

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

## Hoofredacteur

Mw. mr. S. Hemmes van der Kruk  
HBK fiscalisten\_accountants\_expats  
consultants

## Redacteuren

Mr. Dr. J. van Drongelen  
Ierner | 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 abonne-  
mentsperiode is opgezegd. Zonder of bij niet-  
tijdige opzegging wordt het abonnement auto-  
matisch verlengd met een jaar. Abonnementen  
worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een parti-  
culier 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 algeme-  
ne voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige  
algemene voorwaarden nalezen op [www.rendement.nl/av](http://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 aansprakelijk-  
heid voor eventuele fouten en onvolkomenheden,  
noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2021

[www.futd.nl](http://www.futd.nl)

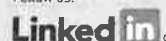
12<sup>e</sup> jaargang | 17 december 2021 | nummer 10

## In dit nummer

- Een bedrijf beginnen in Duitsland, welke rechtsvorm past het best bij de beoogde onderneming anno 2021 2  
*Kristin Schenkel*
- Gevolgen voor de uitzendregeling eigen woning bij remigratie kinderen en achterblijvende partner 6  
*Frank Verbaarschot, Bram van Dooren*
- De laatste loonaangifte 9  
*Jacqueline Nietveld*
- Vlieg er eens uit (deel 2) 13  
*Marijke Vervoort*
- Arbeidstijdenrichtlijn en bereikbaarheidsdiensten en de gevolgen voor de arbeidstijdenwetgeving 16  
*Dick Korver, Harry van Drongelen*
- OVER DE GRENS SELECT** 21

Dit nummer bevat de artikelen **2021-0154 t/m 2021-0166**

Follow us:



Follow us:



Follow us:



Marijke Vervoort<sup>1</sup>

# Vlieg er eens uit (deel 2)

2021-0157

**In de vorige aflevering is de belastingheffing besproken van een piloot die in Nederland woont, werkt voor een Engelse luchtvaartmaatschappij en gestationeerd is in Italië, het drie landen probleem. Hierbij was van belang de definitie van internationaal verkeer. Door deze definitie was het pilotenartikel in het verdrag met Italië niet van toepassing. Zou de uitkomst nu anders zijn als er geen definitie in het betreffende verdrag opgenomen is? Ook hierover heeft mijn kantoor een procedure gevoerd die in dit artikel besproken wordt.**

## Belastingverdrag met Frankrijk

In het belastingverdrag met Frankrijk (1973) is geen definitie opgenomen van wat internationaal verkeer is. Het betreft hier een oud verdrag van voor 1977 (immers in het OESO-modelverdrag vanaf 1977 is er wel een definitie opgenomen). In artikel 15 lid 3 van het belastingverdrag met Frankrijk wordt de belastingheffing over het inkomen van een piloot ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een luchtvaartuig in internationaal verkeer, in de woonstaat belast. In de procedure die mijn kantoor in het verleden heeft gevoerd over dit artikellid stond de vraag centraal op welke wijze dit artikel toegepast moest worden in een drie landen situatie. Wat waren toen de feiten?

X is piloot en woont in Nederland. Hij werkt voor een Britse luchtvaartmaatschappij waarvan de werkelijke leiding zich in het Verenigd Koninkrijk (VK) bevindt. In 2009 is hij in het VK en Frankrijk gestationeerd. In geschil was of Nederland mag heffen over het Franse inkomen. X beroept zich daarbij op art. 15 OESO-modelverdrag. De inspecteur wijst op artikel 15 van het belastingverdrag met Frankrijk. De Hoge Raad<sup>2</sup> oordeelt dat bij de uitlegging van het begrip 'internationaal verkeer' geen betekenis kan worden gehecht aan de definitie van dit begrip vanaf 1977 in het OESO-modelverdrag. De Hoge Raad wijst er daarbij op dat de toewijzing van de belastbaarheid van arbeidsinkomen aan de woonstaat in artikel 15 belastingverdrag met Frankrijk duidelijk afwijkt van de regeling in het OESO-modelverdrag. Verder wijst de Hoge Raad er nog op dat in het belastingverdrag met Frankrijk een definitie van het begrip 'internationaal verkeer' ontbreekt. Kortom, Nederland is bevoegd om over het gehele Franse inkomen belasting te heffen.

Dit betekende dus dat de Hoge Raad aansluiting zocht bij het oude OESO-modelverdrag uit 1963 en daar was geen definitie opgenomen. Er was sprake van een statische uitleg van het belastingverdrag.

In deze procedure was niet aan de orde gekomen wat internationaal verkeer betekent als er ook nationale vluchten worden uitgevoerd (die waren er niet in bovengenoemde procedure). In de hierna beschreven procedure waren er wel vluchten binnen Frankrijk. Wij hebben deze zaak opnieuw voor de rechter gebracht.

## Procedure Hof Amsterdam

Wat waren de feiten? X woont in Nederland. Hij is werkzaam als piloot, voor een Engelse luchtvaartmaatschappij en gestationeerd in Frankrijk. In geschil is of X recht heeft op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor het loon ontvangen voor de werkzaamheden in Frankrijk. Dit ziet op in totaal 33 dagen die (alleen) op het grondgebied van Frankrijk zijn uitgeoefend. Het betreft dagen waarop X slechts tussen luchthavens in Frankrijk vloog, waarop X stand-by was op de luchthaven Charles de Gaulle, een training had nabij de luchthaven Charles de Gaulle en in Frankrijk verbleef vanwege een focusgroep.

## Rechtbank Noord-Holland

Rechtbank Noord-Holland oordeelt dat het loon van X op grond van art. 15 lid 3 Verdrag Nederland-Frankrijk slechts in Nederland belastbaar is. De Rechtbank had aansluiting gezocht bij artikel 7.3 Wet Inkomstenbelasting 2001<sup>3</sup> (Wet IB 2001) en heeft daaraan doorslaggevende betekenis toegekend.

## Gerechtshof Amsterdam

Het Hof oordeelt anders.<sup>4</sup> Weliswaar vormt artikel 7.3 Wet IB 2001 waarvan de rechtsvoorganger al in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was opgenomen, een aanknopingspunt voor de mogelijke interpretatie van het begrip 'internationaal verkeer', maar toch niet meer dan dat. Die bepaling heeft, zoals belanghebbende terecht heeft aangevoerd, een andere achtergrond en is gericht op het afgrenzen van de heffingsbevoegdheid ten opzichte van buitenlands belastingplichtigen. Het Hof acht daarom anders dan de rechtbank de bewoordingen van artikel 7.3 Wet IB 2001 niet van doorslagge-

vende betekenis voor de interpretatie van de uitdrukking 'internationaal verkeer'.

Dan gaat het Hof te rade bij het OESO-modelverdrag uit 1963. Aangezien de nota van toelichting op het verdrag, noch het commentaar op het OESO-modelverdrag 1963 enige verduidelijking bieden van het begrip 'internationaal verkeer', acht het Hof het aangewezen om uit te gaan van de gangbare betekenis van het woord 'internationaal' – 'international' in de, eveneens authentieke, Franse versie van het Verdrag – hetgeen (ook volgens Van Dale Groot Woordenboek der Nederlandse taal en Dictionnaire Le Petit Robert de la langue française) inhoudt: 'tussen verschillende naties'.

Voor deze wijze van interpretatie kan overigens niet direct worden gesteund op het Verdrag van Wenen. Het Verdrag van Wenen was bij het sluiten van het verdrag immers nog niet in werking getreden en Frankrijk is nimmer tot dat verdrag toegetreden, maar de aldaar opgenomen interpretatieregels voor verdragsbepalingen vormen een codificatie van volkenrechtelijk gewoonrecht, zodat daar ook in dit geval van kan worden uitgegaan<sup>5</sup>.

Die interpretatieregels houden in dat verdragen te goeder trouw moeten worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het desbetreffende verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag. Gelet op het voorgaande heeft voor de toepassing van het verdrag een vlucht tussen verschillende naties te gelden als internationaal verkeer en een vlucht binnen de grenzen van één natie (Frankrijk) niet.

Daarvan uitgaande rekent het Hof de vluchten op de zes werkdagen waarop – naar volgt uit de onweersproken verklaring van belanghebbende – belanghebbende slechts vloog tussen steden gelegen binnen Frankrijk en waarbij geen sprake was van tussenstops naar of van buiten Frankrijk gelegen bestemmingen, niet tot het internationaal verkeer.

Hof Amsterdam oordeelt dat deze zes dagen, waarbij X alleen binnen Frankrijk vliegt, niet behoren tot het internationaal verkeer. Het heffingsrecht komt dan toe aan Frankrijk en Nederland moet een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verlenen. De werkzaamheden die X op de andere 27 dagen in Frankrijk heeft verricht, houden, gezien hun ondersteunde aard, zowel verband met het internationale verkeer als met de binnenlandse vluchten. Het hof rekent deze dagen daarom pro rata toe aan het internationale en het binnenlandse vliegverkeer. Dit komt er uiteindelijk op neer dat X in totaal acht dagen heeft gewerkt in Frankrijk die niet zijn aan te merken als het uitoe-

fenen van de dienstbetrekking in internationaal verkeer. Frankrijk mag daarover belasting heffen en Nederland moet hiervoor vermindering verlenen ter voorkoming van dubbele belasting. De aanslag wordt verminderd.

### Enige opmerkingen

Het blijft een herhaling van zetten. Lees het verdrag zorgvuldig en bedenk of de definitie of het ontbreken van een definitie kan leiden tot een andere uitkomst. Bekijk ook op welk modelverdrag het verdrag is gebaseerd. Als het gaat over de toepassing van de definities dan is het oorspronkelijke modelverdrag leidend. Ieder belastingverdrag is anders. Het belastingverdrag met Spanje kent ook geen definitie van internationaal verkeer. Dat betekent dus ook dat binnenlandse vluchten belast zijn in Spanje als sprake is van een niet-Spaanse luchtvaartmaatschappij.

Dit betekent verder dat het vluchtschema van een piloot die werkt voor een buitenlandse luchtvaartmaatschappij geheel doorgelopen moeten worden. Het is onze ervaring dat de belastingdienst dit ook zeer grondig doet. Er zijn ook piloten die gezamenlijk een programma hebben gemaakt om het onderscheid internationale en nationale vluchten makkelijk inzichtelijk te maken. Dit laatste is met name van belang als het pilotenartikel niet van toepassing is. In zo'n situatie is het gewone arbeidsartikel van toepassing en dient het salaris te worden gesplitst. Het deel van het salaris dat toe te rekenen is aan de werkzaamheden op en boven het grondgebied van de werkstaat wordt in de reductie ter voorkoming van dubbele belasting betrokken.

### Wijziging OESO-modelverdrag

Artikel 15 lid 3 OESO-Modelverdrag is in 2017 gewijzigd. Sindsdien biedt lid 3 de woonstaat van de werknemer het heffingsrecht en niet meer de staat waar de feitelijke leiding van de onderneming zich bevindt. Dit komt overeen met het Nederlandse beleid. Verder is in artikel 15 lid 3 de verwijzing naar transport in de binnenscheepvaart verwijderd.

De definitie van 'internationaal vervoer' is in 2017 aangepast en ziet sindsdien ook op het transport door schepen en luchtvaartuigen van een onderneming die is gevestigd in een derde staat<sup>6</sup>. Ook is de definitie in artikel 3 van 'internationaal vervoer' verder verrijkt. Alleen het vervoer tussen twee plaatsen binnen één land, mits de onderneming niet in die staat is gevestigd, is uitgezonderd van het begrip 'internationaal vervoer'.

Worden de werkzaamheden aan boord van een schip of luchtvaartuig uitsluitend in het andere land verricht, dan is lid 3 niet van toepassing, maar de leden 1 en 2 van artikel 15<sup>7</sup>.

De werkzaamheden waarop lid 3 ziet, betreffen werkzaamheden van een regulier bemanningslid van een schip of luchtvaartuig en omvatten alle werkzaamheden, samenhangend met de gebruikelijke exploitatie van een schip of luchtvaartuig, inclusief bijvoorbeeld het verzorgen van maaltijden aan boord van een cruiseschip<sup>8</sup> (punt 9.3). Dit zou betekenen dat trainingen en stand-by dagen van een piloot ook hieronder begrepen zouden zijn. Een splitsing zoals in bovenstaande procedure zou dan niet meer mogelijk zijn.

Tot op heden zijn de Nederlandse verdragen nog niet aangepast conform deze wijziging. Dit betekent ook dat de bestaande jurisprudentie van toepassing blijft.

**Noten:**

1. Mr. Marijke Vervoort is werkzaam bij Team Vervoort te Haarlem.
2. Hoge Raad 22 april 2016 (ECLI:NL:HR:2016:701).
3. Tot het drijven van een Nederlandse onderneming behoort niet het vervoer te water of door de lucht van personen en zaken tussen plaatsen buiten Nederland en plaatsen in Nederland, en tussen plaatsen buiten Nederland onderling (vervoer in het internationaal verkeer), tenzij de leiding van de onderneming in Nederland is gevestigd.
4. Hof Amsterdam 18 maart 2021 (ECLI:NL:GHAMS:2021:873).
5. Hoge Raad 19 januari 2018 (ECLI:NL:HR:2018:47).
6. Zie onderdeel 9.1 van het commentaar op het OESO modelverdrag, versie 21 november 2017.
7. Zie onderdeel 9.2 van het commentaar op het OESO modelverdrag, versie 21 november 2017.
8. Zie onderdeel 9.3 van het commentaar op het OESO modelverdrag, versie 21 november 2017.