

Anja van Velzen¹

Middeling: hoe het kwam, hoe het is en weer wordt afgeschaft

2022-0050

Hoe hoger iemands inkomen, hoe meer belasting is verschuldigd als gevolg van de progressieve tariefstructuur in box 1 (inkomen uit werk en woning). Belastingplichtigen met sterk wisselende inkomens betalen gemiddeld meer belasting dan belastingplichtigen die jaarlijks gelijkmatig hetzelfde inkomen verwerven. Om belastingplichtigen met wisselende inkomens tegemoet te komen, voorzag de wetgever in de mogelijkheid tot middelen. De middelingsregeling is opgenomen in artikel 3.154 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001). De regeling wordt per 1 januari 2023 afgeschaft. Uit de budgettaire toelichting op het regeerakkoord² van 15 december 2021 blijkt dat wordt verwacht dat de afschaffing structureel 178 miljoen euro gaat opleveren. Al veel eerder is, ook om budgettaire redenen, de uitsmeringsregeling vervallen.³ Uitsmering was mogelijk voor bepaalde inkomensbestanddelen die in een later jaar dan waarop de inkomsten betrekking hebben werden ontvangen, bijvoorbeeld inkomsten uit vermogen en periodieke uitkeringen of nabetaalde jaarlijkse periodieke uitkeringen.

Middeling bij niet volledig Nederlandse binnenlandse situaties

Bij emigratie en immigratie, buitenlandse belastingplicht en/of inwoners van Nederland met buitenlands inkomen in box 1, geldt dat er gevolgen zijn voor toepassing van de middelingsregeling. Na een uiteenzetting hoe middeling werkt, wordt op deze grensoverschrijdende aspecten ingegaan.

Middelen: hoe het werkt

De middelingsregeling is beperkt tot het inkomen in box 1. Bij toepassing van de middelingsregeling wordt de verschuldigde belasting over een tijdvak van drie jaren herrekend. De inkomens over het middelings-tijdvak worden geacht gelijkmatig te zijn genoten en de verschuldigde belasting wordt opnieuw berekend. Is de herrekenende verschuldigde belasting minder dan het werkelijk berekende belastingbedrag, dan ontvangt de belastingplichtige het verschil terug als dat meer is dan € 545 (drempelbedrag).⁴ Over de middelingsteruggaaf wordt geen rente vergoed en middeling vindt uitsluitend plaats op schriftelijk verzoek van een belastingplichtige.⁵ Op de website van de belastingdienst is een formulier beschikbaar dat gebruikt kan worden voor de indiening van het middelingsverzoek.⁶ Een verzoek moet gedaan worden binnen drie jaar nadat de laatste aanslag van het middelingstijdvak onherroepelijk is geworden – er mag geen bezwaar of beroep meer

mogelijk zijn. De inspecteur beslist op het middelingsverzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking.⁷

Middeling is mogelijk over drie achter elkaar liggende volle kalenderjaren⁸ en een belastingplichtige is vrij in het kiezen van het meest gunstigste middelings-tijdvak. Een jaar kan éénmaal in een middelings-tijdvak worden betrokken.⁹ Bij bezwaar kan op een gekozen tijdvak worden teruggekomen en het tijdvak kan door een ander tijdvak vervangen worden.¹⁰ Als een bepaald jaar aanvankelijk in een middelingstijdvak was betrokken maar de middelingsteruggaaf op een later moment door navordering ongedaan is gemaakt, dan moet worden aangenomen dat dat jaar uiteindelijk niet in een middelingstijdvak is betrokken.¹¹ Het jaar waarin een belastingplichtige de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt kan deel uitmaken van een middelings-tijdvak. Artikel 3.154 lid 8 Wet IB 2001 bevat een fictie met betrekking tot het vervallen van AOW-premie: een belastingplichtige wordt geacht premieplichtig te zijn voor de AOW voor alle jaren van het middelingstijdvak als het jaar waarin de AOW leeftijd wordt bereikt in het middelingstijdvak valt. De Hoge Raad heeft beslist dat deze fictiebepaling ongewijzigd moet worden toegepast als dit voor een belastingplichtige onredelijk uitpakt.¹²

Een in een herrekeningstijdvak opgenomen verliesjaar wordt op nihil gesteld om te voorkomen dat meerdere keren met een verlies rekening wordt gehouden

en te conserveren inkomen wordt buiten beschouwing gelaten.¹³ Vastgestelde inkomensbestanddelen wijzigen niet meer in die zin dat er geen herrekening plaatsvindt van uitgaven voor specifieke zorgkosten en giften. Investeringsaftrek, FOR-dotaties, meewerkaftrek en MKB-winstvrijstelling blijven voor ondernemers zoals deze voor de aanslag van het desbetreffende jaar waren berekend. Met de tariefcorrectie van artikel 2.10 lid 2 en 2.10a lid 2 Wet IB 2001 wordt geen rekening gehouden. Ook wordt geen rekening gehouden met heffingskortingen. Wanneer de heffingskortingen in de drie jaren van het middelingstijdvak wijzigen, dan heeft dat geen gevolgen voor de middelingsregeling.¹⁴ Het niet rekenen met heffingskortingen leidt niet tot verboden discriminatie.¹⁵

Als een middelingsteruggaaf is verleend en op een later moment een navorderingsaanslag wordt opgelegd of door carry back een aanslag wordt vermindert, dan was de middelingsteruggave onjuist. Op basis van een nieuw te maken middelingsberekening wordt het verschil nagevorderd dan wel aanvullend teruggegeven. Met betrekking tot navordering wordt aangesloten bij artikel 16 lid 1 AWR (het nieuwe feit is de navordering/vermindering die leidt tot herziening van de middeling). De navorderingstermijn begint te lopen aan het eind van het middelingstijdvak en wordt verlengd met de duur van het voor het doen van de aangifte over het laatste jaar van het middelingstijdvak verleende uitstel. Een middelingsverzoek moet worden gedaan binnen 36 maanden nadat de op de jaren van het middelingstijdvak betrekking hebbende aanslagen,

voorheffingen en beschikkingen om geen aanslagen op te leggen onherroepelijk zijn geworden. Er geldt een aanvullende verzoektermijn als over een jaar van het middelingstijdvak wordt nagevorderd of nageheven dan wel bij beschikking een aanslag wordt verminderd door verliesverrekening (artikel 3.154 lid 9 Wet IB 2021). Als een verzoek wordt ingediend vóórdat alle relevante aanslagen onherroepelijk vaststaan dan wordt het verzoek als tijdig aangemerkt als het na afloop van het herrekentijdvak is gedaan.¹⁶

Emigratie en immigratie

Middeling vindt niet plaats over gedeelten van kalenderjaren.¹⁷ Als in een bepaald jaar de binnenlandse belastingplicht eindigt (emigratie of overlijden) dan komt dat jaar niet voor middeling in aanmerking. Uitzondering op deze regel (toepassing hardheidsclausule!) is de situatie waarin een belastingplichtige in het jaar van overlijden een hoger inkomen heeft genoten dan in de voorafgaande jaren en aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan.¹⁸

Voorbeeld 1

Jan komt in 2016 terug naar NLD. Omdat geen sprake is van een 'vol kalenderjaar' kan 2016 niet in middeling betrokken worden. In 2019 en 2020 mindert zijn inkomen in box 1 maar de top van zijn inkomen blijft belast tegen het hoogste tarief. Ook moet rekening gehouden worden met aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. De berekende middelingsteruggave is lager dan het drempelbedrag: geen teruggave.

	2017	2018	2019	
Belastbaar inkomen box 1	177.993	1.978.886	647.958	
Carry back verliezen	0	0	0	
	177.993	1.978.886	647.958	
Gemiddeld belastbaar inkomen	934.945	934.945	943.945	
Geheven belasting	84.192	1.019.558	325.668	1.429.418
Elders belast	<u>62.621</u>	<u>906.683</u>	<u>199.646</u>	
Feitelijk geheven	21.571	112.875	126.022	
Herrekenende belasting	477.807	477.231	474.184	<u>1.429.222</u>

				196
Af: drempel				<u>545</u>
Verschil				0
Af: elders belast				0
Bedrag van de middelingsterug-gave				0

Voorbeeld 2

John komt in 2015 in NLD werken. In 2019 verliest hij zijn baan. Hij heeft geen recht op een uitkering en gaat reizen. Op 1 maart 2020 gaat hij in Nederland voor een nieuwe werkgever werken. Zijn salaris over maart tot

en met december 2020 is € 41.493. Middelen over het tijdvak 2017-2018-2019 levert een teruggave van € 482 op.

	2016	2017	2018		2017	2018	2019	
Belastingbaar inkomen box 1	31.726	38.611	41.559		38.611	41.559	0	
Carry back verliezen	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>		<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	
	31.725	38.6110	41.559		38.611	41.559	0	
Gemiddeld belastbaar inkomen	<u>26.723</u>	<u>26.723</u>	<u>26.723</u>		<u>26.723</u>	<u>26.723</u>	<u>26.723</u>	
Geheven belasting	12.048	14.902	1.619	43.509	14.902	16.109	0	31.011
Elders belast	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>		<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	
Feitelijk geheven	12.048	14.902	1.619		14.902	16.109	0	
Herre-kende belasting	14.299	14.366	14.368	<u>43.033</u>	10.052	10.048	9.884	<u>29.984</u>
				26				1.027

Af: drempel				545				0
Verschil				0				482
Af: elders belast				0				0
Bedrag van de middelingsteruggave				0				482

Voorkoming van dubbele belasting

Het zesde lid van artikel 3.154 Wet IB 2001 voorziet in een regeling voor gevallen waarin voorkoming van dubbele belasting is verleend. Deze regeling geldt niet met betrekking tot buitenlands inkomen of inkomen van internationale organisaties dat in Nederland is vrijgesteld. In het verleden oordeelde Hof Den Bosch¹⁹ over een situatie waarin iemand in Nederland woonde maar in België werkte. Deze belastingplichtige verzocht om middeling over het tijdvak 2011-2013. Bij oplegging van de aanslag over deze jaren was voorkoming van dubbele belasting verleend. Het Hof oordeelde dat de middelingsteruggaaf op nihil gesteld moest worden omdat in de desbetreffende jaren voorkoming van dubbele belasting was verleend.

Voorbeeld 3

Tim woont in Nederland en werkt sinds 2012 buiten Nederland. Hij is niet in Nederland verzekerd en voor zijn volledige salaris wordt voorkoming verleend. Eind 2017 verliest hij zijn baan en in 2018 heeft hij alleen een geringe bijtelling in verband met de eigen woning. Over de periode 2015-2016-2017 leidt toepassing van de middelingsregeling niet tot een teruggave. Over de periode 2016-2017-2018 daarentegen leidt toepassing van de middelingsregeling tot een teruggave van € 3.036.

	2015	2016	2017	Totaal	2016	2017	2018	Totaal
Belastbaar inkomen box 1	222.564	164.826	190.350		164.826	190.350	17	
Carry back verliezen	0	0	0		0	0	0	
	222.564	164.826	190.350	577.740	164.826	190.350	17	355.193
Geheven belasting	108.883	77.235	90.618	276.736	77.235	90.618	5	167.858
Elders belast	99.654	68.068	35.971	203.693	68.068	35.971	0	104.039
Vrijgesteld inkomen	0	0	0		0	0	0	

Correctie premie-inkomen	0	0	0		0	0	0	
Premie-percentage	28,15	28,15	27,65		28,15	27,65	27,65	
Gemiddeld belastbaar inkomen	192.580	192.580	192.580		118.397	118.397	118.397	
Vrijgesteld inkomen	0	0	0		0	0	0	
Belasting over	192.580	192.580	192.580		118.397	118.397	118.397	
Geheven belasting (X)	108.883	77.235	90.618	276.736	77.235	90.618	5	167.858
Elders belast	99.654	68.068	35.971		68.068	35.971	0	
Feitelijk geheven (Y)	9.229	9.167	54.647		9.167	54.647	5	
Herre-kende belasting	93.291	91.667	91.778	<u>276.736</u>	53.092	53.203	53.034	<u>159.329</u>
Geheven (X) - herre-kende belasting				0				8.529
Drempel				<u>545</u>				<u>545</u>
Vershil (Z)				0				7.984
Elders belast				<u>0</u>				<u>4.948</u>
Midde-lingste-ruggave				0				3.036

Buitenlandse belastingplicht

Uit artikel 3.154 lid 1 Wet IB 2001 volgt dat toepassing van de middelingsregeling beperkt is tot binnenlandse belastingplichtigen en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wanneer voldaan is aan belastingplicht over tijdvak van drie aaneengesloten kalenderjaren. Ook als iemand deels binnenlands belastingplichtig en deels kwalificerend buitenlands belastingplichtig is, kan een beroep worden gedaan op de middelingsregeling. Op het moment van het middelingsverzoek hoeft iemand niet meer binnenlands of kwalificerend buitenlands belastingplichtig te zijn.

Tot en met 2014 kon gebruik gemaakt worden van de toenmalige keuzeregeling (artikel 2.5 Wet IB 2001 oud). Deze keuzeregeling is vervangen door de regeling inzake kwalificerende buitenlandse belastinglicht (artikel 7.8 Wet IB 2001).

De toenmalige keuzeregeling kwam er, kort gezegd, op neer dat buitenlandse belastingplichtigen konden kiezen voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Alleen buitenlands belastingplichtigen die in een andere lidstaat van de EU woonden dan wel inwoner waren van een land waarmee Nederland een belastingverdrag had afgesloten dat voorzorg in een bepaling inzake de uitwisseling van inlichtingen, konden van deze keuzeregeling gebruik maken. Gebruikmaking van de keuzeregeling leidde ertoe dat alle aftrekposten die golden voor binnenlandse belastingplichtigen geëffectueerd konden worden. Deze regeling had als nadeel dat als niet meer gebruik gemaakt werd van het keuzerecht terwijl dat wel kon, in bepaalde situaties genoten aftrekposten werden teruggenomen. De huidige regeling van kwalificerende buitenlandse belastingplicht is geen keuzeregeling.

In vervolg op de uitspraak van Hof Den Bosch van 18 juni 2010²⁰ werd per 2011 wettelijk geregeld dat ook buitenlands belastingplichtigen van wie het inkomen na toepassing van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, geheel of nagenoeg geheel in Nederland was onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting, voor de middeling in aanmerking kwamen. Hof Den Bosch sprak zich uit over een de situatie waarin een in België wonende belastingplichtige gedurende een aantal jaren zijn gehele wereldinkomen in Nederland genoot. De man verzocht te middelen over het tijdvak 2001-2003. In eerste instantie wijst de rechtbank het verzoek af. Het Hof is het niet met de rechtbank eens en oordeelde dat de draagkracht van een niet-ingezetene die nagenoeg zijn gehele wereldinkomen in Nederland (werkstaat) verdient, door meerdere elementen wordt bepaald. Gezien het sterk wisselende inkomen van deze belastingplichtige is recht op toepassing van de middelingsregeling. Dat de man in twee van de drie jaren niet

had gekozen voor behandeling als binnenlands belastingplichtige was voor het Hof niet relevant. Want, zo zei het Hof, artikel 43 EG verzet zich tegen een nationale regeling die leidt tot discriminatie van niet-ingezetenen, ook als een buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid heeft gehad ervoor te kiezen behandeld te worden als een binnenlandse belastingplichtige, maar van die mogelijkheid geen gebruik maakte. Met gebruikmaking van deze hofuitspraak kwam ook een in België wonende en in 2009 tot en met 2013 in Nederland werkende Nederlander in aanmerking voor middeling over de periode 2010-2012: de middelingsteruggave bedroeg € 12.644. Er was nooit gebruik gemaakt van de keuzeregeling omdat dat om een aantal redenen nadelig was.

Jaar	Land	Soort	Aanslag dd.	Box 1
2009	België	C	H.96	440.819
2010	België	C	H.06	553.634
2011	België	C	H.16 14-7-2015	7.421
2012	België	C	H.26 7-7-2015	0
2013	België	C	H.36 7-7-2015	144.946

Pas per 2015 is de middelingsregeling aangepast naar de huidige regeling.

Conclusie

Jammer dat de regeling wordt afgeschaft. Het verdient aandacht om, zolang het nog kan, middeling nog eens nader te bekijken en te beoordelen of toch in voorkomende (ook grensoverschrijdende!) situaties een middelingsteruggave 'op de loer ligt.

Noten:

1. Mr A.M.P. van Velzen werkt zelfstandig in Den Haag onder de naam All About Tax.
2. <https://www.kabinetsformatie2021.nl/documenten/publicaties/2021/12/15/budgettaire-bijlage-coalitieakkoord-2021-2025> – bladzijde 22 bovenste alinea.
3. Besluit Staatssecretaris van Financiën 16 december 2016, 2016-221112, Stct. (intrekking diverse besluiten).
4. Art. 3.154 lid 3 laatste volzin, Wet IB 2001.
5. Art. 3.154 lid 1 en lid 9 Wet IB 2001.
6. Verzoek om middeling Inkomstenbelasting (belastingdienst.nl).
7. Art. 3.154 lid 10 Wet IB 2001.
8. Voor gemoedsbezwaarden geldt een uitzondering – zie hiervoor het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 23 juni 2014 nr. BLKKB/2013/2058M, Stct. 2014 nr. 18413.
9. Art. 3.154 lid 1 Wet IB 2001.
10. Hoge Raad 29 augustus 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6923 (in geschil was de vraag of een belastingplichtige bij bezwaar een zelf gekozen tijdvak kan wijzigen).

11. Hoge Raad 19 november 2004; ECLI:NL:HR:2004:AV0567. Belastingplichtige was een middelingsteruggave verleend over het tijdvak 1994-1996. De inkomens van 1995 en 1996 werden verrekend met een in 1997 geleden verlies wat leidde tot herziening van de middelingsbeschikking en navordering van de verleende middelingsteruggaaf. In 2000 verzocht belanghebbende te middelen over het tijdvak 1996-1998. Volgens de Hoge Raad is per saldo over de periode 1994-1996 geen middelingsteruggaaf verleend. Er kan niet gezegd worden dat jaar 1996 bij toewijzing van het middelingsverzoek over het tijdvak 1996 tot en met 1998, wordt betrokken in twee elkaar overlappende middelingstijdvakken.
12. Hoge Raad 11 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI9747. Belanghebbende werd op 23 januari 2002 65 jaar en was per 1 januari 2002 geen premie AOW meer verschuldigd. Hij vroeg te middelen over het tijdvak 2002-2004. Bij het bepalen van de hoogte van de middelingsteruggaaf heeft de Inspecteur de geheven en herrekenende premie voor de volksverzekeringen voor alle jaren in het middelingstijdvak gesteld op het bedrag dat zou zijn geheven of herrekenend indien de AOW-premie in al die jaren verschuldigd zou zijn. Volgens de Hoge Raad strekt artikel 3.154 lid 8 Wet IB 2001 zich uit tot een middelingstijdvak waarin het jaar is begrepen waarin de belastingplichtige 65 jaar wordt. De ontstaansgeschiedenis van deze bepaling biedt onvoldoende steun voor het standpunt dat de bepaling naar de bedoeling van de wetgever of naar haar strekking niet van toepassing is indien in het middelingstijdvak geen premie AOW verschuldigd is.
13. Art. 3.155 Wet IB 2001
14. Art. 3.154 lid 4 eerste volzin en lid 5.
15. HR 13 juni 2008, nr. 43 647, ECLI:NL:2008:BD3761.
16. Hoge Raad 28 juni 1972, nr. 16 814, ECLI:NL:HR:1972:AY4390.
17. Artikel 3.154 lid 1 Wet IB 2001 spreekt van een middelingstijdvak van drie aaneengesloten gehele kalenderjaren.
18. Besluit Staatssecretaris van Financiën 16 december 2020 nr. 2020-226944, Stct. 2020 nr. 62987.
19. Hof Den Bosch 15 augustus 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3088.
20. Hof Den Bosch 18 mei 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN3971.