



Belastingdienst



Convenant tussen de Belastingdienst en de uitzendbranche

6 juni 2024



Convenant uitzendbranche

Partijen

de brancheorganisaties

- o de Algemene Bond Uitzendondernemingen (ABU), gevestigd te Lijnden in deze vertegenwoordigd door zijn directeur
- o de Nederlandse Bond van Bemiddelings- en Uitzendondernemingen (NBBU) gevestigd te Amersfoort, in deze vertegenwoordigd door zijn directeur

enerzijds en

- o de Belastingdienst, thans vertegenwoordigd door Algemeen directeur Midden- en Kleinbedrijf Belastingdienst,

hebben op 14 december 2010 een convenant gesloten met daarbij een tweetal annexen. Deze annexen vervallen per 6 juni 2024. Daarvoor in de plaats treedt bijgevoegde annex van 6 juni 2024.

Partijen willen,

- het correct naleven van fiscale verplichtingen door ondernemers binnen de branche bevorderen;
- vooraf tot afstemming komen over fiscale aandachtspunten;
- de administratieve lasten verminderen voor de ondernemers binnen de branche; en
- de rechtszekerheid bevorderen.

1. Samenwerking

Partijen werken met elkaar samen op basis van wederzijds vertrouwen, begrip en transparantie. Rechten en verplichtingen op basis van wet- en regelgeving zijn en blijven zonder enige beperking van toepassing.

Partijen geven hun samenwerking vorm in een gezamenlijk overleg. Partijen dragen er zorg voor dat hun vertegenwoordigers aan het overleg over de benodigde deskundigheid beschikken. Partijen komen op verzoek van een van de partijen bijeen.

2. Afspraken

Partijen willen in de actualiteit afspraken maken over branchespecifieke aandachtspunten bij de uitvoering van fiscale wet- en regelgeving. In dit convenant en de bijbehorende annex leggen partijen afspraken vast die zijn gebaseerd op feitelijke omschrijvingen van de specifieke situatie in de uitzendbranche. Een uitzendonderneming kan ook op andere wijze (vrije bewijsleer) aannemelijk maken dat voldaan wordt aan fiscale wet- en regelgeving.

In de annex extraterritoriale kosten uitzendkrachten wordt ingegaan op de gerichte vrijstelling voor vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen voor extraterritoriale kosten, als bedoeld in [artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet op de loonbelasting 1964](#). Om deze gerichte vrijstelling toe te kunnen passen, moet sprake zijn van een werknemer die tijdelijk verblijft buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking. Partijen hebben praktische afspraken gemaakt hoe een uitzendonderneming dit aannemelijk kan maken. Onderdelen 1 en 1.1 van de annex geven een uitleg onder welke branchespecifieke omstandigheden daarvan sprake is. Als voldaan wordt aan de voorwaarden in onderdeel 1.1 dan is voor de Belastingdienst voldoende aannemelijk dat sprake is van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking en van het hebben van een woonplaats in het land van herkomst. Een uitzendonderneming die een beroep wil doen op het convenant moet aan deze voorwaarden voldoen.

Benadrukt wordt nogmaals dat een uitzendonderneming ook op andere wijze aannemelijk kan maken dat voldaan is aan de voorwaarden van de gerichte vrijstelling, als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet op de loonbelasting 1964.

Partijen leggen in de praktijk gesignaleerde aandachtspunten actief aan elkaar voor. Hierbij wordt inzicht gegeven in de relevante feiten en omstandigheden. De Belastingdienst geeft zo snel mogelijk zijn visie op de mogelijke rechtsgevolgen die voortvloeien uit een gesignaleerd aandachtspunt. Hieruit voortvloeiende standpunten worden vastgelegd in de annex bij dit convenant.

Partijen dragen, met inachtneming van hun eigen verantwoordelijkheid, zorg voor de communicatie van deze standpunten naar de uitzendbranche.

De brancheorganisaties bevorderen dat leden deelnemen aan horizontaal toezichtafspraken via hun fiscaal intermediair. Daarmee wordt het navolgen van de afspraken, die in het kader van dit convenant worden gemaakt, bevorderd en de kwaliteit van aangiften verbeterd.

3. Inwerkingtreding, actualisatie, periodieke evaluatie en beëindiging

Het geactualiseerde convenant treedt vanaf de ondertekening in werking. Partijen evalueren en actualiseren het convenant en de annex indien nodig. Het geactualiseerde convenant en/of de geactualiseerde annex vervangen de voorgaande versie(s).

Partijen kunnen dit convenant per einde van ieder kalenderjaar, of tussentijds wegens bijzondere omstandigheden, beëindigen. De opzeggende partij zal het voornemen vooraf schriftelijk met redenen omkleed aan de andere partijen kenbaar maken en, indien één der partijen daarom verzoekt, in een mondeling overleg toelichten.

Partijen treden in overleg over het actualiseren of beëindigen van het convenant en/of de annex in de volgende situaties:

- bij een relevante wijziging in de wet- en regelgeving;
- bij een relevante wijziging in het beleid van de Belastingdienst;
- naar aanleiding van relevante jurisprudentie: en
- bij een relevante wijziging in de ABU- en/of NBBU-cao voor uitzendkrachten.

zenden

Annex - Extraterritoriale kosten uitzendkrachten <per 6 juni 2024>

Inleiding

Deze annex, behorend bij het convenant tussen de Belastingdienst en de uitzendbranche, heeft betrekking op de fiscale behandeling van extraterritoriale kosten (hierna: ET-kosten) van een werknemer die werkzaam is op basis van een uitzendovereenkomst, als bedoeld in artikel 7:690 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: uitzendkracht). Uitzendkrachten die in het kader van de dienstbetrekking tijdelijk naar het buitenland of naar Nederland worden uitgezonden om te werken, krijgen vaak een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling ter zake van de extra kosten van dat verblijf buiten het land van herkomst, de zogenoemde ET-kosten¹. Onder voorwaarden geldt voor de vergoeding van deze kosten een gerichte vrijstelling ([artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet op de loonbelasting 1964](#)). Voor het vergoeden van die kosten kunnen de uitzendonderneming en de uitzendkracht kiezen uit:

- het vergoeden van de werkelijke ET-kosten; of
- het, onder voorwaarden, toepassen van de 30%-regeling.

Deze annex richt zich uitsluitend op de fiscale behandeling van het vergoeden van de werkelijke ET-kosten. Deze annex ziet dus niet op vergoedingen op basis van de 30%-regeling.

Om de gerichte vrijstelling voor ET-kosten toe te kunnen passen, moet sprake zijn van een werknemer die tijdelijk verblijft buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking. Partijen hebben praktische afspraken gemaakt die zijn gebaseerd op feitelijke omschrijvingen van de specifieke situatie in de uitzendbranche. Als de uitzendonderneming voldoet aan de voorwaarden in onderdeel 1.1 dan is voor de Belastingdienst voldoende aannemelijk dat sprake is van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking en van het hebben van een woonplaats in het land van herkomst. Een uitzendonderneming die een beroep wil doen op het convenant moet aan deze voorwaarden voldoen.

Benadrukt wordt dat een uitzendonderneming ook op een andere wijze aannemelijk kan maken dat voldaan is aan de voorwaarden van de gerichte vrijstelling, als bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet op de loonbelasting 1964.

De annex kent de volgende opbouw:

Onderdeel 1 bevat uitleg onder welke omstandigheden en voorwaarden het voor de Belastingdienst voldoende aannemelijk is dat sprake is van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking en het hebben van een woonplaats in het land van herkomst.

Onderdeel 2 gaat in op diverse verschijningsvormen van vergoeding van ET-kosten.

Onderdeel 3 bevat een begrippenlijst.

1 Uitleg begrip tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst

Uitzendondernemingen kunnen gebruikmaken van uitzendkrachten die tijdelijk buiten het land van herkomst verblijven. De uitzendkrachten worden groepsgewijs of individueel door, dan wel in opdracht van de uitzendonderneming buiten Nederland geworven met het oogmerk hen tijdelijk in Nederland werkzaamheden te laten verrichten. Deze uitzendkrachten kunnen extra kosten maken in verband met dit tijdelijk verblijf in Nederland.

Hieronder wordt geregeld onder welke voorwaarden sprake is van:

- tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst;
- woonplaats in het land van herkomst; en
- gericht vrijgestelde vergoeding van ET-kosten.

¹ Waar hierna wordt gesproken over het vergoeden van ET-kosten, worden eveneens bedoeld verstrekkingen of terbeschikkingstellingen ter zake van ET-kosten.

De *uitzend-cao's* hanteren een andere terminologie. Zo spreken de *uitzend-cao's* van "niet-permanent in Nederland woonachtige uitzendkrachten". De wet- en regelgeving spreekt van werknemers met 'tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst'. In veel gevallen zal de uitzendkracht die volgens de *uitzend-cao's* niet-permanent in Nederland woonachtig is tijdelijk verblijven buiten het land van herkomst. Dit komt ook tot uitdrukking in de hierna in paragraaf 1.1 genoemde voorwaarden.

Voor de toepassing van deze tekst worden bepaalde begrippen nader omschreven in de afsluitende begrippenlijst. Deze begrippen zijn cursief en onderstreept opgenomen.

1.1 Tijdelijk verblijf en woonplaats

De uitzendonderneming heeft onder de werkkostenregeling de mogelijkheid om de werkelijke ET-kosten aan een uitzendkracht gericht vrijgesteld te vergoeden. De definitie van ET-kosten wordt gegeven in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet op de loonbelasting 1964 (tekst 2024, hierna: Wet LB): "*extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (extraterritoriale kosten)*". Wanneer er sprake is van 'tijdelijk verblijf' valt niet uit de wettelijke definitie van het begrip ET-kosten op te maken. In de Memorie van Toelichting bij artikel 15a Wet LB (oud) wordt de tijdelijkheid van het verblijf verduidelijkt: "*(...)Het is een ervaringsfeit dat indien een werknemer tijdelijk vanuit het buitenland in Nederland wordt tewerkgesteld, of door zijn werkgever vanuit Nederland naar het buitenland wordt gezonden, tijdelijk in die zin dat hij na afloop van de werkzaamheden normaliter weer naar zijn land van herkomst zal terugkeren, hij kosten van verblijf maakt die niet worden gemaakt door een werknemer die zijn werkzaamheden in zijn land van herkomst heeft of die definitief naar een ander land emigreert. (...)*".²

De Staatssecretaris van Financiën heeft bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Belastingplan 2019 bevestigd dat de Belastingdienst zijn beleid dat bij de vergoeding van de werkelijke ET-kosten de eis van de tijdelijkheid wordt ingevuld met de maximale looptijd van de 30%-regeling zal continueren en in beginsel zal uitgaan van maximaal vijf jaar.³

De wetgever onderkent dat een termijn van vijf jaar geen rol speelt bij in het buitenland wonende werknemers die af en toe in Nederland werken, zoals seizoenarbeiders. Voor dergelijke werknemers bestaat ook na een getotaliseerde verblijfsduur van vijf jaar de mogelijkheid om de werkelijke ET-kosten gericht vrijgesteld te vergoeden. De uitzendonderneming beoordeelt of sprake is van één samenhangende periode van verblijf of van losse, op zichzelf staande periodes van verblijf.

Het is voor de Belastingdienst voldoende aannemelijk dat sprake is van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking en van het hebben van een woonplaats in het land van herkomst als cumulatief aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. De uitzendkracht is geworven door een buitenlands wervingsbureau of een buitenlandse vestiging van de in Nederland gevestigde uitzendonderneming, dat is gevestigd in (de [landenregio](#) van) zijn land van herkomst en de uitzendkracht staat vermeld op de [wervingslijst](#); en
2. De uitzendkracht heeft een buitenlands woonadres dat ligt in de landenregio van werving; en
3. De in Nederland gevestigde uitzendonderneming sluit met de uitzendkracht een arbeidsovereenkomst:
 - die het buitenlandse woonadres vermeldt *en*
 - waarop het Nederlandse recht van toepassing is *en*
 - die een uitzendbeding bevat of voor bepaalde tijd wordt afgesloten.

² Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, p. 82.

³ Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 22, p. 7.

Een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd voldoet ook, als die direct aansluitend op een arbeidsovereenkomst met uitzendbeding of voor bepaalde tijd wordt afgesloten, en voor het overige aan genoemde voorwaarden voldoet; en

4. Met de uitzendkracht zijn conform de ABU- of NBBU-cao voor Uitzendkrachten arbeidsvoorwaarden afgesproken die alleen gelden voor de niet-permanent in Nederland woonachtige uitzendkracht die door, of in opdracht van de uitzendonderneming buiten Nederland is geworven, met uitzondering van de uitzendkracht die grensarbeider is en zijn permanente thuisadres in België of Duitsland heeft en werkt in Nederland. Dit wordt vastgelegd in de arbeidsovereenkomst; en
5. De in Nederland gevestigde uitzendonderneming biedt in het uitzendtijdvak een Nederlandse zorgverzekering aan de uitzendkracht aan. Dit blijkt uit een mantelovereenkomst tussen de uitzendonderneming met een zorgverzekeraar en – daarnaast – de personeelsvoorwaarden van de uitzendonderneming, waarin de uitzendkracht op de mogelijkheid van dit aanbod is gewezen; en één van de voorwaarden:
6. A. De in Nederland gevestigde uitzendonderneming heeft in het uitzendtijdvak de huisvesting georganiseerd. Dit blijkt uit een [bewonerslijst](#); of
B. De in Nederland gevestigde uitzendonderneming heeft in het uitzendtijdvak vervoer van en naar het land van herkomst georganiseerd. Dit blijkt uit een [vervoersregistratie](#).

Aan voorwaarde 1 wordt ook voldaan als een uitzendkracht na een overeenkomst voor bepaalde tijd voor een korte periode terugkeert naar het land van herkomst. Bij een korte periode gaat het om een onderbreking van de werkzaamheden met de bedoeling de werkzaamheden na de korte onderbreking (bijvoorbeeld vanwege vakantie of familiebezoek) weer te hervatten. Na die onderbreking kan de uitzendkracht zich weer opnieuw melden bij de in Nederland gevestigde uitzendonderneming om uitzendarbeid te verrichten. De uitzendkracht wordt in dat geval niet opnieuw in het buitenland geworven. Het uitzendwerk vloeit voort uit die eerdere werving. De uitzendkracht staat nog op de oorspronkelijke [wervingslijst](#) en de situatie voldoet nog aan alle overige voorwaarden.

2 Vergoedingen, verstrekkingen en terbeschikkingstellingen ter zake van ET-kosten

Indien aan de voorwaarden onder 1.1 is voldaan is sprake van een uitzendkracht die tijdelijk verblijft buiten het land van herkomst en kan de uitzendonderneming aan deze uitzendkracht een gericht vrijgestelde vergoeding voor ET-kosten geven. De uitzendonderneming kan de gerichte vrijstelling voor ET-kosten toepassen, voor zover de vergoeding niet uitgaat boven hetgeen redelijkerwijs als zakelijk kan worden beschouwd. Het meerdere kan de uitzendonderneming aanwijzen als eindheffingsbestanddeel, mits aan de gebruikelijkheidseis wordt voldaan.⁴ Het [besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M](#) is overeenkomstig van toepassing. Het betreft met name de antwoorden 1, 5, 8, 11, 12, 15 en 16.

Voorbeelden van ET-kosten zijn:

- Dubbele huisvesting

Als een uitzendkracht in het kader van zijn dienstbetrekking tijdelijk in Nederland verblijft en daarvoor huisvestingskosten maakt, dan kwalificeren deze kosten voor de gerichte vrijstelling van ET-kosten. Het is hierbij niet vereist dat de uitzendonderneming het bedrag aannemelijk maakt dat de uitzendkracht aan kosten heeft voor huisvesting in zijn land van herkomst.⁵ Wel moet de uitzendonderneming aannemelijk maken dat sprake is van dubbele huisvesting. Dat is aannemelijk als de uitzendkracht fiscaal inwoner is gebleven in het land van herkomst en zijn woonadres in dat land aanhoudt. De uitzendonderneming kan de huisvesting buiten het land van herkomst gericht vrijgesteld vergoeden. Een eigen bijdrage heeft geen invloed op de berekening van de loonheffingen.

⁴ Zie het standpunt van de kennisgroep loonheffing algemeen met kenmerk: [KG:204:2023:25](#).

⁵ Zie het standpunt van de kennisgroep loonheffing algemeen met kenmerk: [KG:204:2022:39](#).

- **Vervoer**

Het vervoer dat de uitzendonderneming in eigen beheer aanbiedt van en naar de woonplaats in het land van herkomst alsmede van en naar de inlener is een gericht vrijgestelde verstrekking. De kosten van reizen naar het land van herkomst, voor bijvoorbeeld familiebezoek of gezinshereniging, zijn aan te merken als ET-kosten.

Voor vervoer tussen de plaats van huisvesting en de werkplek (en terug) dat als woon-werkverkeer kan worden aangemerkt, geldt het volgende. Vervoer vanwege de werkgever heeft geen gevolgen voor de loonheffingen. Wordt geen vervoer vanwege de werkgever geregeld en vindt het vervoer evenmin plaats per taxi, luchtvaartuig of schip, dan is de vrijgestelde vergoeding gelimiteerd op € 0,23 (bedrag 2024) per kilometer (artikel 31a, tweede lid, onderdeel a, Wet LB). De uitzendonderneming kan er ook voor kiezen om voor openbaar vervoer en vervoer per taxi, luchtvaartuig of schip de werkelijke kosten vergoeden.

Voor vervoer van en naar de woonplaats in het land van herkomst is, indien een uitzendkracht alleen reist, uit praktische overweging een vrijgestelde vergoeding van € 0,23 per kilometer (bedrag 2024) aanvaardbaar. Als meerdere uitzendkrachten samen reizen, geldt dit maximumbedrag niet per uitzendkracht maar voor de groep uitzendkrachten die samen reizen. Dit laat de mogelijkheid onverlet om, indien er op een andere wijze samen gereisd wordt dan in een vervoermiddel van een uitzendkracht of door de uitzendonderneming georganiseerd vervoer, de hogere werkelijke kosten voor vervoer van en naar de woonplaats in het land van herkomst te vergoeden.

Voor beide vergoedingen (van en naar de woonplaats in het land van herkomst alsmede van en naar de inlener) geldt dat de vergoeding is gebaseerd op een door de uitzendkracht getekende declaratie, waarbij hij de door hem afgelegde reiskilometers tussen zijn woonplaats in het land van herkomst en de plaats van huisvesting expliciet vermeldt c.q. tussen de plaats van huisvesting en de werkplek (en terug) expliciet vermeldt. Als de uitzendonderneming de hogere werkelijke kosten vergoedt, dan moet de uitzendkracht bewijstukken/betaalbewijzen bij de declaratie voegen.

- **Levensonderhoud**

De meerkosten van levensonderhoud die opgeroepen worden door het in het kader van de dienstbetrekking verblijven buiten het land van herkomst kwalificeren als ET-kosten. De uitzendonderneming kan deze extra kosten aannemelijk maken aan de hand van een algemeen aanvaarde en objectief vastgestelde index, die is opgemaakt op basis van vastgestelde prijsverschillen tussen het land van herkomst en Nederland.

Hoogte en frequentie van vergoedingen

De Belastingdienst kan geen algemene regel geven ten aanzien van de vraag hoe vaak een uitzendonderneming een gericht vrijgestelde vergoeding kan geven aan haar extraterritoriale uitzendkracht voor de reiskosten naar het land van herkomst. Dit hangt onder meer af van de duur van het dienstverband en de kosten die ermee zijn gemoeid. Een gericht vrijgestelde vergoeding kan in elk geval in hoogte niet meer bedragen dan de door de uitzendkracht werkelijk gemaakte kosten.

Het is aan de uitzendonderneming om de kosten die hij aan de uitzendkracht vergoedt aannemelijk te maken. Als de uitzendonderneming bijvoorbeeld huisvesting of vervoer verstrekt, dan maakt de uitzendkracht daarvoor geen kosten en kan voor huisvesting of vervoer geen gericht vrijgestelde vergoeding worden gegeven. De uitzendonderneming bewaart van de kosten van de vergoedingen bewijstukken in de (loon)administratie.

Als de uitzendonderneming aantoont dat voor geen enkele uitzendkracht meer dan de werkelijk gemaakte kosten worden vergoed, is een vergoeding op basis van een bedrag per uur mogelijk.

3 Begrippenlijst

Wervingslijst	De wervingslijst is een lijst waarop de uitzendkrachten staan die voor de in Nederland gevestigde uitzendonderneming zijn geworven voor het tijdelijk verrichten van arbeid in Nederland in dienst van die uitzendonderneming. De wervingslijst vermeldt in ieder geval de volledige voor- en achternaam, de geboortedatum en het buitenlandse woonadres van de uitzendkracht. De wervingslijst vermeldt tevens de vestigingsgegevens van het wervingskantoor en de in Nederland gevestigde uitzendonderneming. De uitzendonderneming bewaart de wervingslijst bij de (loon)administratie.
Landenregio	Met landenregio wordt bedoeld het land waar de uitzendkracht op het moment van werving woonachtig is dan wel het land waar de uitzendkracht geworven is en dat geografisch aansluit bij het land van herkomst.
Bewonerslijst	De bewonerslijst is een lijst waarop is vermeld voor welke uitzendkrachten in de periode van uitzending woonruimte is georganiseerd. Deze lijst vermeldt in ieder geval de volledige voor- en achternaam, de geboortedatum, het burgerservicenummer (BSN) en het buitenlandse woonadres van de uitzendkracht. De uitzendonderneming bewaart de bewonerslijst bij de (loon)administratie.
Vervoersregistratie	De vervoersregistratie is een lijst waarop is vermeld voor welke uitzendkrachten in de periode van uitzending vervoer (per bus, trein of vliegtuig) is georganiseerd. Deze lijst vermeldt in ieder geval de volledige voor- en achternaam, de geboortedatum, het burgerservicenummer (BSN) en het buitenlandse woonadres van de uitzendkracht. De uitzendonderneming bewaart de vervoersregistratie bij de (loon)administratie.
Vervoer in eigen beheer	Zowel het daadwerkelijk in eigen beheer (bijvoorbeeld met eigen bussen) verzorgen van vervoer als het door de uitzendonderneming inhuren van geheel verzorgd vervoer (bijvoorbeeld de inhuur van een bus inclusief chauffeur) voor het vervoer van en naar de woonplaats van het land van herkomst van uitzendkrachten.
Uitzend-cao's	ABU-cao voor Uitzendkrachten 2023 (2 januari 2023 – 1 januari 2024, versie mei 2023 inclusief 1 ^e TTW per 1 juli 2023) en NBBU-cao voor Uitzendkrachten 2023 (2 januari 2023 – 1 januari 2024).