

De sociale verzekeringsplicht en fiscaliteit van zeevarenden

1

I. Sociale verzekeringen

Inleiding

Zeevarenden vormen een bijzondere categorie werknemers binnen het internationale transport. Het vaststellen welke sociale verzekeringswetgeving op hen van toepassing is vaak complex. Zo bevatte de 'oude' EU verordening voor de sociale zekerheid 1408/71 geen coördinatieregels voor migrerende EU werknemers (inwoner EU lidstaat) die in dienst waren bij een EU werkgever én buiten het grondgebied van de EU werkzaam waren. Uit de arresten Aldewereld² en Kik³ volgt dat primair de wetgeving van de lidstaat waar de werkgever is gevestigd moet worden aangewezen en subsidiair de woonstaat van de zeevarende.

De nieuwe EU Verordening 883/2004, die vanaf 1 mei 2010 geldt, bevat aanwijsregels voor de sociale verzekeringsplicht van in een EU lidstaat woonachtige, migrerende werknemers. Deze verordening bevat echter geen specifieke aanwijsregels meer voor zeevarenden.

Voor het toepassingsbereik van de verordening blijkt een voorwerp van discussie. Recent zijn bijvoorbeeld prejudiciële vragen gesteld over de verzekeringsplicht van een Letse Zeevarende X die als steward werkzaam is op een zeeschip in dienst van een Nederlandse werkgever. Het zeeschip vaart onder de vlag van de Bahama's en ligt in het jaar 2013 4,5 maanden boven het Duitse deel van het continentale plat in de Noordzee.⁴

Rechtskracht verordening 883/2004

De bepalingen uit de verordening hebben voorrang boven andere aanwijsregelingen betreffende de sociale zekerheid, bevestigd door art. 8 van de verordening. De conflictregels hebben dus een exclusieve werking, de toepasselijkheid van de wetgeving van één lidstaat sluit de toepasselijkheid uit van de andere lidstaat. In het antieke arrest Perenboom⁵ is al door het hof duidelijk gemaakt dat over hetzelfde inkomen niet door twee lidstaten premie mag worden geïnd.

De conflictregels hebben ook het gevolg dat aansluiting aan een sociaal zekerheidsstelsel niet mag worden belemmerd door territoriale eisen.⁶ Lidstaten mogen wel bepaalde voorwaarden verbinden aan een verzekering, zolang er geen sprake is van discriminatie.

Personele en materiele werkingsfeer

Voor toepassing van de verordening moet er sprake zijn van een grensoverschrijdend element tussen de EU lidstaten als het gaat om de woonplaats of de plaats van de werkzaamheden van de natuurlijke persoon.⁷ Tijdelijk verblijf of migratie naar een andere lidstaat kunnen onder deze noemer geplaatst worden.

Uiteraard moet de natuurlijke persoon de nationaliteit hebben van een van de EU lidstaten dan wel de Europese Vrijhandels Associatie (hierna: EVA) landen (Noorwegen, IJsland, Liechtenstein en Zwitserland) of een met een niet EU nationaliteit legaal verblijven in de EU en zodoende ressorteren onder VO 859/03

¹ Erik Jansen en Stefan Everts zijn werkzaam bij Innovative Tax te Nijmegen

² HvJ C-60/93, ECLI:EUC:1994:271 (Aldewereld, 29 juni 1994)

³ HvJ C-266/13, ECLI:EU:C:2015:188 (Kik, 19 maart 2015)

⁴ HR 27 oktober 2017, V-N 2017/52.14.

⁵ HvJ 5 mei 1977, C-102/76 (Perenboom).

⁶ HvJ 3 mei 1990, C-2/89 (Kits van Heijningen).

⁷ HvJ 11 oktober 2001, C95/99 (Khalil).

In Verordening 883/2004 is ook geregeld dat de natuurlijke persoon ook recht heeft op vergoeding van medisch noodzakelijke zorg volgens het sociale ziektekostenstelsel in het land waar deze persoon op dat moment verblijft. Voor het recht op zorg in het buitenland gelden dezelfde voorwaarden als voor het recht op die zorg in Nederland. De (sociale) bijstand is expliciet uitgezonderd in art. 3 lid 5

Een belangrijke vraag voor zeevarenden is wat tot het grondgebied van een lidstaat moet worden gerekend. Tot het grondgebied van de lidstaat behoort in ieder geval de territoriale zee, de eerste twaalf mijl vanaf de laagwaterlijn (baseline). Sinds 1 januari 2012 is er in Nederland ook een verzekeringsplicht op het continentaal plat. Deze valt voor Nederland samen met de Exclusieve Economische Zone, het gebied grenzend aan de territoriale zee. De omvang van deze zone is in een verdrag met andere Noordzee landen afgebakend.

Definitie zeeschip

Het is niet altijd even duidelijk wanneer er sprake is van een zeeschip. Zoals ook in het arrest Bakker naar voren is gekomen biedt de (oude) verordening geen uitleg van het begrip zeeschip. Het begrip zeeschip moet dus worden ingevuld aan de hand van het nationale recht, in Nederland door art. 8:2 BW. Vereist is dat een zeebrief is afgegeven en dat het schip is ingeschreven in het zeeschepenregister of een vergelijkbaar buitenlands register. Hier is dus duidelijk sprake van een formele definitie.

Algemene aanwijsregels

Voor toepassing van de hiervoor genoemde regel is voor de zeevarenden in verordening 883/2004 een fictie ingevoerd. Krachtens deze fictie worden werkzaamheden aan boord van een zeeschip geacht te worden verricht in de lidstaat waarvan de vlag wordt gevoerd. Als de zeevarende inwoner is van een lidstaat en wordt betaald door een onderneming of persoon die zijn zetel of domicilie daar heeft, maar onder de vlag vaart van een andere lidstaat, dan is hij in de woonstaat sociaal verzekerd. Als het schip onder de vlag van een niet-EU staat vaart zal er in een aantal situaties geen verzekeringsplicht aanwezig zijn. Hierover verderop meer.

Als eenmaal is vastgesteld dat de verordening toepassing vindt dan moet aan de hand van art. 11 lid 3 Verordening worden vastgesteld van welk land de sociale zekerheidswetgeving van toepassing is. De verordening sluit aan bij de plek waar feitelijk de werkzaamheden worden uitgeoefend (de werkstaat).

De nieuwe verordening kent ook een vangnetbepaling als géén van aanwijsregels op de natuurlijke persoon van toepassing is. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om aanwijsregels voor ambtenaren, genieters van een werkloosheidsuitkering en militairen. De vangnetbepaling van art. 11 lid 3 sub e voor specifieke situaties die (nog) niet werden gedekt schrijft voor dat de sociale zekerheidswetgeving van de woonstaat van toepassing is.

Prejudiciële vragen premieheffing Letse zeevarende (27 oktober 2017)

Voordat verordening 883/2004 in werking trad waren er feitelijk situaties die buiten de werking van de oude verordening vielen. Om in sommige situaties toch verzekeringsplicht te bewerkstelligen heeft het Europees Hof op basis van rechtersrecht de zogenaamde Kik & Aldewereldleer in het leven geroepen om te voorkomen dat zeevarenden wat betreft de sociale zekerheid buiten de boot zouden vallen.

Het is echter zeer de vraag of dit toewijzingscriterium onder de nieuwe verordening 883/2004 nog gelding heeft. Hierover heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld

betreffende een Letse zeevarende⁸. De nieuwe verordening kent namelijk een nieuwe vangnetbepaling, de al eerder genoemde art. 11 lid 3 sub e.

De Hoge Raad heeft aan het Europees Hof gevraagd welke sociale wetgeving door de verordening wordt aangewezen in het geval van een belanghebbende die in Letland woont, op een schip onder de vlag van Panama werkzaam is voor een in Nederland gevestigde werkgever. Met A-G Wattel zijn wij van mening dat de sociale verzekeringswetgeving van Letland van toepassing zou moeten zijn op basis van de eerder geschetste vangnetbepaling. Voor Nederlandse werkgevers zou dit relevante consequenties kunnen hebben; zij zouden dan in het woonland van de zeevarende werknemer premies moeten gaan afdragen zolang deze op een zeeschip actief zijn dat onder een niet-EU vlag vaart.

II. Fiscaliteit zeevarenden

1. Inleiding

De zeevarende reist normaal gesproken de hele wereld over. Dit heeft als consequentie dat meerdere staten (woonstaat zeevarende, vestigingsstaat werkgever, werkstaat) zich heffingsrechten wensen voor te behouden op het inkomen van de zeevarende. Welk land uiteindelijk mag heffen is afhankelijk van de inhoud van de gesloten belastingverdragen (en bijvoorbeeld de aanwezigheid van een buitengaatsbepaling hierin). Hieronder zal aandacht worden besteed aan relevante fiscale aspecten voor (inter)nationaal actieve zeevarenden.

2. Heffingsbevoegdheid zeevarenden in Nederland

Zeevarenden die in Nederland wonen worden voor de inkomstenbelasting belast voor hun wereldinkomen. Buitenlands belastingplichtige zeevarenden zijn in Nederland uitsluitend belastingplichtig voor zover de arbeid in Nederland is verricht. Het is dus van belang om te weten wanneer de arbeid in Nederland is verricht, wat de territoriale reikwijdte is (i.e. on- en offshore) van het Nederlandse grondgebied.

Voor wat betreft de inkomstenbelasting bepaalt art. 2, lid 3, sub d, ten derde, AWR dat ook de exclusieve economische zone deel uit maakt van Nederland. Een buitenlandse belastingplichtige zeevarende die op het Nederlandse deel van het continentale plat in de Noordzee actief is zal dus in beginsel onder de Nederlandse inkomstenbelasting vallen.

3. Verdeling heffingsbevoegdheid OESO

Als op grond van de nationale wetgeving van meerdere staten belastingplicht is geconstateerd zal er een land aangewezen moeten worden dat daadwerkelijk mag heffen, het andere land zal moeten terugtreden. Art. 15, lid 3, OESO, het artikel dat de zeevarenden betreft, vormt de basis van vele belastingverdragen. Het uitgangspunt is dat heffing wordt toegewezen aan het land waar de werkelijke leiding van de onderneming is gevestigd. Daarbij wordt aansluiting gezocht bij art 8. OESO, dat het inkomen van een onderneming dat een schip exploiteert toewijst aan het land waar de werkelijke leiding is gevestigd. Nederland heeft echter een afwijkend verdragsbeleid, Nederland probeert zoveel mogelijk heffing te realiseren in de staat waar de zeevarende woonachtig is (art. 15 lid 3 Nederlands Standaardverdrag 1987).

4. Definiëring schip

Wil het scheepvaartartikel toepassing vinden dan zal er ook naar de normen van het OESO-modelverdrag sprake moeten zijn van een schip. Anders dan bij de sociale verzekeringen kan geen gebruik worden gemaakt van de definitie uit het Nederlands

⁸ HR 27 oktober 2017, V-N 2017/52.14.

burgerlijk recht. Het commentaar bij art 15, lid 3, OESO noch de definitieomschrijvingen in art. 3 OESO bieden een oplossing. Uit de OECD discussion draft⁹ kan echter wel de conclusie worden getrokken dat een ruime uitleg moet worden nagestreefd, er is namelijk al sprake van een schip als deze gebruikt kan worden voor waternavigatie. Hieronder vallen dus in ieder geval bagger-, transport- en vissersschepen.

5. Internationaal verkeer

Toewijzing van heffingsbevoegdheid op grond van art. 15, lid 3, OESO vindt alleen plaats indien de werkzaamheden plaatsvinden aan boord van een schip dat opereert in het internationale verkeer. Het OESO-modelverdrag geeft uitleg wat er moet worden verstaan onder internationaal verkeer. Art 3, lid 1, sub e eist dat het schip moet worden geëxploiteerd door een onderneming die de werkelijke leiding in één van de lidstaten heeft. Uiteraard moet er daarnaast sprake zijn van grensoverschrijdend verkeer. Verdragen die nog zijn gebaseerd op oudere versies van het OESO-modelverdrag (van vóór 1977) kunnen een ruimere toepassing van art. 15, lid 3 hebben, de eis dat de onderneming de werkelijk leiding in het land van een verdragspartij moet hebben ontbreekt.¹⁰

6. Scheepsvaartartikel niet van toepassing

Indien de feitelijke situatie om welke reden dan ook niet onder art. 15, lid 3, OESO gebracht kan worden, moet er worden terug vallen op de algemene regel voor werknemers en zelfstandigen in art. 15, lid 1 en 2, OESO.

Volgens deze algemene regel mag het woonland van de zeevarende heffen als de aanwezigheid in het werkland niet langer dan 183 dagen is, de beloning niet wordt betaald door een in de werkland gevestigde werkgever én de beloning niet wordt gedragen door een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

Nederland heeft niet met elk land een belastingverdrag gesloten. In dit geval kan een Nederlandse zeevarende een beroep doen op het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Bvdb 2001). De zeevarende zal dan wel aannemelijk moeten maken dat zijn inkomen onderworpen is geweest aan de belastingheffing¹¹. Art. 13a van dit besluit bepaalt dat de zeevarende de in het buitenland betaalde belasting kan verrekenen.

7. Voorbeeldcasus

Een zeevarende, het hele jaar wonend in Nederland, voert werkzaamheden uit op een baggerschip. Dit schip voert 3 maanden baggerwerkzaamheden uit in de territoriale wateren in Angola, 5 maanden in Noorwegen en 4 maanden in Cyprus. In dit voorbeeld gaan wij er vanuit dat Angola niet zal heffen op grond van haar fiscale wetgeving, voor Cyprus gaan wij uit van een inkomstenbelastingtarief van 20%. De zeevarende moet in zijn aangifte in Nederland zijn wereldinkomen aangeven.

Nederland heeft geen belastingverdrag met Angola, dus het voornoemde besluit is van toepassing. De zeevarende is op grond van art. 38a lid 2 AWR fictief onderworpen in Angola, omdat hij daar meer dan 3 maanden werkzaam is. Nederland zal dus verrekening geven voor de in Angola betaalde belasting (art 13a BvdB). Dit bedrag is echter nihil, zodat er ook niks te verrekenen valt.

Het verdrag Nederland-Noorwegen wijst in de buitengaatsbepaling van art. 24 de heffingsbevoegdheid toe aan Noorwegen nu de 'Nederlandse' zeevarende voor meer dan 30 dagen zijn dienstbetrekking in de Noorse territoriale wateren uitoefent. Nederland zal ter voorkoming van dubbele heffing een vermindering op basis van de verrekeningsmethode toestaan.

⁹ OECD Public Discussion Draft 15 november 2013, nr. 17-18.

¹⁰ HR 22 april 2017, V-N 2016/25.6.

¹¹ In dit kader kan art. 38 AWR ook van dienst zijn.

Nederland heeft geen belastingverdrag met Cyprus. Doordat het inkomen van de zeevarende in Cyprus onderworpen is geweest kan de zeevarende aanspraak maken op een vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing.

Conclusie

Het bovenstaande heeft voldoende aangetoond dat het vaststellen van de sociale verzekeringsplicht en de juiste fiscale gevolgen bij de verwerving van het inkomen van de 'Nederlandse' zeevarende een boeiend en complex proces is. De ontwikkelingen zijn voortdurend moet worden gevolgd om te voorkomen dat men tussen de wal en het zeeschip terecht komt.