

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
Van Godewijkstraat 30
3311 GX Dordrecht
Telefoon: (078) 657 60 64
Email: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

Mw. mr. S. Hemmes van der Kruk
HBK fiscalisten_ accountants_ expat consultants

Redacteuren

Ir. Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep sociaal recht en sociale politiek Universiteit van Tilburg
J.H.P.M. Raaijmakers
Belastingadviseur, Raaijmakers Belasting advies en Educatie
Mr. A.D.M. van Rijs
Docent Sociaal recht Tilburg University
Mw. mr. K. Schenkel
Heisterborg International
Mw. A. van Velzen
All About Tax
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort
Team Vervoort

Druk

Puntscherp

Abonnementenadministratie

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

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 10 keer per jaar. (Proef-)abonnementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnementsperiode 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 22105611

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 2021

12e jaargang | 5 november 2021 | nummer 9

In dit nummer

- Het nieuwe wetsvoorstel werknemersopties: de keuze is reuze! 2
Lita Mannoë
- Vlieg er eens uit 8
Marijke Vervoort
- Recente ontwikkelingen rondom de 30%regeling: aanwijzen is belangrijk!? 11
Brian James en David Morales
- Remote working 15
Brian James en David Morales
- De begrippen 'arbeidstijd' en 'rusttijd' in de Arbeidstijdenrichtlijn'; een overzicht 20
Harry van Drongelen en Dick Korver

OVER DE GRENS SELECT 25

Dit nummer bevat de artikelen 2021-0134 t/m 2021-0153

Marijke Vervoort¹

Vlieg er eens uit

20210135

In het internationaal belastingrecht is de plaats waar de arbeid wordt verricht van groot belang. In principe is de werkstaat heffingsbevoegd. Deze regel is echter niet van toepassing voor werknemers die werken aan boord van een luchtvaartuig dat geëxploiteerd wordt in internationaal verkeer. Hiervoor is in het arbeidsartikel van het betreffende verdrag een bijzondere bepaling opgenomen. Er zijn twee mogelijkheden: óf het land waar de luchtvaartmaatschappij is gevestigd (werkelijke leiding) is bevoegd om belasting te heffen over het inkomen óf de woonstaat. Het Nederlandse verdragenbeleid is gericht op belastingheffing in de woonstaat. De OESO heeft de voorkeur voor het land waar de luchtvaartmaatschappij gevestigd is. Voor de sociale zekerheid is de EGverordening² van toepassing. In artikel 11 lid 5 is bepaald dat werkzaamheden van een lid van het cockpit of het cabinepersoneel, worden beschouwd als werkzaamheden in de lidstaat waar de werknemer zijn thuisbasis heeft. Dit kan dus tot gevolg hebben dat er in het woonland belasting wordt betaald en in het land van de standplaats sociale premies. In dit artikel wordt ingegaan op de belastingheffing voor piloten die in Nederland wonen en in het buitenland gestationeerd zijn voor een buitenlandse luchtvaartmaatschappij, waarbij de luchtvaartmaatschappij niet gevestigd is in het land van stationering. Het betreft dus een drie landen problematiek.

Wettelijk kader

In de meeste verdragen die Nederland gesloten heeft luidt de bepaling voor piloten als volgt:

"Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel is de beloning genoten door een inwoner van een van de Staten ter zake van dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, slechts in die Staat belastbaar."

Dit lijkt dus een duidelijke bepaling. Echter, ook hier is weer van belang om te kijken naar de definities in de betreffende verdragen. De verdragen die gesloten zijn na 1977 hebben in artikel 3 bepaald wat moet worden verstaan onder internationaal verkeer, te weten:

"betekent de uitdrukking 'internationaal verkeer' 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."

De definitie heeft dus tot gevolg dat er onderzocht moet worden waar de luchtvaartmaatschappij is gevestigd voordat er bepaald kan worden of het pilotenartikel wel van toepassing is. Is de luchtvaartmaatschappij niet gevestigd in het land van de standplaats van de piloot dan kan het pilotenartikel niet van toepassing zijn. Er zijn dan drie landen betrokken bij zo'n situatie, te weten het woonland (Nederland), het land van de standplaats en het land waar de luchtvaartmaatschappij werkelijk gevestigd is. Het verdrag regelt alleen de relatie tussen de piloot (woonachtig in Nederland) en het land waar hij werkt (werkland). Als de luchtvaartmaatschappij niet in het werkland is gevestigd (wat vaak het geval is) dan zijn de basisregels weer van toepassing bij grensoverschrijdende arbeid met alle problemen van dien.

De hoofdregel voor grensoverschrijdende arbeid leidt tot belastingheffing in het werkland als daar de werkzaamheden fysiek worden verricht. Op deze hoofdregel is een uitzondering waardoor de belastingheffing wordt toegewezen aan het woonland. Hiervoor moet voldaan worden aan drie cumulatieve vereisten te weten:

1. Minder dan 183 dagen verblijven in het werkland en
2. Het salaris wordt niet betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat en
3. Het salaris komt niet ten laste van de vaste inrichting die de werkgever heeft in de werkstaat.

Visie belastingdienst

De belastingdienst was van mening dat in een drie landen situatie de vestigingsplaats van de luchtvaartmaatschappij in eerste instantie wel in het werkland lag (later ingetrokken). Vervolgens waren zij van mening dat er alleen recht op reductie voor het gehele inkomen verleend werd als de betreffende piloot meer dan 183 dagen in het werkland verbleef. Fictief werd dan door de belastingdienst gesteld dat het werk van een piloot toe te rekenen was aan de werkstaat. Op deze manier behoefde het salaris niet gesplitst te worden tussen het werkland en de overige landen. Als een piloot minder dan 183 dagen in het werkland verbleef werd er geen reductie verleend en was Nederland bevoegd om belasting te heffen.

Jurisprudentie

Over de situatie waarbij drie landen zijn betrokken heeft mijn kantoor geprocedeerd. Uiteindelijk is door het Gerechtshof 'sHertogenbosch³ hierover uitspraak gedaan. De Staatssecretaris heeft afgezien van het instellen van beroep in cassatie. Wat waren de feiten?

Feiten

Belanghebbende woonde in Nederland en werkte tot en met mei 2014 als gezagvoerder voor de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde luchtvaartmaatschappij easyJet. Belanghebbende was van 1 januari 2014 tot en met 21 mei 2014 gestationeerd op de luchthaven Milan (Italië). In totaal verbleef belanghebbende 73 dagen in Italië in verband met de uitoefening van zijn dienstbetrekking. Belanghebbende heeft voor de werkzaamheden in verband met deze stationering in Italië een loon genoten van € 48.784. Op dit loon is in Italië belasting ingehouden ten bedrage van € 14.771,35.

Belanghebbende heeft een arbeidsovereenkomst naar Italiaans recht. easyJet Italië duidt de aanwezigheid in Italië aan als de "Italian Branch" (er was geen Italiaanse vennootschap). De aanwezigheid op het grondgebied van Italië omvat in 2014 27 vliegtuigen die permanent in Italië zijn gestationeerd en aldaar worden onderhouden. In Italië zijn 981 personeelsleden van easyJet werkzaam. Er is een fysiek kantoor in Italië dat diverse (staf)afdelingen huisvest, waaronder human resources, administratie, planning, cabin crew support. De werkzaamheden van de diverse afdelingen bestaan onder andere uit het beoordelen van het staf en cabinepersoneel, het voeren van functioneringsgesprekken, het bijhouden van administratie en het voeren van salarisadministratie, het treffen van (eventuele) disciplinaire maatregelen tegen het personeel, planning van staf en cabinepersoneel, het onderhandelen met lokale vakbonden over arbeidsvoorwaarden. Het aantal vliegroutes van easyJet vanuit Italië bedraagt volgens het jaarverslag 2013/2014 167. Volgens hetzelfde jaarverslag vliegen ongeveer 8.400.000 passagiers met easyJet vanuit Italië. In Italië vindt ook de bagageafhandeling voor deze passagiers plaats.

Belanghebbende verrichtte gedurende zijn stationering in Italië zowel binnenlandse vluchten als internationale vluchten. Belanghebbende ontving instructies ten aanzien van verlof, ziekmelding, werktijden, werkplanning en overige instructies van managers van de "Italian branch" van easyJet. Het loon van belanghebbende werd betaald vanaf een Italiaanse bankrekening van easyJet.

In de boekhouding van easyJet was een aparte administratie opgenomen van opbrengsten en kosten, waaronder personeelskosten, die toerekenbaar zijn aan de "Italian branch". De "Italian branch" was in Italië onderworpen aan de winstbelasting voor (winst ter zake van) binnenlandse vluchten in Italië.

Geschilpunt

Het geschilpunt was of belanghebbende recht heeft op volledige reductie ter voorkoming van dubbele heffing.

Uitspraak van het Hof

In de procedure heeft de inspecteur aangegeven dat hij zich conformeert aan het oordeel van de rechtbank over de plaats van de werkelijke leiding van de luchtvaartmaatschappij. De Rechtbank had overwogen: *"Voor de uitleg van het begrip 'werkelijke leiding' acht de rechtbank het commentaar op het OESEmodelverdrag van belang nu het Verdrag zelf en de toelichting daarop van dit begrip geen definitie geeft. Paragraaf 3, onderdeel 24, van het OESOcommentaar bij artikel 4 van het OESOmodelverdrag bepaalt dat het bij de plaats van de werkelijke leiding gaat om de plaats waar de belangrijkste commerciële en managementbeslissingen worden genomen voor de onderneming als geheel. De plaats van de werkelijke leiding van [de luchtvaartmaatschappij] is naar het oordeel van de rechtbank in het Verenigd Koninkrijk gelegen. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat de board of directors van [de luchtvaartmaatschappij] evenals het executive managementteam zich in het Verenigd Koninkrijk bevinden en dat, zoals ter zitting door en namens belanghebbende is toegelicht, alle grotere operationele beslissingen in het Verenigd Koninkrijk worden genomen en alleen de uitvoerende praktijk vanuit de verschillende lokale vestigingen plaatsvindt[]."*

Voor het verloop van de procedure was het dus duidelijk dat de werkelijke leiding in het Verenigd Koninkrijk lag. Dat betekent dat in het onderhavige geval niet kan worden gesproken van "internationaal verkeer" in de zin van artikel 3, lid 1, letter g, van het verdrag met Italië. Voor zodanig verkeer is vereist dat een luchtvaartuig worden geëxploiteerd door een onderneming waarvan de plaats van werkelijke leiding in Nederland of Italië is gelegen. Voor de uitlegging van deze bepaling moest mede acht worden geslagen op artikel 8 van het verdrag met Italië, waarmee is beoogd dat de heffing over de (wereldwijde) winst van de luchtvaartonderneming bij uitsluiting wordt toegewezen aan de staat waar de werkelijke leiding van die onderneming zich bevindt. Die plaats is niet in Nederland dan wel Italië gelegen, maar in een derde staat, zijnde het Verenigd Koninkrijk. Dat betekent dat artikel 15, lid 3, toepassing mist.

Verder ging het Hof in op de stelling van de inspecteur dat er gekeken moest worden naar de update van het OESOmodelverdrag in 2017. Echter het Hof was van mening dat deze wijziging in dit geval niet toegepast kon worden.

Bij de 2017 update is de definitie van internationaal verkeer ingevolge artikel 3, lid 1, letter e, OESOmodelverdrag gewijzigd. De nieuwe definitie luidt: *"the term 'international traffic' means any transport by a ship or aircraft except when the ship or aircraft is operated solely between places in a Contracting State and the*

enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that State”

De bepaling is sindsdien als volgt toegelicht:

“The definition was amended in 2017 to ensure that it also applied to a transport by a ship or aircraft operated by an enterprise of a third State. Whilst this change does not affect the application of Article 8, which only deals with profits of an enterprise of a Contracting State, it allows the application of paragraph 3 of Article 15 to a resident of a Contracting State who derives remuneration from employment exercised aboard a ship or aircraft operated by an enterprise of a third State”

Het gevolg van de gewijzigde definitie is dat, in deze situatie, wordt voldaan aan de definitie van “internationaal verkeer”, hoewel de plaats van werkelijke leiding van de onderneming die een luchtvaartuig exploiteert niet in Nederland noch in Italië, maar in een derde staat, is gelegen. De hier bedoelde wijziging van het OESOmodelverdrag dateert van 21 november 2017, welke datum zowel is gelegen (ruim) ná de datum waarop het Verdrag is gesloten als ná het onderhavige belastingjaar. Het Hof zag dan ook geen mogelijkheid om de op zichzelf beschouwd duidelijke tekst van artikel 3, lid 1, letter g, van het Verdrag zo uit te leggen dat in het onderhavige geval is voldaan aan die definitie, hoezeer een dergelijke interpretatie ook als wenselijk kan worden beschouwd, met het oog op de hierna nog te bespreken problemen die de toepassing van artikel 15, lid 1, van het Verdrag voor (kortweg) luchtvaart en scheepspersoneel teweegbrengt. Er zijn ook geen (protocollaire) uittalingen van de Verdragsluitende staten die een uitleg van de hier bedoelde definitie in weerwil van de duidelijke Verdrags-tekst zouden kunnen ondersteunen.

Dit betekende dus dat het pilotenartikel 15, lid 3 uit het verdrag met Italië, niet van toepassing was. Aangezien belanghebbende minder dan 183 dagen in 2014 in Italië had verbleven, bleef de vraag over of er sprake was van een Italiaanse werkgever en/of een vaste inrichting van easyJet (voor de toepassing van het arbeidsartikel, immers voor het winstartikel is er geen vaste inrichting). Het Hof was van mening dat de Italiaanse vaste inrichting niet als werkgever kon fungeren, aangezien easyJet Italië geen verdragsinwoner was. Dus bleef over de vraag of easyJet een vaste inrichting had in Italië. Gelet op de bovenstaande feiten die wij hadden aangevoerd kwam het Hof tot de conclusie dat er een vaste inrichting was. Op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad⁴ werd het loon toegerekend aan de vaste inrichting zodat niet werd voldaan aan alle eisen van lid 2.

Conclusie was dan ook dat Italië heffingsbevoegd was aangezien met de inspecteur was afgesproken dat er geen salarissplitsing behoefde plaats te vinden. Immers alle werkzaamheden van de piloot werden fictief toegerekend aan Italië. In dat kader hadden wij graag gezien dat het Hof een prejudiciële vraag aan de Hoge Raad zou stellen over de toerekening van het loon over alle landen waar de gezagvoerder feitelijk zijn werkzaamheden heeft uitgevoerd (salary split). Het Hof meende evenwel dat de rechtsregels daarvoor echter reeds in ruime mate in de jurisprudentie zijn gegeven.

Tot slot staat het Hof nog stil bij de door partijen gesignaleerde kwestie dat Nederland slechts voorkoming geeft voor loon dat toerekenbaar is aan de daadwerkelijk in Italië gewerkte dagen (en niet voor daarbuiten gewerkte dagen). Dat ligt echter aan Italië en niet aan Nederland, aldus merkt het Hof terecht op.

Opmerkingen

Van belang blijft om het verdrag zorgvuldig te lezen en te kijken of de definities wel van toepassing zijn. Verder blijft het van belang om in een gerechtelijke procedure zoveel mogelijk feiten aan te voeren. Aan de hand hiervan heeft het Hof immers vastgesteld dat er een vaste inrichting aanwezig was.

De belastingdienst verleent in onderhavige situaties alleen nog reductie ter voorkoming van dubbele heffing voor de feitelijk gewerkte dagen in het land waar de piloot gestationeerd is. Dit betekent dat het salaris dus gesplitst moet worden. Aan de hand van de vluchtschema's dient te worden uitgerekend welke tijd wordt doorgebracht in de werkstaat en in de overige landen. Voor dat laatste deel is Nederland heffingsbevoegd.

In de verdragen die afgesloten worden na november 2017 zal in het algemeen wel de nieuwe definitie van het internationaal verkeer worden opgenomen. Alsdan zal het pilotenartikel wel van toepassing zijn.

In het volgende nummer wordt ingegaan op een situatie waarin er geen definitie van internationaal verkeer in het verdrag is opgenomen. Dit is met name van belang voor de verdragen met Frankrijk en Spanje.

Noten:

1. Mr. Marijke Vervoort RB is werkzaam bij Team Vervoort.
2. Verordening (EG) Nr. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (hierna “Verordening”).
3. Hof Den Bosch 18 januari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:170; zie FutD 20190819.
4. HR 23 november 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AY8549.