

# 'To be or not to be': kwalificerende buitenlandse belastingplicht

2019-0002

**Om te kunnen beoordelen op welke manier iemand in Nederland aan heffing van inkomstenbelasting wordt onderworpen, moet zijn (of haar) woonplaats bepaald worden. Ieder land bepaalt zelf op basis van eigen nationaal recht de plaats waar iemand woont. Nederland sluit, anders dan andere landen, niet aan bij inschrijving (of uitschrijving) of het aantal dagen dat iemand fysiek in Nederland aanwezig is. De vraag of iemand 'een duurzame band' met Nederland heeft, wordt beantwoord met inachtneming van iemands totale situatie: alle omstandigheden worden afgewogen en niet één specifieke omstandigheid hoeft doorslaggevend te zijn. Een duurzame betrekking kan ook kort zijn. Een geschil met de Belastingdienst over iemands woonplaats is een feitelijk geschil waarover zich in beginsel een lagere (feiten) rechter buigt.**

Omdat ieder land op basis van eigen nationaal recht iemands fiscale woonplaats vaststelt, kan de situatie ontstaan dat iemand in meerdere landen woont. Omdat het onwenselijk is dat iemand in meerdere landen voluit belasting moet betalen, is in verdragen een (conflict)regel opgenomen: in geval van dubbele woonplaats geeft deze regel criteria om te beslissen in welk land iemand woont.

## **Wonen in Nederland: binnenlandse belastingplicht en wereldinkomen**

Iemand die in Nederland woont, is binnenlands belastingplichtige en zijn of haar wereldinkomen in alle drie de boxen is in Nederland aan belastingheffing onderworpen. Woont iemand niet in Nederland, dan is sprake van buitenlandse belastingplicht en is uitsluitend Nederlands (bron)inkomen aan heffing onderworpen. Het al dan niet in Nederland wonen (of hebben gewoond) werkt ook door in belastingheffing ten aanzien van schenkingen (schenkbelasting) en in geval van iemands overlijden (erfbelasting).

Er is een uitzondering voor diegenen die in Nederland wonen en onder de 30%-regeling vallen. Gedurende de looptijd van de 30%-regeling kan worden gekozen voor behandeling als partieel buitenlands belastingplichtige: iemand wordt dan in box 1 volledig in de heffing betrokken – voor wat betreft box 2 en box 3 wordt belasting geheven als ware iemand buitenlands belastingplichtig. Gebruikmaken van deze keuze is, rekening houdend met iemands specifieke situatie, niet altijd voor iedereen voordelig.

## **Wonen buiten Nederland: buitenlandse belastingplicht en specifiek Nederlands broninkomen**

Iemand die niet in Nederland woont, is in Nederland buitenlands belastingplichtige en wordt voor specifiek Nederlands broninkomen aan belastingheffing onderworpen (Hoofdstuk 7 Wet IB 2001). Op deze regel kunnen uitzonderingen voorkomen op basis van (ook niet) fiscale verdragen en bijzondere regels.

## **Tot en met 2014: keuzerecht (artikel 2.5 Wet IB 2001)**

Tot en met 2014 kon een buitenlandse belastingplichtige kiezen om als binnenlandse belastingplichtige te worden aangemerkt. Deze keuzeregeling is per 1 januari 2015 vervangen door de regeling van kwalificerende buitenlandse belastingplicht. De wetgever beoogde met de keuzeregeling de Nederlandse wetgeving in overeenstemming te brengen met Europees Recht.

In internationale verhoudingen moet iemands woonland voorzien in persoonlijke aftrekposten. Het HvJ EG<sup>1</sup> heeft aangegeven dat een lidstaat een buitenlandse belastingplichtige die zijn gehele of nagenoeg gehele (90%) inkomen in een andere lidstaat geniet, voor dezelfde persoonlijke aftrekposten in aanmerking moet komen als een binnenlandse belastingplichtige (Schumackernorm). Dit omdat deze belastingplichtige in zijn woonland onvoldoende belastbare grondslag heeft om bepaalde aftrekposten te kunnen verdisconteren. Het werkland moet dan mogelijkheid voor aftrek bieden. Door gebruik te maken van het keuzerecht konden buitenlandse

belastingplichtigen vrijwel dezelfde fiscale behandeling krijgen als binnenlandse belastingplichtigen – men werd echter fiscaal geen inwoner van Nederland maar was 'fictief binnenlands belastingplichtig'. De terugneemregeling (clawback) zag op misbruik: een buitenlandse belastingplichtige die niet meer koos voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige terwijl dat wel kon, moest voordelen ter zake van andere dan persoonlijke aftrekposten gedurende de acht voorgaande jaren genoten, terugnemen en genoten voordelen werden daarmee ongedaan gemaakt. Deze terugneemregeling leidde tot veel discussie en het keuzerecht bleek niet helemaal 'Europa proof'. Met de nieuwe regeling zijn beleidsbesluiten gecodificeerd en is de regeling verder aangepast.

### **Per 2015: kwalificerende buitenlandse belastingplicht**

#### **Artikel 7.8, Wet IB 2001, juncto artikel 21bis, Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001**

Inwoners van de EU, EER, Zwitserland en de BES-eilanden hebben, wanneer 90% of meer van hun inkomen in Nederland aan loonbelasting en inkomstenbelasting is onderworpen, recht op dezelfde aftrekposten en heffingskortingen als binnenlandse belastingplichtigen. Wanneer aan de criteria wordt voldaan is sprake van kwalificerende buitenlandse belastingplicht: iemand voldoet of voldoet niet - je bent kwalificerend buitenlands belastingplichtige of je bent het niet.

Er is sprake van kwalificerende buitenlandse belastingplicht wanneer aan drie cumulatieve vereisten wordt voldaan:

Iemand is in een lidstaat van de EU, in een andere staat die partij is bij de EER, Zwitserland of op de BES-eilanden, als inwoner in de belastingheffing betrokken

De regeling is van toepassing op buitenlandse belastingplichtigen die wonen in een lidstaat van de EU, een staat die partij is bij de EER, Zwitserland of op de BES-eilanden.

Iemand's inkomen is voor 90% of meer in Nederland aan de heffing van loonbelasting en/of inkomstenbelasting onderworpen

Ter beoordeling van deze eis wordt iemand's verzamelinkomen berekend op dezelfde manier

als dat voor binnenlands belastingplichtigen gebeurt. De berekeningsmethode is wat omslachtig geformuleerd maar komt er op neer dat wordt gekeken naar het naar Nederlandse maatstaven herrekende verzamelinkomen (artikel 2.18 Wet IB 2001). Dit verzamelinkomen wordt vervolgens:

- verminderd met de in het verzamelinkomen begrepen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, negatieve persoonsgebonden aftrek en belastbare inkomsten uit eigen woning; en
- vermeerderd met de in het verzamelinkomen begrepen uitgaven voor inkomensvoorzieningen, persoonsgebonden aftrek en aftrek wegens geen of geringe eigen woningschuld.

Kort samengevat mag een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek voor 100% in aanmerking nemen, ook al is niet 100% van het inkomen in Nederland belast. Drempelbedragen worden op dezelfde manier berekend als bij binnenlandse belastingplichtigen. De wetgever heeft via artikel 7.8, lid 4, Wet IB 2001 voorkomen dat aftrekposten in het woonland én in Nederland (werkland) in aanmerking kunnen worden genomen. Als een belastingplichtige (of zijn of haar partner) deze aftrekposten in het woonland in aftrek kan (kunnen) brengen, dan kunnen deze in Nederland niet meer tot aftrek leiden.

Voor box 3 werd tot en met het 2016 uitgegaan van de grondslag sparen en beleggen vermeerderd met het heffingsvrije vermogen. Deze correctie is per 2017 vervallen omdat iedere belastingplichtige vanaf dan recht heeft op het heffingsvrije vermogen.

Het met de regeling gepaard gaande rekenwerk kan teruggebracht tot de formule:

Nederlands inkomen/wereldinkomen x 100% = % inkomenseis

Noemer: het naar Nederlandse maatstaven herrekende verzamelinkomen verminderd met genoemde aftrekposten en vermeerderd met genoemde bijtellingen

Teller: bruto-inkomen waarover Nederland op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting mag heffen.

#### Voorbeeld 1

X woont in Italië en werkt voor een Nederlandse werkgever in Italië. Op basis van een niet-belastingverdrag is zijn salaris van € 73.741 uitsluitend in Nederland belast. Hij verdient voor een Italiaanse werkgever lokaal € 8.977. Hij heeft geen aftrekposten. Zijn Italiaanse partner heeft geen eigen inkomen en zij hebben samen een dochter.

Teller: Nederlands inkomen € 73.741  
Noemer: Wereldinkomen € 82.718  
Breuk:  $73.741/82.718 \times 100\% = 89,14\%$

X kwalificeert niet en wordt niet aangemerkt als kwalificerend buitenlands belastingplichtige.

#### Voorbeeld 2

A woont in Duitsland en werkt in dienstbetrekking. Zijn salaris (met toepassing van de 30%-regeling) is € 71.388. Hij verdient in Duitsland € 1.500 bij met nevenwerkzaamheden en heeft een aftrekpost eigen woning van € 6.988. Deze woning is volledig van A. Zijn Duitse echtgenote werkt in Duitsland in loondienst. Haar bruto Duitse salaris is € 35.000. Zij zijn in gemeenschap (met uitzondering van de eigen woning) getrouwd en hebben 5 kinderen.

Teller: Nederlands inkomen € 71.388  
Noemer: Wereldinkomen € 72.888  
De negatieve inkomsten uit eigen woning blijven buiten beschouwing  
Breuk:  $71.388/72.888 \times 100\% = 97,94\%$

A is kwalificerend buitenlands belastingplichtige. Zijn inkomen uit werken en wonen in Nederland bedraagt (€ 71.388 - € 6.988 =) € 64.400.

#### Partnerregeling

Ook de partner van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan aangemerkt worden als kwalificerend buitenlands belastingplichtige. De partner heeft dan recht op dezelfde aftrekposten als de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zelf. De partner moet dan wel in één van de genoemde landen wonen en het verzamelinkomen van beide partners moet in Nederland voor 90% of meer aan heffing van

loonbelasting en/of inkomstenbelasting zijn onderworpen. Het partnerbegrip wordt aan de hand van Nederlandse regels ingevuld. Ook een partner die niet zelf aan de inkomenseis voldoet, kan dus kwalificeren. Onderlinge (willekeurige) toerekening ex artikel 2.17 Wet IB 2001 mag toegepast wanneer beide partners kwalificeren en de werkelijke eigendomsverhoudingen zoals neergelegd in huwelijksvoorwaarden of partnerschapsvoorwaarden moeten gevolgd worden.

Voor A (voorbeeld 2) en zijn echtgenote betekent dit het volgende:

Teller: Nederlands inkomen X + Nederlands inkomen echtgenote € 71.388  
Noemer: Wereldinkomen X en wereldinkomen echtgenote € 72.888 + € 35.000 € 107.788  
De negatieve inkomsten uit eigen woning blijven buiten beschouwing  
Breuk:  $71.388/107.788 \times 100\% = 66,23\%$

De echtgenote woont in Duitsland maar van het verzamelinkomen van beide partners is minder dan 90% in Nederland aan heffing onderworpen. A is kwalificerend buitenlands belastingplichtige; zijn echtgenote niet. Het inkomen uit werken en wonen in Nederland bedraagt (€ 71.388 - € 6.988 =) € 64.400.

Voor X (voorbeeld 1) wijzigt er niets.

#### Er is een verklaring van de Belastingdienst van het woonland overlegd

Een buitenlands belastingplichtige moet bij een beroep op de regeling een verklaring van de belastingdienst van zijn of haar woonland overleggen. Deze verklaring moet aan voorwaarden voldoen en moet een overzicht bevatten van de inkomsten zoals die in het woonland worden aangegeven (artikel 7.8, lid 6, slotzin Wet IB 2001 juncto artikel 21, bis lid 3, Uitvoeringsbesluit IB 2001). Recent sprak de rechtbank<sup>2</sup> zich uit over de door een inwoner van België ingediend C-biljet. In zijn aangifte is een aftrekpost voor uitgaven voor inkomensvoorzieningen opgenomen. De Belastingdienst weigerde deze aftrek. De rechtbank oordeelde dat het geschil zich toespitst op de vraag of de belastingplichtige wel of niet kwalificerend buitenlands belastingplichtige is. Om dit te kunnen vaststellen, zo zegt de rechtbank, is een inkomensverklaring van het woonland nodig en de belastingplichtige heeft

deze niet overlegd. Dit maakt dat de belastingplichtige niet aan de bewijslast heeft voldaan en ook niet aannemelijk maakte dat op grond van het Unierecht aftrek moet worden verleend.

Via de website van de Belastingdienst<sup>3</sup> zijn in meerdere talen inkomensverklaringen beschikbaar. In mijn dagelijkse praktijk merk ik dat nog steeds dat niet in alle lidstaten inkomensverklaringen even gemakkelijk (en snel) verkregen kunnen worden.

#### Emigratie en immigratie

Voor de inkomenseis wordt uitgegaan van het jaarinkomen. Bij emigratie en immigratie moet over het gehele kalenderjaar bezien aan de inkomenseis worden voldaan.

De Hoge Raad<sup>4</sup> sprak zich in 2013 uit over de situatie van een inwoner van Duitsland die van 1 januari tot en met 31 maart 2005 zijn gehele inkomen in Nederland verdiende. Uitgangspunt was dat de 'Schumacker norm' op jaarbasis werd toegepast. Volgens de Hoge Raad lijkt toepassen van deze norm in een deeljaarsituatie voor de hand lijkt te liggen, maar zij stelt toch prejudiciële vragen aan het HvJ EU. Anders dan de A-G gaf het HvJ EU<sup>5</sup> aan dat, om iemands algehele fiscale draagkracht te beoordelen, rekening houdend met de bron van zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, de in aanmerking te nemen situatie betrekking moet hebben op het gehele betrokken belastingjaar. De lidstaat waarin een belastingplichtige in de loop van een jaar slechts een gedeelte van zijn belastbare inkomen heeft verworven, is niet gehouden om een buitenlandse belastingplichtige voordelen toe te kennen die de lidstaat eigen ingezetenen toekent. In zijn eindarrest volgt de Hoge Raad<sup>6</sup> het oordeel van het HvJ EU. Volgens de Hoge Raad handelt Nederland niet in strijd met Europees recht door de desbetreffende belastingplichtige aftrek van de hypotheekrente te onthouden.

Artikel 21bis, lid 2 Uitvoeringsbesluit Wet IB 2001 is alleen van toepassing op emigratiesituaties en ziet alleen op de inwonerseis. Voldoet men om een andere reden niet langer aan de vereisten van artikel 7.8, lid 6, Wet IB 2001, dan kan geen beroep gedaan worden op deze vangnetbepaling.

#### **Tot slot: heffingskorting, middeling en voorgenomen wetswijziging**

Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen hebben recht op de heffingskorting voor de inkomstenbelasting (artikel 2.7 Wet IB 2001), ook als zij slechts een deel van het jaar kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zijn. Vanaf 2016 wordt de heffingskorting voor de inkomstenbelasting tijdsevenredig toegekend voor de periode waarin de belastingplichtige kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is.

Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen komen in aanmerking voor toepassing van de middelingsregeling (artikel 3.154 Wet IB 2001).

De wetgever heeft om praktische redenen voorzien in delegatiebepalingen om in voorkomende situaties snel en adequaat te kunnen reageren op ontwikkelingen in de jurisprudentie van het HvJ EU. Echter, het arrest van het HvJ EU van 9 februari 2017<sup>7</sup> en het arrest van de Hoge Raad van 12 mei 2017<sup>8</sup> zijn reden voor wetswijziging én voorafgaand daaraan nog in dit kwartaal te verwachten besluit. Dit aldus de nota naar aanleiding van het verslag bij overige fiscale maatregelen 2018<sup>9</sup>. Het is de vraag of het criterium 'geheel of nagenoeg geheel' gehandhaafd kan blijven. Wat was er aan de hand?

X, Nederlands inwoner van Spanje, verdient 60% van zijn inkomen uit een Nederlandse vennootschap en 40% uit een Zwitserse vennootschap. Hij heeft in beide vennootschappen een meerderheidsbelang. Hij heeft geen Spaans inkomen. Aanvankelijk maakte X gebruik van de (oude) keuzeregeling. Maar door het gebruik van de keuzeregeling werd de totale belasting voor X hoger. X neemt dan het standpunt in dat Nederland op basis van Europees recht rekening moet houden met hypotheekrenteaftrek zonder dat hij gebruik hoeft te maken van de keuzeregeling. De Hoge Raad stelt prejudiciële vragen aan het HvJ EU<sup>10</sup>. Volgens het HvJ EU is de constatering dat een niet-ingezetene in een werkstaat 60% van zijn inkomen heeft ontvangen zich in min of meer vergelijkbare omstandigheden bevindt als een inwoner van die staat, onvoldoende om een situatie objectief te kunnen vergelijken. Dat is alleen dan anders als een belastingplichtige in zijn woonland geen (of een dusdanig gering) inkomen heeft ontvangen dat het woonland hem niet de voordelen kan

toekennen waarop aanspraak is wanneer zijn gehele inkomen en zijn persoonlijke,- en gezins-situatie in de afweging wordt meegenomen. En dit is bij X het geval. Het beslissende criterium blijft dat een lidstaat de persoonlijke en gezins-situatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belastingplichtige daar voldoende inkomen ontvangt. Volgens het HvJ EU moet het recht op aftrek van negatieve inkomsten bij elk van de werklidstaten die dat belastingvoordeel toekennen geldend worden gemaakt naar verhouding van het aandeel van het inkomen uit die werklidstaat waarbij de belastingplichtige alle gegevens over zijn wereldinkomen moet verschaffen. Dat een deel van het belastbaar inkomen afkomstig is uit een derde staat maakt niet uit. De Hoge Raad verwijst de zaak naar het Hof Den Haag<sup>11</sup> voor de berekening van de door X verschuldigde belasting.

In de verwijzingsuitspraak stelt Hof Den Haag vast dat in Zwitserland hypotheekrente in aftrek kan worden gebracht. Hiermee moet volgens het Hof rekening gehouden worden bij de berekening van de Nederlandse aftrek. Het Hof houdt geen rekening met een progressievoorbehoud omdat daarvoor, aldus het Hof, geen wettelijke basis is. Het Hof houdt rekening met aftrek van 60% van de inkomsten uit eigen woning. Het Hof geeft daarbij aan dat X kan terugkomen op zijn keuze voor toepassing van de keuzeregeling zolang de aanslag niet onherroepelijk vaststaat. X is op die keuze teruggekomen zodat de berekening van de inspecteur die uitgang van de keuzeregeling en progressievoorbehoud toepaste, onjuist is. De staatssecretaris is het eens met het oordeel van het Hof dat de tegemoetkoming van Nederland 60% van de aftrekpost eigen woning bedraagt, maar kan zich niet vinden in de argumenten van het Hof.

Volgens de staatssecretaris volgt uit het arrest van het HvJ EU dat het alleen van belang is of X in Zwitserland inkomen heeft ontvangen waartegen hij een recht op aftrek geldend kan maken

ongeacht of Zwitserland een dergelijke aftrek kent. De staatssecretaris kan zich ook niet vinden in het oordeel van het Hof dat een wettelijke basis voor progressievoorbehoud ontbreekt. Europees recht staat er, volgens de staatssecretaris, niet aan in de weg dat als een buitenlandse belastingplichtige op basis van Europese regelgeving recht heeft op het voordeel van een aftrekpost die volgens de nationale wet alleen voor binnenlands belastingplichtigen geldt, zijn Nederlandse inkomen op dezelfde manier als bij binnenlandse belastingplichtigen wordt belast naar een tarief afgeleid van zijn wereldinkomen. Toepassing van Europees recht, zo stelt de staatssecretaris, hoeft een belastingplichtige niet in een betere positie te brengen dan een vergelijkbare binnenlands belastingplichtige. De staatssecretaris heeft zijn beroep in cassatie tegen de uitspraak van Hof Den Haag ingetrokken<sup>12</sup> en aangegeven dat de wet gewijzigd zal worden om toepassing van het progressievoorbehoud in overeenstemming te brengen met Europees recht.

Ik wacht het aangekondigde besluit en wetswijziging vol spanning af!

*Mw. mr. A.P.M. van Velzen RB, All About Tax,  
[www.all-about-tax.eu](http://www.all-about-tax.eu) en [anja@all-about-tax.eu](mailto:anja@all-about-tax.eu)*

## Noten

1. HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker), ECLI:EU:C:1995:31
2. Rechtbank Zeeland-West-Brabant 13 februari 2018, nr. 17/51, ECLI:NL:RBZWB:2018:916, FutD 2018-0832
3. [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/internationaal/aangifte\\_inkomstenbelasting/inkomensverklaring/](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/internationaal/aangifte_inkomstenbelasting/inkomensverklaring/)
4. HR 13 december 2013 nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2013:1671, FutD 2013-3016
5. HvJ EG 18 juni 2015 zaak C-009/14, ECLI:EU:C:2015:406
6. HR 13 november 2015 nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, FutD 2015-2739
7. HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, FutD 2017-0362
8. HR 12 mei 2017 nr. 13/03468, ECLI:NL:HR:2017:848, FutD 2017-1137
9. MvT BP 2019 – Kamerstukken 35026
10. HR 22 mei 2015, nr. 13/03468, ECLI:NL:HR:2015:1258, FutD 2015-1245
11. Hof Den Haag 5 december 2017, nr. 17/00505, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582, FutD 2018-0025
12. Toelichting van 7 maart 2018, nr. 2018-0000029258 (FutD 2018-0646), op het intrekken van het beroep in cassatie tegen de uitspraak van Hof Den Haag, 5 december 2017, nr. 17/00505, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582 (FutD 2017-0025) en <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/besluiten/2018/03/07/intrekking-beroepschrift-in-cassatie-aftrek-negatieve-inkomsten-uit-de-eigen-woning-in-spanje>