



*De nieuwe regeling omtrent kwalificerende
buitenlandse belastingplichtigen een verbetering?*

Naam:	L.A.M. Haans
Studie:	Master Fiscale Economie
Administratienummer:	981269
Afstudeerdatum:	29 augustus 2014
	DZ 4, 14.00 uur
Examencommissie:	mr. S.M.H. Dusarduijn
	prof. dr. P.H.J. Essers

Voorwoord

Deze masterscriptie vormt de afsluiting van mijn studie Fiscale Economie aan Tilburg University. Dit is dan ook een mooi moment om terug te kijken op een aantal erg bijzondere jaren. In 2009 ben begonnen aan de bachelor opleiding Fiscale Economie. De zelfstandigheid die je krijgt op de universiteit beviel mij goed en zo bleek dat ik toe was aan wat meer uitdaging. In het tweede jaar ben ik daarom gestart met het Outreaching programma. Een honorsprogramma gericht op ambitieuze studenten met verschillende achtergronden. Ik ben zo in aanraking gekomen met een groep inspirerende personen met ieder hun eigen bijzondere eigenschappen. Zij hebben daarmee een positieve invloed gehad op mijn persoonlijke ontwikkeling.

Gedurende deze reis der ontwikkeling binnen en buiten Nederland ben ik er langzaamaan achter gekomen waar mijn drijfveren liggen. Zo ben ik na mijn bachelor bij PwC terecht gekomen op de afdeling International Assignments. Hier heb ik de internationale aspecten van de loon- en inkomensbelasting leren kennen. Na diverse gesprekken met mijn collega's is dan ook de keuze voor dit scriptie onderwerp ontstaan. Het schrijven van mijn scriptie heb ik als een leuke en leerzame periode ervaren waarin ik mijn academische kennis en ervaringen uit de praktijk optimaal heb kunnen benutten.

Ik wil hierbij allereerst mijn scriptiebegeleider de heer Essers bedanken voor de goede begeleiding. Hij heeft mij vrij gelaten in het schrijven van deze scriptie, maar gaf op de juiste momenten toch de nodige sturing. Daarnaast wil ik ook mijn vriendinnen, ouders, broer, zus en Arjan bedanken voor hun vertrouwen in mij en daarmee wijze waarop ik in het leven sta en de dingen aan pak.

Lisa Haans

Inhoudsopgave

Voorwoord	i
Lijst met gebruikte afkortingen.....	v
Hoofdstuk 1 Inleiding	1
Paragraaf 1.1. Inleiding	1
Paragraaf 1.2. Onderzoek en probleemstelling	2
Paragraaf 1.3. Zicht op wetgeving	3
Paragraaf 1.4. Verantwoording van de opzet	4
Hoofdstuk 2 De huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001.....	6
Paragraaf 2.1. Inleiding	6
Paragraaf 2.2. Wat houdt de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 in?	6
Paragraaf 2.2.1. De achtergrond van de keuzeregeling.....	6
Paragraaf 2.2.2. Voor wie geldt de keuzeregeling?	7
Paragraaf 2.2.3. Hoe werkt de keuzeregeling?.....	9
Paragraaf 2.3. In hoeverre is art. 2.5 Wet IB 2001 in overeenstemming met de criteria voor goede wetgeving?.....	13
Paragraaf 2.3.1. Wat zijn de bezwaren tegen de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 ten aanzien van het nationale en Europese recht?	13
<i>Paragraaf 2.3.1.1. Het Schumacker-arrest.....</i>	<i>14</i>
<i>Paragraaf 2.3.1.2. Het De Groot-arrest</i>	<i>15</i>
<i>Paragraaf 2.3.1.3. Het Renneberg-arrest</i>	<i>18</i>
<i>Paragraaf 2.3.1.4. Het Gielen-arrest.....</i>	<i>19</i>
<i>Paragraaf 2.3.1.5. Overeenstemming met de belastingverdragen.....</i>	<i>21</i>
<i>Paragraaf 2.3.1.6. De terugneemregeling</i>	<i>24</i>
<i>Paragraaf 2.3.1.7. De inhaalregeling.....</i>	<i>25</i>
<i>Paragraaf 2.3.1.8. Reactie van de staatssecretaris</i>	<i>26</i>
Paragraaf 2.3.2. Verschillende onderdelen van de keuzeregeling getoetst aan de overige criteria voor goede wetgeving	27
<i>Paragraaf 2.3.2.1. De reikwijdte van art. 2.5 Wet IB 2001</i>	<i>28</i>
<i>Paragraaf 2.3.2.2. Het in aanmerking nemen van persoonlijke aftrekposten en de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting</i>	<i>29</i>
<i>Paragraaf 2.3.2.3. Diverse anti-misbruikbepalingen en de reactie van de staatssecretaris</i>	<i>30</i>
Paragraaf 2.4. Samenvattende conclusie	32

Hoofdstuk 3 De nieuwe regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen	35
Paragraaf 3.1. Inleiding	35
Paragraaf 3.2. Wat houdt de nieuwe regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 in?	35
Paragraaf 3.2.1. De achtergrond van de nieuwe regeling	35
Paragraaf 3.2.2. Wie zijn kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen?.....	36
Paragraaf 3.2.3. De vaststelling van het inkomen	36
Paragraaf 3.2.4. De inkomensverklaring.....	37
Paragraaf 3.2.5. Tegemoetkomingen voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige	38
Paragraaf 3.3. Verschillende aspecten van de regeling omtrent kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen getoetst aan de criteria voor goede wetgeving.....	39
Paragraaf 3.3.1. Het ontbreken van overgangsrecht	39
Paragraaf 3.3.2. De reikwijdte van de bepaling	40
Paragraaf 3.3.3. De inkomenseis.....	42
Paragraaf 3.3.4. De inkomensverklaring.....	45
Paragraaf 3.3.5. Verschillende tegemoetkomingen.....	47
Paragraaf 3.4. Samenvattende conclusie	48
Hoofdstuk 4 In hoeverre is de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 een verbetering ten opzichte van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 bekeken vanuit de criteria voor goede wetgeving?	51
Paragraaf 4.1. Inleiding	51
Paragraaf 4.2. Verschillen en overeenkomsten tussen beide regelingen.....	51
Paragraaf 4.2.1. De mogelijkheid om de regeling toe te passen	51
Paragraaf 4.2.2. De wijze waarop het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige in aanmerking wordt genomen.....	53
Paragraaf 4.3. Tussenconclusie	54
Hoofdstuk 5 Hoe wordt in andere EU-landen de jurisprudentie van het HvJ toegepast.....	56
Paragraaf 5.1. Inleiding	56
Paragraaf 5.2. België	56
Paragraaf 5.3. Duitsland	59
Paragraaf 5.4. Oostenrijk.....	61
Paragraaf 5.5. Tussenconclusie	62
Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen	65
Paragraaf 6.1. Inleiding	65

Paragraaf 6.2. De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 ter vervanging van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001	65
Paragraaf 6.3. Aanbevelingen	66
Literatuurlijst	68
Boeken & Artikelen	68
Overige	69
Jurisprudentielijst	71
Hof van Justitie van de Europese Unie, Hoge Raad & Gerechtshoven	71
Kamerstukken.....	71
Besluiten.....	71
Overige	72
Bijlage 1 Wettekst art. 7.8 Wet IB 2001.....	73
Bijlage 2 België	76
Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992	76
Bijlage 3 Duitsland	79
Einkommensteuergesetz.....	79
Bescheinigung EU/EWR.....	80
Onderdeel 3: Oostenrijk.....	85
Einkommensteuergesetz 1988.....	85
Formular E9.....	85

Lijst met gebruikte afkortingen

Art.	Artikel
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
EER	Europese Economische Ruimte
EG-verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
EStG	Einkommensteuergesetz (Duitsland)
EStG 1988	Einkommensteuergesetz 1988 (Oostenrijk)
EU	Europese Unie
EUR	Euro
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Jo.	Juncto
Kamerstukken II	Kamerstukken Tweede Kamer
NDFR	Nederlandse documentatie Fiscaal Recht
Nr.	Nummer
P.	Pagina
R.o.	Rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad voor het Koninkrijk der Nederlanden
Stcrt.	Staatscourant
Uitv.besl. IB 2001	Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting 2001
Uitv.besl. LB 1965	Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1956
V-N	Vakstudie Nieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
WIB 1992	Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992

Hoofdstuk 1 Inleiding

Paragraaf 1.1. Inleiding

Met het openstellen van de Europese grenzen is het voor de inwoners van de verschillende lidstaten van de Europese Unie steeds makkelijker geworden om over de grens te gaan werken. Daarnaast worden door de toenemende globalisering naast kapitaal ook steeds vaker arbeidskrachten naar andere landen gehaald. Ook in Nederland zijn er bedrijven die om verschillende redenen arbeidskrachten aantrekken vanuit het buitenland. Omdat deze arbeidskrachten in Nederland werken maar in een ander land wonen of slechts voor een korte periode in Nederland werkzaam zijn en zij daarbij sterke banden houden met het land van herkomst, kwalificeren zij in Nederland vaak niet als binnenlandse belastingplichtigen. Zij verdienen vaak echter nagenoeg hun gehele inkomen in Nederland, de werkstaat.

Een dergelijke situatie kan leiden tot ongewenste gevolgen omdat bij gebrek aan voldoende inkomen in de woonstaat het risico bestaat op verlies van bepaalde fiscale faciliteiten. Denk hierbij aan de hypotheekrenteaftrek en tegemoetkomingen welke rekening houden met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige, de werkstaat zal hier namelijk in beginsel geen rekening mee houden.

De situatie waarin een werknemer nagenoeg zijn gehele inkomen in de werkstaat verdient was ook aan de orde in het Schumackerarrest¹. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ) oordeelde dat in principe de woonstaat de persoonlijke situatie van de werknemer in aanmerking dient te nemen. De werkstaat dient pas persoonlijke tegemoetkomingen te geven wanneer de belastingplichtige in de woonstaat geen inkomsten van betekenis heeft en in de werkstaat het grootste gedeelte² van het inkomen wordt gegenereerd.

Het Schumackerarrest heeft geleid tot de invoering van de keuzeregeling³ met de intrede van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).⁴ In het huidige art. 2.5 Wet IB 2001 is voor bepaalde buitenlandse belastingplichtigen⁵ de mogelijkheid opgenomen om te kiezen voor hetzelfde regime dat geldt voor binnenlandse belastingplichtigen. Deze buitenlandse belastingplichtigen kunnen

¹ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

² Het gaat om nagenoeg het gehele inkomen wat zoals in de literatuur wordt aangenomen neer komt op 90% of meer van het totale inkomen.

³ Art. 2.5 Wet IB 2001.

⁴ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 79-81.

⁵ Dit betreft inwoners van andere lidstaten van de Europese Unie, de BES-eilanden en inwoners van landen waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.

hierdoor gebruik maken van de Nederlandse persoonsgebonden aftrekposten⁶ en de heffingskortingen⁷.

Met de invoering van de keuzeregeling is getracht aan te sluiten bij het Schumacker-arrest. Echter aanvullende jurisprudentie van het HvJ zoals het De Groot-arrest⁸ en het Renneberg-arrest⁹ heeft geleid tot de vragen omtrent de houdbaarheid van huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 en omtrent een eventuele herziening. Arresten van de Hoge Raad¹⁰ over de verdragsrechtelijke verenigbaarheid van de keuzeregeling hebben deze discussie doen versterken.

Het huidige art. 2.5 Wet IB 2001 leidt tot strijdigheid met het Europese recht en staat op gespannen voet met de belastingverdragen. Zoals blijkt uit het wetsvoorstel Belastingplan 2014¹¹ zal daarom de keuzeregeling met ingang van 1 januari 2015 komen te vervallen. De huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 wordt vervangen door een regeling die ziet op kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen welke wordt neergelegd in art. 7.8 Wet IB 2001. Hiermee wordt beoogd de strijdigheid met het Europese recht en de belastingverdragen op te heffen.

Paragraaf 1.2. Onderzoek en probleemstelling

In dit onderzoek wordt gekeken naar de invoering van art. 7.8 Wet IB 2001 ter vervanging van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. De volgende probleemstelling is hierbij tot stand gekomen:

In hoeverre is de nieuwe regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen een verbetering ten opzichte van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001?

De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 is onder andere ingevoerd om, zoals besproken de strijdigheid met de jurisprudentie van het Hof van Justitie en de Hoge Raad op te heffen. Om te kunnen beoordelen of de nieuwe regeling een verbetering is zal niet alleen gekeken worden naar de overeenstemming met het Europese recht en de belastingverdragen maar zal ook de regeling op zich

⁶ Hoofdstuk 6 Wet IB 2001.

⁷ Hoofdstuk 8 Wet IB 2001.

⁸ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*).

⁹ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*).

¹⁰ Dit ziet met name op het zogenoemde grensambtenarenarrest, HR 12 maart 1980, nr. 19 180, BNB 1980/170.

¹¹ Wet van 18 december 2013, Stb. 2013, 565.

worden getoetst aan de criteria voor goede wetgeving. In dit onderzoek zal bij de kwaliteitseisen voor het overheidsoptreden via wetgeving worden aangesloten.¹²

Paragraaf 1.3. Zicht op wetgeving

In 1991 is door de Tweede Kamer de Nota ‘Zicht op wetgeving’¹³ gepubliceerd met daarin diverse kwaliteitseisen waaraan wetgeving dient te voldoen. Deze eisen worden gebruikt om te beoordelen in hoeverre nieuwe regelgeving noodzakelijk is en op welke wijze de regeling dient te worden ingericht. Ook zijn deze kwaliteitseisen van belang bij het achteraf evalueren van een wet.¹⁴ De verschillende kwaliteitseisen hangen samen en zullen elkaar ook overlappen. Daarnaast kan er een zekere spanning tussen de afzonderlijke eisen bestaan, het juiste evenwicht zal dan gevonden moeten worden.¹⁵

De kwaliteitseisen waaraan wetgeving zou moeten voldoen zijn als volgt uiteengezet:

a. Rechtmatigheid en verwerking van rechtsbeginselen;

Wetten mogen niet in strijd komen met geschreven regels van een hogere orde. Er moet overeenstemming zijn met de Grondwet, het internationaal recht en het Europese recht. Daarnaast dient wetgeving ook in overeenstemming te zijn met algemene rechtsbeginselen zoals het rechtszekerheidsbeginsel.¹⁶

b. Doeltreffendheid en doelmatigheid;

Wetgeving moet tot de verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen leiden. Daarbij moet sprake zijn van doelmatigheid en mag er geen sprake zijn van inefficiëntie. Eventuele onbedoelde negatieve neveneffecten mag men niet uit het oog verliezen en belangrijk is dat de doelstellingen vooraf helder en volledig worden geformuleerd, bijvoorbeeld in een toelichting.¹⁷

c. Subsidiariteit en evenredigheid;

De centrale overheid dient waar mogelijk zo veel mogelijk verantwoordelijkheden bij decentrale overheden en maatschappelijke organisaties te laten. De centrale overheid dient zich te beperken tot het scheppen van randvoorwaarden en het stellen van minimum-eisen. De overheid realiseert daarmee meer indirect en interactief met de samenleving haar beleid en moet ruimte laten voor het zelfregulerend vermogen van burgers en maatschappelijke organisaties. Het evenredigheidsbeginsel, ook vaak als het proportionaliteitsbeginsel aangeduid, vereist een redelijke verhouding tussen de baten

¹² De kwaliteitseisen kwamen aan de orde in de nota ‘Zicht op wetgeving’, Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2 en werden herhaald in de nota ‘Wetgevingskwaliteitsbeleid en wetgevingsvisitatie’, Kamerstukken II 2000/01, 27 475, nr. 2 en de nota ‘Integraal wetgevingsbeleid’, Kamerstukken II 2008/09, 31 371, nr. 1.

¹³ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2.

¹⁴ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 23.

¹⁵ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 23.

¹⁶ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 24 en 25.

¹⁷ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 25.

en lasten die uit een regeling voortvloeien. Zo mag wetgeving niet resulteren in onevenredige belasting van bepaalde groepen burgers zonder een dergelijk nadeel te compenseren.¹⁸

d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;

Handhaafbaarheid betreft de mogelijkheid de naleving van wettelijke regels af te dwingen. De verschillende wijzen van sanctionering dienen hierbij in ogenschouw te worden gehouden. Ook aan de uitvoerbaarheid van een regeling dient voldoende aandacht te worden gegeven. Er dient gelet te worden op de mate waarin nieuwe regels conflicten kunnen opwekken en gevoelig zijn voor fraude. De kosten van de handhaafbaarheid en de uitvoerbaarheid dienen daarbij zo beperkt mogelijk te blijven.¹⁹

e. Onderlinge afstemming;

Dit betreft de onderlinge afstemming van regels binnen een rechtsstelsel. Regelingen kunnen namelijk een verschillend onderwerp betreffen, maar toch op elkaar inwerken. Wetgeving mag geen tegenstrijdige eisen stellen aan burgers. Dit kan door coördinatie of integratie verholpen worden. Ook harmonisatie kan gewenst zijn. Er mag namelijk geen onnodige en ongewenste verscheidenheid ten aanzien van dezelfde of verwante kwesties bestaan.²⁰

f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

Het dient voor de degenen die met de regels worden geconfronteerd duidelijk te zijn wat de wetgever wil en bedoelt en wat zij mogen of moeten doen of dienen na te laten. Dit ziet dus op de structuur en vormgeving van de wet.²¹

Paragraaf 1.4. Verantwoording van de opzet

Aan de hand van verschillende deelvragen zal een antwoord worden gegeven op de hierboven geschetste probleemstelling. Allereerst wordt in hoofdstuk 2 gekeken wat de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 inhoudt. Er wordt daarbij gekeken naar de achtergrond, de belastingplichtigen welke kunnen opteren voor de toepassing van regels voor binnenlandse belastingplichtigen en de werking van de keuzeregeling. De houdbaarheid van art. 2.5 Wet IB 2001 zal getoetst worden door te kijken naar de criteria voor goede wetgeving. Allereerst wordt daarbij specifiek in gegaan op de eerste eis. Er wordt besproken wat de bezwaren zijn van de huidige keuzeregeling op grond van jurisprudentie van het HvJ en de Hoge Raad. Vervolgens zullen verschillende onderdelen van art. 2.5 Wet IB 2001 getoetst worden aan de overige criteria voor goede wetgeving. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvattende conclusie.

¹⁸ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 26 en 27.*

¹⁹ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 27-29.*

²⁰ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 29.*

²¹ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 30.*

In hoofdstuk 3 komt de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 aan de orde. Door te kijken naar de verschillende onderdelen van de regeling wordt besproken wat de regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen inhoudt. Ook art. 7.8 Wet IB 2001 wordt getoetst aan de criteria voor goede wetgeving. Op grond van de verschillende onderdelen van de regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 zal worden gekeken in hoeverre wordt voldaan aan deze kwaliteitseisen. Ook hoofdstuk 3 wordt afgesloten met een samenvattende conclusie.

In hoofdstuk 4 zal de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 worden vergeleken met de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Beide regelingen zijn getoetst aan de criteria voor goede wetgeving en zo wordt geconcludeerd in hoeverre art. 7.8 Wet IB 2001 een verbetering zal zijn.

De problematiek omtrent het in aanmerking nemen van de persoonlijke aftrekposten van de grensarbeider speelt uiteraard in meer EU-landen. In hoofdstuk 5 zal dan ook gekeken worden hoe in andere EU-landen hiermee om wordt gegaan. België, Duitsland en Oostenrijk komen hierbij aan bod. Hoofdstuk 5 wordt gevolgd door het laatste hoofdstuk, hoofdstuk 6, hier volgt een samenvattende conclusie en wordt een antwoord gegeven op de probleemstelling. Afgesloten wordt met de persoonlijke stellingname en diverse aanbevelingen.

Hoofdstuk 2 De huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001

Paragraaf 2.1. Inleiding

In dit hoofdstuk staat de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 centraal. In de volgende paragraaf zal ik allereerst bespreken wat de keuzeregeling inhoudt. Vervolgens wordt de huidige keuzeregeling getoetst aan de criteria voor goede wetgeving. In het eerste deel van deze paragraaf wordt gekeken naar de overeenstemming van de regeling met de jurisprudentie van het HvJ en de Hoge Raad, daarnaast komen specifiek de terugneemregeling, de inhaalregeling en de reactie van de staatssecretaris aan bod. In het tweede gedeelte worden verschillende onderdelen van de keuzeregeling getoetst aan de overige criteria voor goede wetgeving. Het hoofdstuk wordt uiteindelijk afgesloten met een samenvattende conclusie in de laatste paragraaf.

Paragraaf 2.2. Wat houdt de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 in?

In deze paragraaf wordt allereerst de achtergrond van de keuzeregeling besproken. Daarnaast wordt gekeken naar de verschillende groepen belastingplichtigen welke kunnen kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. In paragraaf 2.2.3 wordt ten slotte beschreven hoe de keuzeregeling uitwerkt.

Paragraaf 2.2.1. De achtergrond van de keuzeregeling

In art. 2.1 Wet IB 2001 wordt bepaald welke personen belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting. Dit zijn natuurlijke personen die in Nederland wonen, binnenlandse belastingplichtigen, of natuurlijke personen die niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten, buitenlandse belastingplichtigen. Een buitenlandse belastingplichtige is in Nederland belastingplichtig voor bepaalde bronnen die in Nederland worden genoten. Een belangrijk verschil in de behandeling van de twee groepen belastingplichtigen is gelegen in het feit dat een buitenlandse belastingplichtige geen recht heeft op de Nederlandse persoonlijke aftrekposten van hoofdstuk 6 Wet IB 2001 en de heffingskortingen van hoofdstuk 8 Wet IB 2001. Vragen omtrent dit verschil in behandeling kwamen voor het eerst aan de orde in het Schumacker-arrest.²²

Op grond van het Schumacker-arrest²³ is een lidstaat gehouden persoonlijke aftrekposten in aanmerking te nemen indien een buitenlandse belastingplichtige zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen (i.e. er wordt gesproken over percentage van 90 of meer) in Nederland geniet. Vaak zal de belastingplichtige in zijn woonstaat over onvoldoende inkomen beschikken om daar zijn persoonlijke

²² HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

²³ In paragraaf 2.3.1.1. wordt het Schumacker-arrest verder uitgewerkt. .

situatie in aanmerking te kunnen nemen en moet de werkstaat daarom in deze aftrekmogelijkheid voorzien. Zoals besproken in hoofdstuk 1 is het Schumacker-arrest de aanleiding geweest voor Nederland om zijn wetgeving in overeenstemming te brengen met de rechtspraak van het HvJ. Hiertoe is de keuzeregeling²⁴ in de Wet IB 2001 geïntroduceerd.

Door middel van deze keuzeregeling wordt aan de buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid geboden om te kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Hierbij dient benadrukt te worden dat wanneer hiervoor gekozen wordt deze belastingplichtige geen binnenlandse belastingplichtige wordt²⁵. Hij blijft buitenlands belastingplichtig en kan dus geen gebruik maken van de door Nederland gesloten belastingverdragen. Kemmeren²⁶ is echter van mening dat de belastingplichtige die van het keuzerecht gebruik heeft gemaakt als fictief inwoner van Nederland moet worden aangemerkt. Dit zou vervolgens ook betekenen dat deze belastingplichtige als inwoner in de zin van de Nederlandse belastingverdragen worden aangemerkt. Mijns inziens kan de operende buitenlandse belastingplichtige niet worden aangemerkt als fictief binnenlands belastingplichtige. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt allereerst dat het niet de bedoeling van de wetgever is om de bepaling van art. 2.5 Wet IB 2001 zo uit te leggen. Daarnaast leidt de toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001 er slechts toe dat de regels voor binnenlandse belastingplichtigen worden toegepast, dit maakt van de buitenlandse belastingplichtige nog geen inwoner van Nederland. Ook de plaats die art. 2.5 Wet IB 2001 in neemt in de wet wijst er op dat van fictief inwonerschap geen sprake kan zijn, art. 2.5 Wet IB 2001 regelt slechts de heffingsgrondslag.

Paragraaf 2.2.2. Voor wie geldt de keuzeregeling?

Op grond van art. 2.5, lid 1 Wet IB 2001 komen drie groepen niet-inwoners in aanmerking om te kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Het betreft de volgende groepen:

1. De binnenlandse belastingplichtige die niet gedurende het gehele kalenderjaar in Nederland woont;
2. De buitenlandse belastingplichtige die als inwoner van een aangewezen mogendheid in de belastingheffing van die mogendheid worden betrokken;
3. Een persoon die niet belastingplichtig is en die indien hij/zij kiest voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen wordt aangemerkt als partner van een belastingplichtige.

²⁴ Het huidige art. 2.5 Wet IB 2001.

²⁵ *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727 nr. 3, p. 79.

²⁶ E.C.C.M. Kemmeren, Hoofdstuk 12 Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001' in A.C. Rijkers & H. Vording, 'Vijf jaar Wet IB 2001' Deventer: Kluwer 2006.

De eerste groep ziet op emigranten en immigranten. Voor deze groep bestaat geen recht op de heffingskorting zoals blijkt uit art. 2.7, lid 2 Wet IB 2001. Door gebruik te maken van de keuzeregeling wordt de binnenlandse belastingplichtige in het jaar van emigratie of immigratie geacht het gehele kalenderjaar binnenlands belastingplichtig te zijn waardoor hij ook recht heeft op de heffingskortingen.²⁷

De tweede groep die in aanmerking komt voor het keuzerecht op grond van art. 2.5, lid 1 Wet IB 2001 betreft buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een andere lidstaat van de EU, de BES-eilanden²⁸ of van een bij ministeriële regeling aangewezen andere mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Daarnaast moeten deze belastingplichtigen ook als inwoner in de belastingheffing van die lidstaat, de BES-eilanden of mogendheid worden betrokken. De bepaling omtrent de uitwisseling van inlichtingen is opgenomen zodat, bij twijfel, in het buitenland om informatie gevraagd kan worden over bijvoorbeeld de persoonlijke aftrekposten die eventueel al bij de partner in de woonstaat in aanmerking zijn genomen.

De laatste groep niet-inwoners heeft betrekking op de in het buitenland wonende personen²⁹ zonder inkomen in Nederland. Zij komen in aanmerking voor het keuzerecht als zij daardoor als partner van een belastingplichtige worden aangemerkt. Zonder deze bepaling zou deze persoon niet als partner kunnen worden aangemerkt. Art. 1.2, lid 4 Wet IB 2001 bepaalt namelijk dat een persoon die geen inwoner is van Nederland en niet kiest voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige niet als partner wordt aangemerkt. Door deze bepaling komen partners in aanmerking voor de mogelijkheid van art. 2.17 Wet IB 2001 om gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de gezamenlijke grondslag sparen en belegen onderling vrij te verdelen. Ook kan zo de niet- of weinig verdienende partner van een buitenlandse belastingplichtige in aanmerking komen voor de verhoging van de heffingskorting van art. 8.9 Wet IB 2001.³⁰

Buiten de hierboven beschreven groepen is er een aantal belastingplichtigen die zonder te kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige toch in aanmerking komen voor bepaalde faciliteiten. Inwoners van België, Suriname, Aruba, Curaçao en Sint Maarten hebben op grond van de specifieke non-discriminatiebepalingen die in de belastingverdragen tussen Nederland en die landen zijn

²⁷ J.A.W. Vrolijk, NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 2.5 Wet IB 2001 Keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen, aantekening 5.

²⁸ De BES-eilanden zijn: Bonaire, Sint Eustatius en Saba.

²⁹ Op grond van het besluit van de Staatssecretaris van 30 november 2001, nr. CCP2001/3035M, V-N 2001/65.2, p. 6681 dient deze persoon inwoner te zijn van een andere EU-lidstaat of een in art. 3 Uitv.reg. IB 2001 aangewezen mogendheid.

³⁰ P.H.J. Essers en M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer 2014, IB.2.2.2.B Keuzerecht ook voor de partner.

opgenomen recht op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen op grond van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners van Nederland.³¹ Inwoners van Duitsland van wie het gehele inkomen of als deze persoon getrouwd is het gehele inkomen van beide echtgenoten, voor ten minste 90% ter belastingheffing is toegewezen aan Nederland, hebben recht op tegemoetkomingen uit hoofde van een huwelijk, het aantal kinderen en de leeftijd, tegemoetkomingen ter zake van betalingen ter voorziening in het levensonderhoud van de gewezen of duurzaam gescheiden levende echtgenoot of echtgenote, tegemoetkomingen in verband met buitengewone lasten ter zake van bevalling, ziekte, invaliditeit en overlijden en tegemoetkomingen ter zake van een opleiding of studie voor een beroep van de natuurlijke persoon en diens echtgenoot dan wel echtgenote.³² Daarnaast hebben, op grond van een uitspraak van Hof Den Bosch³³, buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een EU/EER lidstaat die in Nederland tegenwoordige arbeid verrichten buiten de keuzeregeling om ook recht op het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting. Dit geldt met ingang van 1 januari 2009 ook voor de doorwerkbonus en inkomensafhankelijke combinatiekorting.

Paragraaf 2.2.3. Hoe werkt de keuzeregeling?

Degene die van het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 gebruik maakt komt in aanmerking voor alle faciliteiten waarop ook een binnenlandse belastingplichtige recht heeft. Dit betreft onder andere de heffingskortingen, de persoonsgebonden aftrek, de hypotheekrenteaftrek en het heffingvrij vermogen. De belastingplichtige wordt voor zijn gehele wereldinkomen in de belastingheffing betrokken, voor de bestanddelen waarover Nederland op grond van de nationale wet niet kan heffen of welke op grond van het belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet aan Nederland zijn toegewezen wordt een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verleend.

Delegatiebepalingen

Op grond van art. 2.5, lid 5 Wet IB 2001 kunnen bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld omtrent de vermindering en de verrekening van Nederlandse belasting voor het deel van het inkomen dat niet tot de Nederlandse grondslag behoort en het deel van het inkomen waarover op grond van het belastingverdrag geen heffingsrecht aan Nederland toekomt. Deze regels zijn opgenomen in art. 2 t/m 10 Uitv.besl. IB 2001.³⁴ Uit deze artikelen blijkt dat de vermindering op grond van de voorkoming van dubbele belasting wordt bepaald volgens de evenredigheidsmethode (ook wel vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud genoemd). Hierbij worden de heffingskortingen, de persoonsgebonden aftrek en het heffingvrij vermogen verrekend in de verhouding van het Nederlandse inkomen ten opzichte van het wereldinkomen. Deze berekenwijze

³¹ Art. 26, par 2 Verdrag Nederland – België, art. 25, lid 2 Verdrag Nederland-Suriname en art. 39 BRK.

³² Art. 1 aanvullend protocol bij het Verdrag Nederland-Duitsland.

³³ Hof Den Bosch, 21 december 2006, nr. 04/02152, V-N 2007/18.8.

³⁴ Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 9.1.

komt ook terug in lid 2 van art. 2.5 Wet IB 2001. De meeste andere EU-lidstaten verlenen hun inwoners op ongeveer dezelfde wijze voorkoming van dubbele belasting en zo wordt er in totaal slechts éénmaal een bedrag in aftrek genomen³⁵. Daarnaast wordt door het wereldinkomen in aanmerking te nemen bereikt dat over het Nederlandse inkomen het marginale tarief wordt toegepast, dit is het zogenoemde progressievoorbehoud.

Bij de berekening van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt uitgegaan van de evenredigheidsbreuk op basis van de gezamenlijke methode. Dit houdt in dat alle niet-Nederlandse inkomsten samen worden geteld en vervolgens worden afgezet tegen het wereldwijde inkomen en de daarover berekende inkomstenbelasting. De regeling wijkt af van de regeling voor binnenlandse belastingplichtigen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 waar de vermindering per land wordt bepaald.

Omdat de vermindering van de aan de kiezende buitenlandse belastingplichtige toegekende aftrekposten naar evenredigheid wordt verdeeld over het Nederlandse inkomen en het in het buitenland verworven inkomen, is de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige dus vooral voordelig voor personen die een substantieel deel van hun wereldinkomen in Nederland genieten.

Ter illustratie volgt hierbij een voorbeeld:

Meneer X woont in België en heeft daar een jaarinkomen van EUR 15.000. Meneer X werkt ook in Nederland en verdient daar jaarlijks EUR 45.000. De heer X heeft daarnaast een persoonlijke aftrekpost van EUR 2.000. In Nederland heeft hij geopteerd voor de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. De belasting over het belastbare inkomen uit werk en woning bedraagt EUR 19.000 en de heffingskorting bedraagt 2.100. De vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt als volgt berekend:

$$\frac{EUR\ 15.000}{EUR\ 60.000} \times EUR\ 16.900 = EUR\ 4.225$$

Voor een binnenlandse belastingplichtige zou de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting als volgt berekend worden:

$$\frac{EUR\ 15.000}{EUR\ 58.000} \times EUR\ 19.000 = EUR\ 4.914$$

³⁵ Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 1.4 en 1.8.

Uit bovenstaande voorbeelden blijkt duidelijk het verschil tussen beide berekeningswijzen. Bij de binnenlandse belastingplichtige wordt de persoonsgebonden aftrek namelijk volledig aan het Nederlandse inkomen toegerekend en wordt de belasting niet eerst verminderd met de heffingskorting.

Bepalingen welke zijn uitgesloten of juist van toepassing blijven

Art. 2.5 Wet IB 2001 bevat een aantal anti-misbruikbepalingen. Allereerst wordt in de laatste volzin van art. 2.5, lid 1 Wet IB 2001 bepaald dat de persoonsgebonden aftrek en de negatieve inkomsten uit gemeenschappelijke inkomensbestanddelen buiten aanmerking blijven voorzover deze bij de partner bij de belastingheffing in de woonstaat of op de BES-eilanden in aanmerking kunnen worden genomen. Hiermee moet voorkomen worden dat zowel in de woonstaat als in Nederland deze posten in mindering kunnen worden gebracht. Daarbij wijst het woord ‘kunnen’ er op dat het niet van belang is of de partner deze bestanddelen ook daadwerkelijk in aftrek heeft gebracht. Dit heeft de bewijspositie van de inspecteur vergemakkelijkt.³⁶

Verder is art. 2.5, lid 2 Wet IB 2001 opgenomen om oneigenlijk gebruik van de keuzeregeling te voorkomen. Het gaat hierbij om situaties waarbij de zogenoemde emigratieheffing wordt ontgaan door in het jaar van emigratie te kiezen voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. De belastingplichtige die emigreert bezit (vermogens)bestanddelen waarop een fiscale claim rust. De bepalingen genoemd in lid 2 geven bij emigratie aanleiding tot belastingheffing en blijven daarom van toepassing. Ook wordt in het tweede lid bepaald dat een aantal bepalingen van hoofdstuk 7 van toepassing blijft ondanks dat gekozen wordt voor de behandeling als binnenlands belastingplichtige. Zonder deze bepaling zou toepassing van deze artikelen kunnen worden ontgaan door in het betreffende jaar te kiezen voor binnenlandse belastingplicht.³⁷

Ten derde wordt in art. 2.5, lid 2 Wet IB 2001 beoogd cumulatie van tegemoetkomingen te voorkomen. Bij de binnenlandse belastingplichtige gaat de vermindering van de inkomstenbelasting ter voorkoming van dubbele belasting vóór op de vermindering van belasting met de heffingskorting.³⁸ Zoals eerder besproken wordt de heffingskorting op deze wijze dus geheel toegerekend aan de belasting over het binnenlandse deel van het inkomen. Deze benadering geldt niet voor buitenlandse belastingplichtigen die kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Voor hen vindt een evenredige toerekening plaats van de heffingskorting aan het buitenlandse inkomen en het overige inkomen. De opterende buitenlandse belastingplichtige krijgt namelijk een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting die berekend wordt over de verschuldigde

³⁶ J.A.W. Vrolijk, NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 2.5 Wet IB 2001 Keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen, aantekening 8.1.

³⁷ J.A.W. Vrolijk, NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 2.5 Wet IB 2001 Keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen, aantekening 8.2.

³⁸ Zie art. 2.5, lid 2 jo. 2.7, lid 1 en 2 Wet IB 2001.

belasting verminderd met een evenredig deel van de heffingskorting.³⁹ De achterliggende gedachte hiervan is dat deze buitenlandse belastingplichtige al in zijn woonland vergelijkbare faciliteiten verkrijgt.⁴⁰

Terugneemregeling

In lid 3 van art. 2.5 Wet IB 2001 wordt bepaald dat wanneer niet langer geopteerd wordt voor de keuzeregeling een terugname plaats vindt van de negatieve buitenlandse inkomensbestanddelen die ten laste zijn gekomen van het Nederlandse inkomen. De terugname ziet op de negatieve bedragen die in de laatste 8 jaar ten laste van het inkomen zijn gekomen en die niet behoren tot de Nederlandse inkomsten volgens art. 7.1 Wet IB 2001 en de negatieve bedragen die daartoe wel behoren maar waarover het heffingsrecht op grond van een belastingverdrag niet aan Nederland is toegewezen. Op aftrekposten die verband houden met de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de belastingplichtige wordt niet teruggekomen evenmin als op de heffingskorting. Tevens geldt de bijtelplicht niet met betrekking tot negatieve bedragen uit kalenderjaren van binnenlandse belastingplicht.⁴¹

De terugname vindt plaats voorafgaand aan het jaar waarin art. 2.5 Wet IB 2001 niet meer wordt toegepast. Wanneer de aanslag over het jaar waarin die sanctiebepaling wordt toegepast al is vastgesteld, wordt het niet langer kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtige gezien als een nieuw feit op grond waarvan de inspecteur een navorderingsaanslag kan opleggen.⁴²

De sanctiebepaling is van toepassing in de gevallen waarin niet langer wordt geopteerd voor de regeling. Het gaat hierbij om situaties waarin de belastingplichtige nog wel zou kunnen kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige maar daar bewust van afziet. De negatieve inkomsten welke zijn ontstaan gedurende de perioden waarin de buitenlandse belastingplichtige die voor de regeling van art. 2.5 Wet IB 2001 opteert nog binnenlandse belastingplichtige was vallen niet onder de sanctieregeling zoals blijkt uit de tweede volzin van het derde lid.⁴³

De terugnameregeling wordt op grond van art. 2.5, lid 4 Wet IB 2001 uitgebreid. De aanslag van het jaar waarin de terugnameregeling wordt geëffectueerd wordt namelijk verhoogd met een bedrag ter grootte van het bedrag van de belastingkorting voor verlies uit aanmerkelijk belang dat ten laste van

³⁹ Zie art. 3, lid 6, art. 7, lid 6 en art. 9, lid 4 Uitv.besl. IB 2001.

⁴⁰ Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 6.4.

⁴¹ P.H.J. Essers en M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer 2014. IB.2.2.2.E Tegengaan oneigenlijk gebruik keuzerecht.

⁴² Besluit van 13 februari 2001, nr. CPP2000/3210M, BNB 2001/187 V-N 2001/65.2, vraag en antwoord B.2.2.f.

⁴³ Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 7.

box 1 of premies volksverzekeringen is gekomen. Deze verhoging zal plaatsvinden indien de korting in een van de acht voorafgaande jaren de verschuldigde belasting heeft verminderd.⁴⁴

Doorschuif- en inhaalregeling

Indien in een jaar het buitenlandse inkomen waarvoor een vermindering moet worden verleend groter is dan het wereldinkomen is in art. 5 Uitv.besl. IB 2001 bepaald dat het deel van dat buitenlandse inkomen dat het wereldinkomen overtreft naar het volgende jaar wordt overgebracht. Dit is de zogenoemde doorschuifregeling.⁴⁵ Verder regelt art. 6 Uitv.besl. IB 2001 de situatie waarbij negatief buitenlands inkomen ten laste van het Nederlandse inkomen wordt gebracht. Via de zogenoemde inhaalregeling wordt dit bedrag naar een later jaar overgebracht. Tot het bedrag dat ten laste van het Nederlandse (wereld)inkomen is gebracht wordt indien in een later jaar positief buitenlands inkomen wordt behaald geen voorkoming van dubbele belasting verleend.⁴⁶

Paragraaf 2.3. In hoeverre is art. 2.5 Wet IB 2001 in overeenstemming met de criteria voor goede wetgeving?

Zoals besproken in hoofdstuk 1 zijn er door de Tweede Kamer diverse kwaliteitseisen aan het overheidsoptreden via wetgeving gesteld.⁴⁷ Dit zijn de volgende eisen:

- a. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen;
- b. Doeltreffendheid en doelmatigheid;
- c. Subsidiariteit en evenredigheid;
- d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
- e. Onderlinge afstemming;
- f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

In deze paragraaf zullen verschillende onderdelen en aspecten van de huidige keuzeregeling in art. 2.5 Wet IB 2001 worden getoetst aan deze kwaliteitseisen.

Paragraaf 2.3.1. Wat zijn de bezwaren tegen de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 ten aanzien van het nationale en Europese recht?

In deze paragraaf zal de eerste kwaliteitseis nader uitgewerkt worden. Er wordt stil gestaan bij de verschillende bezwaren ten aanzien van de huidige keuzeregeling op grond van de jurisprudentie van het HvJ en de Hoge Raad. Aan de hand van deze arresten wordt gekeken naar art. 2.5 Wet IB 2001 en de anti-misbruikbepalingen waarbij met name de terugneemregeling en de inhaalregeling aan bod komen. Ook de reactie van de staatssecretaris zal besproken worden.

⁴⁴ Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 8.

⁴⁵ Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 9.5.

⁴⁶ Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 9.6.

⁴⁷ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 23.*

Paragraaf 2.3.1.1. Het Schumacker-arrest⁴⁸

Door het HvJ is op 14 februari 1995 het Schumacker-arrest gewezen. Het arrest ziet op het verschil in behandeling tussen inwoners en niet-inwoners en is zoals eerder besproken de aanleiding geweest voor de invoering van art. 2.5 Wet IB 2001.

De heer Schumacker woonde in 1988 en 1989 in België maar werkte in Duitsland. Zijn echtgenote ontving in 1988 een werkloosheidsuitkering in België en had in 1989 geen inkomen. Op basis van de Duitse fiscale wetgeving kwam de heer Schumacker als niet-inwoner niet in aanmerking voor het splittingtarief voor gehuwden, een voordelige tariefgroep welke was voorbehouden aan inwoners. De heer Schumacker stelde dat door Duitsland hem als niet-ingezetene ten onrechte faciliteiten werden onthouden die volgens de Duitse wetgeving wel toekwamen aan ingezetenen van Duitsland en betoogde dat dit in strijd was met het vrije verkeer van werknemers (thans art. 45 VwEU).

Door het HvJ wordt gesteld dat het in de regel niet discriminerend is dat een niet-ingezetene niet in aanmerking komt voor bepaalde belastingvoordelen die aan een ingezetene worden verleend, deze twee categorieën belastingplichtigen bevinden zich namelijk niet in een vergelijkbare situatie. Dit verandert wanneer de niet-inwoner geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke situatie. Zo werd geoordeeld dat er sprake was van discriminatie:

“38. In het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen verwerft in een andere Lid-Staat dan de woonstaat, is de discriminatie gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden.”

Er kan worden aangenomen dat dit arrest leidt tot een dubbele toets.⁴⁹ Allereerst dient te worden voldaan aan het inkomenscriterium; nagenoeg het gehele gezinsinkomen dient in de andere lidstaat dan de woonstaat te worden verdiend. Daarnaast geldt dat de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige wegens een onvoldoende belastbare grondslag. Indien hieraan wordt voldaan bevindt de niet-inwoner zich in een objectief vergelijkbare positie ten opzichte van een inwoner en is de werkstaat gehouden rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.⁵⁰

⁴⁸ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (Schumacker).

⁴⁹ Zie ook A.H.M. Daniels in zijn noot bij het Schumacker-arrest.

⁵⁰ N.P. Schipper & D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2012, p.703.

Door het HvJ wordt niet duidelijk aangegeven wanneer er sprake is van nagenoeg het gehele inkomen in een andere lidstaat verworven. In de Nederlandse literatuur wordt er vanuit gegaan dat hieraan zeker wordt voldaan indien ten minste 90% van het wereldinkomen van de belastingplichtige in de werkstaat wordt verworven.⁵¹ De keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 gaat verder dan het Schumacker-arrest en geeft ook de niet-inwoner de mogelijkheid om te kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige wanneer hij slechts een beperkt deel van zijn inkomen in Nederland verdient. Een vraag die daarnaast ook aan de orde komt heeft betrekking op de voorwaarde dat belastingplichtige slechts op verzoek in aanmerking komt voor de toepassing voor de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. In de parlementaire behandeling is aangegeven dat de voorwaarde van het indienen van een verzoek niet disproportioneel is en dus ook geen belemmering opwerpt voor de buitenlandse belastingplichtige.⁵² Ik ben het hier mee eens, er kan gemakkelijk via de aangifte aangegeven worden dat de buitenlandse belastingplichtige wenst te kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen op grond van art. 2.5 Wet IB 2001.

Paragraaf 2.3.1.2. Het De Groot-arrest⁵³

De wijze waarop door Nederland een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting werd berekend kwam aan de orde in het arrest De Groot van het HvJ. Hierin werd bepaald dat de wijze waarop Nederland de voorkoming berekend in strijd is met het EU-recht. Door toepassing van de evenredigheidsbreuk gaat namelijk een deel van de aftrekposten en de belastingvrije som verloren. Het De Groot-arrest leidt tot vragen met betrekking tot de wijze waarop voorkoming van dubbele belasting wordt berekend onder de toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001.

De heer De Groot was inwoner van Nederland en ontving in 1994 inkomsten uit Nederland, Duitsland, Frankrijk en Engeland. Daarnaast betaalt hij alimentatie aan zijn echtgenote en heeft hij deze alimentatieverplichting ook afgekocht. In Frankrijk, Engeland en Duitsland werd geen rekening gehouden met de alimentatiebetalingen.⁵⁴ Nederland berekende de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting volgens de evenredigheidsbreuk. Deze berekeningswijze leidt er toe dat een evenredig deel van de persoonlijke aftrekpost maar ook de belastingvrije som wordt toegerekend aan het buitenlandse deel van het inkomen. Een deel van de aftrekpost en de belastingvrije som gaat dus verloren. Dit zou niet het geval zijn geweest als de heer De Groot slechts inkomen zou hebben genoten uit alleen in Nederland uitgeoefende dienstbetrekkingen.⁵⁵

⁵¹Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 1.8.3.

⁵²Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5, aantekening 1.8.4 en *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 17 p. 242-243 .

⁵³HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*).

⁵⁴HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 30.

⁵⁵HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 36 en 83.

Het HvJ stelt dat de bepalingen omtrent het vrije verkeer van werknemers ook een verbod inhouden voor de lidstaat van oorsprong om het vrije aanvaarden en verrichten van werk door zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken.⁵⁶ Dit gebeurt namelijk in het geval van *De Groot*. De wijze waarop de voorkoming van dubbele belasting wordt berekend leidt namelijk tot een nadeel. Daarbij is dit nadeel niet te wijten aan verschillen tussen de belastingstelsels van de verschillende landen.⁵⁷ Nederland als woonstaat was verplicht rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de heer *De Groot*. Hij kwam echter door toepassing van de evenredigheidsbreuk slechts naar evenredigheid van zijn in Nederland verworven inkomsten in aanmerking voor de aftrekposten welke verband houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁵⁸ Deze berekeningswijze leidt, aldus het HvJ, tot een belemmering van het vrije verkeer van werknemers.⁵⁹

Het feit dat tegenover het nadeel dat de heer *De Groot* lijdt een progressievoordeel staat vormt geen rechtvaardiging voor deze verboden belemmering. Een fiscale achterstelling kan namelijk niet worden gerechtvaardigd met het feit dat er ook fiscale voordelen zijn.⁶⁰ De woonstaat wordt slechts van de verplichting tot het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige ontheven indien in de werkstaat rekening wordt gehouden met deze situatie. De belastingplichtige moet echter wel de zekerheid hebben dat uiteindelijk zijn gehele persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking wordt genomen.⁶¹ Daarnaast oordeelt het HvJ dat het gemeenschapsrecht geen specifieke eisen stelt aan de wijze waarop in de woonstaat rekening moet worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Deze wijze mag echter niet leiden tot een rechtstreekse of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een van de fundamentele vrijheden.⁶²

Op grond van het *De Groot*-arrest is de wijze waarop Nederland de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verleent aangepast. De wijze waarop de voorkoming wordt berekend mag er namelijk niet toe leiden dat een deel van de fiscale voordelen welke samenhangen met de persoonlijke en gezinssituatie verloren gaat. Op grond van de huidige hoofdregel komen de persoonlijke aftrekposten in mindering op het Nederlandse deel van het inkomen. Wanneer het andere land al rekening houdt met de aftrekpost of hiertoe gehouden is op grond van het Europese recht geldt een uitzondering.⁶³ De

⁵⁶ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 79.

⁵⁷ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 85.

⁵⁸ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 91.

⁵⁹ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 95.

⁶⁰ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 97.

⁶¹ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 100 & 101.

⁶² HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*), r.o. 115.

⁶³ Zie art. 10 en 12 Bvdb 2001.

wijze waarop aan de binnenlandse belastingplichtige een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend is dus in lijn met de eisen uit het arrest De Groot.⁶⁴

Volgens de Vries⁶⁵ is de wijze waarop voor de opterende buitenlandse belastingplichtige de voorkoming van dubbele belasting wordt berekend nog steeds in strijd met het De Groot-arrest. Naar mijn mening is dit met name aan de orde wanneer de opterende buitenlandse belastingplichtige zich in een Schumacker-situatie⁶⁶ bevindt. De belastingplichtige die kiest voor de toepassing van de regels voor de binnenlandse belastingplichtige op grond van art. 2.5 Wet IB 2001 verliest een deel van zijn persoonlijke aftrekposten als gevolg van het claimen van een voorkoming van dubbele belasting. Bij de berekening van de voorkoming wordt namelijk een evenredig deel van de persoonlijke aftrekposten toegerekend aan het buitenlandse inkomen. Omdat Nederland als werkstaat gehouden is de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen met betrekking tot een belastingplichtige die zich in een Schumacker-situatie bevindt is de wijze waarop de aftrek van voorkoming van dubbele belasting berekend wordt voor een dergelijke opterende buitenlandse belastingplichtige naar mijn mening dus nog steeds in strijd met het EU-recht. Ten aanzien van deze belastingplichtige dient namelijk de het geheel aan persoonlijke aftrekposten in aanmerking te worden genomen.

Volgens Kemmeren⁶⁷ past de pro rata benadering echter prima binnen de dubbele eis van het Schumacker-arrest⁶⁸. De bronstaat is volgens hem toegestaan rekening te houden met het inkomen van de woonstaat ongeacht welk gedeelte in de bronstaat wordt verworven. De bronstaat zou geen rekening behoeven te houden met de persoonlijk en gezinssituatie van de belastingplichtige indien in de woonstaat nog steeds voldoende inkomen wordt ontvangen. Nederland gaat volgens hem dus nog verder dan Europeesrechtelijk noodzakelijk is. Kemmeren heeft gelijk wanneer het een situatie betreft waarin door de woonstaat van de belastingplichtige ook rekening wordt gehouden met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige. Echter zoals eerder besproken, in een strikte Schumacker-situatie waarbij in de woonstaat geen rekening gehouden kan worden met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige is de bronstaat hiertoe gehouden. De bronstaat dient in een dergelijke situatie de volledige aftrekposten in aanmerking te nemen.

⁶⁴ H. de Vries, 'Wijziging van keuzeregeling art. 2.5. Wet IB 2001 hard nodig!', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2009, p. 996.

⁶⁵ H. de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 972.

⁶⁶ In een dergelijke situatie wordt nagenoeg het gehele gezinsinkomen (i.e. 90% of meer) in de werkstaat verdient en heeft de belastingplichtige niet voldoende inkomen in de woonstaat zodat daar geen rekening gehouden kan worden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.

⁶⁷ E.C.C.M. Kemmeren, Hoofdstuk 12 Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001' in A.C. Rijkers & H. Vording, 'Vijf jaar Wet IB 2001' Deventer: Kluwer 2006.

⁶⁸ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

Paragraaf 2.3.1.3. Het Renneberg-arrest⁶⁹

In het zogenoemde Renneberg-arrest gewezen op 16 oktober 2008 werd door het HvJ bepaald dat Nederland als werkstaat aan een buitenlandse belastingplichtige die zich in een Schumacker-situatie bevindt hypotheekrenteaftrek moet verlenen voor de in de andere lidstaat gelegen woning. De bronstaat moet in de Schumacker-situatie dus rekening houden met de draagkracht verminderende factoren van de niet-inwoner, waaronder ook de brongebonden aftrekposten vallen die van invloed zijn op de draagkracht van de niet-inwoner.

Renneberg, een Nederlandse gemeente-ambtenaar, woonde vanaf 1993 in België. Hij bezat daar een eigen woning gefinancierd met een hypothecaire lening. In België had hij geen inkomsten van betekenis en hij wilde in 1996 en 1997 de negatieve inkomsten uit de eigenwoning in mindering brengen op zijn belastbare inkomen in Nederland. De inspecteur en het hof waren van mening dat de voordelen van de hypotheekrenteaftrek geen rekening hielden met de persoonlijke en gezinsomstandigheden zoals bedoeld in de Schumacker-rechtspraak, een beroep op het EU-recht zou daarom niet slagen. De Hoge Raad besloot dit voor te leggen aan het HvJ.

Allereerst merkt de Nederlandse regering op dat deze behandeling het gevolg is van de wijze waarop de heffingsbevoegdheid in het belastingverdrag tussen Nederland en België is verdeeld. De uitgaven hangen samen met de inkomsten uit onroerend goed die krachtens het verdrag aan de woonstaat zijn toegewezen. Als gevolg van deze verdeling dient België rekening te houden met de negatieve en positieve inkomsten die de heer Renneberg uit zijn Belgische woning heeft genoten.⁷⁰ Het HvJ denkt hier anders over en oordeelt dat deze uitgaven in de bronstaat waar de arbeidsbron gelegen is in aanmerking genomen dienen te worden. De verdeling van de heffingsbevoegdheid betekent namelijk niet dat de lidstaten maatregelen mogen treffen die in strijd zijn vrijheden in het VwEU, de lidstaten dienen zich in dit geval te houden aan de gemeenschapsregels.⁷¹ Daarnaast strekt de in het Schumacker-arrest geformuleerde rechtspraak zich uit tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene die in de woonstaat noch werkstaat worden verleend.⁷²

Ook voert de Nederlandse regering ter verdediging aan dat de ongelijke behandeling het gevolg is van een dispariteit tussen de belastingstelsels van Nederland en België. België staat namelijk geen hypotheekrenteaftrek toe ten laste van ander inkomen dan het inkomen uit onroerende zaken.⁷³ Echter het HvJ oordeelt dat ook wanneer België een dergelijke regeling wel had gekend de heer Renneberg

⁶⁹ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*).

⁷⁰ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*), r.o. 39 en 40.

⁷¹ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*), r.o. 48 t/m 51.

⁷² HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*), r.o. 63 en 64.

⁷³ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*), r.o. 72 en 73.

niet had kunnen profiteren van dit voordeel, omdat hij geen inkomsten in België verwierf.⁷⁴ Kavelaars⁷⁵ is van mening dat het HvJ ten onrechte de dispariteiten niet erkent. Hij stelt dat deze terecht niet worden erkend bij de tegemoetkomingen inzake de persoonlijke en gezinsomstandigheden, omdat het een algemeen aanvaarde regel is dat binnen het internationale recht de woonstaat hier rekening mee moet houden. De hypotheekrenteaftrek betreft geen algemeen aanvaarde regeling en daarom moeten de dispariteiten gerespecteerd blijven. Naar mijn mening is het terecht dat het HvJ de dispariteiten niet erkent omdat de hypotheekrente een onderdeel van de draagkrachtverminderende factoren is en deze daarmee onder de algemeen aanvaardbare regeling valt welke bepaalt dat de woonstaat hier in beginsel rekening mee moet houden tenzij er sprake is van een Schumacker-situatie.

Het HvJ oordeelde in het Renneberg-arrest dat sprake is van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers op grond waarvan Nederland de hypotheekrenteaftrek moet verlenen.⁷⁶ In principe heeft dit arrest geen directe invloed op art. 2.5 Wet IB 2001, omdat deze bepaling al toestaat dat alle soorten fiscale tegemoetkomingen die voor binnenlandse belastingplichtigen ook gelden door de opterende belastingplichtigen in aanmerking genomen kunnen worden. Over de vraag wat de invloed van dit arrest is op de inhaal- en terugneemregeling kom ik later terug.

Paragraaf 2.3.1.4. Het Gielen-arrest⁷⁷

Een ander arrest dat ziet op de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen op grond van art. 2.5 Wet IB 2001 is het arrest Gielen, gewezen op 18 maart 2010. Dit betrof een eventuele toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001 welke de discriminerende werking van de bepaling van het urencriterium voor de zelfstandigenaftrek kon opheffen.

De heer Gielen woont in Duitsland en exploiteert daar een glastuinbouwbedrijf. In Nederland heeft deze onderneming een vaste inrichting. In Nederland gold een urencriterium van 1225 uren om in aanmerking te kunnen komen voor de zelfstandigenaftrek. De heer Gielen besteedt meer dan 1225 uren aan de totale onderneming, maar minder dan 1225 uren aan zijn vaste inrichting in Nederland. Daarbij heeft de heer Gielen niet geopteerd voor de behandeling als binnenlands belastingplichtige. Door de Hoge Raad is bepaald dat hij geen recht heeft op de zelfstandigenaftrek, omdat de buitenlandse uren niet meetellen voor de beoordeling van het urencriterium. Daarbij wordt erkend dat dit in strijd is met art. 43 EG-verdrag, omdat de buitenlandse uren voor een binnenlandse

⁷⁴ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*), r.o. 75.

⁷⁵ P. Kavelaars, 'Grensoverschrijdende renteaftrek', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2008, p. 55.

⁷⁶ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*), r.o. 80.

⁷⁷ HvJ 18 maart 2010, C-440/08, BNB 2010/179 (*Gielen*).

belastingplichtige wel meetellen voor de toepassing van het urencriterium.⁷⁸ Door te opteren voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige zou de heer Gielen wel in aanmerking komen voor de zelfstandigenaftrek. De Hoge Raad legt daarom het HvJ de volgende vraag voor:

‘Moet artikel 43 EG aldus worden uitgelegd dat dit artikel zich niet verzet tegen toepassing van een bepaling van de belastingwetgeving van een lidstaat op winst die een onderdaan van een andere lidstaat (buitenlandse belastingplichtige) heeft genoten uit een in eerstbedoelde lidstaat gedreven deel van zijn onderneming, indien die bepaling, op een bepaalde wijze uitgelegd, weliswaar een - op zichzelf bezien - met artikel 43 EG strijdig onderscheid maakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen, doch de betrokken buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid heeft gehad ervoor te kiezen behandeld te worden als een binnenlandse belastingplichtige, welke mogelijkheid hij om hem moverende redenen niet heeft benut?’⁷⁹

Door het HvJ wordt geoordeeld dat er inderdaad sprake is van discriminatie op grond van nationaliteit in de zin van art. 49 VwEU.⁸⁰ De keuze voor de toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001 kan de discriminerende gevolgen van de toepassing van het urencriterium echter niet wegnemen. Daarbij verklaart het Hof:

‘Artikel 49 VwEU verzet zich tegen een nationale regeling die, waar het gaat om de toekenning van een fiscaal voordeel als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zelfstandigenaftrek, discriminerende gevolgen heeft voor buitenlandse belastingplichtigen, zelfs indien deze belastingplichtigen met betrekking tot dat voordeel kunnen kiezen voor toepassing van de regeling voor binnenlandse belastingplichtigen.’⁸¹

Door de Hoge Raad werd in het eindarrest geoordeeld dat de heer Gielen buiten de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 om recht heeft op de zelfstandigenaftrek.⁸² Onder andere door Pötgens⁸³ is naar aanleiding van het arrest Gielen terecht de vraag gesteld in hoeverre art. 2.5 Wet IB 2001 aangepast of zelfs afgeschaft dient te worden. Het belang van het keuzerecht wordt namelijk steeds meer beperkt. De keuzeregeling lijkt namelijk nog slechts interessant voor de belastingplichtigen die persoonlijke tegemoetkomingen in Nederland in aanmerking willen nemen en die niet voldoen aan de eisen van het Schumacker-arrest en voor de buitenlandse belastingplichtigen die in een kwalificerend verdragsland

⁷⁸ HR 12 september 2008, nr. 43 761, BNB 2009/22.

⁷⁹ HR 12 september 2008, nr. 43.761, BNB 2009/22.

⁸⁰ HvJ 18 maart 2010, C-440/08, BNB 2010/179 (*Gielen*), r.o. 48.

⁸¹ HvJ 18 maart 2010, C-440/08, BNB 2010/179 (*Gielen*), r.o. 51 t/m 55.

⁸² HR 29 oktober 2010, nr. 43 761, BNB 2011/24.

⁸³ F.P.G. Pötgens, ‘Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2011, nr. 03.

wonen niet zijnde een lidstaat van de EU. Later in dit hoofdstuk zal teruggekomen worden op de houdbaarheid van de huidige regeling in art. 2.5 Wet IB 2001.

Paragraaf 2.3.1.5. Overeenstemming met de belastingverdragen

Op grond van de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 kiest een buitenlandse belastingplichtige voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Hij wordt belast over zijn wereldinkomen en krijgt een voorkoming van dubbele belasting voor de inkomensbestanddelen waarover Nederland niet kan heffen volgens de nationale wet of welke niet aan Nederland zijn toegewezen op grond van het belastingverdrag. De vraag die daarbij gesteld kan worden is of Nederland bestanddelen in de heffingsgrondslag mag opnemen die op grond van het belastingverdrag exclusief aan het woonland zijn toegewezen.

Het door Nederland gemaakte grondslagvoorbehoud kwam aan de orde in het grensambtenarenarrest.⁸⁴ Belanghebbende met de Nederlandse nationaliteit werkte als rijksambtenaar in Nederland en woonde in België. Op grond van art. 2, lid 2 Wet IB 1964⁸⁵ werd hij in Nederland aangemerkt als binnenlandse belastingplichtige en ook in België kwalificeerde hij als inwoner. De rijksambtenaar wilde de negatieve inkomsten van zijn eigen woning gelegen in België in Nederland in aanmerking nemen.

Op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en België werd de rijksambtenaar geacht inwoner te zijn van België. België als woonstaat is heffingsbevoegd over het wereldinkomen en moet een voorkoming verlenen over de bestanddelen welke op grond van het verdrag aan Nederland zijn toegewezen. Nederland kan slechts heffen over de inkomensbestanddelen welke op grond van het verdrag uitdrukkelijk aan Nederland zijn toegewezen. Op grond van het belastingverdrag is het heffingsrecht over de inkomsten uit onroerend goed toegewezen aan België. Door de Hoge Raad werd geoordeeld dat als object van belastingheffing niet meer inkomensbestanddelen in aanmerking kunnen worden genomen dan die welke op grond van het belastingverdrag aan Nederland zijn toegewezen.

Op grond van het grensambtenarenarrest kan Nederland geen grondslagvoorbehoud toepassen bij belastingplichtigen die voor verdragsdoeleinden kwalificeren als inwoner van een andere verdragsstaat. Het voordeel wat op basis van het verdrag niet aan Nederland is toegewezen mag niet in de Nederlandse heffingsgrondslag worden betrokken. Op grond van het Ierland II-arrest⁸⁶ is het

⁸⁴ HR 12 maart 1980, nr. 19 180, BNB 1980/170 (*Grensambtenarenarrest*).

⁸⁵ Vergelijkbaar met het huidige art. 2.2, lid 2 Wet IB 2001.

⁸⁶ HR 17 februari 1994, nr. 28 260, BNB 1994/163 (*Ierland II*). Het standpunt ingenomen bij het grensambtenarenarrest is herhaald in dit arrest. Het ging hier om een naar Nederlands recht opgerichte BV met ondernemingsactiviteiten in Ierland. De BV werd onder het belastingverdrag met Ierland als inwoner van Ierland aangemerkt. De verliezen mochten in Nederland niet in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de in Nederland genoten winst.

evenmin toegestaan om bij de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting van inwoners het niet aan Nederland toegewezen voordeel in de berekening in aanmerking te nemen.⁸⁷

De keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 staat op gespannen voet met het grensambtenarenarrest. Onder andere Pötgens⁸⁸ betoogt dat de belastingverdragen zich verzetten tegen de toepassing van een grondslagvoorbehoud onder art. 2.5 Wet IB 2001. Kemmeren⁸⁹ beargumenteert dat er niet alleen sprake is van een tariefkwestie, ook met negatief inkomen uit niet-Nederlandse bronnen wordt namelijk rekening gehouden. Dit is op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad niet mogelijk omdat Nederland hierover zoals blijkt uit het belastingverdrag geen heffingsrechten heeft. Door de wetgever wordt gesteld dat de keuzeregeling niet in strijd is met het grensambtenarenarrest. Nederland mag namelijk heffen over de inkomsten die volgens de bepalingen in het belastingverdrag aan Nederland zijn toegewezen, het is aan Nederland op welke wijze het heffingsrecht wordt toegepast zolang er geen sprake is van een ongunstigere behandeling voor niet-inwoners.⁹⁰ Het belastingverdrag zou heffingsrechten toewijzen en daarmee een standaard zetten waarover een staat maximaal mag heffen, Nederland dient daarbinnen te opereren. Echter volgens Kemmeren blijkt uit de arresten van de Hoge Raad dat een belastingverdrag wel een standaard zet waarover een staat maximaal mag heffen, maar dit is alleen van toepassing voorzover ook daadwerkelijk heffingsrechten worden toegewezen.

Volgens mij blijkt de uitkomst van deze discussie uit het grensambtenarenarrest. Zoals hiervoor besproken oordeelt de Hoge Raad namelijk dat als object van belastingheffing niet meer inkomensbestanddelen in aanmerking kunnen worden genomen dan welke op grond van het belastingverdrag aan Nederland zijn toegewezen. Daarbij wordt aangegeven dat het niet van belang is of het voordelig of nadelig is dat de bestanddelen, waarover het andere land het heffingsrecht heeft, door Nederland in aanmerking worden genomen. Het in aanmerking nemen van negatieve niet-Nederlandse inkomsten is mijns inziens dus in strijd met het grensambtenarenarrest.

Het EU-recht verzet zich er in principe niet tegen dat negatief niet-Nederlands inkomen onder art. 2.5 Wet IB 2001 in aanmerking wordt genomen. De toepassing van het grensambtenarenarrest kan zelfs in strijd komen met het vrije verkeer van werknemers. Op grond van het Renneberg-arrest dient een

⁸⁷ P. Kavelaars, 'Het keuzerecht voor buitenlanders in de Wet Inkomstenbelasting 2001', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2000, nr. 1043.

⁸⁸ F.P.G. Pötgens, 'Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2011, nr. 03.

⁸⁹ E.C.C.M. Kemmeren, Hoofdstuk 12 Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001' in A.C. Rijkers & H. Vording, 'Vijf jaar Wet IB 2001' Deventer: Kluwer 2006.

⁹⁰ *Kamerstukken II 1999/00*, 26 727, nr. 17, p. 34.

inwoner die zich in de Schumacker-situatie bevindt namelijk in de werkstaat in aanmerking te komen voor alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht, dus ook de hypotheekrenteaftrek. Schipper en Reins⁹¹ stellen dan ook dat onder deze voorwaarden de Schumacker-doctrine het grensambtenarenarrest ‘overrulet’.

De interpretatie van het belastingverdrag onder toepassing van de keuzeregeling was ook aan de orde in een geschil dat is voorgelegd aan Hof Den Bosch⁹² waarbij beroep in cassatie is ingesteld door de staatssecretaris⁹³. Een inwoner van Duitsland ontving een uitkering van het UWV en ontving daarnaast pensioenuitkeringen. Ook had belanghebbende negatieve inkomsten uit de eigen woning. Op grond van het verdrag tussen Nederland en Duitsland is het heffingsrecht ten aanzien van de UWV-uitkering aan Nederland toegewezen en heeft Duitsland het heffingsrecht over het pensioen en de eigen woning. Belanghebbende voldoet niet aan de Schumacker-criteria maar heeft geopteerd voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen op grond van art. 2.5 Wet IB 2001. Belanghebbende was van mening dat Nederland de pensioenuitkeringen niet in de heffingsgrondslag mocht betrekken, ondanks de keuze voor art. 2.5 Wet IB 2001.

Het Hof oordeelde dat de toepassing van art. 2.5 Wet IB er niet toe kan leiden dat Nederland de pensioenuitkeringen in de heffingsgrondslag betreft. Het heffingsrecht over de pensioenuitkering is namelijk toegewezen aan Duitsland.⁹⁴ De vergelijkbare uitspraak in het grensambtenarenarrest⁹⁵ is door het arrest Renneberg volgens het Hof niet achterhaald. Het oudere grensambtenarenarrest is immers nog steeds van toepassing in situaties waarin niet aan de Schumacker-criteria wordt voldaan.⁹⁶ Nederland mag de pensioenuitkeringen niet in de heffingsgrondslag betrekken en deze lijn wordt doorgetrokken naar de negatieve inkomsten uit eigen woning welke op grond van het belastingverdrag ook zijn toegewezen aan Duitsland. Daarnaast heeft de belanghebbende naar het oordeel van het Hof door de keuze voor art. 2.5 Wet IB 2001 geen afstand gedaan van zijn beroep op de belastingverdragen, ook wordt hij voor de toepassing van het belastingverdrag niet als inwoner van Nederland aangemerkt.

Deze uitspraak zou belangrijke gevolgen kunnen hebben voor de praktijk. Echter de Hoge Raad kwam op 31 januari 2014⁹⁷ tot een ander oordeel. Nederland mag wel een progressievoorbehoud toepassen ten aanzien van de inkomensbestanddelen die op basis van een belastingverdrag exclusief aan de

⁹¹ N.P. Schipper en D. Reins, ‘De keuzeregeling voor de behandeling als beperkt binnenlandse belastingplichtige’, *Maandblad Belasting Beschouwingen*, mei 2012, nr. 5.

⁹² Hof ‘s Hertogenbosch 16 maart 2012, nr. 11/00482.

⁹³ HR 31 januari 2014, nr. 12/02201, BNB 2014/77.

⁹⁴ Hof ‘s Hertogenbosch 16 maart 2012, nr. 11/00482, r.o. 4.4.1.

⁹⁵ HR 12 maart 1980, nr. 19 180, BNB 1980/170 (*Grensambtenarenarrest*).

⁹⁶ Hof ‘s Hertogenbosch 16 maart 2012, nr. 11/00482, r.o. 4.4.3.

⁹⁷ HR 31 januari 2014, nr. 12/02201, BNB 2014/77.

andere staat zijn toegewezen. Het wereldinkomen wordt namelijk onder art. 2.5 Wet IB 2001 als uitgangspunt genomen voor het berekenen van het gemiddelde tarief waartegen het Nederlandse inkomen in de heffing wordt betrokken. Dit betekent niet dat Nederland daarmee daadwerkelijk belasting heft over inkomsten waarvan de heffingsbevoegdheid in een belastingverdrag aan een andere staat is toegewezen. De vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt bepaald volgens de vrijstellingsmethodiek met progressievoorbehoud. Zo wordt bereikt dat de opterende buitenlandse belastingplichtige zodanig in de heffing wordt betrokken dat hem gelijke voordelen toekomen als de binnenlandse belastingplichtige die in gelijke omstandigheden verkeert.⁹⁸ Op deze wijze wordt het Nederlandse inkomen belast naar het gemiddelde tarief dat zou gelden in geval van heffing over het wereldinkomen en worden door Nederland dus niet dergelijke inkomsten in strijd met het belastingverdrag in de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting betrokken.^{99 100}

De Hoge Raad lijkt met dit arrest terug te komen op het grensambtenarenarrest. Volgens de Hoge Raad in BNB 2014/77 mag Nederland namelijk wel een progressievoorbehoud toepassen. De Hoge Raad komt hiermee naar mijn mening tot een juist oordeel. Nederland neemt de buitenlandse inkomensbestanddelen van de kiezende belastingplichtige in aanmerking om het gemiddelde belastingtarief vast te stellen en heft daarmee niet over de inkomensbestanddelen welke op grond van het belastingverdrag aan het andere land zijn toegewezen. De vraag of het is toegestaan om negatief niet-Nederlands inkomen in aanmerking te nemen wordt door de Hoge Raad in dit arrest niet behandeld. Discussie hieromtrent zal met name ontstaan wanneer de terugneemregeling wordt toegepast. Ik kom daarom in de volgende paragraaf terug op deze vraag.

Paragraaf 2.3.1.6. De terugneemregeling

Zoals besproken in paragraaf 2.2.3. wordt in art. 2.5, lid 3 Wet IB 2001 bepaald dat wanneer de belastingplichtige niet langer opteert voor de keuzeregeling een terugname plaats vindt van de negatieve buitenlandse inkomensbestanddelen die gedurende de laatste acht jaren ten laste zijn gekomen van het Nederlandse inkomen. De terugneemregeling roept verschillende bezwaren op en op grond daarvan kunnen vraagtekens worden gesteld bij de houdbaarheid van de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001.

Op grond van het grensambtenarenarrest is het niet toegestaan dat Nederland negatief niet-Nederlands inkomen in aanmerking neemt. Belastingplichtigen zullen zich bij de toepassing van de terugneemregeling dan ook beroepen op dit arrest. Negatieve bedragen worden bijgeteld, maar Nederland heeft over inkomensbestanddelen die op grond van het belastingverdrag niet aan Nederland

⁹⁸ HR 31 januari 2014, nr. 12/02201, BNB 2014/77, r.o. 3.4.3.

⁹⁹ HR 31 januari 2014, nr. 12/02201, BNB 2014/77, r.o. 3.4.4..

¹⁰⁰ Een vergelijkbare situatie was ook aan de orde in HR 31 januari 2014, nr. 12/05227, BNB 2014/78 betreffende het belastingverdrag met België, de kernoverwegingen in beide arresten zijn gelijk.

zijn toegewezen geen heffingsrecht. Ik sluit mij bij Kemmeren¹⁰¹ aan, er is in dit geval sprake van een loterij zonder nieten. De terugneemregeling leidt hierbij niet tot het beoogde doel.

Door de Vries¹⁰² wordt bepleit dat de terugneemregeling in strijd is met het EU-recht, omdat de hypotheekrenteaftrek ten aanzien van de eigenwoning wordt teruggenomen. Na toepassing van de terugneemregeling op de eigenwoning is niet meer voldaan aan de eis dat Nederland rekening houdt met de fiscale draagkracht van de niet-inwoner. Zo kan het dus zijn dat bepaalde aftrekposten in geen enkel land feitelijk in aftrek komen. De fiscale draagkracht van de niet-inwoner is namelijk ruimer dan slechts de persoonlijke aftrekposten. Echter slechts de persoonsgebonden aftrekposten worden bij toepassing van de terugneemregeling niet teruggenomen¹⁰³. Naar mijn mening is de terugneemregeling inderdaad niet in overeenstemming met het EU-recht. Nederland is namelijk op grond van het Renneberg-arrest gehouden de hypotheekrente in aanmerking te nemen met betrekking tot een buitenlandse belastingplichtige welke voldoet aan de Schumacker-eis. De eerder in aftrek genomen hypotheekrente zou daarom niet moeten worden teruggenomen onder de toepassing van de terugneemregeling.¹⁰⁴

Paragraaf 2.3.1.7. De inhaalregeling

Ook met betrekking tot de inhaalregeling wordt gepleit dat deze in strijd zou kunnen zijn met het EU-recht. De inhaalregeling is van toepassing indien negatief buitenlands inkomen ten laste van het van het Nederlandse inkomen wordt gebracht. Via de inhaalregeling wordt dit bedrag overgebracht naar een later jaar en wanneer in een later jaar positief buitenlands inkomen wordt behaald, wordt er ten aanzien van dit bedrag geen voorkoming van dubbele belasting verleend.

De inhaalregeling voor de opterende buitenlandse belastingplichtige is vergelijkbaar met de regeling voor binnenlandse belastingplichtigen. Omdat de kiezende belastingplichtige in de sfeer van de voorkoming volgens Opmeer¹⁰⁵ in een gelijke positie wordt gebracht als de binnenlandse belastingplichtige is de inhaalregeling volgens hem niet strijdig met het EU-recht. Door de Vries¹⁰⁶ wordt verdedigd dat er wel degelijk een verschil is. Voor de binnenlandse belastingplichtige geldt

¹⁰¹ E.C.C.M. Kemmeren, Hoofdstuk 12 Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001' in A.C. Rijkers & H. Vording, 'Vijf jaar Wet IB 2001' Deventer: Kluwer 2006.

¹⁰² H. de Vries, 'Wijziging van keuzeregeling art. 2.5. Wet IB 2001 hard nodig!', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2009, p. 996.

¹⁰³ H de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 972.

¹⁰⁴ Ook Pötgens plaatst in zijn artikel: 'Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2011, nr. 03, vraagtekens bij terugneemregeling en de overeenstemming met het EU-recht.

¹⁰⁵ B. Opmeer, 'Zwaar weer voor de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht?', *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 2009, nr. 02.

¹⁰⁶ H. de Vries, 'Wijziging van keuzeregeling art. 2.5. Wet IB 2001 hard nodig!', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2009, p. 996.

namelijk de per-country benadering en voor de opterende buitenlandse belastingplichtige geldt de overall benadering. De niet ingezetene wordt volgens de Vries dus slechter behandeld dan de ingezetene. Daarnaast is voor de opterende buitenlandse belastingplichtige de werkingssfeer van de inhaalregeling ruimer dan de inhaalregeling zoals deze geldt voor inwoners. De aftrek van negatieve inkomsten uit de buitenlandse eigen woning moet namelijk ook ingehaald worden, een inwoner zal hiermee niet geconfronteerd worden. De inhaalregeling is daarom in strijd met het EU-recht. Wanneer een buitenlandse belastingplichtige zich in een Schumacker situatie bevindt wordt hij geacht vergelijkbaar te zijn met een binnenlandse belastingplichtige. Een verschil in behandeling ten aanzien van de opterende buitenlandse belastingplichtige en de binnenlandse belastingplichtige met betrekking tot inhaalregeling is naar mijn mening dan ook niet juist.¹⁰⁷

Paragraaf 2.3.1.8. Reactie van de staatssecretaris

Zoals in voorafgaande paragrafen is besproken is de keuzeregeling op een aantal punten in strijd met het EU-recht. Dit is met name het geval in de situatie waarbij de kiezende buitenlandse belastingplichtige zich in een Schumacker-situatie bevindt. Door de staatssecretaris is daarom een besluit uitgevaardigd¹⁰⁸ op grond waarvan buitenlandse belastingplichtigen bij wie het inkomen voor ten minste 90% aan Nederland ter heffing is toegewezen niet langer worden geconfronteerd met de terugneem- en inhaalregeling ten aanzien van hun buitenlandse woning. Als voorwaarde is hierbij wel gesteld dat ook in de voorafgaande jaren aan de 90%-eis moet zijn voldaan. Ook zijn er met betrekking tot deze groep belastingplichtigen aanpassingen opgenomen ten aanzien van de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting.

Voor de buitenlandse belastingplichtige van wie het inkomen voor 90% of meer in Nederland is belast is de berekening van de voorkoming van dubbele belasting op drie punten aangepast. Allereerst is goedgekeurd dat de per country methode mag worden toegepast in plaats van de overall methode. Daarnaast wordt de vermindering berekend vóór toepassing van de heffingskortingen zoals dit ook bij binnenlandse belastingplichtigen gebeurt. Ten derde worden de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek die op grond van de keuzeregeling in mindering zijn gekomen op het inkomen uit werk en woning niet bij het noemerinkomen opgeteld zoals is voorgeschreven in het Uitv.besl. 2001. De uitgaven voor inkomensvoorzieningen worden zo volledig in aanmerking genomen en niet evenredig toegerekend aan het Nederlandse en buitenlandse inkomen. De goedkeuring geldt voor buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een lidstaat van de Europese Unie of de EER.

¹⁰⁷ Zie ook: J.A.R. van Eijdsen, B.J. Kiekebeld & D.S. Smit *'Nederlands belastingrecht in Europees perspectief'*, Deventer: Kluwer 2014, p. 90.

¹⁰⁸ Besluit van 26 april 2013, nr. DGB 2013/201M, Stcrt. 2013, 12466, V-N 2013/29.14.

Ik ben het met Schipper en Reins¹⁰⁹ eens dat uit de Schumacker-rechtspraak van het HvJ geen harde inkomensnorm kan worden ontleend. Op grond van jurisprudentie is namelijk allereerst vereist dat in de lidstaat waarin de belastingplichtige woonachtig is geen rekening kan worden gehouden met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige. Daarnaast geldt dat een kwalificerend deel van het belastbare inkomen in de werkstaat wordt verworven. Het kan dus voorkomen dat in de werkstaat niet 90% of meer van het inkomen wordt verdiend maar dat toch in de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie niet volledig in aanmerking kan worden genomen.

Dit is in het arrest Commissie/Estland¹¹⁰ door het HvJ bevestigd. Het blijkt namelijk dat men zich ook in een Schumacker-situatie kan bevinden wanneer slechts 50% van het inkomen in de bronstaat wordt verworven. De belanghebbende was woonachtig in Finland en ontving een pensioen vanuit zowel Estland als Finland voor een bijna identiek bedrag. Finland zou als woonstaat in principe rekening moeten houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belanghebbende. Dit was echter niet mogelijk wegens haar geringe wereldinkomen, dit oversteeg de belastingvrije som namelijk niet. Het HvJ oordeelde dat Estland door het weigeren van de belastingvrije som, door het hanteren van een 75%-criterium, in strijd had gehandeld met het vrije verkeer van werknemers. Estland diende als bronstaat rekening te houden met de fiscale draagkracht van de belanghebbende.¹¹¹ Ook de Vries¹¹² is naast Schipper en Reins¹¹³ van mening dat op grond van het Commissie/Estland arrest de strengere inkomensnorm van 90% welke is opgenomen in het hiervoor besproken besluit van de staatssecretaris in strijd is met het EU-recht. Ik sluit mij hierbij aan, de vraag of in de woonstaat de persoonlijke situatie van de belastingplichtige in aanmerking kan worden genomen zou naar mijn mening doorslaggevend moeten zijn voor de vraag of de werkstaat rekening dient te houden met deze persoonlijke situatie en niet een inkomensnorm.

Paragraaf 2.3.2. Verschillende onderdelen van de keuzeregeling getoetst aan de overige criteria voor goede wetgeving

De vorige paragraaf was gericht op de eerste kwaliteitseis, rechtmatigheid en verwezenlijking van rechtsbeginselen, in deze paragraaf zal aandacht worden besteed aan de overige kwaliteitseisen. Verschillende onderdelen van art. 2.5 Wet IB 2001 komen daarbij aan de orde.

¹⁰⁹ N.P. Schipper & D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2012, p.703.

¹¹⁰ HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

¹¹¹ HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 54 t/m 56.

¹¹² H de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 972.

¹¹³ Schipper en Reins werken hun standpunt met betrekking tot de harde inkomens norm zoals een 90%-criterium verder uit in: 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2012, p. 1396.

Paragraaf 2.3.2.1. De reikwijdte van art. 2.5 Wet IB 2001

Zoals eerder besproken gaf het Schumacker-arrest¹¹⁴ aanleiding voor de invoering van art. 2.5 Wet IB 2001. Op grond van het Schumacker-arrest dient een werkstaat, ten aanzien van een niet-inwoner welke zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen in de werkstaat verwerft en waarbij de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige niet in aanmerking kan nemen, rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. In de literatuur wordt er vanuit gegaan dat dit betekent dat tenminste 90% van het wereldinkomen in de werkstaat dient te worden verworven. De reikwijdte van de huidige keuzeregeling gaat verder. Ook niet-inwoners die slechts een beperkt deel van hun inkomen in Nederland verdienen kunnen kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. De keuzeregeling is op dit punt mijns inziens te ruim. Daarnaast is de keuzeregeling niet beperkt tot inwoners van de EU. Inwoners van landen waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen kunnen namelijk ook kiezen voor art. 2.5 Wet IB 2001.

Wat betreft de reikwijdte van art. 2.5 Wet IB 2001 is voldaan aan de eisen die het EU-recht in het Schumacker-arrest stelt, de keuzeregeling is zelfs ruimer. De vraag die hierbij op komt is in hoeverre aan het vereiste van doeltreffendheid en doelmatigheid is voldaan. In de memorie van toelichting wordt erkend dat de regeling ruimer is. Het zou namelijk bezwaarlijk zijn als de inwoners van typische emigratie- en remigratielanden die voorheen gebruik maakten van de 90%-regeling geen gebruik kunnen maken van de keuzeregeling.¹¹⁵ Naar mijn mening kan er getwijfeld worden aan de doelmatigheid van de keuzeregeling in art. 2.5 Wet IB 2001. De regeling is erg ruim en kan worden toegepast door een naar mijn mening te grote groep buitenlandse belastingplichtigen, dit wordt niet vereist in het Schumacker-arrest. De toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001 zou er niet toe mogen leiden dat door Nederland persoonlijke aftrekposten in aanmerking worden genomen ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen waarbij ook in de woonstaat voldoende inkomen wordt verdiend zodat daar ook rekening wordt gehouden met de persoonlijke situatie van deze belastingplichtige. Dit neveneffect is naar mijn mening niet gewenst.¹¹⁶

Ondanks deze ruime reikwijdte heeft de keuzeregeling wel een zelfregulerende werking. Met name de buitenlandse belastingplichtige die zijn inkomen grotendeels in Nederland verwerft zal opteren voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen gezien onder andere het progressievoorbehoud wat door Nederland wordt toegepast. Ook zal naar mijn mening de ruime reikwijdte geen afbreuk doen aan de uitvoerbaarheid van art. 2.5 Wet IB 2001. Het is vrij eenvoudig te controleren of belastingplichtigen daadwerkelijk woonachtig zijn in een EU-land of mogelijkheid

¹¹⁴ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

¹¹⁵ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 80.

¹¹⁶ In paragraaf 2.3.2.2. wordt dit effect nader uitwerkt.

waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.

Paragraaf 2.3.2.2. Het in aanmerking nemen van persoonlijke aftrekposten en de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting

De buitenlandse belastingplichtige die kiest voor de toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001 komt in aanmerking voor onder andere de heffingskortingen, de persoonsgebonden aftrek, de hypotheekrenteaftrek en het heffingvrij vermogen van box 3. Het gehele wereldinkomen wordt in de belastingheffing betrokken en ten aanzien van de bestanddelen waarover Nederland op grond van de nationale wet niet kan heffen of welke op grond van het belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet aan Nederland zijn toegewezen wordt een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verleend.

Art. 2.5 Wet IB 2001 is zoals in de vorige paragraaf besproken ingevoerd naar aanleiding van het Schumacker-arrest. Ten aanzien van het in aanmerking nemen van de persoonlijke situatie van een buitenlandse belastingplichtige wordt in de laatste volzin van art. 2.5, lid 1 Wet IB 2001 bepaald dat de persoonsgebonden aftrek en de negatieve inkomsten uit gemeenschappelijke inkomensbestanddelen buiten aanmerking blijven voorzover deze bij de partner bij de belastingheffing in de woonstaat of op de BES-eilanden in aanmerking kunnen worden genomen. Hiermee moet voorkomen worden dat zowel in de woonstaat als in Nederland deze posten in mindering kunnen worden genomen. Hier ontbreekt echter de bepaling omtrent de buitenlandse belastingplichtige zelf. Er is namelijk geen beperking ten aanzien van het in aanmerking nemen van deze posten wanneer de belastingplichtige zelf deze in zijn woonland in aanmerking kan nemen. Slechts de buitenlandse belastingplichtige die niet de mogelijkheid heeft zijn persoonlijke situatie in aanmerking te nemen in het woonland dient de mogelijkheid te krijgen zijn persoonlijke situatie in aanmerking te nemen in het werkland. Zo blijkt ook uit het De Groot-arrest¹¹⁷ dat een double dip voorkomen dient te worden. De woonstaat hoeft namelijk met de persoonlijke en gezinsomstandigheden van een binnenlandse belastingplichtige geen rekening te houden indien deze omstandigheden al door de werkstaat in aanmerking worden genomen.¹¹⁸ Ik acht de wet op dit punt onvolledig. Daarnaast vraag ik mij af hoe gecontroleerd wordt in hoeverre bij de partner van de opterende belastingplichtige deze omstandigheden in aanmerking worden genomen. Slechte controle leidt mogelijk tot oneigenlijk gebruik van deze regeling.

Met betrekking tot het in aanmerking nemen van het wereldinkomen wordt een groot beroep gedaan op het zelfregulerend vermogen van de belastingplichtige. Dit staat naar mijn mening haaks op de

¹¹⁷ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*).

¹¹⁸ E.C.C.M. Kemmeren, Hoofdstuk 12 Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001' in A.C. Rijkers & H. Vording, 'Vijf jaar Wet IB 2001' Deventer: Kluwer 2006.

uitvoerbaarheid en de handhaafbaarheid van de keuzeregeling. Het zal namelijk lastig te controleren zijn in hoeverre de partner van de belastingplichtige de persoonsgebonden aftrek in het woonland in aanmerking kan nemen en daarnaast heeft Nederland in de regel geen informatie over het wereldinkomen van de buitenlandse belastingplichtigen. De bijstands- en invorderingsrichtlijn¹¹⁹ kunnen hier mogelijk uitkomst bieden. Het is verder de vraag of onder andere het invullen van de volledige Nederlandse aangifte inkomstenbelasting voor de buitenlandse belastingplichtige leidt tot extra lasten. Hier zal naar mijn mening geen sprake van zijn. De belastingplichtige zal immers in zijn woonland ook een aangifte moeten indienen en daartegenover zal het opteren voor de keuzeregeling hem een voordeel opleveren.

Zoals eerder besproken wijkt de wijze waarop de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt berekend voor de opterende buitenlandse belastingplichtige af van de berekening voor binnenlandse belastingplichtigen. Deze regelingen zouden beter op elkaar afgestemd moeten worden. Art. 2.5 Wet IB 2001 creëert namelijk de mogelijkheid om te kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. De regels voor deze beide groepen belastingplichtigen zouden dan ook zo veel mogelijk overeen moeten komen. Dit zal ook de eenvoud en duidelijkheid van de keuzeregeling ten goede komen.

Op grond van art. 2.5, lid 2 Wet IB 2001 blijkt dat wel duidelijk rekening wordt gehouden met een aantal andere regelingen in de Wet IB 2001. De bepalingen genoemd in lid 2 geven bij emigratie aanleiding tot belastingheffing en blijven daarom van toepassing. Hetzelfde geldt voor het van toepassing blijven van een aantal bepalingen van hoofdstuk 7.

Paragraaf 2.3.2.3. Diverse anti-misbruikbepalingen en de reactie van de staatssecretaris

Ten aanzien van art. 2.5 Wet IB 2001 is een tweetal anti-misbruikbepalingen in de wet opgenomen. Allereerst wordt in art. 2.5, lid 3 Wet IB 2001 bepaald dat wanneer niet langer geopteerd wordt voor de keuzeregeling een terugname plaats vindt van de negatieve buitenlandse inkomensbestanddelen die gedurende de laatste acht jaren ten laste zijn gekomen van het Nederlandse inkomen.

De terugneemregeling is ingevoerd om oneigenlijk gebruik van de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 tegen te gaan.¹²⁰ Er moet voorkomen worden dat buitenlandse negatieve inkomsten in Nederland worden gedumpt.¹²¹ Dit blijkt niet uit de criteria voor de toepassing van de regeling. Ook belastingplichtigen die niet de bedoeling hebben uitsluitend verliezen in Nederland te dumpen worden

¹¹⁹ Richtlijn 2011/16/EU en 2010/24/EU.

¹²⁰ *Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 81.*

¹²¹ *Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 7, p. 67.*

door de terugneemregeling getroffen. Zoals ook door Kemmeren¹²² wordt gesteld is de regeling onvoldoende afgestemd op het misbruik dat de Nederlandse wetgever wenst te bestrijden. De regeling sluit daarom niet aan op de doelstelling en leidt tot overkill, de regeling is te ruim.

De terugneemregeling kan leiden tot een progressienadeel, alle aftrekposten van de acht voorafgaande jaren worden tot het progressief belaste inkomen van box 1 geteld.¹²³ De belasting over de correctie kan dan uiteindelijk hoger zijn dan het in het verleden genoten voordeel. Dit is naar mijn mening onevenredig, de belastingplichtige is door de werking van de terugneemregeling nog slechter af dan wanneer hij helemaal niet zou hebben geopteerd voor de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. De terugneemregeling gaat ook op dit punt zijn doel voorbij.

De tweede anti-misbruikbepaling met betrekking tot art. 2.5 Wet IB 2001 betreft de inhaalregeling van art. 6 Uitv.bels. IB 2001. Indien negatief buitenlands inkomen ten laste van het Nederlandse inkomen wordt gebracht wordt, indien in een later jaar positief buitenlands inkomen wordt behaald, tot dit bedrag geen voorkoming van dubbele belasting verleend. De inhaalregeling is zoals besproken op verschillende punten in strijd met het EU-recht.

Ook is er volgens de Vries¹²⁴ een samenloop van de terugneemregeling en de inhaalregeling mogelijk. Op basis van de terugneemregeling wordt een correctie gemaakt voor de bedragen die ten laste van het inkomen zijn gebracht, zonder dat er rekening wordt gehouden met de inhaalregeling die wellicht op dezelfde aftrekken van toepassing is geweest. Er worden bedragen teruggenomen terwijl de inhaalregeling de al in een eerder jaar de geclaimde aftrek ongedaan heeft gemaakt.¹²⁵ Dit de onderlinge afstemming tussen deze twee regelingen ontbreekt naar mijn mening.

Door de staatssecretaris is in een beleidsbesluit¹²⁶ gereageerd op de diverse bezwaren tegen de huidige keuzeregeling. De goedkeuring van de staatssecretaris is er op gericht de regeling van art. 2.5 Wet IB 2001 meer in overeenstemming te brengen met het EU-recht en ziet met name op de situatie waarbij de opterende buitenlandse belastingplichtige zich in een Schumacker-situatie bevindt. Het besluit vormt een uitzondering op de toepassing art 2.5 Wet IB 2001. Dit komt naar mijn mening niet ten

¹²² E.C.C.M. Kemmeren, Hoofdstuk 12 Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001' in A.C. Rijkers & H. Vording, *'Vijf jaar Wet IB 2001'* Deventer: Kluwer 2006.

¹²³ Zie ook: J.A.R. van Eijdsen, B.J. Kiegebeld & D.S. Smit *'Nederlands belastingrecht in Europees perspectief'*, Deventer: Kluwer 2014, p. 90.

¹²⁴ H de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 972.

¹²⁵ Een beroep op de hardheidsclausule van art. 63 AWR blijkt in deze situatie mogelijk, echter naar mijn mening blijft de wetgeving ten aanzien van deze situatie onjuist.

¹²⁶ Besluit van 26 april 2013, nr. DGB 2013/201M, Stcrt. 2013, 12466, V-N 2013/29.14.

goede aan het vereiste van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid. Er lijkt namelijk meer en meer sprake te zijn van uitzondering op uitzondering.

Paragraaf 2.4. Samenvattende conclusie

Op grond van de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 hebben verschillende groepen buitenlandse belastingplichtigen de mogelijkheid te kiezen voor de behandeling als binnenlands belastingplichtige. De belastingplichtige wordt voor zijn gehele wereldinkomen in de belastingheffing betrokken en een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend voor de bestanddelen waarover Nederland op grond van de nationale wet niet kan heffen of welke op grond van het belastingverdrag niet aan Nederland zijn toegewezen.

In dit hoofdstuk is de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 getoetst aan de criteria voor goede wetgeving. Allereerst is gekeken naar de overeenstemming met de jurisprudentie van het HvJ en de Hoge Raad. Door het HvJ is namelijk een aantal arresten gewezen welke betrekking hebben op het in aanmerking nemen van de persoonlijke situatie van een belastingplichtige in de werkstaat. Deze uitspraken hebben vaak geleid tot vragen omtrent de houdbaarheid van de keuzeregeling.

Op grond van het Schumacker-arrest¹²⁷ dient wanneer een belastingplichtige nagenoeg zijn gehele inkomen in de werkstaat verwerft en in de woonstaat geen rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, de werkstaat hier rekening mee te houden. Daarnaast blijkt uit het Renneberg-arrest¹²⁸ dat de in het Schumacker-arrest geformuleerde rechtspraak zich uitstrekt tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene die in de woonstaat en werkstaat worden verleend.

In de arresten gewezen door de Hoge Raad stond de strijdigheid van de keuzeregeling met de belastingverdragen centraal. In het grensambtenarenarrest¹²⁹ werd geoordeeld dat de belastingverdragen zich verzetten tegen de toepassing van een grondslagvoorbehoud en het in aanmerking nemen van negatief niet-Nederlands inkomen onder art. 2.5 Wet IB 2001. In BNB 2014/77 wordt door de Hoge Raad echter anders geoordeeld. Er mag wel een progressievoorbehoud worden toegepast. Nederland neemt namelijk de buitenlandse inkomensbestanddelen van de kiezende belastingplichtige in aanmerking om het gemiddelde tarief vast te stellen en heft daarmee niet over inkomensbestanddelen die op grond van het belastingverdrag aan een ander land zijn toegewezen.

¹²⁷ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

¹²⁸ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*).

¹²⁹ HR 12 maart 1980, nr. 19 180, BNB 1980/170 (*Grensamtenarenarrest*).

Een aantal onderdelen van de keuzeregeling is in strijd met het EU-recht en met name wanneer een belastingplichtige zich in een Schumacker-situatie bevindt is er sprake van strijdigheid. De terugneemregeling is in strijd met het EU-recht omdat de hypotheekrenteaftrek wordt teruggenomen. De inhaalregeling is in strijd met het EU-recht omdat voor de binnenlandse belastingplichtige de per country benadering wordt toegepast terwijl voor de opterende buitenlandse belastingplichtige de overall benadering geldt.

Ook de wijze waarop voorkoming van dubbele belasting wordt berekend is in strijd met het EU-recht. Deze wijze is in strijd met het De Groot-arrest¹³⁰. Een deel van de persoonlijke aftrekposten gaat namelijk verloren wanneer een voorkoming van dubbele belasting wordt geclaimd. Ook wordt de overall methode toegepast terwijl voor binnenlandse belastingplichtigen de voorkoming wordt berekend op basis van de per country methode. Ten derde wordt de voorkoming bij een opterende belastingplichtige berekend over de verschuldigde belasting verminderd met de heffingskorting. Een pro-rata deel van de heffingskortingen gaat zo verloren.

De Staatssecretaris heeft op de beschreven bezwaren gereageerd in een beleidsbesluit.¹³¹ De buitenlandse belastingplichtigen bij wie het inkomen voor ten minste 90% aan Nederland ter heffing is toegewezen worden niet langer geconfronteerd met de inhaal- en terugneemregeling, ook is de berekening van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting op een aantal punten aangepast. De staatssecretaris sluit hierbij aan bij een percentage van 90%. Strijdigheid met het EU-recht is hierbij aan de orde omdat, zoals ook blijkt uit het arrest Commissie/Estland¹³², er geen harde inkomensnorm kan worden gesteld.

Naast de toetsing aan het nationale en EU-recht is de huidige keuzeregeling ook getoetst aan de overige kwaliteitseisen voor goede wetgeving. De keuzeregeling lijkt voorbij te gaan aan zijn doel, de regeling gaat namelijk verder dan het Schumacker-arrest en kan worden toegepast door een grote groep buitenlandse belastingplichtigen. Daarbij wordt een beroep gedaan op het zelfregulerend vermogen van de burger. Zij dienen immers zelf op de juiste wijze hun wereldinkomen aan te geven. De vraag is hierbij in hoeverre dit invloed heeft op de uitvoerbaarheid van de regeling, hoe dit gecontroleerd wordt en hoe dit herkend wordt naar Nederlandse maatstaven. Verder acht ik de regeling van art. 2.5 Wet IB 2001 onvolledig. Er is geen beperking opgenomen ten aanzien van het door Nederland in aanmerking nemen van persoonlijk aftrekposten bij een buitenlandse belastingplichtige die in zijn woonland ook deze posten in aanmerking kan nemen. Ook onderlinge afstemming ontbreekt op een aantal punten. Namelijk met name met betrekking tot de berekening van

¹³⁰ HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*).

¹³¹ Besluit van 26 april 2013, nr. DGB 2013/201M, Stcrt. 2013, 12466, V-N 2013/29.14.

¹³² HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van de opterende buitenlandse belastingplichtige en de binnenlandse belastingplichtige en daarbij de afstemming tussen de toepassing van de terugneem- en inhaalregeling.

De terugneemregeling roept toch wel de meeste kritiek op. Allereerst is de regeling in strijd met het EU-recht ten aanzien van een buitenlandse belastingplichtige die zich in een Schumacker-situatie bevindt. De terugneemregeling is daarnaast veel te ruim, ook belastingplichtigen die niet als doel hebben verliezen in Nederland te dumpen worden hierdoor geraakt. Daarnaast kan de terugneemregeling leiden tot een progressienadeel en zorgt deze daarom voor een onevenredig resultaat. Op basis van het grensambtenarenarrest mag Nederland de negatieve niet-Nederlandse inkomens niet in aanmerking nemen. Met een beroep op dit arrest zal de terugneemregeling zijn toepassing verliezen.

Verder komen de veelzijdigheid van de diverse onderdelen en aspecten van de huidige keuzeregeling in art. 2.5 Wet IB 2001, daarbij de strijdigheid met het EU-recht en ook de diverse reacties van de staatssecretaris in beleidsbesluiten, niet ten goede aan de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van de huidige keuzeregeling in art. 2.5 Wet IB 2001.

Zoals blijkt uit hetgeen hierboven is besproken zijn er vele bezwaren tegen de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 op grond van het EU-recht en blijkt de regeling op vele punten niet te voldoen aan de overige kwaliteitseisen voor goede wetgeving. Steeds vaker staat daarom de houdbaarheid van de keuzeregeling ter discussie. De staatssecretaris erkent dit probleem en geeft in zijn besluit¹³³ aan dat de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 zal worden vervangen. Deze nieuwe regeling komt in het volgende hoofdstuk aan bod.

¹³³ Besluit van 26 april 2013, nr. DGB 2013/201M, Stcrt. 2013, 12466, V-N 2013/29.14.

Hoofdstuk 3 De nieuwe regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

Paragraaf 3.1. Inleiding

Zoals besproken in hoofdstuk 2 zijn er vele bezwaren tegen de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. De keuzeregeling wordt daarom per 1 januari 2015 afgeschaft en vervangen door een regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zoals gepresenteerd is in het Belastingplan 2014¹³⁴. In dit hoofdstuk wordt deze nieuwe regeling nader uitgewerkt. Allereerst zullen in de volgende paragraaf de verschillende onderdelen van de regeling besproken worden. In de derde paragraaf zal de nieuwe regeling getoetst worden aan de verschillende kwaliteitseisen voor goede wetgeving. Afgesloten wordt met een samenvattende conclusie.

Paragraaf 3.2. Wat houdt de nieuwe regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 in?

Paragraaf 3.2.1. De achtergrond van de nieuwe regeling

Uit de parlementaire geschiedenis¹³⁵ blijkt dat er een aantal redenen te noemen is voor de herziening van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Onder andere gaat de huidige keuzeregeling in art. 2.5 Wet IB 2001 verder dan Europeesrechtelijk noodzakelijk is. Ook buitenlandse belastingplichtigen die zich niet in een Schumacker-situatie bevinden kunnen namelijk kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Daarbij wordt de huidige regeling op een aantal punten geacht in strijd te zijn met het Europese recht. In een beleidsbesluit van de staatssecretaris¹³⁶ is de keuzeregeling reeds op een aantal punten in overeenstemming gebracht met het Europese recht. Met de voorgestelde regeling wordt dit besluit gecodificeerd en worden nog enkele andere aanpassingen gedaan. Ook wordt de nieuwe regeling geacht een forse vereenvoudiging te zijn.

De huidige keuzeregeling zal per 1 januari 2015 vervallen en wordt vervangen door een regeling in hoofdstuk 7 Belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen Wet IB 2001. Na art. 7.7 Wet IB 2001 wordt afdeling 7.5 toegevoegd met art. 7.8 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen¹³⁷. Onder de nieuwe regeling kunnen alleen buitenlandse belastingplichtigen van wie nagenoeg het gehele inkomen in Nederland aan belasting is onderworpen in aanmerking komen voor de persoonlijke aftrekposten. Op grond van art. 7.8, lid 6 Wet IB 2001 worden deze personen als

¹³⁴ Wet van 18 december 2013, Stb. 2013/565.

¹³⁵ Kamerstukken II, 2013/14, nr. 33 752, nr. 3, paragraaf 6, p. 22.

¹³⁶ Besluit van 26 april 2013, nr. DGB 2013/201M, Stcrt. 2013, 12466, V-N 2013/29.14.

¹³⁷ Zie bijlage 1 voor het volledige art. 7.8 Wet IB 2001.

kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt. De kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen worden in Nederland belast op basis van de bepalingen in hoofdstuk 7 Wet IB 2001.

Paragraaf 3.2.2. Wie zijn kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen?

Buitenlandse belastingplichtigen dienen aan een aantal voorwaarden te voldoen om te kwalificeren voor de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001¹³⁸. Zij dienen allereerst als inwoner van een lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de EER, Zwitserland¹³⁹ of de BES eilanden in de belastingheffing te worden betrokken. Ten tweede dient het inkomen van de belastingplichtige voor 90% of meer in Nederland onderworpen te zijn aan de loon- of inkomstenbelasting. Ten slotte moet de buitenlandse belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland overleggen. Zo kan de Nederlandse belastingdienst beoordelen of ten minste 90% van het wereldinkomen van de buitenlandse belastingplichtige in Nederland wordt verdiend. De partner van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt ook als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige aangemerkt als hun inkomen tezamen voor 90% of meer in Nederland is onderworpen aan de loon- en inkomstenbelasting.¹⁴⁰

In lid 8 is een vangnetbepaling opgenomen voor de buitenlandse belastingplichtigen die in de EU, de EER, Zwitserland of op de BES eilanden wonen maar van wie het inkomen niet voor meer dan 90% in Nederland aan belasting is onderworpen. Zij kunnen onder bepaalde voorwaarden ook als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangewezen. Deze delegatiebepaling is opgenomen om adequaat te kunnen reageren op de ontwikkelingen in de jurisprudentie van het HvJ. Daarbij kunnen op grond van lid 8 ook buitenlandse belastingplichtigen voor een deel van het jaar kwalificeren, dit betreft bijvoorbeeld migrerende belastingplichtigen.¹⁴¹

Paragraaf 3.2.3. De vaststelling van het inkomen

Zoals besproken dient het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige voor 90% of meer onderworpen te zijn aan loonbelasting en inkomstenbelasting in Nederland om te kunnen kwalificeren voor de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001. Om te bepalen of aan deze eis is voldaan wordt het wereldinkomen vergeleken met het inkomen dat in Nederland is onderworpen aan belasting. Deze berekeningsmethode is uitwerkt in art. 7.8, lid 7 Wet IB 2001.

¹³⁸ Deze voorwaarden zijn met name uitgewerkt in art. 7.8, lid 6 Wet IB 2001.

¹³⁹ In het arrest HvJ 28 februari 2013, nr. C-425/11 (*Ettwein*) heeft het HvJ beslist dat de Schumacker-doctrine ook geldt in de relaties met Zwitserland.

¹⁴⁰ mr. J.A.W. Vrolijk, NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 7.8 Wet IB 2001 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.

¹⁴¹ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3, pagina 41-42.

Het wereldinkomen wordt naar Nederlandse maatstaven herrekend. Als uitgangspunt wordt het verzamelinkomen van art. 2.18 Wet IB 2001 genomen dat bestaat uit het inkomen van de 3 boxen.

Het herrekende inkomen wordt verminderd met:

- Negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen;
- Negatieve persoonsgebonden aftrek; en
- Belastbare inkomsten uit eigen woning.

Vervolgens wordt dit inkomen vermeerderd met:

- Uitgaven voor inkomensvoorzieningen;
- Persoonsgebonden aftrek; en
- Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld.

Voor de bepaling van het voordeel uit sparen en beleggen wordt de grondslag sparen en beleggen vermeerderd met het heffingvrij vermogen.¹⁴²

Het Nederlandse inkomen wordt berekend door het inkomen uit de 3 boxen wat aan Nederland ter heffing is toegewezen samen te tellen. Er wordt hierbij dus aangesloten bij de regeling voor de reguliere buitenlandse belastingplichtigen. Het Nederlandse inkomen wordt verminderd met:

- Negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen;
- Negatieve persoonsgebonden aftrek; en
- Belastbare inkomsten uit eigen woning.

Vervolgens wordt dit inkomen vermeerderd met de aftrek wegen een of geringe eigenwoningschuld.

Kort samengevat ziet de berekening om te bepalen of voldaan is aan het 90%-criterium er als volgt uit:

$$(\text{bruto Nederlands inkomen} / \text{bruto wereldinkomen}) * 100\% \quad ^{143}$$

Paragraaf 3.2.4. De inkomensverklaring

Om te kwalificeren voor de toepassing van art. 7.8 Wet IB 2001 dienen buitenlandse belastingplichtigen een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van hun woonland te overleggen. Deze verklaring bevat een overzicht van de inkomsten zoals deze in het woonland zijn aangegeven. Een dergelijke verklaring dient er toe te waarborgen dat alleen belastingplichtigen die aan de eisen voldoen voor de regeling in aanmerking komen en wordt oneigenlijk gebruik voorkomen. Daarbij is ook een delegatiebepaling opgenomen. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen eisen gesteld worden aan de verklaring en ook kunnen regels worden gesteld op grond waarvan de verklaring achterwege kan blijven. Zoals blijkt uit de parlementaire geschiedenis zal dit betrekking hebben op buitenlandse belastingplichtigen die reeds meerdere jaren op rij voldoen aan de criteria

¹⁴² T. Boonstra en N. de Haan, *Afschaffen keuzeregeling*, Den Haag: SDU 2014, p. 22.

¹⁴³ T. Boonstra en N. de Haan, *Afschaffen keuzeregeling*, Den Haag: SDU 2014, p. 23.

voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen en waarbij het niet voor de hand ligt dat er wijzigingen in de situatie optreden.¹⁴⁴

Paragraaf 3.2.5. Tegemoetkomingen voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige

De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt in beginsel in Nederland belast als een reguliere buitenlandse belastingplichtige. De belasting wordt berekend over het Nederlandse inkomen zoals dat is bepaald in Hoofdstuk 7 Wet IB 2001 en dat op grond van het belastingverdrag aan Nederland ter heffing is toegewezen. In art. 7.8, lid 1, 2 en 3 Wet IB 2001 wordt ter aanvulling de grondslag per box voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige bepaald.

Het belastbare Nederlandse inkomen uit werk en woning wordt op grond van art. 7.8, lid 1 Wet IB 2001 vermeerderd met de belastbare inkomsten uit eigen woning indien deze negatief zijn en wordt verminderd met de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek. De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan dus zijn hypotheekrente, uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek in aftrek brengen op zijn Nederlandse inkomen uit werk en woning. Ook ten aanzien van het belastbare inkomen in box 2 en 3 wordt rekening gehouden met de persoonlijke aftrek. Daarbij wordt ten aanzien van de bepaling van de rendementsgrondslag van box 3 het heffingvrij vermogen in aanmerking genomen.¹⁴⁵ Ook wordt overeenkomstig art. 2.7 Wet IB 2001 aangepast. Op grond daarvan hebben naast binnenlandse belastingplichtigen ook kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen recht op de heffingskortingen van Hoofdstuk 8 Wet IB 2001.¹⁴⁶

De kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen kunnen de negatieve belastbare inkomsten uit de eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek voor 100% in Nederland in aanmerking nemen ook al is niet 100% van het inkomen in Nederland belast. De vangnetbepaling in art. 7.8, lid 4 Wet IB 2001 bepaalt dat deze posten buiten aanmerking blijven voor zover deze bij de belastingplichtige of zijn partner bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen. Het maakt daarbij niet uit of deze aftrek in het woonland ook daadwerkelijk in aanmerking wordt genomen. In art. 7.8, lid 5 Wet IB 2001 wordt ten slotte bepaald dat wanneer de omvang van een inkomensbestanddeel of een heffingskorting afhankelijk is van het inkomen van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, het wereldinkomen in aanmerking wordt genomen zoals dit wordt berekend bij een binnenlandse belastingplichtige.

¹⁴⁴ *Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, pagina 41.*

¹⁴⁵ J.J.A.M. Korving, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2014, p. 6.

¹⁴⁶ *Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 2, pagina 4.*

Paragraaf 3.3. Verschillende aspecten van de regeling omtrent kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen getoetst aan de criteria voor goede wetgeving.

Zoals besproken in hoofdstuk 1 en 2 zijn er een aantal kwaliteitseisen waaraan wetgeving dient te voldoen.¹⁴⁷ Het betreft de volgende eisen:

- a. Rechtmatigheid en verwerkelijking van rechtsbeginselen;
- b. Doeltreffendheid en doelmatigheid;
- c. Subsidiariteit en evenredigheid;
- d. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid;
- e. Onderlinge afstemming;
- f. Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid.

In deze paragraaf zal gekeken worden in hoeverre de nieuwe regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 in overeenstemming is met deze eisen. De verschillende onderdelen en aspecten van de regeling zullen daarbij aan bod komen.

Paragraaf 3.3.1. Het ontbreken van overgangsrecht

De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 treedt in werking per 1 januari 2015. Vanaf dat moment vervalt de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Er is zoals blijkt uit de parlementaire geschiedenis bewust geen overgangsrecht opgenomen. Er is hierover door diverse politieke partijen dan ook vragen over gesteld. Door de staatssecretaris wordt aangegeven dat het erg complex is om twee regelingen naast elkaar uit te voeren. Het zou budgettaire gevolgen hebben, de besparing op de uitvoeringskosten en de budgettaire opbrengsten vallen hierbij in het niet. Er is daarom gekozen om de regeling aan te kondigen in het Belastingplan 2014 en in werking te laten treden per 1 januari 2015. Daarnaast zou het ontbreken van overgangsrecht ook slechts een kleine groep raken.¹⁴⁸

Er wordt door de staatssecretaris aangegeven dat in 2011 ongeveer 198.000 belastingplichtigen kozen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Circa 13.000 belastingplichtigen uit deze groep zullen buiten de nieuwe regeling vallen door de invoering van het inkomenscriterium.

Daarnaast zullen ongeveer 3.200 personen buiten de nieuwe regeling vallen wegens de inperking van de landenkring. Dit kan naar mijn mening toch echt niet gezien worden als een kleine groep. Daarbij vergeleken werd ten aanzien van de gepensioneerden die in Duitsland wonen en een pensioen uit Nederland ontvangen van meer dan EUR 15.000 met de invoering van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland wel overgangsrecht ingevoerd. In dit geval ging het om een veel kleinere groep van 5.500 personen.¹⁴⁹

¹⁴⁷ *Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 1-2, p. 23.*

¹⁴⁸ *Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 11, p. 74- 75.*

¹⁴⁹ *Kamerstukken II 2013/14, 33 615, nr. 8, p. 13 en bijlage 1.*

Verder wordt aangegeven dat de groep die buiten de nieuwe regeling valt wegens de inperking van de landenkring een voordeel van ongeveer EUR 940 behaalden door de te kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Ik vind dit wel een dermate hoge inkomensderving waarvoor overgangsrecht zeker gewenst is. Het argument dat overgangsrecht budgettaire gevolgen heeft verdient hier geen voorrang.

Het is niet duidelijk wat het effect van de nieuwe regeling is op de inhaalregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Volgens Korving¹⁵⁰ lopen de gevolgen van het keuzerecht met betrekking tot de inhaal- en doorschuifregeling nog wel door na 2014. Ook door Boonstra en de Haan¹⁵¹ wordt dit probleem aan de orde gesteld. Buitenlandse belastingplichtigen zullen onder de nieuwe regeling geen voorkoming van dubbele belasting claimen maar kunnen later wel naar Nederland verhuizen. Zij worden dan mogelijk alsnog geconfronteerd met de beschikking. Zij menen daarom dat een inhaal in het desbetreffende jaar niet rechtsgeldig kan plaatsvinden. De wettelijke basis voor de inhaalbeschikkingen is vervallen en daarmee is er geen grond meer voor de latere inhaal. Ik zou zelfs aanbevelen deze beschikkingen te laten vervallen om onduidelijkheden te voorkomen.

Paragraaf 3.3.2. De reikwijdte van de bepaling

De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 staat open voor buitenlandse belastingplichtigen die als inwoner van een lidstaat van de EU, in een staat die partij is bij de EER, Zwitserland of de BES eilanden in de belastingheffing te worden betrokken. De reikwijdte van de nieuwe regeling is dus beperkt ten opzichte oude keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. De reden hiervoor is onder andere dat de huidige keuzeregeling verder gaat dan noodzakelijk is gezien de eisen die gesteld worden op grond van het EU-recht.¹⁵² Bij de invoering van art. 2.5 Wet IB 2001 werd hier echter duidelijk anders over gedacht. Bij die invoering van art. 2.5 Wet IB 2001 werd bewust gekozen de keuzeregeling ook open te stellen voor inwoners van landen buiten de Europese Unie. Het feit dat inwoners van bepaalde landen wel gebruik konden maken van de 90%-regeling maar geen gebruik konden maken van de keuzeregeling zou voor hen namelijk leiden tot een ernstig financieel nadeel. Dit argument zag op personen in de typische (r)emigratielanden zoals Canada, Australië en Marokko.¹⁵³

Kingma en Schaper¹⁵⁴ zijn van mening dat de wetgever breekt met de bestendige beleidslijn, ‘*de continuering van de brede persoonlijke toepassingsfeer van de oude 90%-regeling onder art 2.5 Wet IB 2001 was een bewuste keuze van de wetgever, hoewel het bij de invoering van de Wet IB 2001 al*

¹⁵⁰ J.J.A.M. Korving, ‘Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!’, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2014, p. 6.

¹⁵¹ T. Boonstra en N. de Haan, *Afschaffen keuzeregeling*, Den Haag: SDU 2014, p. 18-19.

¹⁵² *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 22.

¹⁵³ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 80.

¹⁵⁴ S. Kingma en M.G.H. Schaper, ‘De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief’, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2014, p. 659.

duidelijk was dat het EU-recht daartoe niet verplichtte'. Ook Pötgens¹⁵⁵ is van mening dat het met betrekking tot het personele bereik beter was geweest als aansluiting was gezocht bij art. 2.5 Wet IB 2001. Er kan dan toch de nodige controle worden uitgeoefend, omdat namelijk vereist is dat er met het woonland van de buitenlandse belastingplichtige een regeling bestaat ter voorkoming van dubbele belasting welke voorziet in de uitwisseling van inlichtingen.

Ik sluit mij aan bij Pötgens, de nieuwe regeling zou ook de bredere reikwijdte van de oude regeling moeten bevatten. Met name met betrekking tot emigrerende belastingplichtige ontstaat onder de nieuwe regeling een ongewenste situatie indien naar een land buiten de EU of EER wordt geëmigreerd. Ik zie geen redenen waarom de wetgever hierover ineens van mening zou moeten veranderen. De beperking tot landen waarmee een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen welke voorziet in de uitwisseling van inlichtingen is geoorloofd. Op basis hiervan blijft het mogelijk de positie van de buitenlandse belastingplichtige te controleren.

Een van de redenen voor de beperktere reikwijdte is dat het kabinet niet (langer) fiscale voordelen aan niet-inwoners wil geven wanneer dit op grond van het EU-recht niet noodzakelijk is.¹⁵⁶ Op deze wijze lijkt de nieuwe regeling bij te dragen aan het terugdringen van de administratieve lasten en de uitvoeringskosten.¹⁵⁷ Het is naar mijn mening de vraag of dit eigenlijk niet de daadwerkelijke reden is voor de beperking van de reikwijdte van de nieuwe regeling en of de invoering van art. 7.8 Wet IB 2001 hier niet teveel op gericht is. Het budgettaire doel mag niet de overhand krijgen.

Ik vraag mij af hoe de zinsnede 'als inwoner onderworpen aan belasting' gelezen dient te worden. Wat gebeurt er namelijk de situatie dat het inkomen van een in Nederland als buitenlands belastingplichtige kwalificerend persoon voor 90% aan Nederlandse loon- en inkomstenbelasting is onderworpen, maar deze persoon in zijn 'woonland' ook als buitenlands belastingplichtige wordt aangemerkt. Deze persoon wordt in zijn woonland niet als inwoner in de belastingheffing betrokken en verliest daarmee de mogelijkheid om in Nederland zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen. Hoewel hiervan slechts in uitzonderingsgevallen sprake zal zijn acht ik dit een ongewenste situatie. Naar mijn mening zouden belastingplichtigen die in deze situatie verkeren op grond van een formeel verzoek aan de inspecteur toch moeten worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

¹⁵⁵ F.P.G. Pötgens, 'Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 1348.

¹⁵⁶ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 11, p. 74.

¹⁵⁷ *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 3.

Korving¹⁵⁸ vraagt zich af of de geografische beperking een inbreuk vormt op het vrije kapitaalverkeer. Dit zal per inkomensbron beoordeeld moeten worden want mogelijk kan ook de vrijheid van vestiging of het vrije verkeer van werknemers van toepassing zijn. Slechts de bepaling omtrent het vrije kapitaalverkeer kan ook van toepassing zijn in de relatie tot inwoners van derde landen. Hij stelt dat het daarom raadzamer zou zijn geweest om de regeling ook toe te passen op inwoners van landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Ik acht dit geen voldoende sterk argument, de regeling zou in een dergelijke situatie namelijk ook niet beperkt mogen worden tot inwoners van landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten.

Paragraaf 3.3.3. De inkomenseis

Om te kunnen kwalificeren voor de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 dient het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige voor 90% of meer onderworpen te zijn aan loonbelasting en inkomstenbelasting in Nederland. Het naar Nederlandse maatstaven herrekende wereldinkomen wordt vergeleken met het inkomen dat in Nederland is onderworpen aan belasting. Daarnaast is in lid 8 een vangnetbepaling opgenomen op grond waarvan ook buitenlandse belastingplichtigen bij wie minder dan 90% van het inkomen in Nederland onderworpen is aan belasting kunnen kwalificeren voor de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001, zo kan worden gereageerd op de jurisprudentie van het HvJ.

Het is opvallend dat door de wetgever wordt aangesloten bij een percentage van 90%. Bij de invoering van art. 2.5 Wet IB 2001 werd hier namelijk bewust niet bij aangesloten.

*‘Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU waarin is aangegeven dat het in beginsel aan de woonstaat is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen, maar dat bij onvoldoende inkomen uit die woonstaat ook de werkstaat met die situatie rekening moet houden, verdient een arbitraire grens van 75 of 90% van het wereldinkomen niet de voorkeur.’*¹⁵⁹

De invoering van de nieuwe regeling met daarbij een inkomensgrens van 90% wordt door de wetgever onderbouwd op grond van diverse arresten van het HvJ. Het Schumacker-arrest vormt allereerst de basis. Vervolgens worden Schumacker-criteria nader ingevuld in het arrest Geschwind¹⁶⁰, hieruit volgt volgens de wetgever dat ‘geheel of nagenoeg geheel’ mag worden ingevuld als ‘ten minste 90%’.¹⁶¹ Ten aanzien van de overige arresten kunnen op grond van art. 7.8, lid 8 Wet IB 2001 ook andere buitenlandse belastingplichtigen aangewezen worden als kwalificerende buitenlandse

¹⁵⁸ J.J.A.M. Korving, ‘Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!’, *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2014, p. 6.

¹⁵⁹ *Kamerstukken II* 1999/00, nr. 26 727, nr. 17, p. 445.

¹⁶⁰ HvJ 14 september 1999, C-391/97, BNB 2001/78, (*Gschwind*).

¹⁶¹ *Kamerstukken II* 2013/14, nr. 33 752, nr. 3, p. 23.

belastingplichtigen. Hiermee wordt aangesloten bij het arrest *Commissie/Estland*¹⁶². Dit arrest wordt samen met het arrest *Walletin*¹⁶³ door de wetgever geacht erg casuïstisch te zijn en er zouden daarom geen algemene principes uit kunnen worden gedestilleerd.

Zoals besproken is volgens de wetgever de 90%-inkomenseis op grond van het arrest *Gschwind*¹⁶⁴ gerechtvaardigd. In dit arrest was een Duitse regeling in geschil waarin een vergelijkbare inkomenseis werd gesteld. Door het HvJ worden allereerst de overwegingen van het *Schumacker*-arrest herhaald. Echter, omdat de situatie van *Gschwind* verschilde van de omstandigheden in het *Schumacker*-arrest werd er geoordeeld dat geen sprake was van verboden discriminatie. Het was namelijk in de woonstaat mogelijk rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de heer *Gschwind*.¹⁶⁵ Door Kingma en Schaper¹⁶⁶ wordt benadrukt dat de conclusie van het HvJ, dat het EU-recht niet in de weg stond aan de Duitse regeling, niet te maken had met de abstracte verenigbaarheid van de regeling met het EU-recht. Er is hierbij volgens hen sprake van een onjuiste lezing van de rechtspraak van het HvJ. Ook Schipper en Reins¹⁶⁷ zijn van mening dat op grond van dit arrest niet gesproken kan worden van een 90%-criterium. Het HvJ acht het namelijk ook toelaatbaar dat niet-inwoners bepaalde voordelen worden onthouden wanneer het mogelijk blijft om in de woonstaat rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Volgens mij zou de nadruk moeten liggen bij de vraag of in de woonstaat van de belastingplichtige rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Op basis daarvan wordt ook door het HvJ geoordeeld dat er geen sprake was van verboden discriminatie.

In beginsel kan dus worden aangesloten bij een 90% eis, echter ook de vraag of de woonstaat met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige rekening kan houden is van belang. Dit blijkt ook uit het *Meindl*-arrest¹⁶⁸. Het HvJ verwijst hierbij naar het arrest *Gschwind*¹⁶⁹ en verklaart dat de Duitse regeling verenigbaar met het verdrag is verklaard mits het mogelijk blijft om in de woonstaat met de persoonlijke en gezinssituatie rekening te houden.¹⁷⁰

¹⁶² HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

¹⁶³ HvJ 1 juli 2004, nr. C-169/03 (*Walletin*).

¹⁶⁴ HvJ 14 september 1999, C-391/97, BNB 2001/78, (*Gschwind*).

¹⁶⁵ HvJ 14 september 1999, C-391/97, BNB 2001/78, (*Gschwind*), r.o. 30.

¹⁶⁶ S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2014, p. 659.

¹⁶⁷ N.P. Schipper & D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2012, p. 703.

¹⁶⁸ HvJ 25 januari 2007, nr. C-329/05, V-N 2007/12.10 (*Meindl*).

¹⁶⁹ HvJ 14 september 1999, C-391/97, BNB 2001/78, (*Gschwind*).

¹⁷⁰ HvJ 25 januari 2007, nr. C-329/05, V-N 2007/12.10 (*Meindl*), r.o. 31.

Vele auteurs zijn van mening dat uit het Commissie/Estland arrest¹⁷¹ blijkt dat het HvJ geen percentage heeft willen koppelen aan de inkomenseis.¹⁷² Op grond van het Schumacker-arrest¹⁷³ gaat het er namelijk om of de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige in de woonstaat in aanmerking genomen kunnen worden. Ik sluit mij hierbij aan, het inkomen in de werkstaat ten opzichte van het totale inkomen mag niet de doorslag geven om persoonlijke aftrekposten in de werkstaat in aanmerking te nemen. Immers ook met een beperkt inkomen in de woonstaat (bijvoorbeeld <10%) is het mogelijk dat wel voldoende grondslag aanwezig is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. In dit geval mogen dergelijke aftrekposten naar mijn mening zelfs geweigerd worden in de werkstaat. Hoewel dit arrest een specifieke casus betreft, volgt duidelijk dat het stellen van een procentuele inkomenseis niet houdbaar is op grond van het EU-recht.

Om te bepalen of 90% van het inkomen aan Nederlandse heffing is onderworpen wordt het wereldinkomen naar Nederlandse maatstaven herrekend. Op basis van de bijstands- en invorderingsrichtlijn¹⁷⁴ zal het zeker mogelijk zijn de juiste inkomensgegevens met betrekking tot de eventueel kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen te verkrijgen. Het is echter de vraag hoe dit praktisch zal uitwerken en in hoeverre dit zal leiden tot hoge uitvoeringskosten. Daarbij vraag ik mij af in hoeverre dit bijdraagt aan de rechtszekerheid bij de belastingplichtige. Pas nadat het wereldinkomen is herrekend naar Nederlandse maatstaven zal namelijk duidelijk zijn of hij recht heeft op persoonlijke aftrekposten in de werkstaat.

Uit het arrest Walletin¹⁷⁵ lijkt voort te vloeien dat de beoordeling van het inkomen dient plaatsvinden naar de criteria van de woonstaat.¹⁷⁶ In dit arrest was sprake van een in Duitsland woonachtige student die als stagiair werkzaam was geweest in Zweden. Walletin had voor deze werkzaamheden en vergoeding ontvangen. In het zelfde jaar werd door hem ook een toelage van de Duitse overheid ontvangen en een bijdrage van zijn ouders. Door Zweden werd geweigerd de belastingvrije som toe te kennen. Walletin bevond zich in een Schumacker-situatie, hij genoot namelijk geen belastbaar inkomen in zijn woonstaat, de diverse betalingen kwalificeerden naar Duits recht namelijk niet als belastbaar inkomen.¹⁷⁷ Het HvJ oordeelde dat Walletin daarom gerechtigd was tot de Zweedse

¹⁷¹ HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

¹⁷² Zie o.a. F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', *Nederlands tijdschrift Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2012, p. 36, S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2014, p. 659 en N.P. Schipper & D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2012, p. 703. Het Commissie/Estland arrest is reeds besproken in hoofdstuk 2.

¹⁷³ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

¹⁷⁴ Richtlijn 2011/16/EU en 2010/24/EU.

¹⁷⁵ HvJ 1 juli 2004, nr. C-169/03, (*Walletin*).

¹⁷⁶ N.P. Schipper & D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2012, p. 703.

¹⁷⁷ HvJ 1 juli 2004, nr. C-169/03, (*Walletin*), r.o. 18.

belastingvrije som, de Zweedse stagevergoeding vormde immers zijn volledige belastbare inkomen.¹⁷⁸ Aansluiten bij de criteria van de woonstaat ten aanzien van de berekening van het wereldinkomen zal leiden tot een sterke vereenvoudiging, de inkomensverklaring kan daar namelijk ook op worden afgestemd. Naar mijn mening zijn de arresten Commissie/Estland en Walletin duidelijk niet slechts casuïstisch. Het HvJ trekt de lijn binnen de Schumacker-doctrine door en geeft een nadere invulling.

Voor de berekening of wordt voldaan aan het 90% criterium moet ook inkomen uit box 2 en 3 worden meegenomen. Uit jurisprudentie van het HvJ blijkt dat dit nog niet duidelijk eerder aan de orde is gesteld. Volgens Boonstra en de Haan¹⁷⁹ dient de berekening vereenvoudigd te worden door slechts te kijken naar arbeidsinkomsten. Eventueel kan dit nog worden uitgebreid met ondernemers die winst uit onderneming genieten. Omdat de persoonlijke aftrek mogelijk ook wordt toegepast op inkomen uit box 2 of 3 en omdat bij de bepaling van de rendementsgrondslag van box 3 het heffingvrij vermogen in aanmerking wordt genomen, is het mijns inziens juist dat daarom bij de bepaling of aan het 90% criterium is voldaan ook het inkomen uit deze boxen wordt meegenomen.

Ook stellen Boonstra en de Haan¹⁸⁰ dat de vangnetbepaling van art. 7.8, lid 8 Wet IB 2001 erg complex wordt indien daarin elk individueel geval moet worden uitgewerkt. Ik ben ook benieuwd naar de uitwerking van deze bepaling. Zoals eerder besproken is het aansluiten bij 90%-eis kwestieus. Doordat lid 8 door de wetgever is opgenomen in de nieuwe regeling lijkt de wetgever hiermee eigenlijk al toe te geven dat de inkomensnorm mogelijk niet houdbaar is op basis van het EU-recht. Belastingplichtigen die niet aan deze inkomensnorm voldoen en waarbij ook het woonland geen rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie zullen zich zeker beroepen op deze vangnetbepaling. Ten aanzien van deze gevallen is het naar mijn mening raadzaam deze bepaling al enigszins verder uit te werken om te bepalen hoe met deze situaties moet worden omgegaan.

Paragraaf 3.3.4. De inkomensverklaring

Naast de eisen omtrent het inwonerschap en het inkomen is een derde vereiste om te kwalificeren voor de toepassing van art. 7.8 Wet IB 2001 dat de buitenlandse belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van het woonland dient te overleggen. Bij algemene maatregel van bestuur zullen nadere eisen gesteld worden aan deze verklaring.

Volgens Pötgens¹⁸¹ lijkt de inkomensverklaring op grond van het EU-recht in beginsel acceptabel. Hij refereert hierbij aan het National Grid Indus arrest¹⁸² echter dit arrest betreft een exitheffing in de

¹⁷⁸ HvJ 1 juli 2004, nr. C-169/03, (*Walletin*), r.o. 23-24.

¹⁷⁹ T. Boonstra en N. de Haan, *Afschaffen keuzeregeling*, Den Haag: SDU 2014, p. 31-32.

¹⁸⁰ T. Boonstra en N. de Haan, *Afschaffen keuzeregeling*, Den Haag: SDU 2014, p. 31-32.

¹⁸¹ F.P.G. Pötgens, 'Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 1348

winstsfeer en is naar mijn mening toch wel degelijk een andere situatie. De inkomensverklaring is ingevoerd om te waarborgen dat alleen belastingplichtigen die aan de eisen voldoen voor de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 in aanmerking komen en om daarbij oneigenlijk gebruik te voorkomen.¹⁸³ De buitenlandse belastingplichtigen zouden volgens mij ook op andere wijzen moeten kunnen aantonen dat 90% van het inkomen in Nederland is onderworpen aan belasting of dat in de woonstaat geen rekening kan worden gehouden met de persoonlijke situatie. Indien toch getwijfeld wordt zou een beroep kunnen worden gedaan op de informatie-uitwisselingsrichtlijn¹⁸⁴.

Ook door Boonstra en de Haan¹⁸⁵ wordt de inkomensverklaring op een eenvoudigere wijze ingevuld. Zij stellen voor dat de buitenlandse belastingplichtige aan de Nederlandse Belastingdienst een kopie van zijn belastingaangifte in het woonland overlegt. Volgens hen kan de Nederlandse Belastingdienst niet verwachten dat buitenlandse belastingautoriteiten een speciale inkomensverklaring afgeven en daarbij is het de vraag hoelang deze procedure in beslag zal nemen. De buitenlandse aangifte kan op basis van de mogelijkheid van gegevensuitwisseling binnen de EU eenvoudig gecontroleerd worden¹⁸⁶. Eventueel zou de Belastingdienst de Nederlandse aangifte inkomstenbelasting kunnen controleren om te beoordelen of deze in lijn is met de in het buitenland ingediende aangifte. Wanneer gewacht moet worden op een belastingaanslag in het woonland kan de termijn voor het indienen van de aangifte in Nederland namelijk al zijn verstreken zijn.

Het overleggen van de buitenlandse aangifte aan de Nederlandse Belastingdienst lijkt mij in principe een prima alternatief om invulling te geven aan de inkomstenverklaring. Vooral voor de buitenlandse belastingplichtige zal het eenvoudig zijn een kopie te overleggen. Echter deze werkwijze roept wel vragen op ten aanzien van de uitvoerbaarheid voor de Nederlandse Belastingdienst. Mogelijk is hier extra tijd of zijn hier extra kosten aan verbonden. Per individueel geval zal namelijk de buitenlandse aangifte gecontroleerd en beoordeeld dienen te worden. Ook dient daarnaast rekening gehouden te worden met de termijn voor het indienen van de Nederlandse aangifte. Mogelijk kunnen de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen op eenvoudige wijze uitstel krijgen.

Het is nog niet duidelijk hoe de inkomensverklaring eruit zal moeten zien. Ik denk dat deze inkomensverklaring mogelijk werk uit handen kan nemen van de Nederlandse Belastingdienst. Allereerst moet uit de inkomensverklaring blijken of de buitenlandse belastingplichtige voldoet aan het 90% criterium. De inkomensverklaring dient dus zo opgesteld te worden dat hieruit eenvoudig blijkt of het wereldinkomen herrekend naar Nederlandse maatstaven voor 90% of meer in Nederland

¹⁸² HvJ 29 november 2011, nr. C-371/10 (*National Grid*).

¹⁸³ *Kamerstukken II* 2013/14, nr. 33 752, nr. 3, p. 41.

¹⁸⁴ Richtlijn 2011/16/EU.

¹⁸⁵ T. Boonstra en N. de Haan, *Afschaffen keuzeregeling*, Den Haag: SDU 2014, p. 24-25.

¹⁸⁶ Richtlijn 2011/16/EU.

aan belasting is onderworpen. Daarnaast kan mogelijk ook informatie worden opgevraagd over de mate waarin in het woonland rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de buitenlandse belastingplichtige. Op deze wijze hoeft de Belastingdienst deze informatie later niet alsnog op te vragen in het woonland.

Met betrekking tot de inkomensverklaring is het wel de vraag in hoeverre dit vereiste leidt tot een onevenredige lastenverzwaring voor de buitenlandse belastingplichtige. Het zal namelijk voor sommige buitenlandse belastingplichtigen niet eenvoudig zijn de belastingautoriteiten in het woonland te verzoeken om een dergelijke verklaring. Niet overal wordt zo makkelijk gecommuniceerd tussen de belastingdienst en belastingplichtige. Daarnaast zal het feit dat er nog zo weinig duidelijk is over deze inkomensverklaring niet bijdragen aan de rechtszekerheid voor de buitenlandse belastingplichtige.

Paragraaf 3.3.5. Verschillende tegemoetkomingen

De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt in beginsel in Nederland belast als een reguliere buitenlandse belastingplichtige. De belasting wordt berekend over het Nederlandse inkomen zoals dat is bepaald in Hoofdstuk 7 Wet IB 2001 en dat op grond van het belastingverdrag aan Nederland ter heffing is toegewezen. Op grond van lid 1, 2 en 3 kunnen de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen belastbare inkomsten uit eigen woning, uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek in Nederland in aanmerking nemen.

Door het HvJ is in diverse arresten nadere invulling gegeven aan de Schumacker-doctrine. Naast een antwoord op de vraag wanneer door de werkstaat met de persoonlijke situatie van een belastingplichtig rekening gehouden dient te worden, is ook bepaald wat onder de persoonlijke tegemoetkomingen moet worden verstaan. Dit betreft allereerst de persoonlijke aftrekposten¹⁸⁷, maar ook de hypotheekrenteaftrek¹⁸⁸, een belastingvrije som¹⁸⁹ en dus de heffingskortingen. De regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 is op dit punt dus in overeenstemming met het EU-recht.

Op grond van art. 7.8, lid 4 Wet IB 2001 blijven de diverse aftrekposten buiten aanmerking voorzover deze bij de belastingplichtige of zijn partner bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen. Ik vraag me af hoe dit uitgewerkt zal worden. Het zal uitvoeringstechnisch niet mogelijk zijn dit per individuele belastingplichtige te controleren. Wanneer dit niet goed gecontroleerd wordt bestaat de mogelijkheid dat de persoonlijke situatie van een buitenlandse belastingplichtige in het woon- en werkland in aanmerking wordt genomen en een dergelijke double dip moet voorkomen worden. Zoals eerder besproken kan de inkomensverklaring hier mogelijk

¹⁸⁷ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

¹⁸⁸ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*).

¹⁸⁹ HvJ 1 juli 2004, nr. C-169/03, (*Walletin*).

uitkomst bieden. Daarnaast vind ik dat de nadruk meer moet liggen bij de vraag of de persoonlijke en gezinssituatie in het woonland in aanmerking kan worden genomen en in combinatie met de vangnetbepaling van lid 8 en het Commissie/Estland arrest¹⁹⁰ is het naar mijn mening daarom raadzaam de bepaling van lid 4 ook verder uit te werken.

In lid 5 wordt bepaald dat wanneer de omvang van een inkomensbestanddeel of een heffingskorting afhankelijk is van het inkomen, het inkomen in aanmerking wordt genomen zoals dat wordt berekend volgens de regels voor Nederlandse binnenlandse belastingplichtigen. Door aan te sluiten bij de berekening zoals deze geldt voor de binnenlandse belastingplichtigen acht ik de nieuwe regeling ook op dit punt in overeenstemming met het EU-recht.

Paragraaf 3.4. Samenvattende conclusie

Per 1 januari 2015 treedt de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in werking ter vervanging van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Onder voorwaarden wordt de buitenlandse belastingplichtige aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige op grond waarvan deze belastingplichtige recht heeft op dezelfde persoonlijke aftrekposten als de binnenlandse belastingplichtige.

Om te kwalificeren voor de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 dient de buitenlandse belastingplichtige als inwoner van een lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de EER, Zwitserland of de BES eilanden in de belastingheffing te worden betrokken. Daarnaast dient het inkomen voor 90% of meer in Nederland onderworpen te zijn aan de loon- of inkomstenbelasting en dient de buitenlandse belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland te overleggen. Op basis van lid 8 kunnen onder bepaalde voorwaarden buitenlandse belastingplichtigen die in de EU, de EER, Zwitserland of op de BES eilanden wonen maar van wie het inkomen niet voor meer dan 90% in Nederland aan belasting is onderworpen ook als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangewezen.

Om te bepalen of aan de 90%-eis is voldaan is wordt het wereldinkomen vergeleken met het inkomen dat in Nederland is onderworpen aan belasting. Het wereldinkomen wordt naar Nederlandse maatstaven herrekend, deze berekeningsmethode is uitwerkt in art. 7.8, lid 7 Wet IB 2001. De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt in beginsel in Nederland belast op grond van de regels van hoofdstuk 7 Wet IB 2001. Ter aanvulling wordt in art. 7.8, lid 1, 2 en 3 de grondslag per box bepaald en worden diverse persoonlijke tegemoetkomingen toegekend.

¹⁹⁰ HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

Ook de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is getoetst aan de criteria voor goede wetgeving. Allereerst is het opvallend dat door de wetgever geen overgangsrecht is opgenomen. Door de beperking van de reikwijdte en het stellen van een inkomensnorm wordt naar mijn mening een grote groep geraakt en ook de inkomensderving mag niet zomaar buiten aanmerking blijven. De beperking van de reikwijdte is opvallend. Er wordt voldaan aan het EU-recht, maar het is niet duidelijk waarom geen aansluiting is gezocht bij de reikwijdte van art. 2.5 Wet IB 2001. Dit lijkt te veel ingegeven te zijn vanuit een budgettaire oogpunt.

Een andere opvallende eis is de inkomensnorm. De eis dat ten minste 90% van het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige in Nederland aan belasting onderworpen dient te zijn acht ik gezien de hierboven besproken arresten van het HvJ niet houdbaar. Uit het Schumacker-arrest¹⁹¹ blijkt dat met betrekking tot het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-inwoner sprake is van een dubbele eis. Deze dubbele eis wordt bevestigd in diverse arresten. Onder andere wordt in de arresten Gschwind¹⁹² en Meindl¹⁹³ in beginsel de inkomensnorm van 90% goedgekeurd. Echter daarbij wordt ook de voorwaarde gesteld dat het mogelijk moet blijven om in de woonstaat van de niet-inwoner rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Vervolgens wordt in het Commissie/Estland arrest¹⁹⁴ verder benadrukt dat eigenlijk geen inkomenseis gesteld kan worden. Immers ook de vraag of de woonstaat rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-inwoner speelt een belangrijke rol.

Er zou naar mijn mening dan ook meer aangesloten moeten worden bij de vraag of in de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking kan worden genomen, lid 4 en lid 8 zouden ten aanzien hiervan ook verder ingevuld kunnen worden. Om te kunnen beoordelen of ten minste 90% van het wereldinkomen in Nederland aan belasting onderworpen is wordt het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige herrekend naar Nederlandse maatstaven. Naast het feit dat uit het arrest Walletin¹⁹⁵ lijkt voort te vloeien dat bij de beoordeling van het inkomen aangesloten dient te worden bij de criteria van de woonstaat roept deze berekeningswijze ook vraagtekens op ten aanzien van de uitvoering hiervan.

Het vereiste dat een inkomensverklaring overlegd dient te worden roept toch wel de meeste bezwaren op. De verklaring leidt vooral tot vragen omdat niet duidelijk is hoe een dergelijke verklaring eruit dient te zien. Een goed alternatief zou zijn dat de buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid krijgt de in het buitenland ingediende aangifte te overleggen. De vraag blijft in hoeverre er sprake is

¹⁹¹ HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).

¹⁹² HvJ 14 september 1999, C-391/97, BNB 2001/78, (*Gschwind*).

¹⁹³ HvJ 25 januari 2007, nr. C-329/05, V-N 2007/12.10 (*Meindl*).

¹⁹⁴ HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

¹⁹⁵ HvJ 1 juli 2004, nr. C-169/03, (*Walletin*).

van een onevenredige lastenverzwaring voor de buitenlandse belastingplichtigen. Ook draagt de nieuwe regeling op dit punt niet bij aan de rechtszekerheid voor de buitenlandse belastingplichtige.

Wel in lijn met het EU-recht zijn de verschillende tegemoetkomingen die worden toegekend aan de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Op grond van lid 4 wordt de mogelijkheid tot een double dip beperkt. Ik plaats echter ook hier vraagtekens bij de uitvoering en controle hiervan.

De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wordt ingevoerd ter vervanging van art. 2.5 Wet IB 2001. De nieuwe regeling zou meer in lijn moeten zijn met het EU-recht en wordt geacht een forse vereenvoudiging te zijn. In hoofdstuk 4 zullen beide regelingen vergeleken worden en wordt gekeken in hoeverre de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 daadwerkelijk een verbetering is.

Hoofdstuk 4 In hoeverre is de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 een verbetering ten opzichte van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 bekeken vanuit de criteria voor goede wetgeving?

Paragraaf 4.1. Inleiding

Nadat in de vorige hoofdstukken de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 en de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 onafhankelijk van elkaar besproken zijn. Zullen deze regelingen in dit hoofdstuk vergeleken worden. Allereerst zal gekeken worden naar de verschillen en overeenkomsten tussen beide regelingen. Vervolgens wordt de vraag beantwoord in hoeverre de nieuwe regeling een verbetering is ten opzichte van de huidige keuzeregeling.

Paragraaf 4.2. Verschillen en overeenkomsten tussen beide regelingen

In deze paragraaf worden verschillende onderdelen van beide regelingen besproken en wordt gekeken wat de overeenkomsten en verschillen zijn tussen de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 en de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001. Allereerst wordt de mogelijkheid om beide regelingen toe te passen besproken. Ten tweede wordt gekeken naar de wijze waarop de persoonlijke situatie van de buitenlandse belastingplichtige in aanmerking wordt genomen. Er zal hier bij de eerder besproken criteria voor goede wetgeving worden aangesloten.

Paragraaf 4.2.1. De mogelijkheid om de regeling toe te passen

Het opvallendste verschil tussen de huidige regeling in art. 2.5 Wet IB 2001 en de toekomstige regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 is wel het keuze-element. Op grond van art. 2.5 Wet IB 2001 heeft een buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid te kiezen voor de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Art. 7.8 Wet IB 2001 is slechts van toepassing als een buitenlandse belastingplichtige kwalificeert voor deze regeling. Blijkens het arrest Gielen¹⁹⁶ en daarbij het eindarrest van de Hoge Raad¹⁹⁷ heeft een belastingplichtige ook zonder te opteren voor de keuzeregeling recht op de aftrekposten welke aan hem toekomen op grond van het EU-recht. Een keuze-element in de regeling lijkt mij daarom overbodig.

De reikwijdte van de huidige keuzeregeling is ruimer dan die van de nieuwe regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Daarbij staat de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 naast inwoners van de EU en EER ook open voor buitenlandse belastingplichtigen die inwoner

¹⁹⁶ HvJ 18 maart 2010, C-440/08, BNB 2010/179 (*Gielen*).

¹⁹⁷ HR 29 oktober 2010, nr. 43 761, BNB 2011/24.

zijn van een land waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. De regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 beperkt zich tot inwoners van de EU, de EER en Zwitserland en de BES-eilanden. De redenen die de wetgever heeft gehad voor deze beperktere reikwijdte zijn zoals eerder in hoofdstuk 3 besproken niet helemaal duidelijk, maar lijken mede te zijn ingegeven vanuit een budgettair oogpunt. Mijns inziens zou ook voor de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 de ruimere reikwijdte van art. 2.5 Wet IB 2001 van toepassing moeten zijn.

Om te kwalificeren voor de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 dient naast de eisen omtrent het inwonerschap van bepaalde andere landen te zijn voldaan aan diverse aanvullende voorwaarden. Allereerst geldt de voorwaarde dat 90% van het inkomen in Nederland aan loon- of inkomstenbelasting onderworpen dient te zijn. Onder de huidige keuzeregeling kunnen ook belastingplichtigen die slechts een beperkt gedeelte van hun inkomen in Nederland verdienen kunnen opteren voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtigen. De regeling was op dit punt te ruim en ik acht de inkomenseis van art. 7.8 Wet IB 2001 in dit opzicht dan ook een verbetering. Echter, zoals is besproken in hoofdstuk 3 wordt de 90%-inkomenseis geacht niet volledig in overeenstemming te zijn met het EU-recht. Ook de vraag of de woonstaat met de persoonlijke en gezinssituatie van de buitenlandse belastingplichtige rekening kan houden is namelijk van belang. Daarnaast leidt ook het aansluiten bij het naar Nederlandse maatstaven herrekende inkomen tot strijdigheid.

Naaste de eisen omtrent het inwonerschap en het inkomen dient de buitenlandse belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland te overleggen met daarop een overzicht van de inkomsten zoals deze in het woonland zijn aangegeven. Deze inkomensverklaring roept wel de meeste bezwaren op. Ten eerste is het namelijk nog onduidelijk hoe deze verklaring eruit moet zien en ten tweede wordt met name het opvragen van de verklaring bij de belastingautoriteit in de woonstaat als een lastenverzwaring voor de belastingplichtige gezien.

Om op grond van art. 2.5 Wet IB 2001 de regels voor binnenlandse belastingplichtigen te kunnen toepassen worden geen eisen gesteld aan het in Nederland belastbare inkomen. Op dit punt lijkt de huidige keuzeregeling dus meer in lijn met het EU-recht in vergelijking tot de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001. Daarbij zal het mede gelet op de vereiste inkomensverklaring voor de buitenlandse belastingplichtige makkelijker te beoordelen zijn in hoeverre hij in aanmerking komt voor de regeling van art. 2.5 Wet IB 2001 dan de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001, dit zal de rechtszekerheid van de belastingplichtige ten goede komen.

Zoals is besproken in hoofdstuk 2 is de huidige keuzeregeling op verschillende punten in strijd met het EU-recht. Dit ziet met name op de situatie waarbij een buitenlandse belastingplichtige zich in een Schumacker-situatie bevindt. De staatssecretaris heeft daarom in een beleidsbesluit¹⁹⁸ een aantal nadere regels gesteld ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen bij wie het inkomen voor ten minste 90% aan Nederland ter heffing is toegewezen. De huidige keuzeregeling wordt door deze uitzondering op uitzondering naar mijn mening onnodig ingewikkeld. Echter de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 bevat mogelijk door de delegatiebepaling in lid 8 ook een ingewikkelde uitzonderingssituatie. Deze delegatiebepaling is opgenomen ten aanzien van situaties welke aan de orde komen in arresten bij het HvJ. Het is nog niet duidelijk hoe deze uitwerkt zal worden.

Paragraaf 4.2.2. De wijze waarop het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige in aanmerking wordt genomen

De buitenlandse belastingplichtige die van het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 gebruik maakt wordt voor zijn gehele wereldinkomen in de belastingheffing betrokken. Voor de bestanddelen waarover Nederland op grond van de nationale wet niet kan heffen of welke op grond van het belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting niet aan Nederland zijn toegewezen wordt een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verleend. De wijze waarop de voorkoming van dubbele belasting wordt berekend is op een aantal punten in strijd met het EU-recht.

De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt als een reguliere buitenlandse belastingplichtige in Nederland belast. Ter aanvulling wordt in art. 7.8, lid 1, 2 en 3 Wet IB 2001 de grondslag per box bepaald. Zo kan de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zijn hypotheekrente, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek in aftrek brengen op zijn Nederlandse inkomen. Er is hierbij dus geen sprake van belastingheffing over het wereldinkomen, daarmee vervalt het progressievoorbehoud en de berekening ter voorkoming van dubbele belasting. Met het vervallen van het progressievoorbehoud ten aanzien van de nieuwe regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 zal ook strijdigheid met het grensambtenarenarrest¹⁹⁹ niet aan de orde zijn, er wordt namelijk ook geen negatief niet-Nederlands inkomen in aanmerking genomen.

Ook de terugneem- en inhaalregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 zullen vervallen met de invoering van art. 7.8 Wet IB 2001. Deze regelingen zijn opgenomen om oneigenlijk gebruik tegen te gaan. In de nieuwe regeling is geen vergelijkbare specifieke anti-misbruikbepaling opgenomen, de mogelijkheid om buitenlandse verliezen te dumpen in Nederland is namelijk vervallen. Gezien de strengere eisen om te worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zal een dergelijke anti-misbruikbepaling naar mijn mening niet nodig zijn.

¹⁹⁸ Besluit van 26 april 2013, nr. DGB 2013/201M, Stcrt. 2013, 12466, V-N 2013/29.14.

¹⁹⁹ HR 12 maart 1980, nr. 19 180, BNB 1980/170 (*Grensamtenarenarrest*).

In tegenstelling tot art. 7.8 Wet IB 2001 wordt in art. 2.5 Wet IB 2001 geen inkomenseis gesteld. Ook buitenlandse belastingplichtigen die slechts een klein gedeelte van hun inkomen in Nederland verdienen kunnen dus kiezen voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Dit past naar mijn mening niet helemaal binnen de Schumacker-doctrine. Mogelijk wordt de persoonlijke en gezinssituatie van een buitenlandse belastingplichtige die kiest voor art. 2.5 Wet IB 2001 reeds in de woonstaat in aanmerking genomen. Er bestaat voor Nederland als werkstaat vervolgens geen verplichting om ook met deze persoonlijke situatie rekening te houden. Het vierde lid van art. 7.8 Wet IB 2001 ziet op een dergelijke situatie. Bepaalde posten die betrekking hebben op de persoonlijke situatie van de belastingplichtige blijven buiten aanmerking voor zover deze al bij de belastingplichtige zelf of zijn partner bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen en zo wordt oneigenlijk gebruik voorkomen. In art. 2.5 Wet IB 2001 is deze beperking slechts opgenomen ten aanzien van partners. De laatste volzin van art. 2.5, lid 1 Wet IB 2001 bepaalt dat diverse posten buiten aanmerking blijven voor zover deze bij de partner bij de belastingheffing in de woonstaat al in aanmerking kunnen worden genomen. Door ook te kijken naar de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zelf is de nieuwe regeling op dit punt zeker een verbetering in vergelijking tot de huidige keuzeregeling.

Paragraaf 4.3. Tussenconclusie

De huidige keuzeregeling in art. 2.5 Wet IB 2001 roept diverse bezwaren op. Allereerst is de regeling op diverse punten in strijd met het EU-recht. Ten tweede wordt ook ten aanzien van de uitvoerbaarheid en de eenvoud kritiek geuit. Per 1 januari 2015 zal daarom de nieuwe regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige van art. 7.8 Wet IB 2001 in werking treden. Deze regeling zou volgens de wetgever in overeenstemming moeten zijn met het EU-recht en wordt ook gezien als een forse vereenvoudiging.²⁰⁰

De belangrijkste bezwaren tegen de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 richten zich op de strijdigheid met het EU-recht. Met name de wijze waarop de voorkoming van dubbele belasting wordt berekend, de terugneemregeling en de inhaalregeling zijn in strijd met het EU-recht. Door de staatssecretaris is een beleidsbesluit uitgevaardigd op grond waarvan een aantal aanvullende regelingen worden gegeven om de keuzeregeling meer in overeenstemming te brengen met het EU-recht. Dit heeft de keuzeregeling echter onnodig ingewikkeld gemaakt.

De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wordt geacht in overeenstemming te zijn met het EU-recht. In deze regeling wordt echter aangesloten bij een 90% criterium (i.e. het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige dient voor 90% of meer in Nederland aan belasting te zijn

²⁰⁰ *Kamerstukken II 2013/14, nr. 33 752, nr. 3, paragraaf 6, pagina 22.*

onderworpen). Deze inkomenseis is op grond van het Commissie/Estland²⁰¹ arrest echter niet in lijn met het EU-recht. De delegatiebepaling van art. 7.8, lid 8 Wet IB 2001 zal later verder uitgewerkt moeten worden om strijdigheid met het EU-recht op dit punt op te heffen. Op dit moment is aan de eerste doelstelling van art. 7.8 Wet IB 2001 dus niet voldaan.

Om te beoordelen of aan deze 90%-eis wordt voldaan wordt het wereldinkomen naar Nederlandse maatstaven herrekend. Ook moet de buitenlandse belastingplichtige een inkomensverklaring overleggen. Deze eisen dragen niet bij aan de rechtszekerheid voor de belastingplichtige met betrekking tot het eventueel kunnen toepassen van de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001. De regeling van art. 2.5 Wet IB 2001 was op dit punt duidelijker. De inkomensverklaring van art. 7.8 Wet IB 2001 roept daarnaast ook bezwaren op ten aanzien van de uitvoerbaarheid en eenvoud van de regeling.

De wijze waarop het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige in aanmerking wordt genomen op grond van art. 7.8. Wet IB 2001 kan inderdaad gezien worden als een vereenvoudiging in vergelijking tot de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige gelden de regels van hoofdstuk 7 terwijl bij de opterende belastingplichtige in principe het gehele wereldinkomen in aanmerking wordt genomen op grond van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen waarover vervolgens een voorkoming van dubbele belasting wordt berekend. De berekening van de voorkoming van dubbele belasting zal naast de terug- en inhaalregeling vervallen onder de nieuwe regeling.

De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 is op een aantal punten duidelijk een verbetering ten opzichte van de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Echter met name het feit dat wordt aangesloten bij een inkomensnorm van 90% en dat een inkomensverklaring moet worden overlegd roepen ook ten aanzien van de nieuwe regeling bezwaren op. In het volgende hoofdstuk zal gekeken worden hoe door een aantal andere EU-landen de Schumacker-doctrine is uitgewerkt. Mogelijk kan Nederland hier een voorbeeld aan nemen.

²⁰¹ HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

Hoofdstuk 5 Hoe wordt in andere EU-landen de jurisprudentie van het HvJ toegepast

Paragraaf 5.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt onderzocht hoe door andere EU-landen de Schumacker-doctrine is geïmplementeerd in de nationale wetgeving. De landen België, Duitsland en Oostenrijk komen daarbij aan bod. Er wordt gekeken onder welke voorwaarden een niet-inwoner recht heeft op persoonlijke aftrekposten en welke persoonlijke aftrekposten dit zijn. Afgesloten wordt met een tussenconclusie waarin kort wordt aangestipt in hoeverre Nederland aan deze landen een voorbeeld kan nemen met betrekking tot de implementatie van de Schumacker-doctrine.

Paragraaf 5.2. België

Een belastingplichtige die kwalificeert als niet-inwoner van België heeft onder voorwaarden recht om persoonlijke aftrekposten in België in aanmerking te nemen. Echter, met de zesde staatshervorming en daarbij de wet van 8 mei 2014²⁰² zijn de fiscale bevoegdheden van de verschillende Belgische gewesten gewijzigd en is daarmee ook de belasting van niet-inwoners gewijzigd. De hervormingen treden in werking op 1 juli 2014 en zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2015.²⁰³ De belangrijkste voorwaarde inhoudende dat het Belgische inkomen ten minste 75% dient te bedragen van het totale binnen en buitenlandse inkomen, blijft ook onder de nieuwe regeling van toepassing.

Op grond van art. 243 t/m 244 Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992 (hierna: WIB 1992)²⁰⁴ worden de niet-inwoners onderverdeeld in vier categorieën:

1. De niet-inwoner die inwoner is van een andere lidstaat van de EER en ten minste 75% van het beroepsinkomen in België verwerft;
2. De niet-inwoner die aanspraak kan maken op een non-discriminatiebepaling van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting;
3. De niet-inwoner die geen inwoner is van een lidstaat van de EER, maar die wel ten minste 75% van het beroepsinkomen in België verwerft;
4. De overige niet-inwoners.

De categorie waartoe de niet-inwoner behoort bepaalt in welke mate deze belastingplichtige recht heeft op persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en belastingverminderingen. De niet-inwoners in categorie 1, 2 en 3 worden in principe hetzelfde behandeld als inwoners. De belastingplichtigen die

²⁰² Belgisch Staatsblad 28 mei 2014, C-2014/003239, nr. 41630.

²⁰³ J. Goossens & S. van Belle, 'Zesde staatshervorming: welke fiscale bevoegdheden voor de Gewesten?', *Fiscoloog*, 1373, p. 1.

²⁰⁴ Zie bijlage 2 voor de wettekst.

vallen onder categorie 1 hebben op grond van art. 244 WIB 1992 recht op alle persoonlijke aftrekken en federale belastingvoordelen, ook de gewestelijke regelingen betreffende de inkomensbelasting van inwoners zijn van toepassing. In principe is de belasting van niet-inwoners in België slechts een federale bevoegdheid, echter om overeenstemming te bereiken met het EU-recht, zijn de gewestelijke belastingregels ook van toepassing met betrekking tot de eerste categorie van niet-inwoners. De belasting wordt voor deze groep berekend volgens de regels die ook gelden voor inwoners van België.

De niet-inwoners van categorie 2, ook wel de bevoorrechte niet-inwoners genoemd, hebben op grond van de non-discriminatiebepaling uit het belastingverdrag recht op dezelfde tegemoetkomingen, persoonlijke aftrekken en belastingverminderingen als de niet-inwoners van categorie 1. Echter, deze posten worden aan deze groep slechts pro rata toegekend.²⁰⁵ De belastingplichtigen van categorie 3 hebben op grond van art. 243/1 WIB 1992 slechts recht op de federale verminderingen. Zij hebben geen recht op de toepassing van de gewestelijke regelingen. Ten aanzien van de niet-inwoners van categorie 4 geldt op grond van art. 243 WIB 1992 geen bijzonder stelsel, zij hebben geen recht op persoonlijke aftrekken of tegemoetkomingen.²⁰⁶

Met de zesde staatshervorming is de fiscale autonomie van de gewesten uitgebreid. Zij kunnen voortaan zelf belastingvermeerderingen en –verminderingen invoeren, kortingen toe staan en gewestelijke opcentiemen opleggen. Dit totaal vormt de ‘gewestelijke personenbelasting’. De gewesten zijn daarbij exclusief bevoegd tot het toekennen van belastingverminderingen en –kredieten ten aanzien van de eigen woning van de belastingplichtige.²⁰⁷

De Belgische personenbelasting bestaat dus uit een federaal deel en een gewestelijk deel. Omdat de niet-inwoners van de categorieën 1 en 2 onderworpen zullen zijn aan de gewestelijke belastingregels, zijn hiervoor de lokalisatieregels van art. 248 WIB 1992 van belang. De niet-inwoner wordt in beginsel gelokaliseerd in het gewest waar hij (de hoogste) beroepsinkomsten heeft behaald. Indien het inkomen gelijk verdeeld is over twee gewesten wordt de niet-inwoner gelokaliseerd in het gewest waar het hoogste aantal dagen effectief gewerkt is. Een niet-inwoner kan namelijk slechts in één gewest gelokaliseerd worden. Indien de niet-inwoner gehuwd is worden beide echtgenoten in hetzelfde gewest gelokaliseerd.²⁰⁸

²⁰⁵ B. van Dyck, ‘De Zesde staatshervorming en de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen)’, *Expat News*, nr. 6, juni 2014.

²⁰⁶ J. de Bruycker, Belgium, Country analyses, Individual taxation, www.IBFD.org bijgewerkt tot 19 juni 2014.

²⁰⁷ J. Goossens & S. van Belle, ‘Zesde staatshervorming: welke fiscale bevoegdheden voor de Gewesten?’, *Fiscoloog*, 1373, p. 1.

²⁰⁸ B. van Dyck, ‘De Zesde staatshervorming en de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen)’, *Expat News*, nr. 6, juni 2014.

De nieuwe Belgische regeling zal mogelijk effect hebben op buitenlandse kaderleden²⁰⁹ die regelmatig in andere landen hun werkzaamheden uitoefenen. Op basis van de oude regeling vielen buitenlandse kaderleden onder de categorie ‘niet-inwoners met tehuis in België’ en hadden zij daarmee recht op alle persoonlijke aftrekken en tegemoetkomingen. Omdat werknemers die vallen onder de kaderregeling worden aangemerkt als fictief niet-inwoner moet per werknemer worden bepaald onder welke van de bovenvermelde categorieën deze valt. De beloning van buitenlandse kaderleden die ziet op buitenlandse werkdagen is dus niet belast in België, daarom zullen buitenlandse kaderleden die 25% of meer van hun werkdagen in het buitenland werken op grond van de nieuwe regeling geen recht meer hebben op persoonlijke aftrekposten en de toepassing van gewestelijke regelingen.²¹⁰

Ook de vraag of buitenlandse kaderleden inwoner zijn van een lidstaat van de EER speelt een rol bij de beoordeling of en in hoeverre deze personen recht hebben op persoonlijke aftrekposten. Mogelijk kwalificeren buitenlandse kaderleden namelijk niet als inwoner in het land van herkomst. Daarom is het de vraag hoe de wettekst van art. 244 WIB 1992 geïnterpreteerd dient te worden. Om recht te hebben op alle persoonlijke aftrekposten en gewestelijke regelingen is namelijk vereist dat de niet-inwoner een inwoner is van een andere lidstaat van de EER. Een aantal buitenlandse kaderleden zou op grond van deze bepaling daarom onder de hierboven beschreven categorie overige niet-inwoners kunnen vallen. Zij hebben dan geen recht op persoonlijke tegemoetkomingen. Omdat mogelijk strijd met het EU-recht kan ontstaan wordt aangenomen dat gelezen moet worden dat de belastingplichtige inwoner moet zijn van België of een andere lidstaat van de EER.²¹¹

In Nederland kennen wij geen regeling op basis waarvan een belastingplichtige fictief als buitenlandse belastingplichtige kan kwalificeren. De regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 heeft geen effect op de regeling van art. 2.6 Wet IB 2001 die de ingekomen werknemer met de 30%-regeling²¹² de mogelijkheid geeft te opteren voor partiële buitenlandse belastingplicht. Deze ingekomen werknemer kwalificeert namelijk al als binnenlandse belastingplichtige. De situatie waarbij een belastingplichtige in twee landen als buitenlandse belastingplichtige kwalificeert is in paragraaf 3.3.2. besproken.

²⁰⁹ Onder deze regeling vallen ingekomen werknemers (expats) die binnen een bedrijf een functie beoefenen die een bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vereist, de Belgische tewerkstelling dient van tijdelijke aard te zijn en de werknemer moet persoonlijke en economische banden met het buitenland behouden. Voor hen gelden diverse gunstige regelingen. Zie verder Circulaire, nr. Ci.RH.624/325.294 8 augustus 1983, Bull. nr. 620, p. 2061 en KPMG Belastingconsulenten, People Services, *‘Het Belgische belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden’*, (online publiek).

²¹⁰ SDworx, *‘Nieuwe wetgeving zal buitenlandse kaderleden benadelen’*, 4 maart 2014.

²¹¹ De belastingadviseurs van PwC Antwerpen zijn van mening dat dit een fout van de wetgever is die nog nader gecorrigeerd dient te worden. De vragen omtrent het vereiste ‘als inwoner in de belastingheffing betrokken’ zijn besproken in paragraaf 3.3.2.

²¹² Art. 31a, lid 2, onderdeel e Wet LB 1964 jo. art. 10e t/m 10ej Uitv.besl. LB 1965

Onder de oude regeling werd onderscheid gemaakt tussen niet-inwoners met en zonder tehuis in België. Onder de categorie niet-inwoner met tehuis in België valt de niet-inwoner die zich in België heeft gevestigd, maar waarbij dit verblijf wordt geacht tijdelijk en niet duurzaam van aard te zijn. Onder voorwaarden werden niet-inwoners zonder tehuis gelijk gesteld met niet-inwoners met tehuis. Dit zijn de niet-inwoners die zich kunnen beroepen op een non-discriminatiebepaling of van wie het in België belastbare beroepsinkomen ten minste 75% van het wereldberoepsinkomen bedraagt. De niet-inwoner met tehuis, of de daaraan gelijkgestelde niet-inwoner, had recht op alle persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en belastingverminderingen uit hoofde van hun gezinstoestand of ten aanzien van zijn gezinslasten.²¹³ Met de invoering van de zesde staatshervorming is de categorie niet-inwoners met tehuis afgeschaft. Opvallend is dat het percentage van het inkomen dat in België dient te worden verdiend (i.e. 75%) onder deze nieuwe regels niet is aangepast.²¹⁴

Paragraaf 5.3. Duitsland

In Duitsland hebben niet-inwoners op grond van art. 1, lid 3 Einkommensteuergesetz (hierna: EStG)²¹⁵ onder bepaalde voorwaarden de mogelijkheid te kiezen voor de behandeling als onbeperkt belastingplichtige (unbeschränkt steuerpflichtig). Wanneer wordt geopteerd voor onbeperkte belastingplicht zijn in principe de regels voor de reguliere onbeperkte belastingplichtigen van toepassing. Als uitzondering hierop geldt dat bij de opterende belastingplichtige niet het wereldinkomen in aanmerking wordt genomen, maar slechts de binnenlandse inkomsten voorzover genoemd in art. 49 EGTs. Het wereldinkomen wordt op grond van art. 32b, lid 1, onderdeel 5 EGTs wel in aanmerking genomen om het progressievoorbehoud te berekenen.²¹⁶

Om te kunnen opteren voor deze regeling moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Allereerst dient het inkomen van de niet-inwoner voor ten minste 90% in Duitsland aan belasting onderworpen te zijn of dient het inkomen dat niet onderworpen is aan Duitse belasting niet hoger te zijn dan EUR 8.354. Dit is de totale belastingvrije som zoals blijkt uit art. 32a EstG. Dit bedrag wordt in bepaalde gevallen verlaagd om meer overeenstemming te bereiken met het belastingstelsel zoals dat geldt in het woonland van de belastingplichtige. De mogelijkheid om te opteren voor onbeperkte belastingplicht staat open voor iedereen en is niet afhankelijk van de woonplaats of nationaliteit van de belastingplichtige. Om te bepalen of aan de 90%-eis wordt voldaan wordt inkomen dat op grond

²¹³ B. van den Bussche, M. Vangenechten, F. van Praet, 'Deel V, Belasting van niet-inwoners: gewijzigde spelregels in perspectief geplaatst', in: L. Maes, H. de Cnijf, L. De Broeck, Praktijkboek Directe Belastingen, België: Kluwer, 2013, p. 170 – 172.

²¹⁴ J. de Bruycker, Belgium, Country analyses, Individual taxation, www.IBFD.org bijgewerkt tot 19 juni 2014.

²¹⁵ Zie bijlage 3 voor de wettekst.

²¹⁶ 'Limited tax liability and applying for unlimited tax liability?', <http://www.finanzamt-rente-im-ausland.de/en/>, (zoek op: tax return).

van een belastingverdrag slechts tegen een beperkt tarief wordt belast (bijvoorbeeld: dividend, rente en royalty's) niet meegerekend als zijnde onderworpen aan Duitse belasting.²¹⁷

Een tweede voorwaarde om te kunnen opteren voor onbeperkte belastingplicht is dat de belastingplichtige een verzoek moet indienen en een formulier ondertekend door de belastingdienst in het woonland moet overleggen. De onbeperkte belastingplicht wordt aangevraagd middels het formulier "Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer"²¹⁸. Met dit formulier wordt aangegeven wat in het betreffende jaar het verwachte inkomen zal zijn in Duitsland en de woonstaat. Met het indienen van dit formulier wordt aan de werkgever van de belastingplichtige door de Duitse belastingdienst informatie verstrekt over de persoonlijke aftrekposten die op het arbeidsloon van de werknemer van toepassing zijn. Tezamen met de Duitse aangifte inkomstenbelasting dient het formulier 'Bescheinigung EU/EWR'²¹⁹ te worden ingediend. Op dit formulier dienen de in de woonstaat belaste inkomsten te worden aangegeven. De buitenlandse belastingdienst dient de gegevens op beide formulieren te controleren en te bevestigen of deze gegevens kloppen.²²⁰ Zo kan worden gecontroleerd of daadwerkelijk aan de 90%-eis om te opteren voor onbeperkte belastingplicht wordt voldaan. De formulieren zijn beschikbaar in verschillende talen. Op deze wijze is het voor de buitenlandse belastingdienst ook duidelijk wat zij ondertekenen.

Op basis van jurisprudentie van het HvJ heeft de opterende niet-inwoner die de nationaliteit heeft van een land van de EER recht op een aantal tegemoetkomingen waar de niet-inwoner met een nationaliteit van een land buiten de EER geen recht op heeft, dit is uitgewerkt in art. 1a EStG. Allereerst heeft de niet-inwoner met de nationaliteit van een land van de EER recht op diverse belastingtegemoetkomingen die gerelateerd zijn aan kinderen en echtgenoten die woonachtig zijn binnen de EER. Zo is bijvoorbeeld alimentatie betaald aan een ex-echtgenoot die woont in een land van de EER aftrekbaar indien deze bedragen in de woonstaat van de ex-echtgenoot belast zijn. Daarnaast heeft de niet-inwoner met de nationaliteit van een land van de EER de mogelijkheid om met zijn partner die in een land van de EER woont een gezamenlijke belastingaangifte in te dienen. Vereist is daarbij dat het gezamenlijke wereldinkomen voor ten minste 90% in Duitsland aan belasting is onderworpen of het inkomen dat niet aan Duitse belasting is onderworpen niet boven EUR 16.708 uitkomt.

²¹⁷ A. Perdelwitz, Germany, Country analyses, Individual taxation, www.IBFD.org bijgewerkt tot 1 April 2014.

²¹⁸ 'Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach §1 Abs. 3, §1a EStG (Anlage Grenzpendler EU/EWR zum Antrag Auf Lohnsteuermäßigung) – LSt 3G', <http://www.finanzamt.bayern.de/>, (zoek op: Rubrik Formulare, Auslandssachverhalte, Grenzpendler, Lohnsteuer).

²¹⁹ Zie bijlage 3.

²²⁰ 'Onbeperkte belastingplicht aanvragen', <http://www.belastingdienst.nl/>

Paragraaf 5.4. Oostenrijk

Ook in Oostenrijk kan een niet-inwoner onder bepaalde voorwaarden opteren voor de behandeling als onbeperkt belastingplichtige (unbeschränkt steuerpflichtig). Deze regeling is uitgewerkt in art. 1, lid 4 Einkommensteuergesetz 1988 (hierna: EStG 1988). In principe wordt de opterende belastingplichtige hetzelfde behandeld als de onbeperkte belastingplichtige echter in de praktijk werkt dit toch anders uit en wordt daarom ook wel gesproken van een ‘fictieve’ onbeperkt belastingplichtige. De opterende belastingplichtige wordt behandeld als onbeperkt belastingplichtige voorzover hij inkomen heeft zoals uitgewerkt in art. 98 EStG 1988. Slechts het Oostenrijkse broninkomen wordt dus in aanmerking genomen: ten aanzien daarvan is sprake van een onbeperkte belastingplicht.

Het buitenlandse inkomen blijft buiten aanmerking en wordt ook niet gebruikt voor de berekening van de heffingsgrondslag of het progressievoorbehoud.²²¹ Een uitzondering hierop ziet op buitenlandse verliezen die in het buitenland niet meer verrekend kunnen worden. Het Oostenrijkse hoge gerechtshof (VwGH) heeft op 25 september 2012²²² geoordeeld dat deze buitenlandse verliezen bij de opterende belastingplichtig in aanmerking genomen dienen te worden.²²³ Deze beslissing is gebaseerd op het Renneberg-arrest²²⁴. In dit arrest werd bepaald dat de Schumacker-rechtspraak betrekking heeft op alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene die in de woonstaat noch werkstaat worden verleend.²²⁵ In de literatuur wordt veel kritiek geuit op de regeling op basis waarvan geopteerd kan worden voor onbeperkte belastingplicht. Er zouden de belastingplichtige namelijk vooral voordelen toekomen en naar bijvoorbeeld het wereldinkomen wordt niet gekeken.²²⁶

Om te kunnen kiezen voor onbeperkte belastingplicht dient aan diverse voorwaarden te zijn voldaan. Allereerst dient de belastingplichtige een inwoner van een land van de EER te zijn. Daarbij dient het inkomen van deze belastingplichtige in het kalenderjaar voor ten minste 90% aan Oostenrijkse inkomstenbelasting onderworpen te zijn of het niet in Oostenrijk aan belasting onderworpen inkomen dient niet meer te bedragen dan EUR 11.000. Inkomen dat op grond van een belastingverdrag in Oostenrijk slechts aan een laag tarief is onderworpen geldt niet als zijnde onderworpen aan Oostenrijkse belasting (bijvoorbeeld: dividend, interest en royalty's).

²²¹ E. Marschner, 'Die Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG und das Gemeinschaftsrecht', *Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review*, Linde, 25/2007, p. 692.

²²² VwGH 25 september 2012, 2008/13/0201.

²²³ R. Jerabek & N. Neubauer, 'Decision of the Austrian Administrative court: Deduction of foreign losses for non-residents', *Austrian Tax News*, nr. 39, februari 2013.

²²⁴ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*).

²²⁵ HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*), r.o. 63 en 64.

²²⁶ K. Dziurdź & C. Marchgraber, 'Folgen der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG', *Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review*, Linde, 2013, p. 527.

Om aan te kunnen tonen dat aan de eisen van art. 1, lid 4 EStG 1988 wordt voldaan dient een verklaring van de bevoegde belastingdienst in het woonland van de belastingplichtige te worden overlegd. Op het formulier E9²²⁷ dient te worden aangegeven wat de hoogte is van het inkomen dat is onderworpen aan belasting in het woonland. Het formulier dient ondertekend te worden door de bevoegde belastingautoriteit. Door Oostenrijk wordt het inkomen dat in Oostenrijk aan belasting onderworpen is ingevuld: vervolgens wordt met behulp van dit formulier berekend of wordt voldaan aan de 90%-eis. Het inkomen dat in Oostenrijk onderworpen is aan belasting wordt gedeeld door het totale inkomen (het inkomen dat in het woonland is onderworpen aan belasting wordt opgeteld bij het inkomen dat in Oostenrijk is onderworpen aan belasting).

Paragraaf 5.5. Tussenconclusie

De regelingen op basis waarvan door België, Duitsland en Oostenrijk ten aanzien van niet-inwoners toch de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking wordt genomen vertonen op diverse punten overeenkomsten met de Nederlandse regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 omtrent de kwalificerende belastingplichtigen. De vraag die hierbij gesteld kan worden is in hoeverre Nederland een voorbeeld kan nemen aan de diverse onderdelen van deze regelingen.

Allereerst wordt in alle drie de hiervoor besproken regelingen aangesloten bij een inkomenseis. Een bepaald percentage van het inkomen dient in de werkstaat aan belasting onderworpen te zijn om in aanmerking te komen voor de gunstigere regeling. Door België wordt aangesloten bij een inkomenseis van 75%. Deze eis kan geacht worden ruimer te zijn dan de eis die gesteld wordt op basis van de Schumacker-doctrine (i.e. 90%). Door Duitsland en Oostenrijk wordt vereist dat 90% van het inkomen aan Duitse danwel Oostenrijkse belasting onderworpen is. Het is naar mijn mening belangrijker dat naast het stellen van een inkomenseis ook gekeken wordt naar de mate waarin de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking neemt. Op grond van het Commissie/Estland arrest²²⁸ dient het werkland, ook als slechts 50% van het inkomen in het werkland wordt verdiend, toch rekening te houden met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige indien het inkomen in de woonstaat niet toereikend is om daar deze draagkracht in aanmerking te nemen. In de Nederlandse regeling ziet lid 8 van art. 7.8 Wet IB 2001 op deze situatie. In de Belgische, Duitse en Oostenrijkse regeling ontbreekt een dergelijke bepaling.

Ook ontbreekt in deze regelingen een bepaling die de mogelijkheid om in het woon- én werkland de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen beperkt. Wanneer het inkomen in de woonstaat voldoende is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie

²²⁷ Zie bijlage 4.

²²⁸ HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).

van de belastingplichtige is de werkstaat namelijk niet gehouden hier rekening mee te houden. Lid 4 van art. 7.8 Wet IB 2001 beperkt de mogelijkheid voor deze double dip.

De beperkte reikwijdte van de nieuwe Nederlandse regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige heeft tot veel commentaar geleid.²²⁹ Met name de Belgische regeling biedt hiervoor mijns inziens een goed alternatief. Ook door België wordt in beginsel onderscheid gemaakt tussen inwoners van de landen van de EER en inwoners van landen buiten de EER. Toch wordt ten aanzien van de niet-inwoner die geen inwoner is van een lidstaat van de EER en die ten minste 75% van het beroepsinkomen in België verwerft gedeeltelijk de fiscale draagkracht in aanmerking genomen. In Nederland zou deze buitenlandse belastingplichtige op grond van de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 geen enkel recht hebben op persoonlijke aftrekposten.

Het is naar mijn mening zeer wenselijk dat ook met de persoonlijke situatie van een buitenlandse belastingplichtige die inwoner is van een land buiten de EER rekening wordt gehouden. Er zou met betrekking tot de reikwijdte van art. 7.8 Wet IB 2001 meer aangesloten moeten worden bij de reikwijdte van de huidige keuzeregeling. De regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 zou niet alleen open moeten staan voor inwoners van landen van de EER maar ook voor inwoners van landen waarmee een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen welke voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Door deze voorwaarde op te nemen blijft het mogelijk inzicht te krijgen in de positie van deze kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Omdat lidstaten op grond van het EU-recht niet gehouden zijn rekening te houden met de persoonlijke situatie van inwoners van landen buiten de EER acht ik het verdedigbaar dat de persoonlijke en gezinssituatie van deze belastingplichtigen slechts beperkt in aanmerking wordt genomen, zoals ook in België gebeurt.

Het vereiste dat de belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland dient te overleggen heeft in Nederland ook vele reacties opgeroepen.²³⁰ In Duitsland en Oostenrijk wordt een vergelijkbare eis gesteld. Omdat in Nederland nog geen duidelijkheid is gegeven over hoe de inkomensverklaring eruit dient te zijn, zouden de Duitse en Oostenrijkse inkomensverklaring naar mijn mening als voorbeeld kunnen dienen. Het formulier wordt uitgereikt door de Duitse respectievelijk Oostenrijkse belastingdienst en dient allereerst ingevuld te worden door de belastingplichtige. Vervolgens dient het formulier ingediend te worden bij de buitenlandse belastingdienst zodat deze het formulier kan controleren en ondertekenen.

De diverse buitenlandse inkomensbestanddelen worden op het formulier aangegeven en zo kan door de werkstaat berekend worden of aan het 90% criterium wordt voldaan. Daarnaast is in Duitsland de

²²⁹ Zie paragraaf 3.3.2.

²³⁰ Zie paragraaf 3.3.4.

verklaring beschikbaar in verschillende talen, zodat het voor de belastingplichtige maar ook voor de buitenlandse belasting autoriteit duidelijk is wat zij invullen en ondertekenen. Omdat het vereiste omtrent de inkomensverklaring al gedurende langere tijd in de Duitse wetgeving is opgenomen is ook de Nederlandse belastingdienst hier bekend mee. Opvallend is dat door de Nederlandse belastingdienst wordt aangegeven dat zij de verklaring pas kunnen ondertekenen nadat in Nederland de aangifte inkomstenbelasting is ingediend.²³¹ Ongetwijfeld zullen andere buitenlandse belastingautoriteiten eenzelfde werkwijze hanteren. Zoals eerder besproken stel ik daarom voor dat het voor de op grond van de Nederlandse regeling kwalificerende buitenlandse belastingplichtige eenvoudig zal zijn uitstel te krijgen ten aanzien van het indienen van zijn Nederlandse aangifte inkomstenbelasting. De kwalificerende belastingplichtige dient genoeg tijd te krijgen om de vereiste inkomensverklaring bij de buitenlandse belastingautoriteit op te vragen dan wel in te dienen ter ondertekening.

Zoals besproken zijn in andere EU-landen met art. 7.8 Wet IB 2001 vergelijkbare regelingen opgenomen die zien op de implementatie van het Schumacker-arrest²³². Allereerst kan Nederland een voorbeeld nemen aan hoe in Duitsland en Oostenrijk het vereiste omtrent de inkomensverklaring is ingevuld. Daarnaast vind ik ook de wijze waarop België toch ook de persoonlijke situatie van inwoners van landen buiten de EER in aanmerking neemt een goed alternatief gezien de bezwaren tegen beperking van de reikwijdte van de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 ten opzichte van de huidige regeling van art. 2.5 Wet IB 2001.

²³¹ 'Onbeperkte belastingplicht aanvragen', <http://www.belastingdienst.nl/>

²³² HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (Schumacker).

Hoofdstuk 6 Conclusie en aanbevelingen

Paragraaf 6.1. Inleiding

De huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 wordt op grond van diverse redenen geacht niet langer houdbaar te zijn. Per 1 januari 2014 wordt daarom de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 ingevoerd. In de voorgaande hoofdstukken is gekeken naar de huidige keuzeregeling op basis waarvan een buitenlandse belastingplichtige kan opteren voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige en de nieuwe regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Beide regelingen zijn getoetst aan de criteria voor goede wetgeving en op grond daarvan zijn beide regelingen met elkaar vergeleken. Ook is kort uitgewerkt hoe in een aantal andere EU-landen de Schumacker-doctrine in de wetgeving is geïmplementeerd, mogelijk kunnen deze regelingen een voorbeeld zijn voor de Nederlandse regeling.

Voordat gekomen wordt tot een antwoord op de probleemstelling volgt allereerst een korte samenvatting van hetgeen in de vorige hoofdstukken besproken is. Na een concluderend antwoord op de probleemstelling wordt dit hoofdstuk afgesloten met een aantal aanbevelingen ten aanzien van de nieuwe regeling. De volgende probleemstelling stond in dit onderzoek centraal:

In hoeverre is de nieuwe regeling in art. 7.8 Wet IB 2001 omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen een verbetering ten opzichte van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001?

Paragraaf 6.2. De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 ter vervanging van de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001

Op grond van art 2.5 Wet IB 2001 hebben verschillende groepen buitenlandse belastingplichtigen de mogelijkheid te kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Naast het feit dat de huidige keuzeregeling op een aantal punten niet in overeenstemming is met het EU-recht roept de regeling ook vragen op ten aanzien van de doelmatigheid, de uitvoerbaarheid en de eenvoud van deze regeling. Met name de terugneemregeling, de inhaalregeling en de wijze waarop de voorkoming van dubbele belasting berekend wordt kunnen in dit verband genoemd worden.

Gezien de vele bezwaren tegen de huidige keuzeregeling is besloten een nieuwe regeling in te voeren. Op grond van de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wordt een buitenlandse belastingplichtige indien wordt voldaan aan drie voorwaarden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Allereerst dient de buitenlandse belastingplichtige als inwoner van een lidstaat van de EU, een andere staat die partij is bij de EER, Zwitserland of de BES-eilanden in de belastingheffing te worden

betrokken. Ten tweede dient het inkomen van de belastingplichtige voor ten minste 90% of meer in Nederland aan belastingheffing te zijn onderworpen en ten derde dient de belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland te overleggen. De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt in beginsel in Nederland belast op grond van de regels van hoofdstuk 7 Wet IB 2001. In art. 7.8, lid 1, 2 en 3 Wet IB 2001 wordt ter aanvulling de grondslag per box voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige bepaald. Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige heeft op grond daarvan recht op dezelfde persoonlijke aftrekposten als een binnenlandse belastingplichtige.

Niet alleen zijn beide regelingen vergeleken, ook is onderzocht onder welke voorwaarden in de landen België, Duitsland en Oostenrijk de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner in aanmerking wordt genomen. Zo blijkt dat ook in Duitsland en Oostenrijk het overleggen van een inkomensverklaring verplicht wordt gesteld. Daarnaast is het onderscheid tussen niet-inwoners afkomstig uit een land van de EER en niet-inwoners afkomstig van buiten de EER een opvallend onderdeel van de Belgische regeling.

Gezien hetgeen hierboven is besproken kan ik concluderen dat de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 zeker een verbetering is in vergelijking tot de huidige keuzeregeling. De voorkoming van dubbele belasting, de terugneemregeling en de inhaalregeling welke veel bezwaren oproepen ten aanzien van de huidige keuzeregeling komen te vervallen onder de nieuwe regeling. Echter toch zijn ook met betrekking tot de regeling omtrent de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige een aantal knelpunten te onderscheiden. De reikwijdte van de nieuwe regeling is namelijk beperkt, het inkomenscriterium van 90% is niet in overeenstemming met het EU-recht en ook roept de nieuwe regeling vele vragen op omdat een aantal punten nog onduidelijk is, denk hierbij aan de inkomensverklaring en de delegatiebepaling van lid 8.

Paragraaf 6.3. Aanbevelingen

Zoals besproken acht ik de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 zeker een verbetering in vergelijking tot de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Wel zal er ook onder de nieuwe regeling een aantal knelpunten ontstaan, maar deze kunnen naar mijn mening eenvoudig opgelost worden.

Allereerst is een harde inkomenseis niet toelaatbaar op grond van het EU-recht. Ook de wetgever lijkt dit probleem te erkennen en heeft daarom de delegatiebepaling van lid 8 toegevoegd. Buitenlandse belastingplichtigen die in de EU, de EER, Zwitserland of op de BES eilanden wonen maar van wie het inkomen niet voor meer dan 90% in Nederland aan belasting is onderworpen kunnen onder bepaalde voorwaarden ook als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangewezen. Wat deze voorwaarden zijn is nog niet duidelijk, lid 8 is daarmee te vaag.

Met name met betrekking tot buitenlandse belastingplichtigen van wie minder dan 90% van het inkomen in Nederland aan belasting is onderworpen en bij wie de woonstaat niet de mogelijkheid heeft de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen dient lid 8 van art. 7.8 Wet IB 2001 verder uitgewerkt te worden. Lid 8 zou een uitzonderingsbepaling kunnen zijn op basis waarvan deze groep toch als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt aangemerkt. De buitenlandse belastingplichtige zou bijvoorbeeld door middel van het overleggen van de inkomensverklaring aan kunnen geven dat in de woonstaat geen rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie en claimt daarmee recht op aftrekposten in de werkstaat, Nederland.

Om te worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige dient een inkomensverklaring van de woonstaat te worden overlegd. Hoe deze verklaring eruit moet zien is door de wetgever nog niet uitgewerkt. Ik raad de wetgever aan om een voorbeeld te nemen aan de inkomensverklaring zoals deze vereist is in Duitsland en Oostenrijk. De Belastingdienst stelt een formulier op welke door de belastingplichtige ingevuld dient te worden. Vervolgens stuurt de belastingplichtige het formulier voor ondertekening naar de belastingautoriteit in de woonstaat. Gezien de vangnetbepaling van lid 8 dient de inkomensverklaring ook inzicht te geven in het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van de buitenlandse belastingplichtige in het woonland. Dit zal ook een positief effect hebben op de uitvoerbaarheid van de eis die gesteld wordt in lid 4 van art. 7.8 Wet IB 2001 op grond waarvan de mogelijkheid van double dip wordt tegen gegaan.

Als laatste wil ik de wetgever aanbevelen de reikwijdte zoals deze geldt onder de huidige keuzeregeling over te nemen ten aanzien van de nieuwe regeling. De regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 zou ook open moeten staan voor inwoners van landen waarmee een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen welke voorziet in de uitwisseling van inlichtingen. Gelet op de regeling zoals deze geldt in België acht ik het toelaatbaar dat de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die inwoner zijn van landen buiten de EER slechts beperkt in aanmerking wordt genomen. Deze groep zou op grond daarvan bijvoorbeeld slechts recht hebben op de persoonlijke aftrekposten van hoofdstuk 6 Wet IB 2001 en de heffingskortingen van hoofdstuk 8 Wet IB 2001. Dit zal ook meer aansluiten bij de keuze van de wetgever om geen overgangsrecht op te nemen.

De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 is zeker een verbetering ten opzichte van de huidige keuzeregeling, maar dient nog verder aangescherpt te worden. In ieder geval dienen de drie hierboven besproken punten in aanmerking genomen te worden. Daarnaast zal nadat de regeling daadwerkelijk in werking is getreden opnieuw geëvalueerd dienen te worden in hoeverre de regeling het gewenste effect heeft en ook praktisch uitvoerbaar is.

Literatuurlijst

Boeken & Artikelen

- T. Boonstra en N. de Haan, *Afschaffen keuzeregeling*, Den Haag: SDU 2014, p. 22.
- B. van den Bussche, M. Vangenechten, F. van Praet, 'Deel V, Belasting van niet-inwoners: gewijzigde spelregels in perspectief geplaatst', in: L. Maes, H. de Cnijf, L. De Broeck, *Praktijkboek Directe Belastingen*, België: Kluwer, 2013, p. 170 – 172.
- J. de Bruycker, Belgium, Country analyses, Individual taxation, www.IBFD.org bijgewerkt tot 19 juni 2014.
- B. van Dyck, 'De Zesde staatshervorming en de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen)', *Expat News*, nr. 6, juni 2014.
- K. Dziurdz & C. Marchgraber, 'Folgen der VwGH-Rechtsprechung zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG', *Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review*, Linde, 2013, p. 527.
- J.A.R. van Eijdsen, B.J. Kiekebeld & D.S. Smit 'Nederlands belastingrecht in Europees perspectief', Deventer: Kluwer 2014, p. 90.
- P.H.J. Essers en M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer 2014.
- J. Goossens & S. van Belle, 'Zesde staatshervorming: welke fiscale bevoegdheden voor de Gewesten?', *Fiscoloog*, 1373, p. 1.
- R. Jerabek & N. Neubauer, 'Decision of the Austrian Administrative court: Deduction of foreign losses for non-residents', *Austrian Tax News*, nr. 39, februari 2013.
- P. Kavelaars, 'Het keuzerecht voor buitenlanders in de Wet Inkomstenbelasting 2001', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2000, nr. 1043.
- P. Kavelaars, 'Grensoverschrijdende renteaftrek', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2008, p. 55.
- E.C.C.M. Kemmeren, Hoofdstuk 12 Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001' in A.C. Rijkers & H. Vording, 'Vijfjaar Wet IB 2001' Deventer: Kluwer 2006.
- S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2014, p. 659.
- J.J.A.M. Korving, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!', *Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2014, p. 6.
- KPMG Belastingconsulenten, People Services, 'Het Belgische belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden', (online publiek).

- ‘Limited tax liability and applying for unlimited tax liability?’, <http://www.finanzamt-rente-im-ausland.de/en/>, (zoek op: tax return).
- E. Marschner, ‘Die Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG und das Gemeinschaftsrecht’, *Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review*, Linde, 25/2007, p. 692.
- B. Opmeer, ‘Zwaar weer voor de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht?’, *Maandblad Belasting Beschouwingen*, 2009, nr. 02.
- A. Perdelwitz, Germany, Country analyses, Individual taxation, www.IBFD.org bijgewerkt tot 1 April 2014.
- F.P.G. Pötgens, ‘Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine’, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2011, nr. 03.
- Zie o.a. F.P.G. Pötgens, ‘Nadere precisering Schumacker-criteria’, *Nederlands tijdschrift Fiscaal Recht Beschouwingen*, 2012, p. 36.
- F.P.G. Pötgens, ‘Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige’, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 1348.
- SDworx, ‘Nieuwe wetgeving zal buitenlandse kaderleden benadelen’, 4 maart 2014.
- N.P. Schipper en D. Reins, ‘De keuzeregeling voor de behandeling als beperkt binnenlandse belastingplichtige’, *Maandblad Belasting Beschouwingen*, mei 2012, nr. 5.
- N.P. Schipper & D. Reins, ‘De Schumacker-criteria nader beschouwd’, *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2012, p.703.
- N.P. Schipper en D. Reins, ‘Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen’, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2012, p. 1396.
- H. de Vries, ‘Wijziging van keuzeregeling art. 2.5. Wet IB 2001 hard nodig!’, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2009, p. 996.
- H. de Vries, ‘Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?’, *Weekblad voor Fiscaal Recht*, 2013, p. 972.
- mr. J.A.W. Vrolijk, NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 2.5 Wet IB 2001 Keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen.
- mr. J.A.W. Vrolijk, NDFR artikelsgewijs commentaar artikel 7.8 Wet IB 2001 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.

Overige

- ‘Antrag auf Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer nach §1 Abs. 3, §1a EStG (Anlage Grenzpender EU/EWR zum Antrag Auf Lohnsteuermäßigung) – LSt 3G’, <http://www.finanzamt.bayern.de/>, (zoek op: Rubrik Formulare, Auslandssachverhalte, Grenspender, Lohnsteuer).
- ‘Bescheinigung EU/EWR’, <https://www.formulare-bfinv.de/>

- ‘Einkommensteuergesetz’, [http://www.jusline.de/Einkommensteuergesetz_\(EStG\).html](http://www.jusline.de/Einkommensteuergesetz_(EStG).html)
- ‘Einkommensteuergesetz 1988’, [http://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_\(EStG\).html](http://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_(EStG).html)
- Fiscale Encyclopedie de vakstudie inkomstenbelasting, art. 2.5.
- ‘Formular E9’, <http://formulare.bmf.gv.at/>, (zoek op: E9).
- ‘Onbeperkte belastingplicht aanvragen’, <http://www.belastingdienst.nl/>
- ‘Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’
<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=16f75043-15b1-4370-98fd-ed24b6cbd620#findHighlighted>

Jurisprudentielijst

Hof van Justitie van de Europese Unie, Hoge Raad & Gerechtshoven

- HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, BNB 1995/187 (*Schumacker*).
- HvJ 14 september 1999, C-391/97, BNB 2001/78 (*Gschwind*).
- HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, BNB 2003/182 (*De Groot*).
- HvJ 1 juli 2004, nr. C-169/03 (*Walletin*).
- HvJ 16 oktober 2008, nr. C-527/06, BNB 2009/50 (*Renneberg*).
- HvJ 25 januari 2007, nr. C-329/05, V-N 2007/12.10 (*Meindl*).
- HvJ 18 maart 2010, nr. C-440/08, BNB 2010/179 (*Gielen*).
- HvJ 29 november 2011, nr. C-371/10 (*National Grid*).
- HvJ 10 mei 2012, nr. C-39/10 (*Commissie/Estland*).
- HvJ 28 februari 2013, nr. C-425/11 (*Ettwein*).

- HR 12 maart 1980, nr. 19 180, BNB 1980/170 (*Grensambtenarenarrest*).
- HR 17 februari 1994, nr. 28 260, BNB 1994/163 (*Ierland II*).
- HR 12 september 2008, nr. 43.761, BNB 2009/22.
- HR 29 oktober 2010, nr. 43 761, BNB 2011/24.
- HR 31 januari 2014, nr. 12/02201, BNB 2014/77.
- HR 31 januari 2014, nr. 12/05227, BNB 2014/78.

- Hof Den Bosch, 21 december 2006, nr. 04/02152, V-N 2007/18.8.
- Hof 's Hertogenbosch 16 maart 2012, nr. 11/00482.

Kamerstukken

- *Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, nr. 1-2.
- *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 7.
- *Kamerstukken II* 1999/00, 26 727, nr. 17.
- *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2013/14, 33 752, nr. 11.
- *Kamerstukken II* 2013/14, 33 615, nr. 8.

Besluiten

- Besluit van de Staatssecretaris van 13 februari 2001, nr. CPP2000/3210M, BNB 2001/187, V-N 2001/65.2.

- Besluit van de Staatssecretaris van 30 november 2001, nr. CCP2001/3035M, V-N 2001/65.2.
- Besluit van de Staatssecretaris van 26 april 2013, nr. DGB 2013/201M, Stcrt. 2013, 12466, V-N 2013/29.14.

Overige

- Circulaire, nr. Ci.RH.624/325.294 8 augustus 1983, Bull. nr. 620, p. 2061.
- Richtlijn 2011/16/EU en 2010/24/EU.
- VwGH 25 september 2012, 2008/13/0201.
- Wet van 18 december 2013, Stb. 2013, 565.
- Belgisch Staatsblad 28 mei 2014, C-2014/003239, nr. 41630.

Bijlage 1 Wettekst art. 7.8 Wet IB 2001

Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014), art. II, onderdeel I²³³

AFDELING 7.5 KWALIFICERENDE BUITENLANDSE BELASTINGPLICHTIGEN

Artikel 7.8 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

1. Voor een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is het inkomen uit werk en woning in Nederland het gezamenlijke bedrag van het inkomen uit werk en woning in Nederland, bedoeld in artikel 7.2, en de niet reeds in het inkomen uit werk en woning in Nederland begrepen belastbare inkomsten uit eigen woning, berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 3, indien deze negatief zijn, verminderd met:
 - 1°. de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 3, en
 - 2°. de niet reeds in het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland begrepen persoonsgebonden aftrek, berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 6.
2. Voor een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap bepaald overeenkomstig afdeling 7.3, waarbij naast de uitgaven voor monumentenpanden ook de andere persoonsgebonden aftrekposten, bedoeld in artikel 6.1, tweede lid, overeenkomstig de regels van hoofdstuk 6 in aanmerking worden genomen.
3. Voor een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland bepaald overeenkomstig afdeling 7.4, waarbij:
 - a. naast de uitgaven voor monumentenpanden ook de andere persoonsgebonden aftrekposten, bedoeld in artikel 6.1, tweede lid, overeenkomstig de regels van hoofdstuk 6 in aanmerking worden genomen;
 - b. de rendementsgrondslag in Nederland aan het begin van het kalenderjaar in aanmerking wordt genomen voor zover deze meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen, bedoeld in artikel 5.5, en
 - c. artikel 5.3, derde lid, eerste volzin, onderdeel e, en tweede volzin, van overeenkomstige toepassing is.
4. De belastbare inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek blijven buiten aanmerking voor zover deze bij de kwalificerende

²³³ Belastingplan 2014, Stb. 2013, 565.

buitenlandse belastingplichtige, zijn partner of degene die als zijn partner zou worden aangemerkt indien beide personen binnenlandse belastingplichtig zouden zijn, bij de belastingheffing in de woonstaat of op de BES eilanden in aanmerking kunnen worden genomen.

5. Indien bij een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige de omvang van een inkomensbestanddeel of van een heffingskorting afhankelijk is van zijn inkomen of dat van zijn partner, wordt voor de bepaling hiervan uitgegaan van het volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende inkomen.
6. Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is een persoon die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden in de belastingheffing van die andere lidstaat of staat of op de BES eilanden wordt betrokken en:
 - a. van wie het inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting, of
 - b. van wie het inkomen tezamen met dat van een belastingplichtige die als zijn partner zou worden aangemerkt indien beide personen binnenlandse belastingplichtigen zouden zijn, geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting en inkomstenbelasting, onder de voorwaarde dat de belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland verstrekt. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen eisen worden gesteld aan de inhoud en de vormgeving van de inkomensverklaring en kunnen regels worden gesteld op grond waarvan om doelmatigheidsredenen de verklaring achterwege kan blijven.
7. Voor de toepassing van het zesde lid wordt onder het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige verstaan het volgens de regels voor binnenlands belastingplichtigen berekende verzamelinkomen, bedoeld in artikel 2.18, van die belastingplichtige, verminderd met de daarin begrepen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, negatieve persoonsgebonden aftrek en belastbare inkomsten uit eigen woning en vermeerderd met de daarin begrepen uitgaven voor inkomensvoorzieningen, persoonsgebonden aftrek en aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld, waarbij voor het bepalen van het voordeel uit sparen en beleggen wordt uitgegaan van de grondslag sparen en beleggen vermeerderd met het heffingvrije vermogen. Het inkomen dat in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting, bedoeld in het zesde lid, is het zonder de toepassing van dit artikel bepaalde gezamenlijke bedrag van het inkomen uit werk en woning in Nederland, het inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap en het

belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland, voor zover dat inkomen op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting aan Nederland ter heffing is toegewezen, verminderd met de daarin begrepen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, negatieve persoonsgebonden aftrek en belastbare inkomsten uit eigen woning en vermeerderd met de daarin begrepen aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld.

8. Bij algemene maatregel van bestuur worden mede als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt buitenlandse belastingplichtigen die niet ingevolge het zesde lid als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt, maar bij wie Nederland volgens het Unierecht gehouden is de persoonlijke situatie en de gezinssituatie in aanmerking te nemen en worden regels gesteld voor toepassing van dit artikel bij die belastingplichtigen. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op vergelijkbare buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden. De aanwijzing als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, bedoeld in de eerste en tweede volzin, kan ook betrekking hebben op een deel van het jaar.

Bijlage 2 België

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992²³⁴

HOOFDSTUK IV : Berekening van de belasting

Artikel 243, WIB 92 (aj. 2015)

In gevallen vermeld in artikel 232 vinden de bepalingen van de artikelen 86 tot 89 geen toepassing en wordt de belasting berekend volgens de belastingschaal vermeld in artikel 130.

Op de overeenkomstig het vorige lid berekende belasting worden de verminderingen genoemd in de artikelen 146 tot 154 verleend binnen de perken en onder de voorwaarden bepaald in die artikelen en met inachtneming van het geheel van de binnenlandse en de buitenlandse inkomsten, onder voorbehoud van de volgende afwijkingen:

- 1° de in artikel 147, eerste lid, 1° en 7°, bedoelde bedragen worden vervangen door het bedrag van 3.642,12 EUR (basisbedrag: 2.392,67 EUR);
- 2° ...
- 3° het in artikel 147, eerste lid, 9°, bedoelde bedrag wordt vervangen door het bedrag van 4.222,74 EUR (basisbedrag: 2.774,10 EUR).
- ...

De artikelen 126 tot 129, 145/1, 1°, 2° en 5°, 145/2 tot 145/4, 145/6, wat de toepassing van artikel 145/1, 2°, betreft, 145/8 tot 145/16, 145/24, 145/28, 145/32, 154bis, 157 tot 169, en 171 tot 178/1 zijn eveneens van toepassing, met dien verstande dat:

- 1° wat de individuele levensverzekeringen betreft die dienen voor het wedersamenstellen of het waarborgen van een hypothecaire lening, artikel 145/1, 2°, slechts van toepassing is wanneer de hypothecaire lening is aangegaan voor:
 - een in België gelegen woning;
 - een in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen woning die de eigen woning is van de belastingplichtige op 31 december van het jaar waarin de leningsovereenkomst is gesloten;
- 2° voor de toepassing van artikel 178/1, de belastingverminderingen worden aangerekend op de overeenkomstig de artikelen 130, 146 tot 154 en 169 bepaalde belasting;
- 3° voor de toepassing van de artikelen 145/32, § 2, 157, 158, 165 en 175, onder totale belasting wordt verstaan de overeenkomstig de artikelen 130, 145/1, 1°, 2° en 5°, 145/2 tot 145/4, 145/6, 145/8 tot 145/16, 145/24, 145/28, 145/32, § 1, 154bis, 169, en 171 tot 178/1, bepaalde belasting.

²³⁴ 'Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992'

<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=16f75043-15b1-4370-98fd-ed24b6cbd620#findHighlighted>

Artikel 243/1, WIB 92 (aj. 2015)

Wanneer de belastingplichtige in België belastbare beroepsinkomsten heeft behaald of verkregen die ten minste 75 pct bedragen van het geheel van zijn in het belastbaar tijdperk behaalde of verkregen binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, zijn, in afwijking van artikel 243, de artikelen 86 tot 89 van toepassing en wordt de belasting berekend overeenkomstig de artikelen 130 tot 145/16, 145/24, 145/28, 145/32 tot 145/35, 146 tot 154bis, 157 tot 169, en 171 tot 178/1, met dien verstande dat:

- 1° voor de toepassing van de artikelen 86 tot 89 en 146 tot 154, het geheel van de binnenlandse en buitenlandse inkomsten in aanmerking wordt genomen;
- 2° de artikelen 145/1, 2°, wat de individuele levensverzekeringen betreft die dienen voor het wedersamenstellen of het waarborgen van een hypothecaire lening, en 145/1, 3°, slechts van toepassing zijn wanneer de hypothecaire lening is aangegaan voor:
 - een in België gelegen woning;
 - een in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen woning die de eigen woning is van de belastingplichtige op 31 december van het jaar waarin de leningsovereenkomst is gesloten;
- 3° voor de toepassing van artikel 178/1, de belastingverminderingen worden aangerekend op de overeenkomstig de artikelen 130 tot 145, 146 tot 154 en 169 bepaalde belasting;
- 4° voor de toepassing van de artikelen 145/7, § 2, 145/32, § 2, 157, 158, 165 en 175 onder totale belasting wordt verstaan de overeenkomstig de artikelen 130 tot 145/6, 145/7, § 1, 145/8 tot 145/16, 145/24, 145/28, 145/32, § 1, 145/33 tot 145/35, 154bis, 169 en 171 tot 178/1 bepaalde belasting.

Artikel 244, WIB 92 (aj. 2015)

Wanneer de belastingplichtige inwoner is van een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte en in België belastbare beroepsinkomsten heeft behaald of verkregen die ten minste 75 pct bedragen van het geheel van zijn in het belastbaar tijdperk behaalde of verkregen binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, wordt, in afwijking van de artikelen 243 en 243/1, de belasting berekend volgens de regels bepaald in titel II, hoofdstuk III en met de inachtneming van de artikelen 86 tot 89 en 126 tot 129, met dien verstande dat:

- 1° voor de toepassing van de artikelen 86 tot 89 en 146 tot 154 het geheel van de binnenlandse en buitenlandse inkomsten in aanmerking wordt genomen;
- 2° de artikelen 145/1, 2°, en 145/39, eerste lid, 1°, wat de premies van individuele levensverzekeringen betreft die dienen voor het wedersamenstellen of het waarborgen van een

hypothecaire lening, en de artikelen 145/1, 3°, en 145/39, eerste lid, 2°, slechts van toepassing zijn wanneer de hypothecaire lening is aangegaan voor:

- een in België gelegen woning;
- een in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen woning die de eigen woning is van de belastingplichtige op 31 december van het jaar waarin de leningsovereenkomst is gesloten.

Bijlage 3 Duitsland

Einkommensteuergesetz²³⁵

§1 EstG Steuerpflicht

(1) Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.

(2) Unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind auch deutsche Staatsangehörige, die

1. im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und
 2. zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen,
- sowie zu ihrem Haushalt gehörende Angehörige, die die deutsche Staatsangehörigkeit besitzen oder keine Einkünfte oder nur Einkünfte beziehen, die ausschließlich im Inland einkommensteuerpflichtig sind. Dies gilt nur für natürliche Personen, die in dem Staat, in dem sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, lediglich in einem der beschränkten Einkommensteuerpflicht ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden.

(3) Auf Antrag werden auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen; dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen notwendig und angemessen ist. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten hierbei als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegend. Unberücksichtigt bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte nach Satz 2 nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind. Weitere Voraussetzung ist, dass die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird. Der Steuerabzug nach § 50a ist ungeachtet der Sätze 1 bis 4 vorzunehmen.

²³⁵ 'Einkommensteuergesetz', [http://www.jusline.de/Einkommensteuergesetz_\(EStG\).html](http://www.jusline.de/Einkommensteuergesetz_(EStG).html)

(4) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.

Bescheinigung EU/EWR²³⁶

Met deze verklaring dient te worden aangetoond dat ten minst 90% van het inkomen van de belastingplichtige in Duitsland onderworpen is aan belasting.

²³⁶ 'Bescheinigung EU/EWR', <https://www.formulare-bfinv.de/>

Bescheinigung EU / EWR

20

der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung

☐ für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)☐ für Angehörige des deutschen öffentlichen Dienstes, die im dienstlichen Auftrag außerhalb der EU / des EWR tätig sind (§ 1a Abs. 2 Einkommensteuergesetz)

Angaben zur Person						
Steuerpflichtige Person (stpfl. Person), bei Ehegatten: Ehemann			Ehefrau			
1	Name			Name		
2	Vorname			Vorname		
3	Geburtsdatum	Staatsangehörigkeit		Geburtsdatum	Staatsangehörigkeit	
4	Ansässigkeitsstaat			Ansässigkeitsstaat		
5	Postleitzahl, Wohnort			Postleitzahl, Wohnort		
6	Straße, Hausnummer			Straße, Hausnummer		
7	Verheiratet seit dem	Verwitwet seit dem	Geschieden seit dem	Dauernd getrennt lebend seit dem		
Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen						
stpfl. Person / Ehemann						
Ehefrau						
Betrag / Währung		Betrag / Währung		Betrag / Währung		
8	Bruttoarbeitslohn		Bruttoarbeitslohn			
9	Werbungskosten	-	0	Werbungskosten	-	0
Andere Einkünfte z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung u. Verpachtung, Renten		Andere Einkünfte z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung u. Verpachtung, Renten		Andere Einkünfte z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung u. Verpachtung, Renten		
10	Art der Einkünfte		Art der Einkünfte			
11						
12						
Unterschrift						
Datum			Datum			
13	Unterschrift stpfl. Person / Ehemann			Unterschrift Ehefrau		
Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde						
Name und Anschrift der ausländischen Steuerbehörde						
14						
15						
Es wird hiermit bestätigt,						
16	1. dass die genannte(n) steuerpflichtige(n) Person(en) 20 ihren Wohnsitz in unserem Staat hatte(n);					
2. dass nichts bekannt ist, was zu den vorstehenden Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht.						
17						

- Nur vom deutschen Finanzamt auszufüllen -
- Door het belastingkantoor in Duitsland in te vullen -

Zeile	Bei Alleinstehenden: Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 EStG sind erfüllt. ☐ Ja (Einkunftsgrenzen [Zeilen 33 ff.] sind nicht zu prüfen.) ☐ Nein (weiter Zeile 33)		
31			
	Bei Ehegatten: Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 EStG sind bei mindestens einem Ehegatten erfüllt ☐ Ja (Einkunftsgrenzen [Zeilen 33 ff.] sind nicht zu prüfen.) ☐ Nein (weiter Zeile 33)		
32			
Berechnung der 90%-Grenze			
	Einkünfte i. S. d. § 49 EStG, die in voller Höhe der deutschen Besteuerung unterliegen	stpfl. Person / Ehemann EUR	Ehefrau EUR
33	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft		
34	Gewerbebetrieb		
35	selbständiger Arbeit		
36	nichtselbständiger Arbeit		
37	Kapitalvermögen		
38	Vermietung und Verpachtung		
39	Sonstige Einkünfte		
40	Summe		
41	Summe der Einkünfte aus Zeile 40		
42	Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen (siehe Zeilen 8 bis 12 - ggf. in Euro umgerechnet - ohne Beträge lt. Zeile 40)		
43	Summe der Zeilen 40 und 42		
44	Summe der Einkünfte aus Zeile 43		
45	Betrag aus Zeile 40 (Spalte 1 - stpfl. Person / Ehemann) $\frac{\quad \times 100}{\text{Betrag aus Zeile 43 (Spalte 1 - stpfl. Person / Ehemann)}} = \quad \%$		
46	$\frac{\quad}{\quad} = \quad \%$		
47	Betrag aus Zeile 40 (Spalte 2 - Ehefrau) $\frac{\quad \times 100}{\text{Betrag aus Zeile 43 (Spalte 2 - Ehefrau)}} = \quad \%$		
48	$\frac{\quad}{\quad} = \quad \%$		
Falls der Prozentsatz kleiner als 90 ist, ist der Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG dennoch zulässig, wenn der Betrag aus Zeile 42 (Spalte 1) den Grundfreibetrag nicht übersteigt.			
Falls der Prozentsatz kleiner als 90 ist, ist der Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG dennoch zulässig, wenn der Betrag aus Zeile 42 (Spalte 2) den Grundfreibetrag nicht übersteigt.			
49	Bei Alleinstehenden: Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG sind erfüllt. ☐ Ja ☐ Nein		
50	Bei Ehegatten: Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG sind bei mindestens einem der Ehegatten erfüllt. ☐ Ja (Der Antrag ist für diesen Ehegatten zulässig, weiter mit Zeile 52.)		
51	☐ Nein (Der Antrag ist für keinen der Ehegatten zulässig.)		
52	Betrag aus Zeile 41 $\frac{\quad \times 100}{\text{Betrag aus Zeile 44}} = \quad \%$		
53	$\frac{\quad}{\quad} = \quad \%$		
Falls der Prozentsatz kleiner als 90 ist, ist der Antrag nach § 1a Abs. 1 i. V. m. § 1 Abs. 3 EStG dennoch zulässig, wenn die Beträge aus Zeile 42 den doppelten Grundfreibetrag nicht übersteigen (ggf. Kürzung nach Ländergruppen).			
54	Die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 1 Abs. 3 EStG (Zusammenveranlagung) sind erfüllt ☐ Ja ☐ Nein		

EU / EER Verklaring

door de buitenlandse belastingdienst ten behoeve van het inkomstenbelastingformulier

20

☐ voor onderdanen van lidstaten van de Europese Unie (EU) en de staten van de Europese Economische Ruimte (EER)

☐ voor personen die in ambtelijke opdracht van Duitse publieke instellingen buiten de EU / EER landen werkzaamheden verrichten (§ 1a, 2e lid, van de wet op de inkomstenbelasting [WIB])

regel	Persoonlijke gegevens			
	Belastingplichtige persoon, bij echtgenoten: echtgenoot		echtgenote	
1	Naam		Naam	
2	Voornaam		Voornaam	
3	Geboortedatum	Nationaliteit	Geboortedatum	Nationaliteit
4	Woonstaat		Woonstaat	
5	Postcode, woonplaats		Postcode, woonplaats	
6	Straat, huisnummer		Straat, huisnummer	
7	Getrouwd sinds	Weduwe / weduwnaar sinds	Gescheiden sinds	Voortdurend gescheiden levend sinds
Inkomsten waarvoor de woonstaat het recht tot belastingheffing heeft				
	Belastingplichtige persoon / echtgenoot		echtgenote	
	bedrag / valuta	bedrag / valuta	bedrag / valuta	bedrag / valuta
8	bruto-arbeids-loon		bruto-arbeids-loon	
9	verwer-vings-kosten	0	verwer-vings-kosten	0
10	andere inkomsten b.v. uit industriebedrijf, kapitaal bezit van aandelen, geld of waarde-		andere inkomsten b.v. uit industriebedrijf, kapitaal bezit van aandelen, geld of waarde-	
11	soort inkomen		soort inkomen	
12				
Handtekening				
13	Datum		Datum	
	handtekening van de belastingplichtige persoon / echtgenoot		handtekening echtgenote	
Bevestiging door de buitenlandse belastingdienst				
14	Naam en adres van de buitenlandse belastingdienst			
15				
16	Hiermede wordt bevestigd, 1. dat de genoemde belastingplichtige persoon / personen in 20 in onze staat woonachtig was / waren; 2. dat ons niet bekend is, dat iets in tegenspraak staat met de in dit formulier vermelde gegevens over de persoonlijke omstandigheden en over de inkomensverhoudingen.			
17	Plaats	Datum	Dienststempel en handtekening	

EU / EER Verklaring

door de buitenlandse belastingdienst ten behoeve van het inkomstenbelastingformulier

20

- ☐ voor onderdanen van lidstaten van de Europese Unie (EU) en de staten van de Europese Economische Ruimte (EER)
- ☐ voor personen die in ambtelijke opdracht van Duitse publieke instellingen buiten de EU / EWR landen werkzaamheden verrichten (§ 1a, 2e lid, van de wet op de inkomstenbelasting [WIB])

regel	Persoonlijke gegevens			
	Belastingplichtige persoon, bij echtgenoten: echtgenoot		echtgenote	
1	Naam		Naam	
2	Voornaam		Voornaam	
3	Geboortedatum	Nationaliteit	Geboortedatum	Nationaliteit
4	Woonstaat		Woonstaat	
5	Postcode, woonplaats		Postcode, woonplaats	
6	Straat, huisnummer		Straat, huisnummer	
7	Getrouwd sinds	Weduwe / weduwnaar sinds	Gescheiden sinds	Voortdurend gescheiden levend sinds
Inkomsten waarvoor de woonstaat het recht tot belastingheffing heeft				
	Belastingplichtige persoon / echtgenoot		echtgenote	
	bedrag / valuta	bedrag / valuta	bedrag / valuta	bedrag / valuta
8	bruto-arbeidsloon		bruto-arbeidsloon	
9	verweringskosten	0	verweringskosten	0
10	andere inkomsten b.v. uit industriebedrijf, kapitaal bezit van aandelen, geld of waarde-		andere inkomsten b.v. uit industriebedrijf, kapitaal bezit van aandelen, geld of waarde-	
11	soort inkomen		soort inkomen	
12				
Handtekening				
13	Datum		Datum	
	handtekening van de belastingplichtige persoon / echtgenoot		handtekening echtgenote	
Bevestiging door de buitenlandse belastingdienst				
14	Naam en adres van de buitenlandse belastingdienst			
15				
16	Hiermede wordt bevestigd, 1. dat de genoemde belastingplichtige persoon / personen in 20 in onze staat woonachtig was / waren; 2. dat ons niet bekend is, dat iets in tegenspraak staat met de in dit formulier vermelde gegevens over de persoonlijke omstandigheden en over de inkomensverhoudingen.			
17	Plaats	Datum	Dienststempel en handtekening	

Onderdeel 3: Oostenrijk

Einkommensteuergesetz 1988²³⁷

§1 EstG Steuerpflicht

1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

(4) Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11 000 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.

Formular E9²³⁸

Met deze verklaring dient te worden aangetoond dat ten minst 90% van het inkomen van de belastingplichtige in Oostenrijk onderworpen is aan belasting.

²³⁷ 'Einkommensteuergesetz 1988', [http://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_\(EStG\).html](http://www.jusline.at/Einkommensteuergesetz_(EStG).html)

²³⁸ 'Formular E9', <http://formulare.bmf.gv.at/>, (zoek op: E9).

Bescheinigung EU/EWR / Certificate and Declaration EU/EEA

der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) /
Of the Foreign Tax Authority Concerning the Income Tax Declaration for Citizens of Member States of the European Union (EU) and the European Economic Area (EEA)

Jahr / Year

Angaben zur Person / Personal Information

Name / Name		Vorname / First name
Geburtsdatum (TTMMJJJJ) / Date of birth (DDMMYYYY)	Staatsangehörigkeit / Citizenship	Ansässigkeitsstaat / Country of residence
Postleitzahl, Wohnort / ZIP/Postal code, City		Straße, Hausnummer / Street, House number

Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen / Income Subject to Taxation in the Country of Residence

(z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung u. Verpachtung) /
(E.g. from business, capital income, leasing and rentals)

Art der Einkünfte / Type of income	Betrag/Währung / Amount/currency
Summe (1) / Sum (1)	

Unterschrift / Signature

Ich versichere, dass ich die vorstehenden Angaben wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe.
*I declare that the information provided by me is **correct** and **complete** and has been made to the best of my knowledge.*

Datum, Unterschrift / Date, Signature

Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde / Declaration of the Foreign Tax Authority

Name und Anschrift der ausländischen Steuerbehörde / Name and address of foreign tax authority
--

Es wird hiermit bestätigt, / *This is to confirm the following:*

- dass die genannte steuerpflichtige Person im Jahr _____ ihren Wohnsitz in unserem Staat hatte. /
1. The named person subject to taxes resided in our country in _____
- dass nichts bekannt ist, was zu den vorstehenden Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht. /
2. Nothing is known to the contrary about the personal situation and the income situation of the person named above.

Ort, Datum / Place, Date

Dienststempel, Unterschrift / Official stamp, Signature

1. Ausfertigung für das österreichische Finanzamt / 1. Copy for Austrian Finance Office

**Nur vom Finanzamt auszufüllen! /
To Be Filled In Only By Finance Office!**

Berechnung der 90%-Grenze / Calculation of the 90% Limit

Einkünfte, die in Österreich der Besteuerung unterliegen / <i>Income subject to taxation in Austria</i>	Betrag in Euro / <i>Amount in euro</i>
a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft / <i>Income from agriculture and forestry</i>	
b) Einkünfte aus selbständiger Arbeit / <i>Income from independent work</i>	
c) Einkünfte aus Gewerbebetrieb / <i>Income from operating a business</i>	
d) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit / <i>Income from dependent work</i>	
e) Einkünfte aus Kapitalvermögen / <i>Income from capital assets</i>	
f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung / <i>Income from leasing and rentals</i>	
g) Sonstige Einkünfte / <i>Other income</i>	
Summe (2) / <i>Sum (2)</i>	

Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen (siehe Seite 1, Einkünfte) / <i>Income subject to taxation in the country of residence (see page 1, income)</i>	Betrag in Euro / <i>Amount in euro</i>
Summe (1) / <i>Sum (1)</i>	
Summe (2) / <i>Sum (2)</i>	
Gesamtsumme / <i>Sum total</i>	

$$\frac{\text{Betrag Summe (2) / Amount sum (2)}}{\text{Betrag Gesamtsumme / Amount sum total}} \times 100 = \underline{\hspace{2cm}} \%$$

Falls der Prozentsatz kleiner als 90 ist, so ist der Antrag nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 dennoch zulässig, wenn die Summe (1) 11.000 Euro nicht übersteigt. /
If percentage is less than 90, the application is still allowed in accordance with § 1 section 4 EStG 1988 (Income Tax Act 1988), if sum (1) does not exceed 11,000 euros.

Bescheinigung EU/EWR / Certificate and Declaration EU/EEA

der ausländischen Steuerbehörde zur Einkommensteuererklärung für Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) und des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) /
Of the Foreign Tax Authority Concerning the Income Tax Declaration for Citizens of Member States of the European Union (EU) and the European Economic Area (EEA)

Jahr / Year

Angaben zur Person / Personal Information

Name / Name		Vorname / First name
Geburtsdatum (TTMMJJJJ) / Date of birth (DDMMYYYY)	Staatsangehörigkeit / Citizenship	Ansässigkeitsstaat / Country of residence
Postleitzahl, Wohnort / ZIP/Postal code, City		Straße, Hausnummer / Street, House number

Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen / Income Subject to Taxation in the Country of Residence

(z.B. aus Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, Vermietung u. Verpachtung) /
(E.g. from business, capital income, leasing and rentals)

Art der Einkünfte / Type of income	Betrag/Währung / Amount/currency
Summe (1) / Sum (1)	

Unterschrift / Signature

Ich versichere, dass ich die vorstehenden Angaben wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht habe.
I declare that the information provided by me is **correct** and **complete** and has been made to the best of my knowledge.

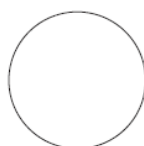
Datum, Unterschrift / Date, Signature

Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde / Declaration of the Foreign Tax Authority

Name und Anschrift der ausländischen Steuerbehörde / Name and address of foreign tax authority
--

Es wird hiermit bestätigt, / This is to confirm the following:

1. dass die genannte steuerpflichtige Person im Jahr _____ ihren Wohnsitz in unserem Staat hatte. /
1. The named person subject to taxes resided in our country in _____
2. dass nichts bekannt ist, was zu den vorstehenden Angaben über die persönlichen Verhältnisse und über die Einkommensverhältnisse in Widerspruch steht. /
2. Nothing is known to the contrary about the personal situation and the income situation of the person named above.



Ort, Datum / Place, Date

Dienststempel, Unterschrift / Official stamp, Signature

2. Ausfertigung für die ausländische Steuerbehörde / 2. Copy for Foreign Tax Authority