

Internationale fiscale actualiteit

Nr. 8 Jaargang 23 september 2022

Versijnt maandelijks, behalve in juli Afgiftekantoor Antwerpen X P2A9400

inhoud

Internationale tewerkstelling

Internationale tewerkstelling: telewerken vanuit een ander land 1

Beneficial ownership

Franse rechter doet beneficial owner-toets in triangulaire casus 5

Internationale tewerkstelling

Internationale tewerkstelling: telewerken vanuit een ander land

An DE REYMAEKER, Fiscaal Advocaat en vennoot Vandendijk & Partners

De wereldwijde COVID-19-pandemie verplichtte ons om van thuis te werken, wat leidde tot een totale nieuwe manier van werken. En ook al zijn (hopelijk voorgoed) de gezondheidsmaatregelen die destijds genomen werden (waaronder de verplichting voor werknemers om van thuis te werken) van de baan, vandaag blijkt dat bij heel wat bedrijven en werknemers het telewerken een blijver is, voor minstens een aantal dagen per week, soms op vraag van de werknemer (omwille van betere werk-privéverhouding, meer flexibiliteit, tijdsbesparing door minder verplaatsingen) soms op vraag van de werkgever (omwille van kostenbesparing op kantoorruimte, reizen).

In het kader van een internationale tewerkstelling, waarbij een werknemer in een ander land van thuis werkt (woonstaat) dan in het land waar hij normaal tewerkgesteld is (zijnde werkstaat) brengt dit echter heel wat (soms onverwachte) fiscale gevolgen met zich mee.

OESO-aanbevelingen tijdens COVID-19-pandemie

Tijdens de COVID-19-pandemie werden op OESO-niveau aanbevelingen en richtlijnen uitgevaardigd, waaronder op 3 april 2020 de *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis* en op 21 januari 2021 de *Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic* (oecd.org/coronavirus).

De aandacht ging daarbij vooral naar de toepassing van artikel 15 van het OESO-Modelverdrag (het inkomen dat een werknemer ontvangt van zijn werkgever wordt in principe belast in de staat waar de activiteiten "fysiek" worden gepresteerd), en artikel 5 van het OESO-Modelverdrag (de vaste inrichting-problematiek dat een thuishkantoor (home office) met zich kan meebrengen).

Vaste inrichting-problematiek tijdens COVID-19

Over de vaste inrichting-problematiek gaf de OESO onmiddellijk in haar eerste richtlijnen van 3 april 2020 aan "*The exceptional and temporary change of the location where employees exercise their employment because of the COVID-19 crisis, such as working from home, should not create new permanent establishments (PE's) for the employer*".

telewerk heeft
impact op 2
verdragsbepalingen

ontstaat er een
vaste inrichting door
telewerk?



Wolters Kluwer

Gezien het ging om bijzondere en uitzonderlijke omstandigheden, waarbij men verplicht werd om van thuis te werken, kon het niet zijn dat dit zou leiden tot vaste inrichtingen voor werkgevers over de hele wereld. Het telewerken werd in eerste instantie als tijdelijk aanzien en dus kon er geen sprake zijn van voldoende duurzaamheid, zoals vereist is om tot een vaste inrichting te komen. Artikel 5 § 1 van het OESO-Modelverdrag voorziet dat een "vaste inrichting" een vaste bedrijfsinrichting inhoudt met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

Tevens stelt zich de vraag of een thuishkantoor in de privéwoning van een werknemer "ter beschikking" kan zijn van de werkgever. Tijdens de COVID-19-pandemie waren werknemers verplicht om van thuis uit te werken door overmacht, op basis van maatregelen die werden opgelegd door overheden, waardoor een thuishkantoor niet zomaar kon aanzien worden als zijnde "ter beschikking" van de werkgever.

Ook het afsluiten of onderhandelen van contracten in het tijdelijke thuishkantoor zou niet mogen leiden tot een vaste inrichting ("Agency PE") als de werknemer dit normaal gezien niet deed vóór de COVID-19-crisis.

Een aantal landen (waaronder Oostenrijk en Duitsland) volgden deze OESO-richtlijnen en vaardigden interne richtlijnen uit. België heeft ter zake geen specifieke richtlijnen gepubliceerd.

Belastbaarheid salarissen bij grensoverschrijdende tewerkstelling tijdens COVID-19

artikel 15 vraagt fysieke aanwezigheid

Salarissen zijn op basis van artikel 15 § 1 van het OESO-Modelverdrag (en de meeste verdragen die België heeft afgesloten met andere landen) belastbaar in de woonplaats van de werknemer, tenzij de dienstbetrekking in een andere staat wordt uitgeoefend. Op deze algemene regel bestaat een uitzondering, nl. de zogenaamde 183-dagen-regel: zelfs als de dienstbetrekking in een ander land wordt uitgeoefend, maar (a) dit 183 dagen niet te boven gaat in een tijdvak van 12 maanden beginnend of eindigend in het belastbaar tijdperk, (b) de beloningen daar niet worden betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de andere staat en (c) de beloningen niet ten laste komen van een vaste inrichting of een vaste basis die de werkgever heeft in de andere staat, blijven deze beloningen belastbaar in de woonplaatsstaat.

Tijdens de covidcrisis werden werknemers die hun dienstbetrekking uitoefenden in één of meerdere andere landen dan hun woonplaatsstaat, verplicht om van thuis uit te werken. Gezien deze werknemers in principe dus belast waren op hun loon in het land waar ze effectief fysiek hun activiteiten presteerden en dit tijdens de covidperiode niet mogelijk was, moest er in principe overgegaan worden van "belastbaarheid in de werkstaat" naar "belastbaarheid in de woonstaat". Dit was bijvoorbeeld het geval voor een werknemer die in principe in Nederland zijn activiteiten uitoefent voor een Nederlandse werkgever maar tijdens de COVID-pandemie verplicht werd om van thuis te werken in België, zijnde zijn woonplaatsstaat.

terecht onderlijnt de OESO dat als de staat waar normaal gezien de prestaties effectief werden verricht niet meer tot belastingheffing zou kunnen overgaan, dit zou leiden tot heel wat problemen inzake inhouding van bedrijfsvoorheffing (of gelijkaardige loonheffingen) met als gevolg mogelijk dubbele belasting. De OESO riep daarom op om ongewenste fiscale gevolgen van de COVID-19-crisis te beperken: *"Exceptional circumstances call for an exceptional level of coordination between countries to mitigate the compliance and administration costs for employees and employers associated with involuntary and temporary change of the place where employment is performed"*.

COVID-19-akkoorden

tijdelijke COVID-19-akkoorden met buurlanden over artikel 15

België en de buurlanden Nederland, Frankrijk, Duitsland en Luxemburg volgden de OESO-aanbevelingen en sloten bilaterale akkoorden om de onvoorziene fiscale gevolgen die het gebrek van fysieke aanwezigheid in de werkstaat met zich zouden meebringen, te beperken. Voor de toepassing van artikel 15 werd een fictie ingevoerd die erin voorzag dat de bezoldigingen voor de dagen dat de dienstbetrekking van thuis uit werd uitgeoefend, uitsluitend wegens de maatregelen die de regeringen troffen om de COVID-19-pandemie te bestrijden, geacht werden te zijn doorgebracht in de staat waar de werknemers die dienstbetrekking zou hebben uitgeoefend zonder die COVID-19-maatregelen.

Deze akkoorden waren van toepassing voor de periode van 11 maart 2020 tot en met eind juni 2022. Voor inkomstenjaren 2020, 2021 en gedeeltelijk nog voor 2022 (tot 30 juni 2022) konden werknemers die hiervoor in aanmerking kwamen, gebruikmaken van deze voorziening, zodat ze belastbaar bleven in de staat waar ze normaal gezien hun werkzaamheden zouden hebben gepresteerd. Een Belg die bijvoorbeeld een functie in Nederland uitoefende vóór de COVID-19-pandemie, maar daarna verplicht werd om van thuis (in België) te werken, kon op deze manier belastbaar blijven over zijn loon in Nederland, mits kon aangetoond worden dat

zijn loon belast bleef in Nederland en hij/zij dit kon aantonen door bijvoorbeeld een schriftelijke bevestiging van de werkgever die attesteerde dat thuiswerk noodzakelijk was gedurende die periode.

Op te merken valt dat we enkel met onze directe buurlanden akkoorden afsloten en deze fictie dus niet van toepassing is voor andere landen. De fiscale gevolgen zijn groot. Bijvoorbeeld een werknemer die niet meer kon reizen en fysiek zijn/haar activiteiten niet meer kon presteren in het Verenigd Koninkrijk: het loon van deze werknemer werd belastbaar in België in plaats van in het Verenigd Koninkrijk, met een fors hogere belastingdruk tot gevolg. De belastingen die in het Verenigd Koninkrijk via payroll werden ingehouden, moesten teruggevorderd worden via de belastingaangifte. Het feit dat het belastingjaar in België en het Verenigd Koninkrijk niet gelijk loopt, zorgt nog voor bijkomende complexiteit.

Sociale zekerheidsmaatregelen tijdens COVID-19

De Belgische socialezekerheidsinstanties beslisten, op basis van aanbevelingen van de Europese Commissie, om specifieke COVID-19-maatregelen te nemen: voor de vaststelling van het toepasselijke socialezekerheidsstelsel werd de periode van verplicht telewerken genegeerd (zie www.international.socialsecurity.be).

Nemen we terug het voorbeeld van de Belgische inwoner die in principe in Nederland werkt: omdat deze werknemer verplicht was om meer dan 25 % van zijn tijd in België te werken, zou dit onder de toepassing van de EG-verordening nr. 883/2004 een wijziging van het socialezekerheidsstelsel meebrengen, zodat niet langer Nederlandse, maar Belgische sociale bijdragen verschuldigd zouden zijn.

Omdat deze COVID-19-maatregelen ook afliepen op 30 juni 2022 besliste de Administratieve Commissie voor de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels recentelijk om een overgangsperiode tot 31 december 2022 in te voeren. Deze overgangsperiode heeft dezelfde effecten als de COVID-19-maatregelen zodat de bevoegde lidstaat niet verandert ingeval van telewerk van 25 % of meer in de woonstaat. Bedoeling zou zijn om tegen het einde van dit jaar te komen tot meer structurele maatregelen omtrent de specifieke situatie van telewerk.

De fiscale consequenties van “thuiswerk” na COVID-19?

Feit is dat onze internationale fiscale regelgeving niet is voorzien op deze nieuwe manier van telewerken. Het is dan ook belangrijk dat werkgevers voorafgaandelijk stilstaan bij de fiscale gevolgen van telewerk.

Vaste inrichting en transfer pricing issues voor werkgevers

In eerste instantie moet de werkgever op basis van een feitenanalyse onderzoeken of er onder artikel 5 van het OESO-Modelverdrag en het toepasselijke dubbelbelastingverdrag, een vaste inrichting ontstaat in België. Bij structureel thuiswerk na COVID-19 zal de permanentie-voorwaarde zoals voorzien in artikel 5 § 1 van het OESO-Modelverdrag (“vaste” bedrijfsinrichting) vervuld zijn.

Dit betekent echter niet dat het thuishkantoor automatisch een materiële vaste inrichting zal uitmaken. Belangrijk zal zijn of het thuishkantoor “ter beschikking” staat van de werkgever en of de werknemer verplicht is om van thuis uit te werken. Vraag is of het feit dat een persoon zijn privéwoning deels gebruikt als kantoorruimte überhaupt kan leiden tot een vaste inrichting? Tot op heden bestaan hiervoor geen specifieke regels zodat het belangrijk is om na te gaan wat de contractuele afspraken zijn in de arbeidsovereenkomst, of de werkgever een huur betaalt voor het gebruik van het thuishkantoor, of de werknemer nog een ander kantoor ter beschikking heeft bij zijn werkgever, of de onderneming het thuisadres gebruikt naar buiten toe (website of naamkaartjes), ...

Noteer dat de definitie van vaste inrichting in het interne Belgische fiscaal recht ruimer is dan die van artikel 5 van het OESO-Modelverdrag en de Belgische dubbelbelastingverdragen. Zo voorziet artikel 229 WIB 92 geen uitzondering voor voorbereidende werkzaamheden of hulpwerkzaamheden.

Voor werknemers met belangrijke functies, die contracten afsluiten of er een belangrijke rol bij spelen (zoals uitgebreid in artikel 5 § 5 van het OESO-Modelverdrag en 299 § 2 WIB 92 sinds 1 januari 2020 – zie Circulaire 2019/C/136 van 19 december 2019) moet ook rekening gehouden worden met de problematiek van de “personele” vaste inrichting.

Als er sprake zou kunnen zijn van een belastbare vaste inrichting, op basis van artikel 5 van het betreffende dubbelbelastingverdrag en artikel 229 van het WIB 92, dan kan dit leiden tot discussies omtrent winsttoewijzing tussen hoofdhuis en vaste inrichting en de toe te passen “verrekenprijzen” (zie OECD Transfer Pricing country profile Belgium – December 2021 en

Circulaire 2020/C/35 van 25 februari 2020 betreffende richtlijnen inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen).

Bovendien zal een vaste inrichting leiden tot heel wat administratieve verplichtingen in België, zoals de registratie van de vaste inrichting, aansluiting bij een erkend sociaal secretariaat, jaarlijkse belastingaangifte, enz.

Er is dus nood aan een specifieke definitie van vaste inrichting inzake “thuis kantoren”. Het zou bijvoorbeeld denkbaar kunnen zijn dat er slechts sprake kan zijn van een eventuele vaste inrichting als het “thuiswerken” is opgelegd door de werkgever. Vandaag de dag blijkt in elk geval dat niet alle landen dezelfde interne richtlijnen gebruiken en het kan dus verschillen van land tot land of men al dan niet te maken kan hebben met een vaste inrichting-problematiek.

Verandering van heffingsbevoegdheid van werkstaat naar woonstaat

Ook voor de werknemer kan “thuiswerk” in België grote fiscale gevolgen met zich meebrengen, als de prestaties vóór de COVID-19-pandemie gewoonlijk verricht werden in een ander land (in eerste instantie de staat waar de werkgever is gevestigd).

Gezien de bilaterale akkoorden die België sloot tijdens de COVID-19-pandemie ondertussen beëindigd zijn, vallen we terug op de algemene regels voor werknemersinkomsten (artikel 15 van het OESO-Modelverdrag en zijn commentaren en het betrokken dubbelbelastingverdrag). Zoals hierboven al vermeld, geldt in internationaal fiscaal recht voor werknemers nog steeds de voorwaarde van de “fysieke aanwezigheid” om heffingsbevoegdheid toe te kennen aan de werkstaat. Dit betekent concreet dat de inkomsten van een Belgische inwoner die werkt voor een buitenlandse werkgever, maar zijn functie nu deels of volledig via telewerken uitoefent vanuit zijn “thuis kantoor”, belast worden in België, zelfs als hij/zij een buitenlandse arbeids-overeenkomst heeft en op een buitenlandse payroll staat. De activiteiten worden immers in België uitgeoefend.

Dit kan leiden tot dubbele belasting, omdat in de werkstaat soms ook inhoudingen worden gedaan. Op basis van het dubbelbelastingverdrag kan uiteindelijk dubbele belasting wel vermeden worden, maar dit kan leiden tot heel wat discussies en tot jarenlange procedures.

Verder moet gekeken worden naar de verplichtingen die deze situatie met zich meebrengt voor werkgevers inzake bedrijfsvoorheffing en sociale zekerheidsbijdragen in België. België is immers nog steeds koploper als het gaat om “arbeidskost”, rekening houdend met de hoge progressieve tarieven in de personenbelasting en de onbegrensde sociale zekerheidsbijdragen (zie OECD Report 2022 on Taxing Wages: www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-wages).

Een aangepaste fiscale regelgeving omtrent “thuiswerk” in het kader van een internationale tewerkstelling dringt zich dus ook hier op.

België sloot in dit kader al een bilateraal akkoord met Luxemburg, dat erin voorziet dat een Belgische inwoner die in België woont maar werkzaam is in Luxemburg voor een Luxemburgse werkgever, zijn prestaties toch mag uitoefenen buiten Luxemburg (in België of een derde land) tot een maximum van 34 dagen zonder dat daardoor België heffingsbevoegd wordt (§ 8, 2° Slotprotocol van het Verdrag België-Luxemburg).

Feit is echter dat 34 dagen veel te weinig is, vermits in de praktijk blijkt dat werknemers 2 à 3 dagen per week van thuis werken. Er moet dan ook een meer structurele oplossing gezocht worden voor de fiscale problemen die een internationale tewerkstelling met zich mee kunnen brengen, en dit om discussies met fiscale administraties in verschillende landen voor werkgevers en werknemers te vermijden.

Internationale initiatieven

Het Europees Economisch en Sociaal Comité (EESC) keurde op 13 juli 2022 een opinie goed (*Taxation of cross-border teleworkers and their employers*: www.eesc.europa.eu) waarbij wordt voorgesteld om een werknemer in het kader van “thuiswerk” enkel te belasten in zijn woonplaatsstaat wanneer het thuiswerk 96 dagen per kalenderjaar zou overschrijden. Het doel is om de regels voor de werkgevers en werknemers simpel te houden en een oplossing te vinden voor de specifieke situatie rond “grensoverschrijdend telewerken”. Ook op OESO-niveau wordt er momenteel gekeken naar de fiscale impact van telewerken in het kader van “Global Mobility” en een verdere digitalisering.

Conclusie

Sinds de COVID-19-pandemie is telewerken vanuit het “thuis kantoor” een feit. Voeg daarbij nog de “War for talent” waarmee vele bedrijven te maken hebben in hun zoektocht naar hooggekwalificeerd internationaal personeel. Heel wat bedrijven promoten daarom het thuiswerken. Vaak wordt echter niet, of te weinig stilgestaan bij de fiscale gevolgen ervan, o.a. omtrent vaste

(nog) geen specifieke
regels voor telewerken

inrichting, winstallocatie, payroll, bedrijfsvoorheffing en sociale zekerheidsbijdragen. Soms met een dubbele belasting tot gevolg. Om discussies te vermijden tussen de verschillende belastingadministraties en tussen de werkgevers en de werknemers zouden de internationale fiscale spelregels moeten aangepast worden aan deze nieuwe manier van werken. Ondertussen hopen we dat de fiscale administraties hier met een zekere omzichtigheid zullen mee omgaan.