

Anja van Velzen¹

Diplomatieke vrijstellingen: van fabeltje naar (fiscale) feiten

2022-0089

Recent pakte de Haagse politie in het centrum van de stad drie wildplassers op. Een van de verdachten wilde zijn identiteit niet bekendmaken en zei dat hij diplomaat was en vanwege zijn privileges niet aangehouden kon worden. "Gezien de beweringen van de verdachte zijn wij ter plaatse gekomen om de collega's te ondersteunen met onze expertise op het gebied van diplomatie en diplomatieke statussen," zo schrijft de afdeling Bewaken en Beveiligen van de politie: de man bleek na enig onderzoek geen diplomaat en kreeg meerdere bekeuringen.²

Als gastland van (met name in Den Haag gevestigde) diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen hecht Nederland groot belang aan diplomatieke en consulaire privileges en immuniteiten. Het Koninkrijk der Nederlanden is partij bij het *Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer* en bij het *Verdrag van Wenen inzake consulaire betrekkingen*. Deze twee verdragen omvatten een groot deel van het internationaal gewoonterecht met betrekking tot privileges en immuniteiten en gaan in beginsel over privileges en immuniteiten ten aanzien van diplomatieke en consulaire betrekkingen. Veel zetelverdragen tussen Nederland en in Nederland gevestigde internationale organisaties verwijzen voor privileges en immuniteiten van het personeel van deze organisaties naar deze 'Weense Verdragen'.

Binnen de diplomatieke en consulaire immuniteiten wordt onderscheid gemaakt tussen absolute immuniteit en functionele immuniteit. Absolute immuniteit ziet op alle handelingen verricht door de persoon die de immuniteit toekomt, ongeacht het privé- of officiële karakter van de handelingen. Functionele immuniteit is beperkt tot handelingen verricht in de uitoefening van de functie en omvat geen handelingen die door iemand in privé hoedanigheid verricht worden.³

Immuniteit omvat ook fiscale aspecten (privileges). En hoewel volkenrechtelijk hierover veel is te vertellen, beperkt deze bijdrage zich (in vogelvlucht) tot het Besluit van 23 juni 2022⁴ zijnde een *wijziging* van het Diplomatenbesluit (hierna: Besluit). Dit Besluit vervangt een eerder besluit en verruimt bestaande vrijstellingen (tenzij uitdrukkelijk aangegeven) niet. Het Besluit is eigenlijk niets anders dan een gemoderniseerde toelichting op belastingvrijstellingen

voor ambassades, internationale organisaties, militaire begraafplaatsen en vertegenwoordigers en functionarissen. Het Besluit helpt de verdachte wildplasser ook niet. Hierna worden deze belastingvrijstellingen kort besproken.

Ambassade

Een ambassade (diplomatieke missie) is de formele vertegenwoordiging van een land (zendstaat) in een ander land (ontvangende staat). Een land heeft slechts één ambassade in een ander land. Een ambassade wordt geleid door een ambassadeur.

Consulaat

Een consulaat (consulaire post) vertegenwoordigt een land (zendstaat) bij de bevolking van een ander land (ontvangende staat) en verleent diensten aan de bevolking van het ontvangende land (bijvoorbeeld verlening van visa) en eigen onderdanen in het ontvangende land (bijvoorbeeld op het gebied van burgerlijke stand) en bevordert handelscontacten.

Honoraire consul

Honoraire consuls zijn geen beroepsdiplomaten en hebben een beperkte immuniteit. Honoraire consuls hebben geen recht op de in het Besluit beschreven vrijstellingen. Andere leden van consulaire vertegenwoordigingen komen wel voor de vrijstellingen in aanmerking en het maakt niet uit of zij werken bij een consulaat geleid door een beroepsconsul of een honorair consul⁵.

Permanente vertegenwoordiging

Behalve ambassades en consulaten beschikken landen ook over een permanente vertegenwoordiging (PV) bij internationale organisaties. Een PV heeft als taak de

belangen van het land bij een internationale organisatie te behartigen.⁶

Als inwonende gezinsleden aan de voorwaarden voldoen, komen zij (ook) in aanmerking voor belastingvrijstellingen. Zij moeten dan in de Protocollaire Basisadministratie (PROBAS⁷) opgenomen zijn. Er is goedgekeurd dat uitwonende ongehuwde kinderen jonger dan 28 jaar die in het kader van een voltijdstudie elders in Nederland wonen en financieel van hun ouders afhankelijk zijn, als inwonend gezinslid aangemerkt worden.⁸

Team Internationale Fiscale Behandeling Den Haag (IFB) en Directie Protocol en Gastlandzaken (DGP)

Binnen de belastingdienst is de fiscale behandeling van vertegenwoordigingen, vertegenwoordigers, internationale organisaties en functionarissen, en daarmee de toepassing van diplomatieke vrijstellingen, bij het team IFB ondergebracht. DGP is als onderdeel van het Ministerie van Buitenlandse Zaken betrokken. In § 1.3 van het Besluit worden de emailadressen gegeven waarop IFP en DGP bereikbaar zijn.

Fiscale (diplomatieke) vrijstellingen

Artikel 39 AWR⁹

Met artikel 39¹⁰ Algemene Wet Rijksbelastingen (AWR) als basis zijn in artikel 32 tot en met 42p Uitvoeringsregeling AWR (UR AWR) diplomatieke vrijstellingen uitgewerkt. Voorafgaand aan deze opsomming voorziet artikel 31b UR AWR een aantal begrippen van een definitie. In de uitvoeringsregeling AWR (UR AWR) worden in diverse artikelen nadere regels gesteld.

Artikel 32 UR AWR

Dit artikel geeft een aantal algemene beginselen met betrekking tot de fiscale vrijstellingen voor ambassades, consulaten, internationale organisaties, militaire begraafplaatsen en bepaalde personeelsleden daarvan: vrijstellingen worden voorwaardelijk verleend (letter a) voor een redelijke hoeveelheid goederen of diensten (letter b). De belastingdienst (de inspecteur) kan voor toepassing van een vrijstelling nadere voorwaarden of beperkingen stellen. Voor accijnsgoederen worden quota gehanteerd. Uit het artikel volgt ook hoe vrijstelling verleend wordt (4 t/m 8) voor omzetbelasting en accijns op motorbrandstoffen bestemd voor officieel en persoonlijk gebruik. Wel moet getoetst worden of aan de voorwaarden wordt voldaan en een CD-kenteken of BN/GN-kenteken is afgegeven.

Letter a: vrijstelling wordt voorwaardelijk verleend

Wanneer niet meer aan de voorwaarden wordt voldaan vervalt de vrijstelling. Aan de voorwaarden wordt in ieder geval niet voldaan als een goed (of het nut van een dienst) geheel of gedeeltelijk wordt gebruikt door

of ten goede komt aan een ander dan degene die aanspraak heeft op vrijstelling. Daarvan is bijvoorbeeld sprake als een met een vrijstelling verkregen goed wordt geschonken, uitgeleend, verhuurd of verkocht of op een andere manier voor commerciële doelen gebruikt wordt.¹¹ Dit geldt ook als de goederen gebruikt worden voor samenvoeging tot een van de vrijstelling uitgesloten goed. Voor wat betreft diensten vervalt de vrijstelling als de dienst ten goede komt aan een ander dan de betrokken vertegenwoordiging of internationale organisatie.

Als de vrijstelling vervalt is de belasting waarvoor eerder vrijstelling verleend is verschuldigd door degene ten behoeve van wie de vrijstelling is verleend. De persoon/instelling wordt dan als belastingplichtige aangemerkt en de algemene heffingsbepalingen worden toegepast. Bij vervallen van de vrijstelling moet vooraf contact opgenomen worden met IBF en wordt vastgesteld of en zo ja hoeveel belasting verschuldigd is.¹² Het Beluif geeft een versoepeling in die zin dat bij vervallen van de vrijstelling, als aan een aantal voorwaarden is voldaan, toch geen belasting verschuldigd is.¹³

Letter b: vrijstelling wordt verleend voor redelijke hoeveelheden

Voor verschillende goederen zijn voor alle vrijstellingsgerechtigden quota gesteld.¹⁴ Als geen quota zijn gesteld dan wordt de redelijke hoeveelheid op individuele basis beoordeeld.

Fictieve woonplaats diplomaten en daaraan gelijkgestelden

Uitgezonden diplomatieke of consulaire ambtenaren of lid van een PV met de Nederlandse nationaliteit worden steeds geacht in Nederland te wonen (artikel 2.2 lid 2 aanhef en letter a Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001)). Ook door de Staat der Nederlanden uitgezonden ontwikkelingswerkers, militairen en andere werknemers van de Staat, mits zij Nederlander zijn en de uitzending plaatsvindt in het kader van een internationaal verdrag dat mede door Nederland is gesloten, worden steeds geacht in Nederland te wonen (artikel 2.2 lid 2 aanhef en letter b Wet IB 2001). Deze bepalingen geven een uitbreiding van het woonplaatsbegrip voor een bepaalde groep van personen die in een ander land een fiscaal privilege genieten, bijvoorbeeld ten aanzien van hun salaris zoals bijvoorbeeld Nederlanders die in dienstbetrekking staan tot de Staat der Nederlanden en die zijn uitgezonden als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in een ander land (inclusief de leden van het administratieve, technische en bedienende personeel) en leden van de Nederlandse PV bij grote internationale organisaties. Lokaal

aangeworven personeel valt niet onder de fictiebepaling net zoals buiten Nederland wonende leden van de Tweede Kamer of van het Europese Parlement en werknemers die zijn uitgezonden om in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, in een ander land werkzaamheden te verrichten (bijvoorbeeld ontwikkelingswerkers die zijn uitgezonden op basis van een overeenkomst van ontwikkelingssamenwerking en militairen op VN-vredesmissies of wanneer iemand tijdelijk is geplaatst bij een internationale organisatie waarbij Nederland partij is).

Voor diplomaten en consulaire vertegenwoordigingen en vertegenwoordigers die in Nederland verblijven en een buitenlandse staat vertegenwoordigen geldt (omgekeerd) dat zij belastingplichtig blijven in hun zendstaat: zij worden in Nederland vrijgesteld. Een soortgelijke regeling geldt voor internationale organisaties en buitenlandse NAVO-strijdkrachten. Het Besluit gaat niet in op vrijstellingen van inkomstenbelasting, loonbelasting en kansspelbelasting en overige belastingvrijstellingen ten aanzien van buitenlandse NAVO-strijdkrachten en personeelsleden daarvan.

Officieel gebruik / persoonlijk gebruik

Het Besluit maakt onderscheid tussen vrijstellingen voor gebruik door een vertegenwoordiging (ambassade) of een internationale organisatie zelf (officieel gebruik) en gebruik door vertegenwoordigers of functionarissen zelf (persoonlijk gebruik).¹⁵

Naar internationaal gebruik besluit het hoofd van een vertegenwoordiging, binnen redelijke grenzen, welke goederen en diensten voor officieel gebruik bestemd zijn. De belastingdienst volgt in beginsel deze beoordeling. Als duidelijk buiten de redelijke grenzen wordt getreden, dan wordt van de beoordeling van de vertegenwoordiging afgeweken. In bepaalde situaties is van officieel gebruik ook geen sprake, bijvoorbeeld wanneer goederen en diensten gebruikt worden voor activiteiten waarmee *in concurrentie getreden* wordt.¹⁶

De vrijstelling voor omzetbelasting voor officieel gebruik is op basis van wederkerigheid en ziet op de levering van roerende zaken en de rechten waaraan deze zijn onderworpen en diensten. De vrijstelling geldt dus ook voor de levering van levensmiddelen voor officieel gebruik. De vrijstelling wordt verleend aan het hoofd van de vertegenwoordiging of de internationale organisatie: deze moet in een verklaring bevestigen dat de betreffende goederen en/of diensten voor officieel gebruik zijn bestemd. De vrijstelling wordt verleend onder de voorwaarde van wederkerigheid voor leveringen van tenminste € 225 per factuur (exclusief omzetbelasting). Voor de bepaling van dit drempelbedrag mogen de facturen die betrekking hebben

op leveringen van dezelfde ondernemer gedurende een (kalender) kwartaal bij elkaar opgeteld worden (samenstelregeling). Honorair consuls komen in aanmerking voor een vrijstelling van omzetbelasting van bepaalde goederen en diensten in verband met huisvesting van het consulaat en de beroepsconsulaire leden daarvan.¹⁷

De vrijstelling van omzetbelasting voor persoonlijk gebruik ziet op de binnenlandse levering van roerende zaken met uitzondering van levensmiddelen, drank en tabakswaaren. De vrijstelling geldt, anders dan voor officieel gebruik, niet voor de levering van onroerende zaken en voor diensten. De vrijstelling wordt verleend onder de voorwaarde van wederkerigheid voor leveringen van tenminste € 225 per factuur (exclusief omzetbelasting). Voor de bepaling van dit drempelbedrag mogen de facturen die betrekking hebben op leveringen van dezelfde ondernemer gedurende een (kalender) kwartaal bij elkaar opgeteld worden. Voor accijnsgoederen kunnen andere regels gelden.¹⁸

Wederkerigheid¹⁹

Bepaalde vrijstellingen worden alleen verleend als een land waaruit een vertegenwoordiging of vertegenwoordiger afkomstig is, een vergelijkbare vrijstelling verleend aan Nederlandse vertegenwoordigingen en of vertegenwoordigers die in dat land verblijven: er is dan sprake van *wederkerigheid*. DGP toetst per land of sprake is van wederkerigheid. Is sprake van wederkerigheid dan wordt het land op de A-lijst geplaatst en voor functionarissen met de AO-status wordt geacht aan de voorwaarde voor wederkerigheid te zijn voldaan. Voor functionarissen met een BO-status is dit niet zo. Ten aanzien van internationale organisaties speelt wederkerigheid geen rol: in de overeenkomst met de betreffende organisatie is vastgelegd op welke vrijstellingen de internationale organisatie recht heeft. De eis van wederkerigheid geldt - onder gestelde voorwaarden - voor de vrijstelling van (1) omzetbelasting²⁰, (2) energiebelasting en opslag duurzame energie en klimaattransitie en belasting op leidingwater, (3) accijns, (4) belasting van personenauto's en motorrijwielen en Motorrijtuigenbelasting en (5) overdrachtsbelasting.

Artikel 32a en 32b UR AWRL vrijstelling van energiebelasting en belasting op leidingwater

Deze bepalingen bevat een vrijstelling van energiebelasting en opslag duurzame energie- en klimaattransitie (ODE) voor de levering van aardgas en elektriciteit en leidingwater bestemd voor officieel gebruik voor in Nederland gevestigde ambassades, consulaten, internationale organisaties en militaire begraafplaatsen. Toepassing van de vrijstelling is aan vereisten verbonden en wordt gerealiseerd door teruggaaf van in rekening gebrachte en betaalde belasting. De vrijstel-

ling kan direct toegepast worden als aan een aantal voorwaarden wordt voldaan.²¹

Artikel 33 UR AWR

Leden van ambassades en consulaten (behalve honoraire consuls) en bij hen inwonende gezinsleden en in dienst zijnde particuliere bedienden, komen in aanmerking voor vrijstelling van inkomstenbelasting, loonbelasting, omzetbelasting, motorrijtuigenbelasting, belasting van personenauto's en motorrijwielen en kansspelbelasting. Nederlanders komen niet voor vrijstellingen in aanmerking.²² Dit is anders voor Nederlanders die vanuit een andere lidstaat, ER-land of Zwitserland worden aangeworven om in Nederland voor een internationale organisatie te komen werken.²³ Administratief-technisch en bedienend personeel (ATB-personeel) kan, net zoals functionarissen met de BO-status, gedurende tien jaar van de vrijstellingen gebruik maken. Personen die duurzaam in Nederland verblijven komen niet voor vrijstelling in aanmerking.²⁴ Uit artikel 34 UR AWR volgt dat de vrijstelling van artikel 33 UR AWR niet geldt voor buiten het ambt of betrekking genoten inkomen voor wat betreft de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de kansspelbelasting.

De diverse vereisten als wederkerigheid enzovoorts worden verder uitgewerkt in de bepalingen van het UR AWR. Zo worden vanaf artikel 42 vrijstellingen genoemd voor buitenlandse NAVO-strijdkrachten maar komen ook regels met betrekking tot luchtvaartuigen, oorlogsschepen en geregistreerde dienstvaartuigen aan bod (artikel 42e UR AWR). Ook een groep gepensioneerden van een bepaald onderdeel van de krijgsmacht komt voor bepaalde vrijstellingen in aanmerking (artikel 42i UR AWR). Het is niet toegestaan gerantsoeneerde goederen voor een ander te kopen (met uitzondering van de situaties als genoemd in artikel 42k UR AWR). Ook aan Nederlanders behorend tot een buitenlandse NAVO-strijdkracht (artikel 42l UR AWR) en aan de

AFNORTH International School (artikel 42p UR AWR) is gedacht. Voor velen een 'ver van het bed' maar wel degelijk bestaande regelingen voor degene die er in de praktijk mee te maken krijgt. En als dat aan de orde is: direct via artikel 39 AWR naar de Uitvoeringsregeling!

Noten:

1. Mr A.M.P. van Velzen werkt zelfstandig in Den Haag onder de naam 'All About Tax'.
2. Zie Wildplassende nepdiplomaat opgepakt in Den Haag - Omroep West. <https://www.omroepwest.nl/nieuws/4606586/wildplassende-nepdiplomaat-opgepakt-in-den-haag>.
3. <https://www.centruminternationaalrecht.nl/diplomatieke-en-consulaire-privileges-en-immuniteiten>.
4. Besluit van 23 juni 2022 nr. 2022-166914, Stcrt-2022-16180.
5. Besluit § 3.5; zie onder andere ook Wat is een honorair consul? Buitenlandse Zaken in begrijpelijke taal | Ministeries | Rijksoverheid.nl.
6. Zie bijvoorbeeld Wat is precies het verschil tussen een ambassade en een consulaat? | Centrum voor Internationaal Recht (centruminternationaalrecht.nl).
7. Beleidsregels Protocolaire Basisadministratie, <https://wetten.overheid.nl/BWBR0014172/2015-06-27>.
8. Besluit § 3.4.
9. Artikel 39 AWR geldt niet voor heffingen van decentrale overheden; voor Provincies, Gemeenten en Waterschappen geldt een eigen regeling die nagenoeg identiek aan artikel 39 AWR (artikel 229a Provinciewet, 243 Gemeentewet en 133 Waterschapswet).
10. Artikel 39 AWR: In de gevallen waarin het volkenrecht, dan wel naar het oordeel van Onze Minister het internationale gebruik, daartoe noopt, wordt vrijstelling van belastingen verleend. Onze Minister is bevoegd ter zake nadere regelen te stellen (volkenrechtelijke vrijstellingen).
11. Besluit § 2.2.
12. Besluit §2.3 vierde alinea.
13. Besluit § 2.3 goedkeuring: het betreft (1) een goed of dienst met een aanschafprijs van maximaal € 3.100 inclusief omzetbelasting, (2) het goed of de dienst is gedurende tenminste vijf jaar ten goede gekomen aan het doel waarvoor de vrijstelling werd verleend en (3) het betreft geen motorrijtuig of dienst met betrekking tot een motorrijtuig.
14. In bijlage II bij het Besluit zijn deze quota opgenomen: alcoholische dranken, sigaretten en andere tabaksproducten en brandstof voor voertuigen.
15. Besluit § 1.2 derde alinea.
16. Besluit § 4.
17. Besluit § 5.2.1.
18. Besluit § 5.1.
19. Besluit § 2.1.
20. Ten aanzien van prestaties met betrekking tot officiële gebouwen gelden afwijkende regels.
21. Het doel van de energiebelasting is een efficiënt gebruik van energie te stimuleren. De opslag duurzame energie- en klimaattransitie (ODE) is een heffing op het verbruik van aardgas en elektriciteit die ingezet wordt om duurzame energieproductie en de terugdringing van CO2 te financieren.
22. Besluit § 3.1 eerste alinea.
23. § 3.1 Besluit tweede alinea: op grond van het vrije werknemersverkeer binnen de EU komen zij wel voor vrijstelling in aanmerking.
24. §3.2 Besluit: geen duurzaam verblijf houden in Nederland.