

Anja van Velzen¹

Van arresten en de fiscaliteit die voorbijgaat?

2022-0002

Er was eens een belastingplichtige en het oordeel van de Hoge Raad. Zo gaat het vaker: er is een arrest van de Hoge Raad en vervolgens komt de belastingdienst - een soort grote boze wolf. Maar sprookjes bestaan niet. En alles wat te mooi lijkt om waar te zijn, is meestal niet waar. Wat er wel is, is het oordeel van de Hoge Raad van 19 juli 2019 in vervolg op cassatie door de staatssecretaris van Financiën² (de staatssecretaris). Op deze plaats wordt ingegaan op het arrest van de Hoge Raad en de vertaling van de belastingdienst daarvan naar de ouderenkorting. In dit kader loopt momenteel een rechtbankprocedure en zijn een aantal bezwaarschriften aangehouden in afwachting van het oordeel van de rechter in de lopende procedure.³

Wat was er aan de hand?

Een belastingplichtige woonde (in 2015) in Nederland en werkte in loondienst bij een instelling van de Europese Unie (EU). Zijn vrijgestelde salaris bedroeg € 95.331. Daarnaast genoot hij in Nederland een belastbare winst uit onderneming van € 7.888. Na verrekening van de negatieve inkomsten uit eigen woning, was sprake van een belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1) van € 6.663. De belastingdienst hield bij oplegging van de aanslag rekening met het vrijgestelde inkomen en verlaagde de algemene heffingskorting van € 2.203 met € 861 tot € 1.342.

Het Unierecht maakt onderscheid tussen inkomsten van nationale herkomst en door de EU aan ambtenaren en overige personeelsleden betaalde salarissen en emolumenten. Over de eerste categorie (inkomsten van nationale herkomst) mogen de individuele (nationale) lidstaten belasting heffen – de tweede categorie is qua belastingheffing uitsluitend aan Europees recht onderworpen. Artikel 12 Protocol betreffende voorrechten en immuniteiten van de EU bij het Verdrag betreffende de werking van de EU (hierna: artikel 12 Protocol) verplicht dat als een persoon aan bepaalde belastingen is onderworpen en voldoet aan de voorwaarden van de toepasselijke nationale regeling, deze persoon in aanmerking moet komen voor elk belastingvoordeel waarop belastingplichtigen normaal recht hebben om te vermijden dat deze persoon zwaarder wordt belast (of wordt gediscrimineerd) ten opzichte van alle andere belastingplichtigen:

Artikel 12 (oud artikel 13)⁴

Onder de voorwaarden en volgens de procedure welke door het Europees Parlement en de Raad volgens de gewone wetgevingsprocedure bij verordeningen en na

raadpleging van de betrokken instellingen worden vastgesteld, worden de ambtenaren en overige personeelsleden van de Unie onderworpen aan een belasting ten bate van de Unie op de door haar betaalde salarissen, lonen en emolumenten. Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Unie betaalde salarissen, lonen en emolumenten.

Anders dan de Rechtbank oordeelde het Hof dat de vermindering van de algemene heffingskorting in strijd is met Europees recht en in het bijzonder het Protocol omdat het Europese (vrijgestelde) salaris indirect wordt belast. De staatssecretaris gaat in cassatie en klaagt dat het Hof in strijd met de jurisprudentie van het Hof van Justitie (HvJ) oordeelt. De AG (Advocaat-Generaal) Niessen acht verlaging van de heffingskorting, door het niet meenemen van het vrijgestelde salaris, in strijd met artikel 12 van het Protocol⁵. Douven verwoordt in aansluiting op de Hoge Raad, in zijn commentaar in NL Fiscaal, dat het antwoord op de vraag of de algemene heffingskorting onderdeel uitmaakt van het belastingtarief nog open staat. In zijn desbetreffende commentaar geeft hij aan dat de AG de staatssecretaris citeert en de staatssecretaris de algemene heffingskorting aanmerkt als onderdeel van het belastingtarief: de algemene heffingskorting fungeert als een (soort) eerste tariefschijf van 0%.

Fijen⁶ merkt op dat EU-ambtenaren per saldo wel de lusten maar niet de lasten hebben van de Nederlandse belastingheffing. In de praktijk, zo betoogt hij, is vaker sprake van 'belastingheffing' omdat EU-ambtenaren een aangifte indienen met negatief inkomen uit eigen woning of persoonsgebonden aftrek. Deze aftrekposten kunnen worden doorgeschoven tot het moment waarop er wel in Nederland te belasten inkomen is. Het is voor hem de vraag wat de gevolgen zijn van het oordeel van

de Hoge Raad dat de algemene heffingskorting onderdeel is van de tariefstructuur, en niet een belastingvoordeel zoals in het verleden de belastingvrije som. Ook is het voor hem een vraag of de beslissing van de Hoge Raad verder gaat dan alleen de belastingheffing over een vrijgesteld EU-salaris. Inderdaad, als de algemene heffingskorting EU-rechtelijk onderdeel is van het Nederlandse belastingtarief, dan kan dat betekenen dat niet-kwalificerende belastingplichtigen uit een EU/EER-land ook recht hebben op toepassing van de algemene heffingskorting⁷.

De belastingplichtige in kwestie is inwoner van Nederland. Artikel 12 Protocol geeft hem een recht op toepassing van een vrijstelling van nationale belastingen op de door de EU betaalde salarissen, lonen en emolumenten (vrijgestelde salaris). Ook andere inkomsten mogen niet hoger worden belast door indirecte rekening te houden met het vrijgestelde salaris. Nederland kan geen progressievoorbehoud toepassen op het vrijgestelde salaris – het salaris moet buiten de grondslag blijven en hoeft niet aan de Nederlandse autoriteiten medegedeeld te worden; er mag op geen enkele manier rekening gehouden worden met het vrijgestelde salaris⁸.

Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting is geregeld in artikel 8.10 Wet Inkomstenbelasting 2001 (IB 2001), geldt voor iedere belastingplichtige, is gemaximeerd op een bepaald bedrag en wordt - afhankelijk van de hoogte van het belastbare inkomen uit werk en woning (box 1) - verminderd. De maximale hoogte van de algemene heffingskorting en de afbouwpercentages wijzigen jaarlijks. De algemene heffingskorting is, net zoals iedere heffingskorting, verdeeld in een (inkomsten-)belastingdeel, een AOW-deel, een Anw-deel en een Wlz-deel. Ook een buitenlandse belastingplichtige heeft recht op toepassing van de algemene heffingskorting wanneer deze persoon (a.) of een gedeelte van het kalenderjaar binnenlandse belastingplichtige is (geweest) of (b.) kwalificeert in de zin van artikel 7.8 Wet IB 2001. Buitenlandse belastingplichtigen uit België, Duitsland, Suriname, Aruba en de voormalige Nederlandse Antillen die niet kwalificeren kunnen aanspraak maken op het inkomstenbelastingdeel van de algemene heffingskorting op grond van de non-discriminatiebepaling in de belastingverdragen met Nederland.

De algemene heffingskorting is een korting op verschuldigde belasting en de premie volksverzekeringen. De algemene heffingskorting kan niet meer bedragen dan het bedrag dat aan belasting en premie volksverzekeringen is verschuldigd (artikel 8.8 Wet IB 2001). Voor fiscaal partners geldt dat de minstverdienende partner

aanspraak kan maken op een deel van de algemene heffingskorting (artikel 8.9 Wet IB 2001). De hoogte van deze aanspraak wordt al een aantal jaren afgebouwd en zal in 2023 nihil zijn. Per 2020 kan geen aanspraak op de algemene heffingskorting gemaakt worden als het belastbaar inkomen uit werk en woning in de hoogste tariefschijf valt. De algemene heffingskorting is sinds 2014 inkomensafhankelijk en wordt vanaf een bepaald belastbaar inkomen afgebouwd.

Terug naar de gevoerde procedure. Volgens het Hof was de inkomensafhankelijke afbouw van de algemene heffingskorting in strijd met Europees recht, omdat het overige inkomen in box 1 (€ 6.663) werd getroffen door een hogere belastingheffing en daardoor het vrijgestelde inkomen effectief wordt belast. Met andere woorden: is de vermindering van de algemene heffingskorting in strijd met artikel 12 Protocol? Dit artikel schrijft voor dat ambtenaren en overige personeelsleden van de EU onderworpen zijn aan een interne heffing en zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de EU betaalde salarissen, lonen en emolumenten. Volgens de belastingdienst is de algemene heffingskorting een belastingvoordeel en daarmee geen onderdeel van het tarief van de Wet IB 2001. De Hoge Raad oordeelt dat als voor toepassing van de algemene heffingskorting rekening gehouden wordt met het Europese vrijgestelde salaris, dit leidt tot een verboden indirecte Nederlandse belastingheffing over het vrijgestelde salaris. Bij de totstandkoming van de huidige inkomstenbelastingwetgeving zag de wetgever de algemene heffingskorting als onderdeel van de tariefstructuur. De Hoge Raad ziet geen aanknopingspunten te veronderstellen dat de wetgever deze zienswijze verliet bij de invoering van de inkomensafhankelijke afbouw van de algemene heffingskorting in 2014 en verklaart het beroep van de staatssecretaris ongegrond en bevestigt het oordeel van het Hof.

Ouderenkorting (artikel 8.17 Wet IB 2001)

In 1982 is de bejaardenaftrek afgeschaft. In 1995 is (de bejaardenaftrek was de voorloper) de ouderenaftrek ingevoerd. Door invoering van de ouderenaftrek beoogde de wetgever een tegemoetkoming te geven aan de groep 65-plussers ter verbetering van hun inkomenspositie; de groep heeft zelf geen mogelijkheden (meer) om de inkomenspositie te verbeteren.⁹ De ouderenkorting vervangt de ouderenaftrek.¹⁰

De ouderenkorting is één van de onderdelen van de standaardheffingskorting en geldt voor belastingplichtigen die bij het einde van het kalenderjaar of bij het einde van de belastingplicht de AOW-gerechtigde leeftijd hebben bereikt. De hoogte van de ouderenkorting is afhankelijk van het verzamelinkomen. Indien de belas-

tingplicht in de loop van het jaar eindigt, is de ouderenkorting van toepassing als de belastingplichtige op het tijdstip van beëindiging van de belastingplicht pensioengerechtigd is. De ouderenkorting is afhankelijk van de hoogte van het inkomen. En, omdat de ouderenkorting is bedoeld als inkomensondersteuning, wordt de ouderenkorting vanaf een bepaald verzamelinkomen afgebouwd tot nihil.

Bij de invoering van de huidige inkomstenbelastingwetgeving is uitdrukkelijk door de wetgever aangegeven dat heffingskortingen in beginsel afgeleid zijn van de op dat moment bestaande belastingvrije sommen inclusief het niet-overdraagbaar deel daarvan. Bij de vaststelling van de heffingskortingen is destijds rekening gehouden met het beoogde inkomensbeleid uit het (toenmalige) regeerakkoord. Ook de ouderenaftrek en de aanvullende ouderenaftrek zijn (inclusief het inkomensafhankelijke deel) op dezelfde wijze omgezet in kortingen. Ter voorkoming van negatieve inkomenseffecten voor een beperkte groep ouderen, die als gevolg van de nieuwe tariefstructuur (per 1 januari 2001) geen recht zouden krijgen op het inkomensafhankelijke deel van de ouderenkorting, is dit recht conform het toenmalige regeerakkoord aan de grens van de tweede schijf gesteld¹¹.

Voor wat betreft de ouderenkorting loopt er op dit moment een procedure voor een lagere rechter. En er zijn een aantal bezwaarschriften aangehouden in afwachting van de uitkomst van deze procedure. Omdat ik in het kader van lopende zaken niet uit brieven van de belastingdienst wil en kan citeren op deze plaats een samenvatting van het standpunt van de belastingdienst:

- De Hoge Raad heeft weliswaar aangegeven dat het vrijgestelde EU-inkomen niet mag leiden tot afbouw van de algemene heffingskorting maar heeft zich niet over de ouderenkorting uitgelaten. Dit maakt dat het arrest niet zonder meer van toepassing is ter bepaling van de hoogte van de ouderenkorting.
- De ouderenkorting is in de basis anders vormgegeven dan de algemene heffingskorting en de totstandkomingsgeschiedenis van de ouderenkorting en algemene heffingskorting is verschillend. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de wetgever bijzondere aandacht heeft geschonken aan de (inkomens) positie van ouderen. Om in aanmerking te komen voor de korting moet de pensioengerechtigde leeftijd zijn bereikt wat maakt dat de ouderenkorting niet voor alle belastingplichtigen geldt. Ook wordt de ouderenkorting berekend op basis van het verzamelinkomen en niet op basis van belastbare inkomen zoals dat voor de algemene heffingskorting het geval is. De ouderenkorting is een belastingvoordeel.
- Er worden aan aantal arresten aangehaald van de Hoge Raad en het HvJ EU en een besluit uit 2004¹² die

als basis dienen voor de conclusie dat het Protocol er niet aan in de weg staat het vrijgestelde EU-inkomen mee te nemen in de bepaling van het drempel- en verzamelinkomen. Bij het drempel- en verzamelinkomen en bij specifieke heffingskortingen wordt rekening gehouden met de draagkracht bij het vaststellen van bijvoorbeeld de persoonsgebonden aftrek of de hoogte van de heffingskorting. Bij het verlenen van belastingvoordelen mag op grond van het genoemde besluit en de jurisprudentie met het vrijgestelde inkomen rekening gehouden worden.

- Als geen rekening wordt gehouden met het vrijgestelde inkomen, dan worden bepaalde belastingplichtigen ten opzichte van andere belastingplichtigen die geen vrijgesteld inkomen hebben, gunstiger behandeld wat leidt tot een voorkeursbehandeling van bepaalde belastingplichtigen als geprivilegieerd belastingplichtige.

Het laatste woord is nog niet gezegd. Naar mijn mening gaat de belastingdienst diep in op de totstandkoming van de ouderenaftrek in 1995 maar wordt voorbijgegaan aan de bedoeling van de wetgever in 1999. De wetgever heeft toen, bij invoering van de huidige inkomstenbelastingwetgeving, de ouderenaftrek en de aanvullende ouderenaftrek omgezet in heffingskortingen. Er is destijds door de wetgever zelfs rekening gehouden met het - in het toenmalige regeerakkoord opgenomen - gevoerde inkomensbeleid. Het is niet aan de belastingdienst een eigen inkomensbeleid te voeren en de bedoeling van de wetgever terzijde te schuiven. Kortom: van een arrest, de fiscaliteit (die voorbijgaat) en het 'ding': een toekomstig oordeel van de rechter waar we nu op wachten.

Noten:

1. Mr. A.M.P. van Velzen werkt zelfstandig vanuit Den Haag onder de naam All About Tax.
2. Hof Den Haag 15 juni 2018 ECLI:NL:GHDHA:2018:1495 en Hoge Raad 19 juli 2019 nr. 18/03217 ECLI:NL:HR:2019:1221.
3. Titel vrij naar Louis Couperus 'Van oude mensen, de dingen, die voorbij gaan' (familieroman verschenen in 1904 in een tijdschrift en in 1906 verschenen in boekvorm).
4. C_2012326NL.01020101.xml [europa.eu]; 26-10-2012, PROTOCOL (Nr. 7).
5. AG 7 maart 2019, 18/03217 ECLI:NL:PHR:2019:2016.
6. Mr. J.C.L.M. Feijen – annotatie NTFR 2019/1939 in vervolg op Hoge Raad 19 juli 2019.
7. Douven en Fijen zijn verbonden aan de belastingdienst respectievelijk het Ministerie van Financiën.
8. HvJ 16 december 1960, C-6/60 Humblet/België, ECLI:EU:C:1960:48; HvJ 5 juli 2012, C-558/10 Bourges-Manoury en Heintz, ECLI:EU:2012:418.
9. Zie onder andere Hoge Raad 19 juli 2019 nr. 8/03217 ECLI:NL:HR:2019:1221 onder 2. Beoordeling van het middel overwegingen 2.1.1 en verder in Kamerstukken II 1994-1995 23491 nr. 3.
10. Inkomstenbelasting 1964, art. 55 Wet IB 1964, aantekening 15A De ouderenaftrek (met ingang van 1995) – artikelen 53 lid 7 en 55 lid 7 Wet inkomstenbelasting 1964.
11. Kamerstukken II 1998-1999 26727 nr. 3 blz. 59-60.
12. Onder andere Hoge Raad [27 september 2002 nr. 36165 ECLI:NL:HR:2002:AE0466 en 4 februari 2011 nr. 09/05136 ECLI:NL:HR:2011:BN3539]; HvJ 2 maart 1990 nr. C-333/88, ECLI:NL:GHSHE:2009:BL5472; HvJ 14 oktober 1999 nr. C-29/96 en HvJ 21 mei 2015 nr. C-349/14; Besluit staatssecretaris van Financiën 23 september 2004, nr. IFZ2004/764M.