

Werknemers in internationaal verkeer

2018-0091

Inleiding

Het antwoord op de vraag of het woonland dan wel het werkland belasting mag heffen over het arbeidsinkomen hangt af van een aantal factoren. Nederland heeft in de meeste verdragen het arbeidsartikel opgenomen conform de bepalingen van de OESO. De tekst van het arbeidsartikel 15 vormt het vertrekpunt voor deze beschouwing over werknemers in het internationaal verkeer.

Woonplaats

Het vertrekpunt in het internationaal belastingrecht is de woonplaats van belastingplichtige. De bepaling hiervan is niet altijd eenvoudig. Het gaat het bestek van dit artikel te buiten om hierop nader in te gaan. In het Nederlandse fiscale recht, artikel 4 AWR, wordt de woonplaats bepaald door feiten en omstandigheden. Voor de verdere verloop van dit artikel wordt als uitgangspunt gehanteerd dat de werknemer in Nederland woont.

Hoofdregeel inkomen uit arbeid in het OESO-modelverdrag

Het woonland is bevoegd tenzij de dienstbetrekking in het werkland wordt uitgeoefend (artikel 15 lid 1). Hierbij wordt gekeken naar de fysieke aanwezigheid in het werkland. Op deze hoofdregeel bestaat een uitzondering in lid 2. Als voldaan wordt aan de volgende drie cumulatieve vereisten is de heffing toegewezen aan het woonland (artikel 15 lid 2). Deze vereisten betreffen:

- Minder dan 183 dagen in het werkland verblijven (in een periode van 12 maanden of kalenderjaar (= oude verdragen) en
- Het salaris wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat en
- Het salaris komt niet ten laste van de vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft.

Kortom, wordt er niet voldaan aan een van deze vereisten van lid 2, dan is het werkland bevoegd als daar de arbeid fysiek is verricht. Of anders geformuleerd: als er cumulatief voldaan wordt aan de eisen dan is het woonland ook bevoegd als de arbeid fysiek in het werkland wordt verricht.

Werknemers in het internationaal verkeer

Inleiding

In artikel 15 lid 3 van het arbeidsartikel wordt een belangrijke uitzondering gemaakt voor zeevarenden en luchtvaartpersoneel die werken in het internationaal verkeer. Doordat gemakkelijk grenzen worden overschreden of in internationale wateren of internationale luchtruimte wordt gewerkt, ontstaat mogelijk een heffingsprobleem over welk land belasting mag heffen over het inkomen van zeelieden en/of cabinepersoneel.

Lid 3 van artikel 15 heeft voorrang boven de hoofdregels van artikel 15 lid 1 en 2. Voor zeelieden/luchtvaartpersoneel is het daarbij van belang om in eerste aanleg te toetsen of men onder de werking van lid 3 valt. Belangrijke voorwaarde in lid 3 is de term 'internationaal verkeer'.

Definitie internationaal verkeer

De vraag is dan ook wat wordt verstaan onder internationaal verkeer. In de meeste verdragen na 1977 is er een definitie (artikel 3 van het OESO-modelverdrag) opgenomen van wat onder internationaal verkeer verstaan moet worden. In de meest recente wijziging van het OESO-modelverdrag is een nieuwe definitie opgenomen.

De "oude" definitie luidt: "alle vervoer met een schip of een luchtvaartuig geëxploiteerd door een onderneming waarvan de plaats van de werkelijke leiding in een van de Staten is gelegen, behalve wanneer het schip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere Staat zijn gelegen".

In de nieuwe definitie (OESO-modelverdrag uit 2017) is de verwijzing naar de "werkelijke leiding" verdwenen. De letterlijke tekst luidt thans: "alle vervoer met een schip of luchtvaartuig behalve wanneer het schip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere Staat zijn gelegen en de onderneming die het schip of luchtvaartuig exploiteert geen onderneming is van die andere Staat".

Verdeling van de heffingsbevoegdheden volgens het OESO-modelverdrag

Als er sprake is van werkzaamheden verricht aan boord van een schip of luchtvaartuig, dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, dan is of het woonland van de betreffende werknemer bevoegd (op basis van het nieuwe commentaar van de OESO sinds 2017) of het land van de werkelijke leiding van de onderneming (op basis van het oude commentaar tot 2017 van de OESO). Voor werknemers in het wegvervoer en bij de spoorwegen zijn geen afzonderlijke regelingen getroffen in de verdragen.

Nederlandse verdragenbeleid

Nederland heeft al lang het beleid dat de belastingheffing voor werknemers in het internationale verkeer toegewezen moet worden aan het woonland. In de meeste verdragen wordt dit als zodanig geformuleerd.

In een gering aantal verdragen wordt de belastingheffing toegewezen aan het land van de werkelijke leiding van de luchtvaartmaatschappij. Vaak wordt dan bij de berekening van de reductie door Nederland niet de vrijstellingsmethode gehanteerd maar de verrekening van de ingehouden bronbelasting, zie bijvoorbeeld het verdrag met Turkije.

Voorbeeld

Marieke werkt als piloot voor British Airways en is gestationeerd in Londen. Marieke woont in Nederland en tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk is een verdrag gesloten waarin er een definitie is opgenomen van internationaal verkeer. Marieke valt onder de definitie van internationaal verkeer doordat British Airways een Britse luchtvaartonderneming is. Verder behoort Marieke tot luchtvaartpersoneel en kan ze dus gebruik maken van de regels in artikel 14 lid 3 uit het belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk. Dit betekent dat Marieke in Nederland belasting moet betalen over haar inkomen aangezien het woonland volgens lid 3 bevoegd is.

Zou Marieke in België werken voor een Belgische luchtvaartmaatschappij (conform de definitie in het verdrag) dan is België bevoegd aangezien het land van de werkelijke leiding in het verdrag met België bevoegd is, zie artikel 15 lid 3 van het verdrag met België.

Berekening heffingsgrondslag

Het loon dat ontvangen wordt vormt de grondslag voor de heffing van de inkomstenbelasting. Werknemers in het internationaal verkeer ontvangen ook allerlei toeslagen in de vorm van vergoeding voor extra werkzaamheden (bijvoorbeeld bij een verlate vlucht), vaste kostenvergoedingen en toeslagen voor allerlei kosten. Echter, in de inkomstenbelasting worden niet tot het loon gerekend: de vergoedingen en verstrekkingen die op grond van de werkkostenregeling, voor zover een inhoudingsplichtige daarover geen belasting zou zijn verschuldigd (artikel 3.84 Wet inkomstenbelasting 2001). Concreet betekent dit dat de gerichte vrijstellingen en de vrije ruimte van de werkkostenregeling in de inkomstenbelasting worden toegepast. Hierbij is de Belastingdienst wel van mening dat eerst gekeken moet worden naar het arbeidscontract van de betreffende werknemer. Daarin dient, aldus de Belastingdienst, te zijn opgenomen waarvoor de vergoedingen worden verstrekt om te kijken of deze onder de gerichte vrijstelling gerangschikt kunnen worden (artikel 31a lid 2 Wet LB).

Werkzaamheden die niet verricht worden aan boord van het luchtvaartuig of schip dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd

Met name piloten en cabinepersoneel in de luchtvaart verrichten ook werkzaamheden die niet aan boord van het vliegtuig worden uitgevoerd. Denk bijvoorbeeld aan stand-by staan, trainingen en het verrichten van binnenlandse vluchten. De vraag die dan gesteld kan worden is deze: is het inkomen dat aan deze activiteiten wordt toegerekend, inkomen dat onder lid 3 van het betreffende verdrag gerangschikt moet worden? Immers als dit geen werkzaamheden zijn in het internationaal verkeer dan worden deze werkzaamheden onder artikel 15 lid 1 en lid 2 gerangschikt (zie hierboven).

De Belastingdienst is van mening dat er geen onderscheid gemaakt dient te worden in de soort werkzaamheden. In zijn visie zijn alle werkzaamheden die een piloot verricht (dus ook standby-dagen, trainingen en domestic flights), werkzaamheden verricht in het internationaal verkeer. Het gehele inkomen wordt dan gerangschikt onder artikel 15 lid 3, meestal belast in het woonland (lees: Nederland). Over dit standpunt wordt een procedure gevoerd voor Rechtbank Haarlem.

Drielandenproblematiek in het internationaal verkeer

Een probleem ontstaat wanneer de werknemer gestationeerd is in het werkland waarin de werkgever feitelijk niet gevestigd is. Met andere woorden: de werkelijke leiding van de onderneming bevindt zich in het andere land dan het werkland. Hierbij zijn drie soorten verdragen te onderscheiden.

1. In het verdrag staat geen definitie van internationaal verkeer. Dit zijn voor Nederland in het algemeen de verdragen van voor 1977.
2. In het verdrag staat er wel een definitie van internationaal verkeer conform het oude OESO-modelverdrag. Voor Nederland zijn dit in het algemeen de verdragen van na 1977.
3. In het verdrag staat de gewijzigde definitie van internationaal verkeer. Er zijn nog geen Nederlandse verdragen die deze definitie hebben opgenomen.

1. Situatie waarbij de definitie van internationaal verkeer ontbreekt in het verdrag

De Hoge Raad heeft op 22 april 2016 (ECLI:HR:2016:701) uitspraak gedaan over de volgende casus. De betreffende piloot woonde in Nederland, had als standplaats Parijs en werkte voor een luchtvaartmaatschappij waarvan de werkelijke leiding zich in het Verenigd Koninkrijk bevond. Het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk kent geen definitie van internationaal verkeer (het verdrag is uit 1973). De Hoge Raad was van mening dat bij de uitleg van het artikel 15 lid 3 van het verdrag met Frankrijk geen betekenis kan worden toegekend aan de definitie van internationaal verkeer uit het OESO-modelverdrag 1977, aangezien deze definitie niet is opgenomen in het betreffende verdrag. Dit had tot gevolg dat de woonstaat, lees Nederland, bevoegd was om belasting te heffen over het gehele inkomen. Hierbij speelde ook een rol dat in dit verdrag de belastingheffing over het inkomen van een piloot was toegewezen aan de woonstaat in plaats van aan het land van de werkelijke leiding van de luchtvaartmaatschappij. Met andere woorden: het verdrag met Frankrijk was niet OESO conform aangaande de toewijzingsregels voor het inkomen van een piloot.

De conclusie is dan ook dat bij het ontbreken van een definitie de betreffende bepaling grammaticaal uitgelegd dient te worden. Uiteraard zal ook

de wetsgeschiedenis, bij het betreffende verdrag, geraadpleegd moeten worden.

2. Situatie waarbij de definitie internationaal verkeer wel is opgenomen in het verdrag

Een probleem ontstaat wanneer de piloot gestationeerd is in een ander land dan het woonland en het land waar de werkgever is gevestigd. Op dat moment wordt niet voldaan aan de definitie van internationaal verkeer en is artikel 15 lid 3 niet van toepassing. Alsdan zijn de hoofdregels van artikel 15 lid 1 en 2 van toepassing. De vraag die dan opkomt in dezen is waar wordt de arbeid (fysiek) verricht (voor de toepassing van lid 1). De andere vragen gaan dan over lid 2.

Het antwoord op de vraag wordt er meer dan 183 dagen verbleven in de werkstaat is in het algemeen wel te beantwoorden (dagenkalender bijhouden). Echter de overige twee criteria zijn ingewikkelder. Deze twee criteria zijn: is er een werkgever in de werkstaat en is er sprake van een vaste inrichting? Dit beoordelen is gecompliceerd binnen de luchtvaart. Er zijn tal van vragen. Is een basis een vaste inrichting? Is het lokale management aan te merken als een werkgever die aldaar gevestigd is? Is de basis een filiaal of blijft het onderdeel van het hoofdkantoor in een ander land? Wie is de werkgever in dezen: het hoofdkantoor of het lokale management op de basis in het land waar men werkt?

Deze vragen zijn onderdeel van een procedure die gevoerd is voor de Rechtbank 's-Gravenhage (23 februari 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:3520) en Rechtbank Zeeland-West-Brabant (21 september 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:7617). Deze procedure is met name van belang voor belastingplichtigen die in een ander land werken dan het land van de werkelijke leiding van de luchtvaartmaatschappij. Immers, dan is de definitie internationaal verkeer niet van toepassing aangezien de luchtvaartmaatschappij niet gevestigd is in het werkland. Het pilotenartikel is dan niet van toepassing. Alsdan dient men op de hoofdregels terug te vallen.

De casus betrof hier een piloot die woonde in Nederland, standplaats had in Italië en werkte voor een luchtvaartmaatschappij die in het Verenigd Koninkrijk gevestigd was. Aangezien er in het belastingverdrag met Italië een definitie was opgenomen die OESO conform was, is het pilotenartikel niet van toepassing. Het probleem dat zich hier voordeed was dat de piloot (wegens overplaatsing) minder dan 183 dagen in Italië was geweest. De twee rechtbanken hebben allebei geconstateerd dat voor de toepassing van artikel 15 lid 2 letter c de betreffende luchtvaartmaatschappij een vaste inrichting had. Dit betekende dat Nederland niet kon heffen over het inkomen.

De inspecteur had hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank 's-Gravenhage maar het hoger beroepsschrift was in het ongereede geraakt. De procedure werd voor een

andere piloot, in dezelfde soort situatie, opnieuw gevoerd bij de Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Ook daar vond de rechter dat de betreffende luchtvaartmaatschappij een vaste inrichting had. De inspecteur is in hoger beroep gegaan bij het Gerechtshof 's-Hertogenbosch. De uitspraak wordt in februari 2019 verwacht.

3. Toepassing nieuwe definitie internationaal verkeer uit het OESO-modelverdrag

In de nieuwe definitie van internationaal verkeer wordt enkel verwezen naar het exploiteren van het schip/luchtvaartuig in het internationaal verkeer. De belastingheffing over het inkomen voor de betreffende werknemers wordt toegewezen aan de woonstaat van de betreffende werknemer. Dit betekent dus dat als de onderneming in het derde land is gevestigd (dit behoeft dus niet het land te zijn waar de werkelijke leiding van de betreffende onderneming is gevestigd) het heffingsrecht toekomt aan het woonland van de bemanningsleden van het schip/vliegtuig. De uitzondering betreft dan het lokale (domestic) verkeer in de andere staat als de onderneming niet in deze andere staat gevestigd is. In dat geval gelden de hoofdregels van artikel 15 lid 1 en lid 2.

Ook met deze definitie en toewijzingsregels zijn niet alle problemen in drielandensituaties opgelost. De vraag naar de woonplaats van de onderneming kan aansluiten bij het land van de oprichting (inwonerschap) maar kan ook elders gelegen zijn, bijvoorbeeld in het land waar de planning wordt gedaan en/of de investeringsbeslissingen worden genomen (of te wel het zwaartepunt van de onderneming hoeft niet te liggen in het land van oprichting). In het nieuwe OESO-commentaar blijft het mogelijk om in het verdrag toch te kiezen voor de werkelijke leiding.

Zeelieden

Net als verkeersvliegers verkeren zeelieden in speciale omstandigheden. Met hun werk houden ze zich niet aan de landsgrenzen, tijdens hun werk wonen ze vaak 'op hun werk', ofwel aan boord. Voor het bepalen van de belastingplicht zijn de vlag van het schip - waar is het schip gevestigd? - en het scheepsregister van belang. Als de bemanning aan boord woont, is bovendien artikel 4, lid 2 AWR van belang.

Voor werknemers die werkzaam zijn op een Nederlands schip, die niet in Nederland wonen en nagenoeg geheel in het buitenland werken, en niet zijn onderworpen aan Loonbelasting en Inkomstenbelasting, is een bijzondere regeling indien

- zij onderworpen zijn aan een buitenlandse belastingheffing naar het inkomen (niet aldaar is vrijgesteld) en
- de heffingsbevoegdheid op grond van het verdrag met de woonstaat feitelijk niet alleen aan Nederland toekomt.

Voorbeeld

Janos woont in Nederland en werkt als matroos bij een in België gevestigde rederij. Hij verricht zijn werkzaamheden aan boord van een zeecontainerschip. Regelmatig vaart hij van Antwerpen via Londen naar Amsterdam. Omdat zijn werkgever in België is gevestigd, betaalt hij in België belasting over zijn inkomen. Dus ook over het inkomen dat hij verdient op de momenten dat het schip in Nederland is. Er is namelijk sprake van werken aan boord van een schip in het internationale verkeer.

Transporteurs

Voor werknemers die werken als chauffeur in het beroepsvervoer over de weg zijn in de belastingverdragen geen specifieke regelingen getroffen. Dit betekent dat als de chauffeur in Nederland woont en voor een Nederlandse werkgever werkt in en buiten Nederland zijn gehele inkomen in Nederland belast is. Wordt er gewerkt voor een buitenlandse werkgever dan zal bijgehouden moeten worden in welke landen er gereden wordt om te kijken voor welk deel van het inkomen een reductie ter voorkoming van dubbele heffing verleend kan worden.

Sociale zekerheid

Voor werknemers in het internationaal zeevervoer en vliegverkeer gelden speciale regels, met name als de werknemer binnen de Europese Unie woont. In de EG-verordening sociale zekerheid 883/2004 is een aantal regels gegeven te weten:

- De werknemer in het internationaal vliegverkeer is verzekerd in het land waar hij zijn thuisbasis heeft.
- Zeevarenden in internationale wateren zijn verzekerd in het zogenoemde vlagland: het land waarvan het schip de vlag voert.
- Voor werknemers in het internationaal wegvervoer en vervoer over binnenwateren gelden de algemene regels. Bij vervoer over binnenwateren kan ook het Rijnvarendenverdrag van toepassing zijn.

Verder heeft Nederland een aantal verdragen met andere landen gesloten over de toepassing van de sociale zekerheid. In het algemeen zijn rijdend, vliegend of varend personeel dat in Nederland woont maar werkt voor een internationale werkgever niet in Nederland verzekerd voor de volksverzekeringen (artikel 17 BUB-volksverzekeringen).

Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort RB, werkzaam bij Team Vervoort te Haarlem