een bepaalde periode in het buitenland werkzaam is. Bij loonbelastingcontroles bij de werkgevers zal moeten worden nagegaan of terecht een beroep op de vrijstelling is gedaan. Een en ander kan worden gecontroleerd aan de hand van bescheiden, zoals vliegtickets of betaalbewijzen daarvoor. Voor de mogelijkheid tot controle is uiteraard van belang dat de voorgestelde faciliteit beperkt is tot binnenlandse werkgevers. Ten slotte kan bij de aanslagregeling worden nagegaan of terecht aanspraak is gemaakt op de faciliteit.

Verder vragen deze leden of het voor bij voorbeeld Belgische werkgevers voordelig zou kunnen zijn om de uitzending van personeel via een in Nederland te vestigen dochter te laten lopen. Hieromtrent merk ik op dat het in het licht van het ongedaan maken van de Cyprus-constructie, die in de praktijk ook door Belgische werkgevers voor hun in Nederland woonachtige personeel wordt gebruikt, aannemelijk is dat zij dit personeel in de toekomst via een Nederlandse dochtermaatschappij zullen uitzenden. Naar mijn mening valt niet te verwachten dat deze handelwijze een reactie oproept van de Belgische regering. Bedoeld personeel valt namelijk niet onder de Belgische fiscale wetgeving. Uitzending van het in België woonachtige personeel via zulk een Nederlandse dochter ligt niet voor de hand. Immers, hun fiscale positie wordt geheel beheerst door de Belgische fiscale wetgeving die eveneens voorziet in een faciliteit ter zake.

Naar aanleiding van de vraag van deze leden naar de budgettaire gevolgen van de invoering van de faciliteit merk ik het volgende op. De opmerking in de memorie van antwoord dat rekening is gehouden met een toeloop van bedrijven die thans geen gebruik maken van de Cyprus-route dient te worden gelezen tegen de achtergrond van het gestelde op blz. 9 van de memorie van toelichting met betrekking tot werkgevers die thans bij voorbeeld om organisatorische redenen afzien van het gebruik maken van de Cyprus-constructie. De vermindering van de belastingopbrengst die aldaar is genoemd zal naar mijn verwachting bescheiden zijn. Voor een kwantificering van dit effect beschik ik echter over onvoldoende gegevens.

Deze leden vragen in verband met de voorgestelde faciliteit naar een gedetailleerde berekening van de belasting- en premieheffing van een werknemer met een bruto-jaarloon van f 80 000 die door zijn Nederlandse werkgever voor twee perioden van drie aaneengesloten maanden wordt uitgezonden naar bij voorbeeld Saoedi Arabië om aldaar werkzaam te zijn. Bij de hierna volgende berekening wordt bij het bepalen van het belastbare inkomen geen rekening gehouden met kosten van verwerving en dergelijke. Wel worden de premies werknemersverzekeringen ad f 9769 in mindering gebracht op het brutoloon, terwijl de betaalde premies AOW/AWW als aftrekbaar persoonlijke verplichtingen in aanmerking worden genomen. Verder wordt ervan uitgegaan, dat het bruto-loon voor de beide perioden van uitzending te zamen f 40 000 bedraagt.

In dit voorbeeld kan het belastbare jaarinkomen dan als volgt worden berekend:

f	80 000	
– f	9 769	(premies werknemersverzekeringen)
<hr/>		
f	70 231	
– f	8 279	(AOW/AWW)
<hr/>		
f	61 952	(belastbare jaarinkomen)

Is de betrokkene een gehuwde alleenverdiener, dan bedraagt de belasting over het gehele jaar f 15 125 (cijfers 1985). Op grond van de voorgestelde regeling wordt dit bedrag verminderd met de helft van f 15 125 f 7563. De

verschuldigde belasting bedraagt dan f 7562. Dit bedrag aan belasting belooft meer dan het bedrag aan belasting (f 3105) dat over een jaarsalaris van f 40 000 zou zijn verschuldigd. Voor de heffing over het in Nederland verdiende inkomen wordt het elders verdiende inkomen derhalve niet buiten beschouwing gelaten.

Een door deze leden bedoelde beperkte heffing over het buitenlandse inkomen zou de door het kabinet beoogde verbetering van de concurrentiepositie van het Nederlandse bedrijfsleven ten opzichte van het bedrijfsleven in landen met vergelijkbare regelingen in onvoldoende mate realiseren. Om deze reden is gekozen voor de thans voorliggende oplossing waarbij geen heffing over het elders verdiende inkomen plaatsvindt.

De leden van de C.D.A.-fractie stellen een aantal vragen, die alle het vereiste van het uitgezonden worden door een binnen het Rijk gevestigde werkgever tot onderwerp hebben. Ik ben van mening dat in de door deze leden opgesomde situaties zich in de praktijk weinig of geen problemen zullen voordoen. Een door een Nederlands bedrijf ten behoeve van een joint venture uitgezonden werknemer zal in de praktijk vrijwel steeds in dienstbetrekking staan tot een binnen het Rijk gevestigde werkgever, ongeacht het feit of de joint venture is aangegaan met een binnenlandse of een buitenlandse partner. Indien een joint venture rechtspersoonlijkheid bezit of wanneer de eis wordt gesteld dat voor de uitvoering van een project gebruik wordt gemaakt van een lokale dochtermaatschappij kiest men in de praktijk voor het te werk stellen van de Nederlandse werknemers bij de lokale rechtspersoon en het doorberekenen van de arbeidskosten aan die rechtspersoon. De betrokken werknemers blijven derhalve in dienst van de Nederlandse werkgever. Overigens merk ik op dat juist in de Arabische landen zelden de eis wordt gesteld dat buitenlandse werknemers in dienst treden van de lokale maatschappij die het project uitvoert. Dit hangt samen met het ontbreken van een belastingheffing voor buitenlands personeel. In die landen waar de vorengenoemde eis wel wordt gesteld, is er veelal sprake van (normale) onderworpenheid aan de belastingheffing van het desbetreffende land, zodat het Besluit van toepassing is.

In het geval men door een niet in Nederland gevestigde werkgever wordt uitgezonden of direct in dienst treedt van bij voorbeeld een Saoedische werkgever zal de voorgestelde faciliteit niet van toepassing zijn. Dit is het gevolg van een bewust gedane keuze die onmiddellijk samenhangt met de concurrentie-overwegingen die aan het wetsvoorstel ten grondslag liggen en van de opzet de Cyprus-constructie ongedaan te maken.

Het spijt mij te moeten vaststellen dat de leden van de V.V.D.-fractie zich niet hebben kunnen vinden in de uitleg met betrekking tot artikel 1 van de Grondwet, zoals deze in de memorie van antwoord is gegeven. Artikel 1 van de Grondwet valt in twee bepalingen uiteen. In de eerste zin is neergelegd het zogenoemde gelijkheidsbeginsel, terwijl in de tweede zin een uitdrukkelijk verbod van discriminatie op onder meer de daarin uitdrukkelijk genoemde gronden is opgenomen. Het gebod tot gelijke behandeling houdt in dat, zoals de bepaling reeds zegt, gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld, en dat verschillen in behandeling slechts zijn toegestaan voor zover deze op gronden berusten, die deze verschillen rechtvaardigen. Dit beginsel wordt in het verbod van discriminatie aangescherpt en in het bijzonder toegespitst op de in de tweede volzin vermelde kenmerken of hoedanigheden. Het is voor mij overigens de vraag of de hoedanigheid van werknemer bij een in Nederland dan wel in het buitenland gevestigde werkgever als non-discriminatiegrond in de zin van artikel 1 is aan te merken. Dit daargelaten, meen ik de betekenis van artikel 1 voor het onderhavige verschil in behandeling aldus te mogen samenvatten, dat dit verschil niet in strijd is met artikel 1, indien het op objectieve en redelijke gronden berust.

Bij het onderwerpen van inkomsten uit arbeid van binnenlandse belastingplichtigen aan de inkomstenbelasting doen in het algemeen de aard van de dienstbetrekking, de positie van de werkgever of andere omstandig-

heden niet ter zake. Hierop bestaan echter wel uitzonderingen krachtens internationaal aanvaarde beginselen.

In het internationale belastingrecht bestaat een algemeen aanvaarde regel dat onderscheid ten aanzien van het heffingsrecht wordt gemaakt naar gelang een werknemer in dienst is bij een publiekrechtelijke of privaatrechtelijke werkgever. In het eerste geval wordt het zogenaamde kasstaatbeginsel gehanteerd en in het tweede geval het zogenaamde werkstaatbeginsel. Het verschil in de juridische positie van de werkgever en in de aard van de dienstbetrekking is hierbij de beslissende factor.

Dat dit verschil een relevante onderscheidende factor is, is ook expliciet erkend in artikel 48, vierde lid, van het EG-verdrag. In andere gevallen is vanwege het bijzondere karakter van de dienstbetrekking in internationale verhoudingen gekozen voor een in meer of mindere mate afwijkende fiscale behandeling. Hierbij kan gedacht worden aan de behandeling in het OESO-modelverdrag van 1977 van beloningen van artiesten en directeuren. In al deze gevallen gaat het niet om de persoon die de dienstbetrekking uitoefent, maar om de aard van de dienstbetrekking die een afwijking van de hoofdregel rechtvaardigt. Ook het onderhavige wetsontwerp moet worden gezien in het licht van het internationaal gegroeide heffingsstelsel.

In de andere EG-landen, zoals België, de Bondsrepubliek Duitsland en Frankrijk, die gerichte faciliteiten kennen die vergelijkbaar zijn met de in het wetsvoorstel beoogde regeling, wordt onderscheid gemaakt naar de plaats van vestiging van de werkgever. Om voor die faciliteiten in aanmerking te komen wordt steeds vereist dat men in dienstbetrekking staat tot een in het desbetreffende land gevestigde werkgever. Op dit punt kan dan ook gesproken worden van een internationaal geldend principe, dat als achtergrond heeft het streven naar een verbetering van de concurrentiepositie van het eigen bedrijfsleven. In de Duitse wetgeving wordt dit streven het meest openlijk tot uiting gebracht: artikel 34 c, vijfde lid, van het Einkommensteuergesetz bepaalt uitdrukkelijk dat bepaalde buitenlandse inkomsten kunnen worden vrijgesteld van Duitse belastingheffing indien dit economisch gezien doelmatig is. Nederland dient uit macro-fiscale overwegingen dit stelsel te volgen. Een regeling waarbij ook werknemers van in het buitenland gevestigde werkgevers de beoogde faciliteit zouden genieten, zou praktisch betekenen, gezien het «netto» stelsel van beloningen in de desbetreffende sector, dat werkgevers in andere landen voor in Nederland aan inkomstenbelasting onderworpen werknemers een voordeel krijgen, dat in de omgekeerde situatie niet bestaat.

In aansluiting hierop en tot slot van mijn betoog in dezen wil ik de aandacht van deze leden erop vestigen, dat het onderhavige vereiste, dat in hoofdzaak een economisch geïnspireerde motivering kent, naar ik aanneem niet tot principiële bezwaren zou hebben geleid indien gekozen zou zijn voor een regeling die, anders dan nu het geval is, direct de fiscale positie van de werkgever als aangrijpingspunt zou hebben gehad. Op grond van het bovenstaande blijf ik van oordeel dat het voorgestelde artikel 38 op objectieve en redelijke gronden berust en dus niet in strijd komt met artikel 1 van de Grondwet.

Wat betreft de mogelijkheid voor binnenlandse belastingplichtigen om in dienst te treden van buitenlandse bedrijven merk ik nog op dat het onderhavige wetsontwerp op dit punt geen wijzigingen teweegbrengt in de bestaande situatie.

De leden van de fractie van de S.G.P., die zich nog niet eerder over het voorliggende wetsontwerp uitspraken, kunnen tot mijn genoegen het voorstel positief bejegenen. Ten aanzien van de twee door deze leden naar voren gebrachte punten merk ik het volgende op.

Door de Cyprus-constructie onmogelijk te maken zonder tegelijkertijd een faciliteit voor te stellen, zou internationaal gezien een onevenwichtige werkgelegenheidssituatie ontstaan. Het is dan ook de voorgestelde faciliteit die voor het behoud van dit evenwicht zorg draagt. Met de door deze leden

aangehaalde passage uit de memorie van antwoord beoogde ik niet te stellen, dat onder de toepassing van de Cyprus-constructie internationaal bezien sprake zou zijn geweest van een onevenwichtige werkgelegenheids-situatie.

Door deze leden wordt voorts naar voren gebracht, dat zij zich kunnen vinden in mijn redengeving Nederlandse zeelieden niet onder de voorgestelde faciliteit te brengen. Overigens vragen zij zich wel af of voor deze groep niet een of andere fiscale faciliteit zou moeten worden getroffen ten einde het zeemansberoep – door middel van een hoger netto-loon – aantrekkelijker te maken. Naar het mij voorkomt wordt de geschetste problematiek veeleer veroorzaakt door de moeilijke concurrentiepositie van de Nederlandse rederijen in het algemeen dan door de omstandigheid, dat in het buitenland begunstigende fiscale maatregelen met betrekking tot het loon van zeevarenden zouden zijn getroffen. Ik acht het dan ook niet juist om ten behoeve van de Nederlandse zeevarenden een fiscale faciliteit te creëren. Wél zou in overleg met de betrokken organisaties van zeevarenden nog eens kunnen worden bezien of er aanleiding bestaat de zogenaamde zeedagenaftrek, die een op een vast bedrag per dag vastgestelde aftrek wegens onkosten behelst, aan te passen.

De leden van de P.v.d.A.-fractie concluderen met betrekking tot het vereiste van drie maanden dat bij voorbeeld de regeling in de baggersector, 65 dagen uitgezonden en 28 dagen thuis, als een aaneengesloten periode van drie maanden zal gelden. Hieromtrent merk ik het volgende op. Zoals in de memorie van toelichting op blz. 8 is gesteld tellen de gewone arbeids-onderbrekingen mee bij de beoordeling van de vraag of aan de minimum termijn van drie maanden is voldaan, hetgeen tevens impliceert dat de faciliteit van toepassing is op de (arbeids)beloning die gedurende die perioden van onderbreking wordt genoten. Tot de gewone arbeids-onderbrekingen kunnen ook verlofperioden worden gerekend, mits er – in het geval van vakantieverlof – evenredigheid bestaat tussen de feitelijk gewerkte tijd en het verlof dat men aan die tijd toerekent.

Met betrekking tot het door deze leden aan de orde gestelde concrete geval merk ik het volgende op. Indien, bijvoorbeeld in een collectieve arbeidsovereenkomst, is overeengekomen, dat enerzijds de normaal aan een periode van drie maanden toe te rekenen werktijd wordt samengebaldd in een periode van 65 dagen, terwijl anderzijds de met deze werktijd samenhangende normale arbeids-onderbrekingen worden samengebaldd in een daarop volgende periode van 28 dagen, kan het totaal worden beschouwd als een aaneengesloten periode van drie maanden. Behoudens bijzondere omstandigheden zal een dergelijke periode van werk en verlof, normaal gesproken, gevolgd worden door soortgelijke perioden van werk en verlof. In dit soort gevallen kan het verlof derhalve als een gewone arbeids-onderbreking worden beschouwd, zodat de faciliteit op deze periode van toepassing is.

In het geval echter van een eenmalige uitzending waarin niet kan worden gesproken van de vorenbedoelde samenballing van werktijd en normale arbeids-onderbrekingen, kan een aansluitend verlof niet worden aangemerkt als een normale werkonderbreking, die de faciliteit niet in de weg staat.

De volgende vraag van deze leden betreft de opmerking op blz. 7 van de memorie van antwoord «dat niet is vereist dat de uitzendingstermijn van drie maanden in één kalenderjaar valt». Aangezien het wetsvoorstel spreekt van een aaneengesloten periode van ten minste drie maanden is de eerste door deze leden veronderstelde uitleg – bij voorbeeld december in het ene jaar en januari plus februari in het daarop volgende jaar – de juiste.

Voorts vragen deze leden naar de gedragslijn van andere EG-lid-staten met betrekking tot het aanmerken van een belastingheffing op het niveau van de samenstellende delen van een staat als een belasting geheven ten behoeve van die mogendheid zelf. Mij beperkend tot enige belangrijke

EG-lid-staten merk ik hieromtrent op dat de Bondsrepubliek Duitsland, België en het Verenigd Koninkrijk een dergelijke gedragslijn kennen. Zowel de Duitse als de Britse unilaterale regeling is, ongeacht het overheidsniveau waarop de buitenlandse belasting wordt geheven, van toepassing onder de voorwaarde dat de buitenlandse belasting in karakter overeenkomt met de Duitse respectievelijk Britse belasting. De Belgische regeling stelt als voorwaarde, dat de desbetreffende inkomsten de normale aanslagregeling hebben ondergaan die in het land van herkomst op dergelijke inkomsten van toepassing is. Dan doet niet alleen het overheidsniveau waarop geheven wordt niet meer ter zake, maar ook de vorm van de belasting niet. Frankrijk hanteert de bedoelde gedragslijn niet om de enkele reden dat dit land geen unilaterale regeling ter voorkoming van dubbele belasting kent.

De vraag van deze leden of in de praktijk samenloop mogelijk is tussen de zogenaamde Nedeco-regeling en de voorgestelde faciliteit kan ik bevestigend beantwoorden. Deze samenloop kan zich voordoen omdat, zoals in de memorie van antwoord op de blz. 9 en 10 is gesteld, beide regelingen principieel van karakter verschillen. Toepassing van de Nedeco-regeling naast de voorgestelde faciliteit kan in voorkomende gevallen van belang zijn voor de hoogte van het premie-inkomen voor de volksverzekeringen alsmede voor de hoogte van het belastingtarief op het niet-vrijgestelde deel van het (totale) inkomen.

Ten slotte wil ik nog de aandacht vestigen op bijgevoegde nota van wijziging. Gezien het feit, dat reeds geruime tijd als ingangsdatum van de regeling 1 januari 1985 is genoemd, stel ik voor deze ingangsdatum te handhaven ondanks het feit, dat het voorstel van wet niet vóór die datum tot wet kan worden verheven. De hieruit voortvloeiende terugwerkende kracht van het voorliggende wetsontwerp behoeft niet op bezwaren te stuiten, aangezien het hier een verbetering van de positie van de betrokkenen betreft. Met betrekking tot de wijziging van het Besluit, waarbij de Cyprus-constructie onmogelijk wordt gemaakt, stel ik mij voor deze wijziging te laten ingaan op de eerste dag van de derde maand volgende op die, waarin het voorliggende wetsontwerp als wet in het Staatsblad is geplaatst. Hiermee wordt in de eerste plaats voorkomen, dat met de wijziging van het Besluit een verslechtering van de positie van belastingplichtigen met terugwerkende kracht zou worden ingevoerd, terwijl verder aan de desbetreffende werkgevers nog enige tijd wordt gegeven om hun werknemers voor te lichten en de zogenaamde employment companies op Cyprus op te heffen.

De Staatssecretaris van Financiën,
H. E. Koning