

Loonbelasting. Vrije vergoedingen en verstrekkingen; extraterritoriale kosten

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, domein belastingen op arbeid en vermogen

Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M

De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.

Inleiding

Met ingang van 1 januari 2001 is in de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) het begrip extraterritoriale kosten geïntroduceerd (zie artikel 15a, eerste lid, onderdeel k, van de Wet LB). Dit zijn de extra kosten die een werknemer in redelijkheid maakt omdat hij tijdelijk buiten het land van herkomst verblijft voor het verrichten van zijn werkzaamheden. Een inhoudingsplichtige kan de extraterritoriale kosten vrij vergoeden als hij deze aannemelijk kan maken. Dit geldt op grond van artikel 17, tweede lid, van de Wet LB, op overeenkomstige wijze voor verstrekkingen. Voor bepaalde in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (hierna: het UBLB) aangewezen groepen werknemers kan de inhoudingsplichtige gebruik maken van de zogenoemde 30%-regeling voor extraterritoriale werknemers, die is opgenomen in artikel 9 van het UBLB (hierna: de bewijsregel). De voorwaarden en criteria voor de toepassing van de bewijsregel zijn opgenomen in hoofdstuk 3 van het UBLB.

Voor de toepassing van de regeling voor extraterritoriale kosten is van belang welke kosten tot de extraterritoriale kosten behoren, welke kosten onder de algemene regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen vallen en welke uitgavenposten de inhoudingsplichtige in het geheel niet vrij kan vergoeden of verstrekken. Aan de hand van dit onderscheid is een vergoeding aan te merken als een extraterritoriale vergoeding, als een andere vrije vergoeding of als loon. Dit is niet alleen van belang als de inhoudingsplichtige de werkelijke extraterritoriale kosten wil vergoeden, in het geval dat de bewijsregel niet geldt of omdat hij geen gebruik wil maken van de bewijsregel. Het onderscheid is ook van belang als de inhoudingsplichtige wél van de bewijsregel gebruik maakt. Immers, als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog extraterritoriale kosten vrij vergoeden. Wél kan hij naast een vrije vergoeding op basis van de bewijsregel de kosten die onder de algemene regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen vallen vrij vergoeden of verstrekken. Voor de laatstgenoemde kosten zijn uiteraard de desbetreffende normeringen en beperkingen van artikel 15a en 15b van de Wet LB van toepassing.

In de Memorie van Toelichting bij de wijziging van de Wet LB met ingang van 1 januari 2001 (Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, blz. 82-83), is van diverse kosten aangegeven of sprake is van extraterritoriale kosten. Uit de praktijk hebben mij diverse vragen bereikt over kosten die aan extraterritoriale werknemers plagen te worden vergoed. In dit besluit geef ik

voor de in de praktijk meest voorkomende vergoedingen en verstrekkingen aan in hoeverre naar mijn oordeel sprake is van extraterritoriale kosten.

De voorzitter Raad van Bestuur Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen (UWV) heeft mij meegedeeld dat de inhoud van dit besluit ook van toepassing is voor de premieheffing werknemersverzekeringen.

Algemeen

Als hoofdregel geldt, zoals dat bij gemengde kosten steeds het geval is geweest, dat kosten moeten worden gerekend tot de daarvoor meest gereede categorie, de meest specifieke kostenpost (zie de Nota van toelichting bij het besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, *Stb.* 2000, 640). Een voorbeeld hiervan vormen de verhuiskosten. In artikel 15a, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB, is voor verhuiskosten een specifieke regeling opgenomen. Deze regeling is de meest specifieke kostenpost voor verhuiskosten. Verhuiskosten kunnen derhalve vrij worden vergoed naast de bewijsregel. Kosten of uitgaven die de werknemer ook zou hebben gehad bij dezelfde werkzaamheden in eigen land, zijn geen extraterritoriale kosten.

In sommige gevallen zal twijfel kunnen bestaan omtrent de vraag of een bepaalde kostensoort primair tot de extraterritoriale kosten moet worden gerekend. Het ligt in dergelijke gevallen voor de hand de keuze van de meest specifieke post te maken aan de hand van de vraag waar de oorzaak van de kosten overwegend (in de fiscale terminologie: grotendeels, voor meer dan 50%) ligt. Dat maakt dat het karakter van bepaalde kosten bijvoorbeeld de in de wetsgeschiedenis genoemde kosten van dubbele huisvesting, extraterritoriaal is.

Wat hierna beschreven is voor vergoedingen, is van overeenkomstige toepassing voor verstrekkingen.

1. Vergoeding voor extra uitgaven levensonderhoud (cost of living allowance)

De extra uitgaven die een werknemer doet doordat het prijspeil van de uitgaven voor levensonderhoud in het werkland hoger is dan in het land van herkomst, zijn extraterritoriale kosten. De inhoudingsplichtige kan deze extra kosten aannemelijk maken aan de hand van een algemeen aanvaarde en objectief vastgestelde index die is opgemaakt naar aanleiding van vastgestelde prijsverschillen. Deze index kan dan vervolgens worden toegepast op het bedrag dat de werknemer in het werkland pleegt te besteden voor het levensonderhoud van hemzelf en zijn gezin.

Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog deze extraterritoriale kosten vrij vergoeden.

2. Uitzendtoelagen, bonussen en vergelijkbare vergoedingen (foreign service premium / expat allowance / overseas allowance)

Een vergoeding die de inhoudingsplichtige betaalt aan de extraterritoriale werknemer omdat de werknemer bereid is in het buitenland te gaan werken is belast loon. Deze vergoeding is geen vergoeding voor gemaakte kosten.

3. Verhuiskostenvergoeding (relocation expenses / moving allowance)

De kosten van verhuizing in het kader van de dienstbetrekking en de kosten voor het overbrengen van de boedel zijn geen extraterritoriale kosten. De inhoudingsplichtige kan deze kosten op grond van artikel 15a, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB, vrij vergoeden, rekening houdend met de in dat artikel genoemde normeringen en beperkingen.

Van een verhuizing in het kader van de dienstbetrekking (zakelijke verhuizing) kan sprake zijn bij een verhuizing ten gevolge van de aanvaarding van een dienstbetrekking of een overplaatsing binnen de bestaande dienstbetrekking. Van zo'n zakelijke verhuizing is doorgaans geen sprake als de werknemer in verband met het einde van de dienstbetrekking verhuist. Bij een grensoverschrijdende tewerkstelling van een werknemer kan dit naar mijn oordeel anders zijn. In zo'n geval kan de inhoudingsplichtige, met inachtneming van artikel 25 van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 (hierna: de URLB), ook bij een verhuizing in verband met het einde van de dienstbetrekking een vrije verhuiskostenvergoeding, in de zin van artikel 15a, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB, geven. De voorwaarden hiervoor zijn:

- De verhuizing bij aanvang van de tewerkstelling en de verhuizing aan het einde van de tewerkstelling zijn beide grensoverschrijdend.
- De inhoudingsplichtige heeft het recht op de vergoeding uiterlijk bij de aanvang van de tewerkstelling toegekend.
- De werknemer verklaart aan de inhoudingsplichtige dat als hij ter zake van de verhuizing aan het einde van de dienstbetrekking (tevens) een verhuiskostenvergoeding van een andere inhoudingsplichtige of werkgever ontvangt, hij dit aan de inhoudingsplichtige zal melden en dat in zoverre geen recht op de verhuiskostenvergoeding bestaat.

4. Kosten van kennismaking met het werkland (househunting / acquaintance trip)

De kosten van een kennismakingsbezoek door de werknemer aan het bedrijf in het werkland kunnen vrij vergoed worden op basis van artikel 15 van de Wet LB. De kosten behoren niet tot de extraterritoriale kosten.

Voorzover het gaat om de kosten van vervoer per auto, vallen deze onder artikel 15b, eerste lid, onderdeel a, van de Wet LB.

De kosten van een kennismakingsreis, veelal met het gezin, naar het werkland, bijvoorbeeld voor het zoeken van een woning of het zoeken van scholen, zijn extraterritoriale kosten. In de wetsgeschiedenis zijn deze kosten expliciet als voorbeeld genoemd van extraterritoriale kosten. Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog deze extraterritoriale kosten vrij vergoeden.

5. Kosten voor het in orde brengen van de officiële papieren, medische keuring, inentingen (permits)

De kosten die gemaakt worden voor het aanvragen of omzetten van officiële papieren, zoals verblijfsvergunningen, visa en rijbewijzen, zijn extraterritoriale kosten. Hetzelfde geldt voor kosten van medische keuringen en vaccinaties. Er is uiteraard alleen sprake van extraterritoriale kosten voor zover deze kosten zijn gemaakt in verband met de tewerkstelling buiten het land van herkomst.

Kosten die gemaakt worden voor het aanvragen of omzetten van een tewerkstellingsvergunning vinden hun oorzaak in overwegende mate in de behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.. Dit zijn hierom geen extraterritoriale kosten. De inhoudingsplichtige kan deze kosten vrij vergoeden op grond van de algemene regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen.

Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog deze extraterritoriale kosten, met uitzondering van de kosten betreffende tewerkstellingsvergunningen, vrij vergoeden.

6. Kosten voor opslag meubilair (storage expenses)

De kosten, gemaakt voor de tijdelijke opslag van de boedel in afwachting van de definitieve huisvesting in het werkland zijn aan te merken als verhuiskosten in de zin van artikel 15a, eerste lid, onderdeel g, van de Wet LB (zie ook punt 3). De inhoudingsplichtige kan deze kosten vrij vergoeden of verstrekken naast een vrije vergoeding op basis van de bewijsregel.

De opslagkosten voor het deel van de boedel dat niet 'meeverhuist' naar het werkland, maar tijdelijk in het land van herkomst wordt opgeslagen, zijn extraterritoriale kosten. Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog deze extraterritoriale kosten vrij vergoeden.

7. Vermogensverliezen

Vermogensverliezen die een extraterritoriale werknemer leidt omdat bijvoorbeeld een woning of auto verkocht moet worden omdat de extraterritoriale werknemer in een ander land gaat werken zijn geen extraterritoriale kosten. Deze posten behoren tot de vermogenssfeer van de werknemer. De inhoudingsplichtige kan deze verliezen ook niet om een andere reden vrij vergoeden. De vergoeding van deze verliezen vormt belastbaar loon.

8. Kosten van huisvesting (free accomodation / housing)

Bij de kosten van huisvesting is van belang of sprake is van dubbele huisvestingskosten.

- Dubbele huisvestingskosten

De huisvestingskosten buiten het land van herkomst van een extraterritoriale werknemer, bijvoorbeeld in een hotel, die naar de omstandigheden beoordeeld, in het land van herkomst is blijven wonen, zijn extraterritoriale kosten voor de periode van de tijdelijke uitzending.

De in artikel 15b, eerste lid, onderdeel *i*, van de Wet LB, genoemde termijn van twee jaar is niet van toepassing.

- (Eerste) huisvestingskosten

Als de werknemer, naar de omstandigheden beoordeeld, niet in het land van herkomst is blijven wonen, dan is geen sprake van dubbele huisvestingskosten. In het besluit van 26 november 2001, nummer CPP2001/2970 (vraag en antwoord 17), is uit het oogpunt van doelmatigheid opgenomen dat de normale huisvestingskosten op 18% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking (exclusief eventuele bijtelling voor huisvesting) kunnen worden gesteld. In zoverre is sprake van loon. Voor zover het bedrag van de vergoeding of verstrekking ziet op het bedrag dat uitgaat boven 18% van het loon is sprake van extraterritoriale kosten.

Is sprake van huisvesting in een gemeubileerde woning, dan moet een splitsing worden aangebracht tussen de kosten die zien op de woning en het deel dat betrekking heeft op het meubilair en dergelijke. Voor de woning geldt hetgeen hiervoor is opgenomen.

Het deel van de vergoeding dat ziet op het meubilair en dergelijke is belastbaar loon. Dit is alleen anders als sprake is van extra kosten ten opzichte van de kosten van meubilair en dergelijke in het land van herkomst. In dat geval zijn de extra kosten aan te merken als extraterritoriale kosten.

Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog de hiervoor vermelde extraterritoriale kosten vrij vergoeden.

9. Aan- en verkoopkosten woning (reimbursement expenses purchase house / brokers fee)

De aan- en verkoopkosten van een woning, inclusief de makelaarskosten, behoren in hun geheel tot de vermogenssfeer van de werknemer (zie onder meer het arrest van de Hoge Raad van 25 maart 1981, nr. 19 902, BNB 1981/185). Dergelijke uitgaven zijn hierom niet aan te merken als extraterritoriale kosten. De inhoudingsplichtige kan deze uitgaven ook niet om een andere reden vrij vergoeden.

Voor bepaalde vergoedingen van aan- en verkoopkosten van de woning geldt dat de inhoudingsplichtige daarover eindheffing, naar het enkelvoudig tarief, verschuldigd is (zie artikel 31, tweede lid, onderdeel *e*, van de Wet LB, en artikel 84, onderdeel *a*, van de URLB). Het gaat hierbij om vergoedingen van de aan- en verkoopkosten van de woning van de werknemer bij bedrijfsverplaatsingen en andere zakelijke verhuizingen als bedoeld in artikel 15a, eerste lid, onderdeel *g*, van de Wet LB.

10. Gas, water, licht en ander nutsvoorzieningen (utilities)

De uitgaven voor gas, water, licht en andere nutsvoorzieningen kunnen gedeeltelijk extraterritoriale kosten zijn. Zie onderdeel 1.

11. Reizen en reiskosten (home-leave)

- Reizen naar het land van herkomst
De kosten van reizen naar het land van herkomst, voor bijvoorbeeld familiebezoek of gezinshereniging zijn aan te merken als extraterritoriale kosten. Ook is sprake van extraterritoriale kosten als het reiskosten betreft die de werknemer maakt om zijn gezin, dat in het land van herkomst is blijven wonen, te bezoeken. De oorzaak van deze kosten ligt overwegend in de uitzending.

Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog deze extraterritoriale kosten vrij vergoeden.

- Kosten woon- werkverkeer
De kosten voor regelmatig woon-werkverkeer vormen geen extraterritoriale kosten. Deze kosten vallen onder de specifieke bepaling van artikel 15b, eerste lid, onderdeel a, van de Wet LB.

12. Kosten van de belastingadviseur

De kosten van persoonlijke belastingadviezen, zoals het verzorgen van de aangifte inkomstenbelasting, zijn doorgaans geen extraterritoriale kosten. De inhoudingsplichtige kan deze uitgaven ook niet om een andere reden vrij vergoeden. De vergoeding van deze uitgaven vormt hierom doorgaans belastbaar loon. Is sprake van extra kosten ten opzichte van het laten invullen van de privé-aangifte door een vergelijkbare belastingadviseur in het land van herkomst, dan zijn de extra kosten aan te merken als extraterritoriale kosten.

Voorbeeld

Een extraterritoriale werknemer met de Amerikaanse nationaliteit werkt in Nederland. Hij moet een Amerikaanse en een Nederlandse aangifte invullen. Als een inhoudingsplichtige de kosten voor het laten invullen van de beide aangiften vergoedt, dan zijn de kosten verbonden aan het invullen van de Nederlandse aangifte extraterritoriale kosten. Dit zijn de extra kosten die verbonden zijn aan het werken buiten het land van herkomst. De vergoeding van de kosten voor het invullen van de Amerikaanse aangifte vormen belastbaar loon. Zouden de kosten voor het invullen van de Amerikaanse aangifte door de tewerkstelling in Nederland hoger zijn, dan zijn deze extra kosten ook extraterritoriaal.

13. Hogere belastingtarieven in het werkland (tax-equalization)

Inhoudingsplichtigen plegen in veel gevallen de hogere (inkomsten-)belasting(en) die een werknemer betaalt in het werkland te vergoeden. Dergelijke verschillen behoren tot de inkomens- of vermogenssfeer van de werknemer en zijn niet aan te merken als extraterritoriale kosten. Dergelijke verschillen zijn ook niet om andere redenen vrij te vergoeden. Een eventuele vergoeding van deze verschillen vormt belastbaar loon.

14. Taalcursussen

Kosten van taalcursussen in de taal van het werkland, zowel voor werknemer als ook voor zijn gezinsleden, die bij de werknemer in het werkland verblijven, zijn extraterritoriale kosten. Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog deze extraterritoriale kosten vrij vergoeden.

15. Telefoon

Als de inhoudingsplichtige de kosten van een telefoonabonnement vergoedt, dan is deze vergoeding niet aan te merken als een extraterritoriale kostenvergoeding. Op deze vergoeding is een specifieke regeling van toepassing (artikel 15b, eerste lid, onderdeel f, van de Wet LB).

Voorzover de vergoeding ziet op extra (niet-zakelijke) gesprekskosten met het land van herkomst, is wel sprake van extraterritoriale kosten. Als de inhoudingsplichtige de bewijsregel toepast kan hij niet daarnaast nog deze extraterritoriale kosten vrij vergoeden. Zakelijke gesprekskosten kunnen vrij worden vergoed.

16. Maaltijden

Kosten van maaltijden zijn in beginsel privé-uitgaven.

- A. Dit is anders bij maaltijden waarbij het zakelijke karakter van meer dan bijkomstig belang is. Hierbij kan bij uitzendingen gedacht worden aan de vergoeding voor maaltijden genuttigd tijdens een korte periode dat men in een hotel wordt ondergebracht en niet in de gelegenheid is zelf maaltijden te bereiden. De vergoeding voor deze kosten van maaltijden en verstrekkingen is specifiek geregeld in artikel 15b, eerste lid, onderdeel c, van de Wet LB en in de artikelen 28 en 32 van de URLB en is dus geen extraterritoriale kostenvergoeding.
- B. Als de extra kosten van maaltijden geen betrekking hebben op maaltijden waarbij het zakelijk karakter van meer dan bijkomstig belang is, en dus niet onder A) vallen, dan kan sprake zijn van extra kosten die worden opgeroepen door de uitzending. De extra kosten behoren dan tot de extraterritoriale kosten. Het gaat bij de vaststelling van deze extraterritoriale kosten niet om de meerkosten per afzonderlijke maaltijd, maar meer in het algemeen om de vaststelling van de meerkosten van levensonderhoud die opgeroepen worden door de uitzending. Zie onderdeel 1.

17. Vaste vergoedingen

De inhoudingsplichtige kan zijn werknemers een vaste vergoeding verstrekken (zie artikel 47 van de URLB). Als de inhoudingsplichtige een vaste vrije vergoeding verstrekt aan een extraterritoriale werknemer die gebruik maakt van de bewijsregel, dan kan de vaste vergoeding niet zien op extraterritoriale kosten. Deze kosten zijn immers al begrepen in de bewijsregel.

Als de inhoudingsplichtige een vaste vergoeding verstrekt aan een werknemer die geen gebruik maakt van de bewijsregel, dan kan de vaste vergoeding wel geheel of gedeeltelijk zien op extraterritoriale kosten.