

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Over de Grens is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV

Conradstraat 18
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies
en Educatie

Redacteurs

Mr. Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep
sociaal recht en sociale politiek Tilburg University
Mr. A.D.M. van Rijs
Docent bij de vakgroep Private, Business and
Labour Law van de Universiteit van Tilburg.
Mw. mr. K. Schenkel: Heisterborg International
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort: Team Vervoort
Mw. mr. A. van Velzen: All about Tax
Mr. A.M. Lahaije: AWWN

Abonnementenadministratie:

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 6 keer per jaar.
(Proef)abonnementen kunnen ieder moment
ingaan, maar slechts worden beëindigd indien
uiterlijk twee maanden voor het einde
van de abonnements-periode is opgezegd.
Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het
abonnement automatisch verlengd met een jaar.
Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn.
Wilt u een particulier abonnement, dan dient u
dit binnen één maand na het aangaan van het
abonnement aan ons door te geven. Rendement
behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud
van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt
de volledige algemene voorwaarden nalezen op
www.rendement.nl/av.

ISSN 2210-5611

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel,
noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/
of vermenigvuldigd zonder voorafgaande
schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze
uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden
de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen
aansprakelijkheid voor eventuele fouten en
onvolkomenheden, noch voor de gevolgen
hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2025

Anja van Velzen¹

Van teller en noemer in een (dagen) breuk

2025-0019**Alles wat uit dienstbetrekking wordt genoten is loon².**

Wanneer iemand in Nederland woont en in een ander land werkt, moet het buitenlandse loon naar Nederlandse (fiscale) regels herrekend worden. En als dan aan voorwaarden wordt voldaan, verleent Nederland een vrijstelling (voorkoming van dubbele belasting) voor het aan het andere land (of andere landen) toe te rekenen loon. Verdragen geven een toewijzingsregeling en in niet verdragssituaties biedt artikel 9 lid 1 letter b Besluit voorkoming dubbele Belasting 2001 (BvdB 2001) voor inwoners van Nederland een regeling. Uiteraard moet aan de gestelde vereisten voldaan worden. Zo moet bijvoorbeeld sprake zijn van onderworpenheid. Daarvan is sprake als het buitenlandse inkomen in het andere land in belastingheffing wordt betrokken. Het is niet vereist dat in een ander land daadwerkelijk belasting is betaald: formele onderworpenheid is voldoende. Uit artikel 38 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR)³ volgt dat sprake is van fictieve onderworpenheid aan een buitenlandse belasting wanneer iemand voor een in de Europese Unie (EU) gevestigde werkgever of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER), voor zover dat loon betrekking heeft op werkzaamheden die gedurende ten minste drie aaneengesloten maanden wordt verricht binnen het gebied van een ander land waarmee Nederland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en er geen andere (verdere) voorwaarden zijn gesteld.

Het omgekeerde kan natuurlijk ook: iemand die niet in Nederland woont werkt in Nederland en in het thuisland en/of in andere landen. In die situaties volgt uit artikel 7.2 lid 2 letter b Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) dat sprake is van buitenlandse belastingplicht wanneer door iemand die niet in Nederland woont, fysiek in Nederland wordt gewerkt. Deze bijdrage beperkt zich verder tot uitsluitend tot aspecten aangaande de dagenbreuk.

Toerekening loon: dagenbreuk

Toerekening speelt als het genoten loon betrekking heeft op in Nederland en in het buitenland verrichte

werkzaamheden. Als het buitenlandse salaris niet specifiek vastgesteld is, dan moet dit aan de hand van een breuk worden afgeleid. Vaak wordt gebruik gemaakt van de dagenbreuk: de teller bestaat uit de daadwerkelijk in het (buitenland) gewerkte dagen, de noemer bestaat uit het aantal kalenderdagen in een jaar verminderd met weekenddagen, vakantiedagen, feestdagen en andere dagen waarop niet gewerkt hoefde te worden⁴.

Vaststelling van de teller en noemer van de dagenbreuk is niet altijd duidelijk. Met enige regelmaat worden geschilpunten met betrekking tot de dagenbreuk voorgelegd aan de rechter. Zo ook de situatie van een in Nederland wonende keeperstrainer⁵ die in Saoedi-Arabië voor de daar lokale voetbalbond (Saudi Arabian Football Federation/SAFF) werkt. Volgens de Belastingdienst moeten in de teller de reisdagen voor de helft meegenomen worden. De (adviseur van) de keepers-trainer denkt daar anders over. De Hoge Raad oordeelt dat voor dienstreizen van de keeperstrainer de helft van de reistijd moet worden toegerekend aan het land van vertrek en voor de helft aan het land van aankomst.

Artikel 15 lid 1 Verdrag Nederland-Saoedi-Arabië (Verdrag) regelt de heffingsbevoegdheid over inkomsten uit dienstbetrekking: deze zijn belastbaar in het woonland, tenzij de dienstbetrekking in het andere land wordt uitgeoefend. Is dat het geval, dan mag het werkland de voordelen die zijn behaald gedurende de uitoefening van de dienstbetrekking in dat land belasten wanneer de werkzaamheden in het andere land langer duren dan 183 dagen of de beloning wordt betaald door een werkgever in het werkland of de beloning ten laste komt van een vaste inrichting of een vast middelpunt in het werkland, aldus lid 2 van art. 15 van het Verdrag

Artikel 15 OESO Model-verdrag (OESO M-V 1992), waarop artikel 15 Verdrag is gebaseerd, geeft aan dat in beginsel het werkland het heffingsrecht over het loon ter zake van de in de werkstaat uitgeoefende dienstbetrekking heeft. Maar dit artikel geeft geen regels hoe dit aan het werkland toe te rekenen loon berekend moet worden: de berekening van loon is een aangelegenheid

van het land dat het inkomen in de heffing betreft. Een buitenlands salaris moet naar een Nederlands salaris herrekend worden op basis van Nederlandse fiscale regels en normen.

Daarmee zijn we nog niet bij de keeperstrainer. Want op 22 november 2013⁶ accepteerde de Hoge Raad bijvoorbeeld dat werkzaamheden die slechts ondersteunend of ondergeschikt zijn aan iemands hoofdtak en die buiten de contractueel overeengekomen arbeidsuren worden verricht, behoudens andere gemaakte afspraken, in het algemeen niet tot de werkzaamheden behoren waarvoor het loon wordt toegekend. De tijd die gemoeid is met het woon-werkverkeer, het lezen van vakliteratuur en het voorbereiden van cursussen wordt niet tot de uitoefening van de dienstbetrekking beschouwd.

Kort samengevat wordt op grond van de dagenbreuk het aan een werkland toerekenbare loon bepaald door het loon van dat jaar te vermenigvuldigen met een breuk. De teller van deze breuk bestaat -aansluitend

bij jurisprudentie- uit het aantal dagen dat daadwerkelijk in het werkland gewerkt is. De noemer bestaat uit het aantal kalenderjaren van een jaar (let op bij een schrikkeljaar!) minus weekenddagen, ter zake van arbeid in dat jaar overeengekomen vakantiedagen, feestdagen en dergelijke waarop gewerkt hoefde te worden en dagen waarop (bijvoorbeeld in een weekend) wel gewerkt is. Dit alles uitgaande van een standaardwerkweek (werken op doordeweekse dagen en vrij in het weekend). Het antwoord op de vraag hoe omgaan met reisdagen' brengt ons naar de keepers-trainer (hierna: K).

Aangifte

K is getrouwd en woonde in 2018 in Nederland. Per 1 januari van dat jaar werkte hij als *Goalkeeper Coach* in dienstbetrekking. In augustus 2019 is zijn aangifte inkomstenbelasting 2018 ingediend waarin onder andere de volgende gegevens zijn opgenomen:

	inkomen uit			
NLD-s	tegenwoordige dienstbetrekking	7.381		
NLD-s	vroegere dienstbetrekking	11.458		
BTL-s	tegenwoordige dienstbetrekking	1.243.256	<i>Incl. tekengeld</i>	242.875
	tbs (ter beschikking stelling)	4.407		
	eigen woning	-1.900		
		1.264.602		

Zijn werkzaamheden bestonden uit het trainen van keepers, het geven van cursussen en lezingen over het keepersvak en het optreden als gastdocent inzake het keepersvak. Hij verrichtte deze werkzaamheden in 2018 namens de SAFF in Saoedi-Arabië.

In de aangifte is voorkoming van dubbele belasting geclaimd voor de buitenlandse werkzaamheden (artikel 15, lid 1 Verdrag). K werkte niet als ambtenaar en werkte ook niet aan boord van een schip.

De Belastingdienst wijkt van de ingediende aangifte af en stelt de aftrek elders belast vast aan de hand van artikel 15 lid 1 Verdrag. Het totale aantal werkdagen

wordt vastgesteld op 160 dagen waarvan 68 dagen gewerkt in Saoedi-Arabië (breuk: 68/160).

Volgens K moet de aftrek elders belast bepaald vastgesteld worden uitgaande van 158 werkdagen waarvan 71,5 in Saoedi Arabië (breuk: 71,5/158). K beroept zich ook nog op de overheidsbepaling (artikel 19 Verdrag) en de artiesten,- en sportersregeling (artikel 17 Verdrag).

De Belastingdienst stelt de aanslag vast en gebruikt de breuk 68/160.

Bezwaar en beroep

K gaat in bezwaar, de opgelegde aanslag wordt gehandhaafd en er wordt beroep ingesteld.

Behalve of de juiste breuk is toegepast bij de berekening van de voorkoming elders belast, kwam ook aan de orde of K de vereiste aangifte deed. Los van technische details (onder andere met betrekking tot bewijslast) en hetgeen partijen over en weer opmerken en overleggen, is niet af te leiden of de SAFF een overheidslichaam is. En, als dat al zo zou zijn, dan nog moet de betaling van het salaris aan K aangemerkt worden als een betaling van een bedrijf waar K in dienstbetrekking werkzaam was en moet de heffingsbevoegdheid bepaald worden aan de hand van artikel 15 Verdrag (dienstbetrekking). K is geen sporter en het sportersartikel kan niet van toepassing zijn.

K werkte voor een sportlichaam (SAFF) dat naar het recht van Saoedi-Arabië een zelfstandige juridische privaatrechtelijke entiteit is en volgens haar statuten diverse organen, waaronder een algemene vergadering en een bestuur kent. Geschillen met het bedrijf kunnen worden voorgelegd aan de *Court of Arbitration of Sports* in Lausanne (Zwitserland). De SAFF verkrijgt haar inkomsten uit (de staat) Saoedi Arabië, maar ook uit lidmaatschapsbijdragen en het marketen van onder andere televisierechten. Omdat de staat Saoedi-Arabië de SAFF heeft opgericht, bepaalt wat er gebeurt en ook het salaris van K betaalt, betoogt K dat sprake is van een overheidslichaam. Dit is niet het geval.

Rest de vraag welk gedeelte het salaris toegerekend moet worden aan de werkzaamheden in Saoedi-Arabië. Partijen zijn het eens dat het door K ontvangen tekengeld aan deze werkzaamheden toegerekend moet worden. Over het totale aantal dagen is er inmiddels overeenstemming en het (resterende) geschil is daarmee beperkt tot de voorkomingsbreuk: is deze 74/158 of 71,5/158.

Voormeld arrest van 23 september 2005⁷ wordt aangehaald:

“3.3.3. Indien het bedrag van de ter zake daarvan verkregen beloning” niet rechtstreeks kan worden vastgesteld, bijvoorbeeld aan de hand van salarisspecificaties, dient het naar tijdsevenredigheid afgeleid te worden uit het verkregen jaarloon. Het Hof heeft, in cassatie onbestreden, geoordeeld dat in het onderhavige geval deze laatste methode dient te worden gevolgd.

3.3.4. Aangezien vakantierechten naar tijdsevenredigheid plegen te worden opgebouwd, strookt het met deze methode om het over overeengekomen vakantiedagen verkregen loon naar (arbeids) tijdsevenredigheid toe te rekenen aan de “andere Staat” waar de dienstbetrekking is uitgeoefend (hierna: de werkstaat). In zoverre ziet de Hoge Raad aanleiding om terug te komen van zijn

arrest van 17 december 1997, nr. 32946, BNB 1998/52. Om redenen van hanteerbaarheid dienen feestdagen en dergelijke waarop niet behoefde te worden gewerkt, in dit verband gelijkgesteld te worden aan overeengekomen vakantiedagen.

3.3.5. De door het middel bepleite berekeningswijze is derhalve juist: het aan de in de werkstaat verrichte arbeid toe te rekenen loon dient te worden bepaald door het jaarloon te vermenigvuldigen met een breuk, waarvan de teller wordt gevormd door het aantal dagen waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt, en de noemer door het aantal kalenderdagen van het desbetreffende jaar, verminderd met de weekeinddagen, de ter zake van arbeid in dat jaar overeengekomen vakantiedagen, en de feestdagen en dergelijke waarop niet behoefde te worden gewerkt.”

K is in 2018 met het voetbalelftal voor een oefenwedstrijd heen en weer naar [land 3] gereisd en daarvoor is 0,5 dag (in plaats van 1 dag) in aanmerking genomen. Voor een andere wedstrijd in [land 4] is 1 dag (in plaats van 3 dagen) in aanmerking genomen. Dit in vervolg op paragraaf 5 OESO-commentaar op artikel 15 lid 2 van OESO M-V wat zegt:

[citaat]“Although various formulas have been used by member countries to calculate the 183 day period, there is only one way which is consistent with the wording of this paragraph: the “days of physical presence” method. The application of this method is straightforward as the individual is either present in a country or he is not. (...) Under this method the following days are included in the calculation: part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent in the State of activity ... (...) 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 days period.”

Volgens K houdt deze bepaling in dat het salaris voor elke dag dat in Saoedi-Arabië, hoe kort ook, verbleven wordt, toegerekend moet worden aan Saoedi-Arabië.

De Rechtbank oordeelt dat uit het OESO-commentaar alleen aangeeft dat een gedeelte van een dag waarop, hoe kort ook, in de werkstaat [land 1] verbleven wordt, voor het berekenen van of aan de 183 dagen eis voldaan word. Dit betekent niet automatisch dat ook het salaris voor die dag geheel kan worden toegerekend aan in [land 1] verrichte werkzaamheden. Ingevolge artikel 15 van het belastingverdrag behoeft immers alleen aftrek ter voorkoming voor dubbele belasting te worden

verleend voor zover de dienstbetrekking in [land 1] (hier Saoedi Arabië) is uitgeoefend.

Hoger beroep (hof)

Ook in hoger beroep is in geschil of K ter zake van zijn inkomsten van de SAFF recht heeft op een hoger bedrag aftrek elders belast. Niet meer in geschil is of belanghebbende de vereiste aangifte heeft gedaan.

Het Hof volgt de Rechtbank en vindt het niet aannemelijk dat K-s salaris rechtstreeks door de staat Saoedi-Arabië werd betaald. Op grond van de tekst van artikel 19 Verdrag moet een politiek onderdeel of lokale autoriteit iemands salaris betalen. Dit verband ontbreekt nu Saoedi-Arabië de werkgever van K financiert. Artikel 19 Verdrag vereist ook dat het gaat om diensten die aan een staat (of een onderdeel daarvan) worden verricht en dat is niet aan de orde.

Het Hof gaat ook niet mee in K-s stelling -hij heeft bevestigd dat hij deel uitmaakt van de staf van het nationale elftal van Saoedi Arabië- dat hij gelijkgesteld moet worden met een sporter en daarom artikel 17 Verdrag (artiesten en sporters) toegepast moet worden. Het hof deze bepaling niet toegepast kan worden op het salaris van K: tekst van dit artikel is beperkt tot sporters en dat is K niet⁸.

Ook het beroep van K op de speciale regeling (dienstbetrekking aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in het internationale verkeer wordt geëxploiteerd) wordt afgewezen. Artikel 15 lid 2 Verdrag (niet zelfstandige arbeid) geeft een regeling voor werknemers aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd. K geeft aan met deze werknemers gelijkgesteld te willen worden omdat bij net als deze werknemers niet zelf kan bepalen waar hij werkt. Dit is voor het hof geen dat deze bepaling ten aanzien van de werkzaamheden van K toegepast kan worden. De functie van K is -aldus het hof- niet vergelijkbaar met iemand die dagelijks over de wereld vliegt of vaart (aan boord van een (lucht)vaartuig).

Rest K-s standpunt met betrekking tot artikel 15 lid 1 Verdrag aanhef en letter b. Daarmee staat nog uitsluitend de vraag open welk deel van K-s salaris van de SAFF Saoedi-Arabië moet worden toegerekend. In ieder geval het tekengeld, daarover zijn partijen het eens. Zij zijn het er ook over eens dat het overige salaris tijdsevenredig moet worden toegerekend conform de dagenbreuk in het door de Rechtbank (overweging 23) geciteerde arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005. Vaststaat ook inmiddels dat K in 2018 in totaal 158 dagen in dienst van de SAFF werkte (noemer). Als enige is dan nog in geschil of de teller van de breuk bestaat uit 71,5 dagen (belastingdienst), dan wel 73 dagen (K).

Het geschil is daarmee beperkt tot de vraag hoe de dagen die K voor de SAFF vanuit of naar Saoedi-Arabië reisde voor wedstrijden in andere landen meegeteld moeten worden.

Het hof is het met de rechtbank eens dat paragraaf 5 van het OESO-commentaar ziet op het berekenen van de 183-dagen eis en niet automatisch geldt voor de tijdsevenredige toerekening van de dagenbreuk. De Hoge Raad heeft eerder immers geoordeeld, zo vervolgt het hof, dat de *teller* bestaat uit het aantal dagen waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt, en de noemer wordt gevormd door het aantal kalenderdagen van het desbetreffende jaar, verminderd met dagen waarop niet behoefde te worden gewerkt. Een dag waarop voor de dienstbetrekking is gereisd vanuit het land van de werkgever, moet dan -zo overweegt het hof- aangemerkt worden als een (hele) dag waarop is gewerkt. Uitgaan van (hele) dagen sluit aan bij de Hoge Raad die spreekt over 'het aantal kalenderdagen van het desbetreffende jaar' (noemer), terwijl het hanteren in de teller van halve dagen, dagdelen of uren daar minder goed mee te verenigen is. K krijgt van het hof gelijk: breuk 73/158

Conclusie A-G en cassatie

Cassatie volgt⁹; Volgens de A-G¹⁰ tellen reisdagen niet als volledige werkdag mee in de dagenbreuk, want is geen rechtsregel die zich ertegen verzet dat het aantal dagen in de teller of in de noemer van de dagenbreuk wordt uitgedrukt in een niet-geheel getal. De rechtskundige kern in de onderhavige kwesties is, zo formuleert de AG, betreft de toepassing van de dagenbreuk tegen de achtergrond van artikel 15 lid 1 Verdrag, voor de bepaling van de heffingsbevoegdheid over loon dat een inwoner van Nederland geniet met een dienstbetrekking die gedeeltelijk Saoedi Arabië wordt uitgeoefend. De vraag is dan hoe voor de teller van de dagenbreuk omgedaan moet worden met (drie) dagen waarop K in het kader van zijn dienstbetrekking vanuit Saoedi-Arabië naar een derde land en/of naar Saoedi-Arabië vanuit een derde land reisde (reisdagen).

De Belastingdienst nam de reisdagen in de teller voor de helft op en de rechtbank stelde de Belastingdienst in het gelijk. Het hof stelde echter K in het gelijk en formuleerde: *een dag waarop voor de dienstbetrekking is gereisd vanuit en/of naar het land van de werkgever, moet aangemerkt worden als een (hele) dag waarop is gewerkt in dat land.*

De manier waarop de dagenbreuk toegepast moet worden is, zo stelt de A-G, ook van toepassing voor het artikel over inkomen uit dienstbetrekking in andere belastingverdragen, de toepassing van het BvdB en Hoofdstuk Wet IB 2001 (loon). De A-G geeft vanaf overweging 1.8 lezenswaardig en overzichtelijk de door

hem genomen stappen waarbij wordt opgemerkt dat ook (overweging 1.11) rekening gehouden moet worden met de factor deeltijd¹¹. Ook het Handboek Loonheffingen (overweging 5.24) wordt genoemd met de opmerking dat daar niet staat uitgelegd hoe de tijdsevenredige toerekeningsbreuk toegepast moet worden maar verwijst naar de salary-split bijlage waar de uitwerking van de tijdsevenredige breuk geacht wordt bekend te zijn. De A-G memoreert ook aan het gegeven hoe buiten Nederland (overweging 5.27) met voorkoming moet omgegaan en geeft aan dat in Duitsland de uitoefening van de dienstbetrekking in uren moet worden gemeten (overweging 5.28). In zijn nadere analyse van het oordeel van het hof (overweging 6.5 en verder) worden onduidelijkheden in de formulering van de rechtsopvatting door het hof aangegeven (overweging 6.7). EN, zo zeg de A-G, gaat het geschil over de vraag in hoeverre de reisdagen in de teller opgenomen kunnen worden. Het is een gegeven dat deze reizen niet volledig in Saoedi-Arabië plaatsvonden en K slechts een deel van de als werktijd geldende reistijd fysiek in Saoedi Arabië aanwezig was. Uitgaande van de door het hof geformuleerde rechtsopvatting¹² formuleert de A-G onduidelijkheden welke een nieuwe vraag oproepen (overwegingen 6.10 en verder) en concludeert de A-G aan dat het hof is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting en de Hoge Raad de zaak zelf kan afdoen door de

uitspraak van de rechtbank te bevestigen (overweging 6.36 en 6.37).

Aansluitend oordeelt de Hoge Raad dan voor dienstreizen (van K) de helft van de reistijd toegerekend moeten worden aan het land van vertrek en voor de helft aan het land van aankomst. Dagen waarop een dienstreis naar een ander land is gemaakt moeten altijd voor de helft toegerekend worden aan het land van vertrek¹³. K-s voorkoming van dubbele belasting wordt berekend aan de hand van de breuk 71,5/158.

In de praktijk

In de praktijk zijn heel veel situaties waarin werknemers van en naar (veel verschillende) landen reizen. Een aantal situaties roept vragen op want 'wat te doen'?

Een eenvoudig voorbeeld: een werknemer woont in Nederland en werkt buiten Nederland voor een daar lokaal gevestigde onderneming. Er wordt iedere maand gereisd, ook van en naar landen met verschillende tijdzones. En in de dagenkalender moet de werknemer alle reisgegevens (aankomst/vertrek en tijdstippen daarvan) al aangegeven. In zomaar een maand worden van de 31 dagen er 22 gewerkt waarvan 2 in Duitsland, 9,5 in Nederland en 10,5 in Qatar. De dagenbreuk is hier redelijk eenvoudig vast te stellen en al conform hetgeen recent door de Hoge Raad is beslist.

		werkdagen	niet gewerkt	totaal	
	Duitsland	2,0	0,0	2,0	
	Nederland	9,5	6,0	15,5	
	Qatar	10,5	3,0	13,5	
		22,0	9,0	31,0	
	vertrek				
Qatar	3-feb	10:00 PM	Nederland	3-feb	6:00:00 AM
Nederland	14-mrt	2:00:00 PM	Duitsland	14-mrt	3:00:00 PM
Duitsland	26-mrt	3:00:00 PM	Nederland	16-mrt	3:00:00 PM
Nederland	20-mrt	4:00:00 PM	Qatar	20-mrt	11:00:00 PM

Echter, door veel werkgevers gehanteerde dagenkalenders zijn minder gedetailleerd. Dit betekent dat dagenkalenders mogelijk aangepast moeten worden en werk-

nemers gedetailleerde reisinformatie moeten (gaan) aanleveren. En als het niet voor de werkgever hoeft, dan

moet het voor de aangifte(n) inkomstenbelasting. Deze laatste moet juist en volledig zijn.

In dit verband vraag ik me af of het in alle gevallen mogelijk is een sluitende dagenkalender in te vullen. Bijvoorbeeld in een situatie dat iemand voor een Nederlandse en buitenlandse werkgever werkt. Beide werkgevers kunnen rekening houden met elkaar omdat in internationale samenwerking en 'kruisbestuiving' belangrijk is en ook gestimuleerd wordt. Het leven van mensen en hun dagelijkse gang van zaken sluit immers niet altijd naadloos aan op fiscale theorieën en dagenkalenders. Zo kan een hoogleraar verbonden aan een Nederlandse universiteit aan een publicatie werken in een vliegtuig, en die publicatie houdt mogelijk geen verband met beide arbeidsovereenkomsten maar zien wel op het vakgebied. Of iemand werkt tijdens een vakantie (vrije dagen) voor een andere werkgever. Stel dat de betreffende hoogleraar tijdens een vakantie onderwijs voorbereidt voor een andere werkgever? Als gevolg van de invoering van de WNRA (Wet normalisering rechtspositie ambtenaren) zijn meestal hoogleraren geen ambtenaar meer (overheidsbepaling) maar werkzaam in loondienst.

Reisdagen en reizen tussen verschillende tijdszones? Vertrek nu, aankomst 'gisteren' of anders? Of wat als er nooit reistijden zijn vermeld in de dagenkalenders?

Kortom, werk aan de winkel voor de fiscale praktijk. Zeker als de Belastingdienst in voorkomende situaties aanvullende informatie opvraagt in vervolg van deze andere invulling van de dagenbreuk. Niet alles is te vatten in een dagenkalender, wat met een reisdag wanneer iemand in vertrekt uit een land [land 1], aankomt in [land 2] en er verschillende tijdszones zijn. Dezelfde werkgever vertrekt diezelfde avond nog naar [land 3] en komt daar na middernacht aan. Of nipt voor middernacht. Bijvoorbeeld iemand komt uit de USA naar Nederland, werkt een deel van de dag en reist na het avondeten door naar Duitsland. Of nog voor het avondeten en 's avonds nog in Duitsland werkt?

Dagenkalenders zijn niet in 'een teller of noemer te vangen' en de praktijk is vaak lastiger vorm te geven

dan de situaties waarop jurisprudentie ziet. Kortom, een uitdaging in de fiscale praktijk al deze situaties in een aangepaste maatgemaakte dagenkalender 'te vangen'.

Noten:

1. Mr. A.M.P. van Velzen werkt zelfstandig vanuit Den Haag onder de naam All About Tax.
2. Artikel 3.80, 3.81, 3.82 en 3.87 Wet IB 2001 Wet IB 2001 en artikel 10 Wet LB 1964 (loon is al hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten). Artikel 3.81 Wet IB 2001 schrijft voor dat loon opgevat moet worden conform de wettelijke bepalingen van de loonbelasting en artikel 3.82 Wet IB 2001 geeft een uitleg aan het loonbegrip.
3. Artikel 38 lid 2 AWR: Belastbaar loon uit tegenwoordige arbeid wordt voor de toepassing van het eerste lid geacht te zijn onderworpen aan een belasting die vanwege een andere Mogendheid wordt geheven, indien zij wordt genoten uit privaatrechtelijke dienstbetrekking tot een werkgever die is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, voor zover dat loon betrekking heeft op arbeid die gedurende ten minste drie aaneengesloten maanden wordt verricht binnen het gebied van een Mogendheid waarmee Nederland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en met betrekking waartoe geen regelen zijn gesteld op grond van artikel 37.
4. De Hoge Raad oordeelde op 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP1424, FutD 2005-1801 dat de teller van de dagenbreuk bestaat uit het aantal dagen dat daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt, en de noemer wordt gevormd door het aantal kalenderdagen van het desbetreffende jaar, verminderd met weekeinddagen, de ter zake van arbeid in dat jaar overeengekomen vakantie-dagen, en feestdagen en dergelijke waarop niet gewerkt hoefde te worden. Ziekte-dagen waarop de werknemer -ware hij niet door de ziekte verhinderd-, in de werkstaat zou hebben gewerkt worden aangemerkt als daadwerkelijk in de werkstaat gewerkte dagen en tellen mee voor de bepaling van de teller van de breuk. Zie ook Staatscourant 2024, 38766 | Overheid.nl > Officiële bekendmakingen Besluit van 13 december 2024 nr. 2024-31576 onder punt 2.5.
5. Hoge Raad 24 januari 2024; ECLI:NL:HR:2025:109, FutD 2025-0146.
6. ECLI:NL:HR:2013:1261, FutD 2013-2835.
7. Zie noot 4.
8. 5.11 Het Hof is van oordeel dat artikel 17 van het Verdrag niet (naar analogie) kan worden toegepast op belanghebbendes beloning. De tekst van het artikel is beperkt tot sportbeoefenaren, wat belanghebbende in dezen niet is, en de inkomsten uit hun persoonlijke werkzaamheden als zodanig. Het OECD-Committee heeft hierover geschreven dat men het erover eens was dat hier de enge interpretatie moest gelden en technische en ondersteunende staf niet onder de term sportbeoefenaren geschaard kunnen worden. Als de verdragsluitende partijen deze er dan toch onder zouden willen brengen, ligt het voor de hand dat zij hiervoor een (afwijkende) bepaling in artikel 17 van het Verdrag zouden opnemen, hetgeen niet is gebeurd. Artikel 17 van het Verdrag is dus niet van (overeenkomstige) toepassing. De voorkomingsbreuk kan aldus niet worden bepaald op grond van de regels van het sportersartikelen.
9. De staatssecretaris ging in cassatie.
10. In overweging 6.22 en verder gaat de A-G nader in op werken in deeltijd.
11. Conclusie A-G Pauwels; 16 augustus 2024, ECLI:NL:PHR:2024:851; FutD 2024-1847.
12. A-G overweging 6.9: [citaat] Ik ga er daarom van uit dat het Hof is uitgegaan van de volgende rechtsopvatting: "een dag waarop voor de dienstbetrekking is gereisd vanuit en/of naar het land van de werkgever, moet aangemerkt worden als een (hele) dag waarop is gewerkt in dat land"
13. V-N 2025/6.7 'Essentie' (Wolters Kluwer).