

BELONING & BELASTING



Praktijkgericht vakblad over loonbelasting en sociale verzekeringen

Beloning & Belasting is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV

Conradstraat 38
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

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

Redactieraad

Mr. A. Brons,
Senior Manager People Advisory Services, EY

Mw. mr. J.W.H. Nietveld,
Nietveld Loonheffingen te Den Helder

Mw. mr. E. van Schie
Titel 10

Abonnementenadministratie

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

Abonnementen

Beloning & Belasting verschijnt 12 keer per jaar. (Proef)abbonementen 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 0925-4544

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 2023

39^e jaargang | 8 september 2023 | nummer 9

Marijke Vervoort¹

Stand van zaken voor werknemers in de lucht- en scheepvaart

2023-0145

In het internationaal belastingrecht is er een aantal vaste regels over welk land belasting mag heffen over de inkomsten uit arbeid (formeel: niet zelfstandige arbeid). Voor een aantal beroepen zijn er bijzondere regels. De hoofdregel is dat het woonland heffingsbevoegd is, tenzij de werkzaamheden, fysiek, in het andere land worden verricht. Dit betekent in het algemeen een splitsing van het salaris, het deel dat toe te rekenen is aan de buitenlandse werkzaamheden wordt in de reductieregeling betrokken. Deze salarissplitsing is niet van toepassing als cumulatief wordt voldaan aan de drie volgende voorwaarden: de werknemer verblijft minder dan 183 dagen per twaalfmaandstijdvak in de werkstaat², de beloning wordt niet betaald door of namens (= ten laste komen van) een in de werkstaat gevestigde werkgever en de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting in de werkstaat. Voor werkzaamheden verricht aan boord van een luchtvaartuig of een schip dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, gelden bijzondere regels. In dit artikel wordt het begrip internationaal verkeer nader beschouwd aan de hand van een arrest van de Hoge Raad van 23 juni 2023³ en een uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 7 maart 2023.⁴ In het slot van dit artikel is een stappenplan opgenomen waarin de bestaande jurisprudentie verwerkt is.

Voor werkzaamheden verricht aan boord van een luchtvaartuig of een schip dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd bestaan in het arbeidsartikel van het verdrag twee mogelijkheden: (i) óf het land waar de luchtvaartmaatschappij/scheepvaartonderneming is gevestigd (werkelijke leiding) is bevoegd om belasting te heffen over het inkomen (ii) óf de woonstaat is bevoegd. Het Nederlandse verdragenbeleid is gericht op belastingheffing in de woonstaat. De OESO heeft de voorkeur voor het land waar de luchtvaartmaatschappij is gevestigd. Voor de sociale zekerheid is de EU-verordening⁵ van toepassing als het werkland zich in de Europese Unie bevindt. In artikel 11 lid 5 Vo 883/2004 is dan 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. Het begrip internationaal verkeer kan tot discussie leiden.

Wat is internationaal verkeer?

In de moderne belastingverdragen is er een definitie van internationaal verkeer opgenomen. In oudere verdragen ontbreekt zo'n nadere aanduiding.

Belastingverdragen van vóór 1977

In de belastingverdragen van vóór 1977 is geen definitie opgenomen van wat internationaal verkeer is. Het ontbreken van deze definitie heeft geleid tot de uitspraak van Hof Amsterdam van 18 maart 2021⁶ over het belastingverdrag met Frankrijk.⁷ Het hof oordeelde over het ontbreken van de definitie als volgt:

“Het Hof overweegt dat partijen terecht hebben geconstateerd dat het Verdrag geen definitie bevat van hetgeen moet worden verstaan onder de in artikel 15, derde lid, van het Verdrag gebezigde uitdrukking ‘internationaal verkeer’. Een niet in het Verdrag omschreven uitdrukking heeft op grond van artikel 3, tweede lid, van het Verdrag de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen die het onderwerp van het Verdrag uitmaken (...). Immers, in artikel 3, tweede lid, van het Verdrag is bepaald dat het gaat om “de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen die het onderwerp van de Overeenkomst uitmaken”. Aangezien het in dit geval gaat om de toepassing van het Verdrag op de Nederlandse inkomstenbelasting, heeft de niet omschreven uitdrukking ‘internationaal verkeer’ uit het Verdrag de betekenis van die uitdrukking volgens de wetgeving van Nederland. Artikel 3, tweede lid, van het

Verdrag voorziet in dit geval dus niet in een betekenis volgens de wetgeving van Frankrijk."

De rechtbank⁹ had aangegeven dat aansluiting gezocht kon worden bij artikel 7.3 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001): *"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."* Het hof had hierover echter een ander oordeel, aangezien deze bepaling een andere achtergrond heeft. Deze bepaling 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 doorslaggevend betekenis voor de interpretatie van de uitdrukking 'internationaal verkeer'."*

Het hof keek vervolgens naar het OESO-commentaar, in dit geval van het jaar 1963 (het belastingverdrag met Frankrijk is uit 1973). Maar daarin vond het hof onvoldoende aanknopingspunten. Ook het commentaar op het latere OESO-modelverdrag 1977 kon niet worden toegepast. Weliswaar bevat het OESO-modelverdrag 1977 een definitie van "internationaal verkeer", maar de Hoge Raad heeft geoordeeld dat die definitie voor de uitleg van artikel 15 lid 3 van het Verdrag niet bruikbaar is,⁹ aldus het hof.

Daarom sloot het hof aan bij de gangbare betekenis van het woord internationaal, te weten "tussen verschillende naties". Dit had tot gevolg dat binnenlandse vluchten niet tot het begrip internationaal verkeer werden gerekend. Dit betekent dat voor dit deel van de vluchten niet het "pilotenartikel" van toepassing was maar het gewone arbeidsartikel,¹⁰ zoals beschreven in de inleiding. Voor het inkomen dat aan deze vluchten toegerekend moest worden, werd een reductie ter voorkoming van dubbele heffing verleend. De werkdagen die toe te rekenen waren aan grondactiviteiten zoals "stand-by", trainingen, enzovoorts werden pro rata toegerekend aan het binnenland als internationaal vliegverkeer.

Belastingverdragen na 1977

In de belastingverdragen van ná 1977 is in artikel 3¹¹ van het betreffende verdrag een definitie opgenomen: *"Voor de toepassing van het Verdrag betekent die uitdrukking in beginsel alle vervoer met een luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming van een Verdragsluitende staat. Van internationaal verkeer is echter geen sprake indien het luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere Verdragsluitende staat zijn gelegen."*

Hierbij is wel van belang om eerst te constateren of de betreffende onderneming wel in het werkland van de piloot is gevestigd. Is dat niet het geval, dan is in zo'n situatie het pilotenartikel niet van toepassing.¹² Dit betekent dus het analyseren van het vluchtschema om het salaris te splitsen voor de werkzaamheden die op of boven het grondgebied van de verdragsluitende staat zijn verricht. Voor deze werkzaamheden geldt immers het eerste lid van het arbeidsartikel, deze werkzaamheden zijn fysiek verricht in het werkland. Vervolgens moet worden beoordeeld of lid 2 van het arbeidsartikel al dan niet van toepassing is. Is lid 2 niet van toepassing, dan verleent Nederland voor dit deel van het salaris een reductie ter voorkoming van dubbele belasting. Het salaris dat toe te rekenen is aan de internationale vluchten wordt geheel in Nederland belast. Immers, deze werkzaamheden worden in meerdere landen verricht.

Als de luchtvaartmaatschappij in hetzelfde land is gevestigd als de standplaats van de piloot, dan is het de vraag of de definitie uit het verdrag ook van toepassing is op het pilotenartikel. Dit was de vraag in de procedure die geleid heeft tot de uitspraak van de Hoge Raad van 23 juni 2023.¹³

Samenvatting arrest Hoge Raad 23 juni 2023

X woont in Nederland en is werkzaam als piloot voor C Ltd. Zijn standplaats is in het Verenigd Koninkrijk gelegen. Op grond van artikel 14 lid 3 van het Verdrag met het Verenigd Koninkrijk (hierna: Verdrag Nederland-VK) wordt de beloning *"ter zake van een dienstbetrekking als lid van de bemanning van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, slecht in die Staat"* (= woonstaat) belast.

In geschil is het heffingsrecht over het inkomen voor de dagen dat X geen internationale vluchten heeft uitgevoerd. Dit betreft 55 dagen in verband met binnenlandse vluchten in het VK, "stand-by" op de standplaats en training in het VK. X is van mening dat op deze dagen geen sprake is van "internationaal verkeer" en het VK het heffingsrecht over de inkomsten van die dagen heeft.

Rechtbank Noord-Holland¹⁴ oordeelt dat Nederland ook het heffingsrecht heeft over de inkomsten op de dagen dat X geen internationale vluchten heeft uitgevoerd. X maakt niet aannemelijk dat een van het Verdrag Nederland-VK afwijkende uitleg van het begrip "internationaal verkeer" moet worden toegepast. Op het ingestelde hoger beroep oordeelt Hof Amsterdam¹⁵ ook dat de werkzaamheden aan de grond behoren tot de werkzaamheden in het "internationaal verkeer". Het begrip "internationaal verkeer" is gedefinieerd in artikel 3 lid 1, aanhef en letter h Verdrag Nederland-VK. Voor de toepassing van het Verdrag Nederland-VK betekent

die uitdrukking in beginsel alle vervoer met een luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming van een verdragsluitende Staat (in dit geval het VK). Van internationaal verkeer is echter geen sprake als het luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende Staat (Nederland) zijn gelegen. Omdat deze situatie zich hier niet voordoet, aldus het hof, is de uitzondering op de uitdrukking “internationaal verkeer” niet van toepassing en heeft Nederland op de voet van artikel 14 lid 3 Verdrag Nederland-VK het heffingsrecht over de gehele beloning. Het standpunt van belanghebbende dat de context een andere toepassing vereist en dat daarom de definitie van “internationaal verkeer” in artikel 3 lid 1, aanhef en letter h Verdrag Nederland-VK niet van toepassing is op artikel 14 lid 3 Verdrag Nederland-VK, berust op een onjuiste rechtsopvatting, aldus het hof.

X gaat in cassatie en stelt daarbij dat de definitie van “internationaal verkeer” in artikel 3 lid 1, onderdeel h Verdrag Nederland-VK niet geldt voor artikel 14 lid 3 Verdrag Nederland-VK. A-G Wattel was van mening dat de werkzaamheden van een piloot onsplitsbaar zijn.¹⁶ De Hoge Raad deelde die mening van de A-G. Verder was de Hoge Raad het met de A-G eens dat de definitie van “internationaal verkeer” in artikel 3 lid 1 onderdeel h Verdrag Nederland-VK voor het gehele verdrag geldt, dus ook van toepassing is voor artikel 14 lid 3 Verdrag Nederland-VK. De context van de afwijking in artikel 14 lid 3 Verdrag Nederland-VK (woonstaathelling) van artikel 15 lid 3 OESO-modelverdrag 2005 (werkelijke-leidingstaathelling) eist dit namelijk niet. De Hoge Raad bevestigt de hofuitspraak.

De conclusie van de A-G, gevolgd dus door de Hoge Raad, is dat artikel 14 lid 3 Verdrag Nederland-VK voortvloeit uit de wijziging van het OESO-modelverdrag in 2017. In zijn optiek is de woonstaathelling eenduidig en praktisch eenvoudig uitvoerbaar. Daar valt geen spel te krijgen.

Samenvatting van de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 7 maart 2023¹⁷

In deze zaak ging het niet over een piloot maar over een “pijpenlegger” werkzaam op een schip. X is in 2014 woonachtig in Nederland en in dienst van een Zwitserse bedrijf dat X tewerkstelt op een schip dat wordt gebruikt voor het aanleggen en verwijderen van pijpleidingen en platformen. X is van mening dat dit kwalificeert als een schip dat wordt geëxploiteerd in het internationale verkeer, en hij daarom recht heeft op voorkoming van dubbele belasting. Immers, in artikel 15 lid 3 van het verdrag tussen Nederland en Zwitserland (hierna: Verdrag Nederland-Zwitserland) staat dat de beloning verkregen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig

dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, wordt belast in de verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

De inspecteur stelt dat het schip niet wordt gebruikt voor het vervoer van goederen of personen en nog niet volledig is afgebouwd. X gaat in hoger beroep.

Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat het schip niet wordt geëxploiteerd in het internationale verkeer en X daarom geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting. De resultaten van het schip houden niet rechtstreeks verband met commercieel vervoer van personen en goederen per schip in internationaal verkeer. Het feit dat het schip nog niet is afgebouwd, draagt bij aan het feit dat het schip niet wordt geëxploiteerd in het internationale verkeer. Artikel 15 lid 3 Verdrag Nederland-Zwitserland is niet van toepassing op de door X verrichte werkzaamheden. X' hoger beroep is ongegrond.

Zoals ook vermeld in het Vakstudienieuws¹⁸ is het niet geheel helder waarom X de procedure heeft voortgezet na het arrest van de Hoge Raad van 24 december 2021.¹⁹ Ook in die zaak stond artikel 15 lid 3 Verdrag Nederland-Zwitserland centraal. In die uitspraak heeft de Hoge Raad heel duidelijk aangegeven dat het moet gaan om commercieel vervoer van personen en goederen per schip in het internationaal verkeer en daarmee samenhangende en bijkomstige activiteiten. Om die reden was artikel 15 lid 3 Verdrag Nederland-Zwitserland niet van toepassing.

Als artikel 15 lid 3 Verdrag Nederland-Zwitserland niet van toepassing is, dan volgt uit het gesloten systeem van het verdrag dat lid 1 en 2 van artikel 15 van toepassing zijn. De meeste van deze schepen worden in internationale wateren ingezet, zodat de werkzaamheden overal worden uitgevoerd behalve in Zwitserland. Het heffingsrecht komt dan meestal toe aan Nederland, tenzij het schip langer dan 183 dagen in territoriale wateren van een land verblijft. Van een vaste inrichting in die landen en/of een werkgever zal vrijwel nooit sprake zijn. Kortom: geen salarissplitsing en dus belasting betalen in Nederland.

Belang voor de praktijk

Zoals altijd is het belangrijk om het betreffende verdrag in zijn geheel op de relevante onderdelen te lezen. De allereerste stap is de bepaling van de woonstaat. Woont de betreffende werknemer niet in Nederland (wat niet altijd heel eenvoudig te bepalen is) dan wordt het wereldinkomen niet in Nederland belast. Als het woonland Nederland is, dan zijn er een aantal stappen die doorlopen moeten worden.

Stap 1

Als het gaat over werknemers in de luchtvaart en scheepvaart, dan is de eerste stap om te kijken of het activiteiten betreft die gaan over internationaal vervoer van goederen en/of personen. Daarna dient te worden beoordeeld waar de werkgever feitelijk is gevestigd. Dit gaat meestal om de plaats van de werkelijke leiding.

Als in het betreffende verdrag in het arbeidsartikel, voor werknemers in de lucht- en/of, de heffing wordt toegewezen aan het land van de werkelijke leiding van de onderneming, dan is dat land bevoegd (zie bijvoorbeeld het verdrag met IJsland, België, Portugal, Zwitserland en Duitsland). De enige stap die dan nog van toepassing is, is het lezen van het artikel dat gaat over de vermijding van dubbele belasting (meestal rond artikel 22-24) en de vraag of het Multilateraal Instrument van toepassing is.

Als in dat verdrag in het bijzondere arbeidsartikel de belastingheffing wordt toegewezen aan de woonstaat (de meeste verdragen die Nederland gesloten heeft, gaan uit van de woonstaatheffing bij dit soort werknemers), dan volgt stap 2.

Stap 2

In welk land heeft de werknemer zijn standplaats? Is dit in het land waar ook de onderneming gevestigd is, dan is het verdrag van toepassing van het land van de standplaats. Ga naar stap 3a. Is de onderneming niet gevestigd in het land van de standplaats van de werknemer, ga dan naar stap 3b.

Stap 3a

Vervolgens is van belang of het betreffende verdrag een definitie heeft van internationaal verkeer. Hierbij gaat het dus om het vervoer van goederen en/of personen. Is dit het geval, dan wijst het arbeidsartikel de belastingheffing in zijn geheel dus toe aan het woonland, lees Nederland. Is er geen definitie, ga dan naar stap 4.

Stap 3b

De werknemer heeft zijn standplaats in land A en de onderneming is gevestigd in land B en er is een definitie van internationaal verkeer (dus een drielandensituatie). Het verdrag tussen land A en Nederland is dan van toepassing, maar niet het bijzondere artikel voor werknemers in de lucht- en scheepvaart. Het gewone arbeidsartikel is dan van toepassing. Maak een analyse van waar de feitelijke werkzaamheden worden

verricht. Voor het inkomen dat toe te rekenen is aan de werkzaamheden, die fysiek, in het land A worden verricht, wordt in Nederland reductie ter voorkoming van dubbele heffing verleend volgens het artikel in het verdrag dat gaat over vermijding van dubbele heffing.

Stap 4

Is het een oud verdrag zonder definitie van internationaal verkeer, maak dan een analyse van waar de werkzaamheden worden verricht. Het inkomen dat toe te rekenen is aan binnenlandse vluchten valt dan onder het gewone arbeidsartikel (inclusief de pro rata toe te rekenen overige grondactiviteiten), tenzij lid 2 van toepassing is. Is lid 2 niet van toepassing, dan wordt voor dat gedeelte van het inkomen een reductie ter voorkoming van dubbele heffing verleend volgens het vermijdingsartikel. Zijn er geen binnenlandse vluchten geweest, dan worden alle grondactiviteiten toegerekend aan het internationaal verkeer en is het gehele inkomen in Nederland belast.

Let op! Deze stappen gelden alleen voor de belastingheffing. De sociale zekerheid wordt beheerst door de EU-verordening (als gewerkt wordt binnen de EU) of een verdrag dat ziet op de sociale zekerheid, of door artikel 17 van het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999.

Noten:

1. Mr. Marijke Vervoort RB is werkzaam bij Team Vervoort.
2. In oudere verdragen wordt nog uitgegaan van het kalender- of belastingjaar.
3. ECLI:NL:HR:2023:953, FutD 2023-1629. Deze procedure is gevoerd door Team Vervoort.
4. ECLI:NL:GHARL:2023:1899, FutD 2023-0793.
5. Verordening (EG) r. 883/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (hierna "Verordening").
6. ECLI:NL:GHAMS:2021:873, FutD 2021-2609. Deze procedure is gevoerd door Team Vervoort.
7. Deze uitspraak kan ook worden toegepast voor het belastingverdrag met Spanje.
8. Rb. Noord-Holland 11 februari 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:927, FutD 2019-0495.
9. HR 22 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:701, FutD 2016-1038, zie r.o.2.3.2 en 2.3.3.
10. In deze zaak stond niet ter discussie dat de betreffende luchtvaartmaatschappij voor de toepassing van het arbeidsartikel een vaste inrichting in Frankrijk had.
11. Meestal artikel 3 lid 1, aanhef en letter h van het betreffende verdrag.
12. Zie Hof Den Bosch 18 januari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:170, FutD 2019-0819. Deze procedure is gevoerd door Team Vervoort.
13. ECLI:NL:HR:2023:953, FutD 2023-1629.
14. Rb. Noord-Holland 28 augustus 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:6624, FutD 2020-2579.
15. Hof Amsterdam 18 januari 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:91, FutD 2022-1805.
16. Conclusie A-G Wattel 29 november 2022, ECLI:NL:PHR:2022:1128, FutD 2022-3392.
17. Hof Arnhem-Leeuwarden 7 maart 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:1899, FutD 2023-0793.
18. V-N 2023/30.12
19. HR 24 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1845, FutD 2022-0015.