Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	
Datum vraagstelling	8 januari 2015
Uiterste datum [1] afdoening	19 februari 2015
Datum afdoening	30 januari 2015
Inhoudsindicatie [2]	De invloed van dienstreizen in derde land op het heffingsrecht onder het vernieuwde OESO-commentaar m.b.t. ontslagvergoedingen.
Relevante bepalingen	Art 15 OESO-modelverdrag
In behandeling bij	5.1.2e
Is de vraag al eerder gesteld?[3]	Nee
Te raadplegen overige Kennisgroepen of Externen	Nee
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	Datum:
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

Vraag van

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

In behandeling bij: 5.1.2e
Vraag en antwoord niet opgenomen in agenda.

Vraag/Feitencomplex
Hoe moeten buitenlandse dienstreizen in de referentieperiode van 12 maanden, punt 2.7 van het vernieuwde OESO-commentaar, voorafgaand aan het ontslag meegenomen worden in de beoordeling in welk land de ontslagvergoeding is belast? Gelet op het feit dat tijdens deze dienstreizen per definitie geen sprake is van het verrichten van werkzaamheden in Nederland.

Antwoord Kennisgroep
Het is niet van belang of werkzaamheden daadwerkelijk worden uitgevoerd in een ander land. Doorslaggevend is welk land het heffingsrecht had, gedurende de 12 maanden, over de beloning ter zake van deze werkzaamheden, zoals in de casus de dienstreizen.

Beschouwing
In de update van het OESO-modelverdrag van 15 juli 2014 is bij ontslaguitkeringen (severence payments), maar ook bij de andere vergoedingen die onderdeel uitmaken van een ontslaguitkering, zoals compensatie voor verlof- of ziektedagen, overal het standpunt ingenomen dat het land mag heffen waar de 'employment activities were exercised': *Punt 2.4 OESO-commentaar* *Any remuneration paid after the termination of employment for work done before the employment was terminated (e.g. a salary or bonus for the last period of work or commissions for sales made during that period) will be considered to be derived from the State in which the relevant employment activities were exercised.* *Punt 2.7 OESO-commentaar* *A different situation is that of a severance payment (also referred to as a "redundancy payment") which an employer is required (by law or by contract) to make to an employee whose employment has been terminated. Such a payment is often, but not always, calculated by reference to the period of past employment with the employer. Absent facts and circumstances indicating otherwise, such a severance payment should be considered to be remuneration covered by the Article for the last 12 months of employment, allocated on a pro-rated basis to where the employment was exercised during that period; as such it constitutes remuneration derived from that employment for the purposes of the last sentence of paragraph 1.* Deze terminologie sluit aan bij art. 15, lid 2, onderdeel a, OESO-modelverdrag en ook hier wordt de 'physical presence test' toegepast. Dit heeft tot gevolg dat het heffingsrecht over de ontslagvergoeding toekomt aan het land dat op basis van artikel 15 OESO-modelverdrag het heffingsrecht heeft over de betreffende inkomsten. De stelling dat men een dienstreis maakte naar een derde land en daarom voor die dag een evenredig deel van de ontslagvergoeding belast is in het land waar men de korte dienstreis maakte is niet verdedigbaar. Indien artikel 15 in zijn geheel wordt toegepast komt het deel van de ontslagvergoeding dat ziet op de dienstreis in het derde land vrijwel altijd toe aan de woonstaat. Heeft de staat waar men de dienstreis maakte geen heffingsrecht over het reguliere loon, dan heeft deze staat ook geen heffingsrecht over het deel van de ontslagvergoeding die ziet op de periode dat men deze dienstreis maakte.

Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	
Datum vraagstelling	5-2-2015
Uiterste datum [1] afdoening	19-03-2015
Datum afdoening	25-2-2015
Inhoudsindicatie [2]	Toepassing Hoge Raad 2004 arresten of vernieuwde OESO-commentaar op ontslagvergoedingen in niet-verdragssituaties.
Relevante bepalingen	Artikel 15 OESO-modelverdrag en artikel 7.2 wet IB 2001
In behandeling bij	5.1.2e
Is de vraag al eerder gesteld?[3]	Nee
Te raadplegen overige Kennisgroepen of Externen	Nee
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	Datum:
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

Vraag van

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

In behandeling bij: 5.1.2e
Vraag en antwoord niet opgenomen in agenda.

Vraag/Feitencomplex
Een werknemer wordt ontslagen na een internationale carrière, waarbij Nederland en een niet-verdragsland betrokken is, zijn bij een dergelijk ontslag de Hoge Raad arresten van 11 juni 2004 die de toewijzing van de heffing bepalen of moet het nieuwe OESO-commentaar van 15 juli 2014 toegepast worden?

Antwoord Kennisgroep
De Hoge Raad arresten van 11 juni 2004 zijn van toepassing. Het OESO-commentaar, en daarmee ook de wijziging van het OESO-commentaar in 2014, ziet uit zijn aard alleen op belastingverdragen met een OESO-conforme tekst van het artikel over niet-zelfstandige arbeid. Bij niet-verdragslanden bepalen de Hoge Raad arresten van 11 juni 2004 de toewijzing van de heffingsbevoegdheid.

Beschouwing

Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	
Datum vraagstelling	17-03-2015
Uiterste datum [1] afdoening	28-04-2015
Datum afdoening	02-04-2015
Inhoudsindicatie [2]	Heffingsrecht afkoopsom stamrecht i.v.m. nieuw OESO Commentaar 2014
Relevante bepalingen	Artikel 15 OESO-modelverdrag
In behandeling bij	5.1.2e
Is de vraag al eerder gesteld?[3]	Nee
Te raadplegen overige Kennisgroepen of Externen	Nee
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	Datum:
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

Vraag van

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

In behandeling bij: 5.1.2e
Vraag en antwoord niet opgenomen in agenda.

Vraag/Feitencomplex
Vóór de publicatie van het nieuwe OESO-commentaar op 15 juli 2014 met betrekking tot ontslagvergoedingen heeft een belastingplichtige recht op een ontslagvergoeding. Volgens de jurisprudentie van de Hoge Raad uit 2004 komt het heffingsrecht over de ontslagvergoeding op dat moment aan Nederland toe. Om te voorkomen dat er direct belasting moet worden betaald over de ontslagvergoeding is deze ondergebracht in een stamrecht. Het stamrecht komt tot uitkering na 15 juli 2014. Op basis van het OESO-commentaar zou het heffingsrecht niet aan Nederland toekomen. Is het nieuwe OESO-commentaar uit 2014 van toepassing is op deze stamrecht-uitkeringen of de arresten van de Hoge Raad uit 2004?

Antwoord Kennisgroep
Het moment van ontslag is bepalend voor de verdragstoepassing. Dit moment ligt vóór 15 juli 2014, de datum van publicatie van het nieuwe OESO-commentaar. Het nieuwe OESO-commentaar is dan ook niet van toepassing op deze ontslagvergoeding. De jurisprudentie van de Hoge Raad uit 2004 dient gevolgd te worden ter beoordeling welk land het heffingsrecht heeft over de stamrecht-uitkeringen. In de in de vraag genoemde casus zijn de stamrechtuitkeringen belast in Nederland.

Beschouwing

Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	
Datum vraagstelling	4 februari 2015
Uiterste datum [1] afdoening	18 maart 2015
Datum afdoening	2 april 2015
Inhoudsindicatie [2]	Heffingsrecht m.b.t. loon tijdens een periode van 'garden leave'.
Relevante bepalingen	Artikel 15 OESO-modelverdrag
In behandeling bij	5.1.2e
Is de vraag al eerder gesteld?[3]	Nee
Te raadplegen overige Kennisgroepen of Externen	Nee
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	Datum:
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

Vraag van

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

In behandeling bij 5.1.2e
Vraag en antwoord niet opgenomen in agenda.

Vraag/Feitencomplex
Een werknemer wordt uitgezonden en na afloop van de uitzending wordt de werknemer ontslagen maar blijft nog wel een aantal maanden in dienst van de oorspronkelijke 'home' werkgever. De werknemer hoeft geen werkzaamheden meer te verrichten tijdens deze laatste periode (garden leave). De werknemer keert niet terug naar het oorspronkelijke 'home' land maar verhuist naar een ander land. Op het moment van daadwerkelijk einde dienstbetrekking (dus na afloop garden leave periode) krijgt de werknemer een ontslagvergoeding.

Antwoord Kennisgroep
Op basis van 2.16 van de update 2014 van art. 15 OESO-commentaar is geregeld hoe bij een 'garden leave' de heffing over de periode van de 'garden leave' moet worden bepaald. Heffing komt dan kort gezegd toe aan het land waar de werknemer gewerkt zou hebben. Als iemand ontslagen wordt na zijn afloop van zijn uitzendovereenkomst en terug keert naar zijn 'home' land, dan is dat het land waar de werkzaamheden contractueel verder verricht zouden worden. Als het tijdelijke contract van een werknemer in het buitenland is afgelopen en deze werknemer zou bijvoorbeeld in zijn uitzendcontract hebben staan, dat hij terug zou gaan naar zijn land van herkomst en dat men daar werkt zoekt voor de betrokkene, dan is het land van herkomst het land waar men gewerkt zou hebben. Ook indien de werknemer vrijwillig naar een derde land verhuist of zelfs in het werk land blijft wonen komt de heffing aan het land van herkomst toe. Immers als hij niet ontslagen zou zijn, zou hij terug moeten gaan naar het land van herkomst om hier de dienstbetrekking voort te zetten. De feiten en omstandigheden van het geval moeten in de gaten gehouden worden en het is niet relevant waar hij feitelijk is gaan wonen. Als iemand na afloop van de 'garden leave' een ontslaguitkering ontvangt, moet die toegerekend worden aan de laatste 12 maanden (punt 2.7 OESO commentaar op artikel 15). Dit dient vertaald te worden naar 'waar de beloning de laatste 12 maanden voorafgaand aan het ontslag belast is'. De 'garden leave' periode telt daarbij mee als relevante periode, dit betekent dat de allocatie van de ontslagvergoeding deels is gebaseerd op waar gewerkt zou zijn tijdens de 'garden leave' periode.

Beschouwing

Publicatiedatum:
16-07-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
niet-zelfstandige arbeid
Subrubriek:
ontslagvergoedingen

Arbeid, de allocatie van de transitievergoeding en de sociale zekerheidsaspecten

Visie kennisgroepen IBR IB-niet winst/LB / PH internationaal

Met de invoering van de Wet werk en zekerheid hebben werknemers vanaf 1 juli 2015 bij ontslag recht op een transitievergoeding.

Een transitievergoeding is een vergoeding die de werkgever aan de werknemer moet betalen bij ontslag van een werknemer. De transitievergoeding is enerzijds bedoeld als compensatie voor ontslag. Anderzijds is de vergoeding bedoeld om de transitie van werknemers naar een andere baan te vergemakkelijken.
Fiscaal gezien is de transitievergoeding *loon uit vroegere dienstbetrekking*. De 30%-regeling is dus niet van toepassing.

Voor de berekening van het recht op de transitievergoeding en de hoogte ervan moet het aantal dienstjaren van de werknemer worden vastgesteld. Bij die berekening is van invloed onder welk(e) contract(en) de werknemer werkte. De hoogte van de transitievergoeding wordt berekend over de periodes van het dienstverband. Bij de berekening geldt de wettelijk vastgestelde opbouw en maximale hoogte. De werkgever mag zogenoemde transitie- en inzetbaarheidskosten in mindering brengen op de transitievergoeding. Het saldo komt de werknemer toe en in grensoverschrijdende situaties is dan relevant welk land heffingsrecht heeft.

Vraag 1
Is het OESO-commentaar inzake ontslagvergoedingen relevant voor de allocatie van de transitievergoeding.

Antwoord
Ja, met uitzondering van Duitsland is in alle situaties dat Nederland een verdrag heeft gesloten ter vermijding van dubbele belasting het OESO-commentaar, zoals gewijzigd per 15 juli 2014 van toepassing..

Toelichting
In HR 11 juni 2004, nrs. 37 714 (ECLI:NL:HR:2004:AF7812) en 38 112 (ECLI:HR:2004:AF7816) is beslist dat bij een ontslagvergoeding waarvan moet worden aangenomen dat zij in algemene zin verband houdt met de uitoefening van een dienstbetrekking, de bevoegdheid tot het belasten van deze vergoeding in een grensoverschrijdende situatie in beginsel moet worden verdeeld op basis van het arbeidsverleden. De transitievergoeding beoogt in essentie een compensatie te zijn voor het ontslag en het vergemakkelijken van de overstap naar een andere werkgever en houdt zo in

algemene zin verband met de arbeid in het verleden. De hoogte is ook afhankelijk van het aantal dienstjaren. Net als voorheen is er voldoende verband tussen de transitievergoeding en de in het verleden in de werkstaat resp. werkstaten uitgeoefende dienstbetrekking om deze daaraan te alloceren.

Het nieuwe OESO-commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag over de fiscale behandeling van ontslagvergoedingen gaat uit van een andere wijze van verdeling van de heffingsbevoegdheid dan de richtlijn die de Hoge Raad heeft gegeven. Volgens paragraaf 2.7 van het OESO-commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag vindt toerekening van een ontslagvergoeding in algemene zin (volgens arbeidscontract of wetgeving) plaats op basis van de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Daarvoor is doorslaggevend of dat land het heffingsrecht heeft over het reguliere loon dat ter zake van die werkzaamheden is betaald (artikel 15 OESO-modelverdrag).

Vraag 2
Is het besluit van 23 april 2015 nr. DGB 2015/584M onverkort van toepassing op deze transitievergoeding.

Antwoord
Ja, de verdeling van de transitievergoeding vindt dus in beginsel plaats op basis van de 12 maandsperiode, tenzij er bijzondere aspecten in de vergoeding zitten. Omdat alle transitievergoedingen genoten zijn na 15 juli 2014 is per definitie het OESO-commentaar van toepassing.

Vraag 3
Geldt de afspraak tussen Nederland en Duitsland (Besluit van 14 november 2007, nr. IFZ 2007/754M) onverkort voor de transitievergoeding.

Antwoord
Ja, zo lang er geen nader afspraken gemaakt worden en het relevante besluit werking heeft. Volgens de tekst van het besluit is de afspraak geldig, zo lang het verdrag met Duitsland 1959 in werking is. Onder het nieuwe verdrag met Duitsland 2012, dat vermoedelijk per 1 januari 2016 in werking treedt, geldt de afspraak niet meer. Aangekondigd is dat voor de toepassing van het nieuwe verdrag een soortgelijke afspraak wordt gemaakt. Het nieuwe verdrag met Duitsland kent overigens een overgangsregeling van een jaar. Gedurende dit jaar kan op verzoek nog gebruik worden gemaakt van het verdrag met Duitsland 1959.

Vraag 4
Hoe te handelen indien met de relevante Mogendheid geen verdrag is gesloten ter vermijding van dubbele belasting.

Antwoord
Voor de toerekening van de transitievergoeding van inwoners van Nederland en werken in niet-verdragssituaties wordt uitgegaan van de jurisprudentie van de Hoge Raad uit 2004 inzake ontslagvergoedingen in verdragssituaties. Bij toepassing van het BVDB 2001 wordt als aanvullende eis voor de vierjaarsperiode gesteld dat de beloning moet zijn doorbelast aan de werkgever in de werkstaat.

Ook bij niet-inwoners wordt de referentieperiode die de Hoge Raad heeft gesteld toegepast. Dubbele belasting en vrijstelling wordt (zoveel) mogelijk voorkomen door de relatie die wordt gelegd met de (feitelijke) onderworpenheid in het woonland.

Toelichting

Net als bij de verdragstoepassing heeft ook bij de toepassing van het BVDB 2001 en de buitenlandse belastingplicht de door de Hoge Raad gestelde referentieperiode een bepaalde willekeurige uitwerking. Tegelijk zijn er weinig argumenten om niet aan te sluiten bij die referentieperiode. Meer dan onder de belastingverdragen is het risico van dubbele belasting en dubbele vrijstelling in de praktijk beperkt door de onderworpenheidseisen die zowel in het BVDB 2001 als in de buitenlandse belastingplicht worden gesteld.

Vraag 5

De werkgever mag zogenoemde transitie- en inzetbaarheidskosten in mindering brengen op de transitievergoeding. Als deze kosten als loon aangemerkt moeten worden, omdat geen gerichte vrijstelling van toepassing is of in de vrije ruimte vallen, is dan ook het OESO-commentaar van toepassing?

Antwoord
Als de transitie- of inzetbaarheidskosten (eindheffings)loon vormen, is het belastingverdrag van belang. Dan kan het loon niet per definitie worden toegerekend aan de werkzaamheden van de laatste 12 maanden (zie antwoord op vraag 1). Afhankelijk van de aard van de vergoeding kan een andere paragraaf van het OESO-commentaar inzake ontslagvergoedingen van toepassing zijn.

Transitievergoeding en Verordening (EG) nr. 883/2004

Vraag 6

In art. 11, tweede lid van de Verordening (EG) nr. 883/2004 is een gelijkstellingsbepaling opgenomen. Deze bepaling houdt in dat bepaalde uitkeringen beschouwd worden als een uitkering ter zake van een verrichte werkzaamheid, Valt de transitievergoeding onder de gelijkstelingsbepaling van artikel 11, tweede lid, van Verordening (EG) nr. 883/2004 (hierna: V 883/2004)?

Antwoord

Nee, de transitievergoeding valt niet onder de gelijkstellingsbepaling.

Toelichting

De transitievergoeding komt in de plaats van de ontslagvergoeding. De transitievergoeding wordt betaald in verband met het einde van de dienstbetrekking maar heeft niets met werkloosheid te maken. Immers de vergoeding moet worden betaald ongeacht of er al dan niet sprake is van werkloosheid. De betaling en omvang van de vergoeding heeft ook geen enkele invloed op het recht op een werkloosheidsuitkering.

De transitievergoeding is dan ook geen uitkering bij werkloosheid als bedoeld in artikel 3, eerste lid, aanhef en onderdeel h V883/2004 en valt dus niet onder de materiële werkingssfeer van V 883/2004.

Voor de toepassing van de in titel II van V 883/2004 opgenomen bepalingen brengt dit met zich mee dat de transitievergoeding geen uitkering is die onder het toepassingsbereik valt van de gelijkstellingsbepaling van artikel 11, tweede lid.

Voor zover hier van belang bepaalt artikel 11, tweede lid, V 883/2004 dat een persoon die een uitkering ontvangt omdat of als gevolg van het feit dat hij een werkzaamheid verricht in loondienst wordt beschouwd als iemand die die werkzaamheid (nog steeds) verricht.

Het genieten van een transitievergoeding wordt dus niet gelijkgesteld met werken in Nederland.

Vraag 7
Wat betekent dit voor in België wonende en in Nederland werkende grensarbeiders die volledig werkloos raken?

Antwoord
Op het genietingsmoment van de transitievergoeding is betrokkene in de regel geen verzekerde meer in Nederland voor de volksverzekeringen/werknemersverzekeringen en evenmin verzekeringsplichtige voor de Zorgverzekeringswet. In dat geval is evenmin nog sprake van een premieplicht/bijdrageplicht en bieden de Wet financiering sociale verzekeringen en de Zorgverzekeringswet geen mogelijkheid om tot heffing van premies en bijdragen over te gaan.

Toelichting
Voor in België wonende grensarbeiders als bedoeld in artikel 1, onderdeel f, V883/2004 die in Nederland werkzaamheden in loondienst verrichten en vervolgens volledig werkloos raken brengt dit het volgende met zich mee.

De grensarbeider verricht geen werkzaamheden meer en wordt dus voor de toepassing van V 883/2004 aangemerkt als een zgn. inactieve.

De werkloze Belgische grensarbeider heeft op grond van artikel 65, tweede en vijfde lid, onderdeel a, V 883/2004 recht op een werkloosheidsuitkering volgens de Belgische wetgeving. Hij ontvangt dus alleen een werkloosheidsuitkering indien hij voldoet aan de in Belgische wetgeving opgenomen voorwaarden.

Indien hij op grond van de Belgische wetgeving een werkloosheidsuitkering ontvangt is op grond van artikel 11, derde lid, aanhef en onderdeel e, V 883/2004 op hem de Belgische sociale zekerheidswetgeving van toepassing.

Indien hij volgens de Belgische wetgeving geen recht heeft op een werkloosheidsuitkering – bijvoorbeeld omdat naar Belgisch recht de ontvangen transitievergoeding wordt aangemerkt als het genieten van een vorm van inkomen – dan is de Belgische sociale zekerheidswetgeving eveneens op hem van toepassing maar dan op grond van artikel 11, derde lid, aanhef en onderdeel e, V 883/2004.

Reeds in 1997 heeft de Administratieve Commissie (zie ook titel IV V 883/2004) voor de toepassing van de toenmalige coördinatieverordening besloten dat ontslagvergoedingen die na afloop van een dienstbetrekking worden betaald (zgn. late payments) moeten worden toegerekend aan de dienstbetrekking waaruit ze voortkomen.
In juni 2014 is dit op een vergadering van de Administratieve Commissie nogmaals bevestigd voor de toepassing van V 883/2004.

Het communautaire recht geeft Nederland dus de bevoegdheid om een transitievergoeding in de premie- en bijdrageheffing te betrekken, maar de Nederlandse wetgeving voorziet daar niet in.

Het genietingsmoment van dergelijke vergoedingen is namelijk in de regel gelegen op een tijdstip waarop de Nederlandse sociale zekerheidswetgeving niet meer van toepassing is namelijk na beëindiging dienstbetrekking en beëindiging van de werkzaamheden in Nederland.

Dit brengt met zich mee dat de betrokkene op het genietingstijdstip niet meer wordt herkend als een verzekerde voor de volksverzekeringen/werknemersverzekeringen en evenmin als een verzekeringsplichtige voor de Zorgverzekeringswet. In dat geval is evenmin nog sprake van een premieplicht/bijdrageplicht en bieden de Wet financiering sociale verzekeringen en de Zorgverzekeringswet geen mogelijkheid om tot heffing van premies en bijdragen over te gaan.

Publicatiedatum:
16-07-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
pensioen lijfrente
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag met Thailand en stamrechtuitkeringen

Vraag:
Belpl woonde en werkte in NL. Ontvangt op enig moment een ontslagvergoeding die in een stamrecht BV wordt ondergebracht. Belpl woont inmiddels in Thailand en wil van zijn stamrechtuitkeringen gaan genieten.
Vragen
1) aan welk land is het heffingsrecht toegewezen over regelmatige uitkeringen uit het stamrecht?
2) belpl wil evt gebruik maken van afkoopmogelijkheid. Indien afkoop in welk land is afkoopsom belast?
Tot slot nog een 3e vraag die mi onder fiscale grensverkenning valt - als de afkoopsom in NL is belast en termijnen in Thailand wordt gevraagd of twee termijnen volstaat om als pu aangemerkt te worden in de zin van art 18 lid 2 verdrag Thailand. Omdat het begrip pu in het verdrag niet nader is gedefinieerd vallen we terug op nat wet > mi dient deze vraag dan aan een andere KG voorgelegd te worden (zo ja welke?).

Antwoord:
In die situatie is onze benadering dat Nederland voor periodieke uitkeringen geen heffingsrecht heeft op grond van art. 18, lid 2 Verdrag met Thailand. De uitkeringen komen dan niet rechtstreeks ten laste van de winst van de onderneming die het stamrecht heeft toegezegd. We passen het tweede lid alleen toe als het pensioen is opgebouwd bij een eigen BV en als het gaat om een lijfrente als de verzekeringsmaatschappij de uitkeringen uitkeert en de premie is rechtstreeks gestort bij die verzekeraar, zoals bijv. het geval is bij lijfrentepremies, die als uitgaven voor inkomensvoorzieningen aftrekbaar zijn. Bij stamrechten is dat niet zo rechtstreeks het geval. Een subtiel verschil, maar dat brengt de tekst van het verdrag met zich mee. (Uiteraard proberen we te bereiken dat dit soort bepalingen zo niet meer in verdragen geformuleerd worden, maar dit is nog een oud verdrag.)

Gezien de lijfrentedefinitie valt een afkoopsom niet onder art. 18 van het verdrag. Omdat in het belastingverdrag ook geen restartikel is opgenomen betekent dat dat de nationale wet van toepassing is en dat leidt tot heffingsrecht voor Nederland.

De derde vraag is dan wanneer nog sprake is van een reeks uitkeringen die aan de lijfrentedefinitie van het derde lid van art. 18 Verdrag Thailand voldoet. Dan moet sprake zijn van termijnen die periodiek betaalbaar zijn gesteld op vaste tijdstippen. Voor de nationale wet hebben we jurisprudentie die aangeeft wanneer sprake is van periodeke uitkeringen. Die moet je o.i. hier ook toepassen. Dat betekent dat er minimaal twee termijnen moeten zijn en dat die termijnen een periode uit elkaar moeten liggen waarin is voldaan aan het 1%-sterftekanscriterium. Je moet dan even een pensioendeskundige op je kantoor vragen welke termijn dat is. Dit is afhankelijk van de leeftijd. Maar die termijn kan bij een 63-jarige al één jaar (of korter) zijn. Dus als dan de eerste termijn op datum x uitbetaald wordt en de tweede termijn een jaar later, dan voldoe je aan het sterftekanscriterium. De termijnen moeten wel gelijke bedragen zijn (vaste som).

Publicatiedatum:
22-07-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
niet-zelfstandige arbeid
Subrubriek:
ontslagvergoedingen

Ontslag voor 15 juli 2014 – Arresten Hoge Raad 2004 van toepassing of nieuwe OESO-commentaar 2014?

Vraag:

In het besluit van 23 april 2015, nr. DGB 2015/584M is in de derde alinea van punt 4 opgenomen dat er van KAN worden uitgegaan dat de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 van toepassing blijven. Wordt met het woord 'kan' bedoeld dat men kan kiezen voor toepassing van de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 of toepassing van het nieuwe OESO-commentaar 2014 inzake ontslaguitkeringen?

Antwoord:

Nee, er is geen keuzemogelijkheid.

Beschouwing

Het woord 'kan' is een interpretatie van hoe we denken dat de HR daarover zal oordelen. Dat weten we natuurlijk nooit zeker tot de HR zich daar expliciet over heeft uitgelaten. Het is niet zo dat we hiermee goedkeuren dat ook de methode van de OESO gevolgd mag worden. Ook in samenhang met de alinea daarvoor (vanaf wanneer de in deze arresten geformuleerde richtlijn niet meer van toepassing is maar het nieuwe OESO-commentaar op ontslagvergoedingen) kan goed verdedigd worden dat geen sprake is van een keuzeregime. Alleen als de HR-methode tot dubbele belasting leidt, zullen we in onderling overleg met het andere land uit proberen te komen op de OESO-methode. Ook dat wijst erop dat de OESO-methode niet automatisch kan worden toegepast op ontslagvergoedingen van voor 15 juli 2014.

Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	
Datum vraagstelling	21-7-2015
Uiterste datum [1] afdoening	1-9-2015
Datum afdoening	11-8-2015
Inhoudsindicatie [2]	Keuzemogelijkheid toepassing arresten Hoge Raad 2004 of vernieuwde OESO-commentaar 2014 op ontslagvergoedingen voor 15 juli 2014
Relevante bepalingen	Artikel 15 OESO-modelverdrag
In behandeling bij	5.1.2e
Is de vraag al eerder gesteld?[3]	Nee
Te raadplegen overige Kennisgroepen of Externen	Nee
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	Datum:
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

Vraag van
In behandeling bij: 5.1.2e
Vraag en antwoord niet opgenomen in agenda.

Vraag/Feitencomplex
In het besluit van 23 april 2015, nr. DGB 2015/584M is in de derde alinea van punt 4 opgenomen dat ervan 'kan' worden uitgegaan dat de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 van toepassing blijven op ontslaguitkeringen die voor 15 juli 2014 zijn genoten. Wordt met het woord 'kan' bedoeld dat men kan kiezen voor toepassing van de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 of toepassing van het nieuwe OESO-commentaar 2014 inzake ontslaguitkeringen?

Antwoord Kennisgroep
Nee, er is geen keuzemogelijkheid.

Beschouwing
Het woord 'kan' is een interpretatie van hoe de belastingdienst denkt dat de Hoge Raad hierover zal oordelen. Dit is natuurlijk nooit zeker tot de Hoge Raad zich daar expliciet over heeft uitgelaten. Het is echter niet zo dat wordt goedgekeurd dat een belanghebbende kan kiezen voor toepassing van de Hoge Raad arresten uit 2004 of de methode van het vernieuwde OESO-commentaar. Ook in samenhang met alinea twee van het besluit, waarin gesteld wordt 'vanaf wanneer de in deze arresten geformuleerde richtlijn niet meer van toepassing is maar het nieuwe OESO-commentaar van toepassing is op ontslagvergoedingen', kan goed verdedigd worden dat geen sprake is van een keuzeregime. Alleen als de Hoge Raad-methode tot dubbele belasting leidt, zal Nederland in onderling overleg met het andere land proberen uit te komen op de vernieuwde OESO-methode. Ook dit wijst erop dat de vernieuwde OESO-methode niet automatisch kan worden toegepast op ontslagvergoedingen van voor 15 juli 2014.

Publicatiedatum:
18-11-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
pensioen lijfrente
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag met Duitsland, artikel 18, woonplaats en NAVO verdrag

Vraag:

Belpl woont in 67 Awr te Duitsland. Hij heeft uitsluitend de Nederlandse nationaliteit en is in oktober 1975 als dienstplichtig militair geplaatst bij de Koninklijke Luchtmacht in Duitsland. Hij ging in 1976 voor 6 jaar over als Kort Verband Vrijwilliger (KVV) en verbleef al die jaren in Duitsland. Bij Defensie ging hij op 15-7-1982 met ontslag vanwege de mogelijkheid om op 16-7-1982 op het Nederlandse Consulaat Generaal te Düsseldorf aan te vangen als werknemer op arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht (dus niet-ambtenaar). Momenteel draagt BZ voor hem in Nederland loonbelasting af. Tijdens zijn Nederlandse Defensietijd in Duitsland had hij volgens zijn mededeling een NAVO-status. Ik vraag mij af of (en hoe) artikel X van het NAVO Status Verdrag bij de toetsing in acht moet worden genomen in dier voege dat belpl gedurende zijn defensietijd niet als inwoner van Duitsland werd aangemerkt. Maar kun je dan oprecht zeggen dat hij onder het nieuwe belastingverdrag niet uitsluitend voor het verlenen van de diensten (op het CG Düsseldorf) inwoner van Duitsland is geworden (artikel 18, eerste lid, onder b, van het nieuwe verdrag)? Met andere woorden: is Duitsland onder de werking van het nieuwe belastingverdrag heffingsbevoegd over de arbeidsinkomsten van belpl afkomstig van BZ? Of blijft Nederland heffingsbevoegd?

Antwoord:

Er is sprake van een uitgezonden defensie-medewerker die onder art X- NAVO Statusverdrag valt en vanuit die positie de baan krijgt op het Nederlands consulaat in Düsseldorf. Nederland heeft gedurende de defensie-tijd betrokkene op grond van art. 2.2 wet IB steeds als binnenlands belastingplichtige aangemerkt. Duitsland heeft hem die tijd niet als fiscaal inwoner aangemerkt op grond van art X NAVO-statusverdrag. In dat geval is sprake van de situatie dat iemand uitsluitend voor het verrichten de diensten op het Nederlandse consulaat in Düsseldorf fiscaal inwoner van Duitsland is geworden. De belastingheffing over het salaris blijft dan aan Nederland. Een vergelijkbare situatie doet zich voor ten aanzien van EU-functionarissen van Nederlandse origine. Wanneer deze voorafgaand aan de EU-functie als ambtenaar door de Nederlandse overheid waren uitgezonden en onder de werking van art. 2.2 wet IB binnenlands belastingplichtig waren, is sprake vanuit een Nederlandse fiscale woonplaats zich

vanwege de EU-functie vestigen op het grondgebied van een andere Lidstaat (art 13 Protocol 7 EG-Verdrag). Daardoor blijven dergelijke EU-functionarissen door de werking van het Protocol fiscaal inwoner van Nederland.

Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	
Datum vraagstelling	30-07-2015
Uiterste datum [1] afdoening	10-09-2015
Datum afdoening	25-08-2015
Inhoudsindicatie [2]	Ontslagvergoedingen in het geval dat er meerdere werkgevers zijn in de 12-maandsperiode.
Relevante bepalingen	Artikel 15 OESO-modelverdrag
In behandeling bij	5.1.2e
Is de vraag al eerder gesteld?[3]	Nee
Te raadplegen overige Kennisgroepen of Externen	Nee
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	Datum:
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

Vraag van

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

In behandeling bij: 5.1.2e
Vraag en antwoord niet opgenomen in agenda.

Vraag/Feitencomplex
Een concern wil voor de verdeling van het heffingsrecht over ontslagvergoedingen binnen de 12-maanden grens niet alleen kijken naar de laatste werkgever, maar ook de voorgaande werkgever(s). In dit geval wordt de ontslagvergoeding ook afgestemd op het hele arbeidsverleden binnen de groep en niet alleen op basis van het arbeidsverleden bij de laatste werkgever. Is dit mogelijk?

Antwoord Kennisgroep
Sinds het nieuwe OESO-commentaar is een doorbelasting niet meer relevant voor de verdeling van het heffingsrecht met betrekking tot ontslagvergoedingen. De doorbelasting kan wel een indicatie geven in welk kader de ontslagvergoeding is verstrekt. In algemene zin zal een ontslagvergoeding die wordt uitgekeerd aan iemand die in concernverband werkt, zien op zijn dienstbetrekking(en) bij het gehele concern. Het is dan ook niet mogelijk om vast te houden aan de laatste werkgever indien de vergoeding niet is doorbelast. De concrete feiten en omstandigheden zullen in ogenschouw moeten worden genomen bijvoorbeeld de arbeidsovereenkomst, detacheringsvoorwaarden, gebruik binnen concern, berekening ontslagvergoeding etc. Bij niet binnen concern verbonden lichamen zal een ontslaguitkering vrijwel nooit zien op een eerdere dienstbetrekking.

Beschouwing

Publicatiedatum:
28-08-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
kwalificerende buitenlandse belastingplichtige

Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	**15-057-05**
Datum vraagstelling	1 augustus 2014
Uiterste datum [1] afdoening	15 september 2014
Datum afdoening	26 augustus 2014
Inhoudsindicatie [2]	(Heffings)korting voor groene beleggingen voor kwalificerende buitenlands belastingplichtige?
Relevante bepalingen	Art. 7.8 Wet IB 2001 Art. 7.7 Wet IB 2001 Art. 5.13 Wet IB 2001 Art. 8.19 Wet IB 2001
In behandeling bij	5.1.2e
Is de vraag al eerder gesteld?[3]	Nee
Te raadplegen overige Kennisgroepen of	Nee

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

Externen	
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	Datum:
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

15-057-05
Vraag van:
In behandeling bij:
Vraag en antwoord niet opgenomen in agenda.

Vraag/Feitencomplex
Kwalificerende buitenlands belastingplichtigen hebben in principe recht op de heffingskortingen voor de Wet IB 2001 (art. 2.7 lid 1, slotzin Wet IB 2001). Eén van de heffingskortingen is de korting voor groene beleggingen (art. 8.19 Wet IB 2001). Deze korting geldt voor belastingplichtigen van wie de groene beleggingen zijn vrijgesteld op grond van art. 5.13 Wet IB 2001. Groene beleggingen zijn echter voor een (kwalificerende) buitenlands belastingplichtige helemaal geen onderdeel van het aan te geven belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland (art. 7.7 Wet IB 2001). Hebben kwalificerende buitenlands belastingplichtigen praktisch gezien daardoor géén aanspraak op de korting voor groene beleggingen?

Antwoord Kennisgroep
Wat betreft het IB-deel van deze heffingskorting is het inderdaad zo dat een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige er géén recht op heeft. Wetstechnisch is dat namelijk onmogelijk. Art. 8.19 Wet IB geeft nadrukkelijk aan dat de korting voor groene beleggingen (alleen) geldt voor belastingplichtigen van wie de groene beleggingen zijn vrijgesteld op grond van art. 5.13 Wet IB 2001. Van vrijgestelde groene beleggingen op grond van art. 5.13 Wet IB 2001 kan bij kwalificerende buitenlands belastingplichtige geen sprake zijn, want groene beleggingen zijn voor een (kwalificerende) buitenlands belastingplichtige helemaal geen onderdeel van het aan te geven belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland (art. 7.7 Wet IB 2001). Een (kwalificerende) buitenlands belastingplichtige (of zelfs: niet belastingplichtige) die in Nederland premieplichtig is kan wel aanspraak maken op de premiedelen van de heffingskorting voor groene beleggingen. Hoewel ook hier wetstechnisch niet aan de voorwaarde voor toepassing van deze korting wordt voldaan (zie hierboven; er moet eigenlijk sprake zijn van groene beleggingen die op grond van art. 5.13 Wet IB 2001 zijn vrijgesteld), is namelijk in het verleden goedgekeurd dat deze heffingskorting voor de premieheffing kan worden vergolden, mits aan alle overige voorwaarden voor toepassing van de korting wordt voldaan (besluit van 30 november 2001, nr. CPP2001/3035M, onder H.2). Let overigens op dat dit besluit inmiddels is ingetrokken bij een later besluit van 11 november 2011, nr. BLKB2011/2179M, met als reden dat de werking ervan `genoegzaam bekend' wordt verondersteld, maar de goedkeuring lijkt te blijven gelden.

Beschouwing
H.2. Kortingen voor durfkapitaal en maatschappelijke beleggingen Vraag

Een niet belastingplichtige premieplichtige komt in aanmerking voor de op grond van hoofdstuk 8 van de Wet IB 2001 berekende heffingskorting voor de volksverzekeringen. De korting voor maatschappelijke beleggingen geldt voor de belastingplichtige van wie maatschappelijke beleggingen zijn vrijgesteld op grond van artikel 5.13 van de Wet IB 2001. De korting voor beleggingen in durfkapitaal geldt voor belastingplichtigen van wie beleggingen in durfkapitaal zijn vrijgesteld ingevolge artikel 5.16 van de Wet IB 2001. Kunnen niet belastingplichtige premieplichtigen in aanmerking komen voor de korting voor maatschappelijke beleggingen en de korting voor beleggingen in durfkapitaal.
Antwoord
Ja, mits zij overigens voldoen aan de voor de toepassing van deze kortingen gestelde voorwaarden.
Aantekening V-N 2001/65.2
Het is opmerkelijk dat de niet belastingplichtige premieplichtige in aanmerking komt voor de heffingskorting maatschappelijke beleggingen en beleggingen in durfkapitaal. Het gaat immers om een heffingskorting die gekoppeld is aan een vrijstelling in box 3, terwijl de niet belastingplichtige premieplichtige op geen enkele wijze te maken heeft met een heffing in box 3. Voor de belastingheffing is box 3 niet in beeld omdat in casu geen sprake is van belastingplicht en voor de premieheffing komt box 3 niet aan de orde omdat premieheffing alleen plaatsvindt over inkomen in box 1. Voor de niet belastingplichtige premieplichtige zou er bovendien in de verhouding tussen de Wet IB 1964 en Wet IB 2001 geen sprake zijn van een benadeling als hem de heffingskortingen voor maatschappelijke beleggingen en beleggingen in durfkapitaal worden onthouden.

Publicatiedatum:
1-09-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
niet-zelfstandige arbeid
Subrubriek:
overig

Belgische getrouwheids- en weerverletzegels

Vallen Belgische getrouwheids- en weerverletzegels onder artikel 18 of artikel 15 van het verdrag met België?

Deze vraag is voorgelegd aan het Ministerie van Financiën (juli 2015). Het Ministerie van Financiën heeft contact opgenomen met de Belgische fiscale autoriteiten. De Belgische fiscale autoriteit heeft bevestigd dat voor de toepassing van het belastingverdrag de getrouwheids- en weerverletzegels onder de toepassing van artikel 15 vallen. Artikel 18 moet in samenhang met het protocol worden gelezen. In artikel 18 wordt de term sociale wetgeving gebruikt, maar in het protocol wordt dit verengd tot de sociale zekerheid. Dit wil zeggen dat de getrouwheids – en weerverletzegels voor de toepassing van het belastingverdrag niet onder artikel 18, maar wel onder artikel 15 vallen. Zowel de Nederlandse als de Belgische fiscale autoriteiten delen dit gezamenlijk standpunt. De aanspraak op de getrouwheids- en weerverletzegels vloeit voort uit de arbeidsverhouding. In de sociale overleggen in de paritaire comités tussen de werkgevers en de werknemers wordt dit nader vorm gegeven. In de collectieve arbeidsovereenkomsten worden hier concrete afspraken over gemaakt. Om administratieve redenen (afgedwongen door vakorganisaties in de vorige eeuw als bescherming van de werknemer en om misstanden te voorkomen) is de uitbetaling belegd bij één instantie, het Fonds voor Bestaanszekerheid. Het fonds heeft hierbij de rol van kassiersfunctie op zich genomen. De aanspraak op getrouwheids- en weerverletzegels vloeit echter wel voort uit verplichtingen die de werkgever heeft ten opzichte van zijn werknemer. De werknemer heeft dus geen zelfstandig recht tegenover het fonds.

Publicatiedatum:
25-09-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Verzoek art. 33, zesde lid, Verdrag met Duitsland 2012 – formele aspecten
Van: 5.1.2e
Aan: Kennisgroep IBR IB niet-winst/LB

Vraag
In art. 33, zesde lid, Verdrag met Duitsland 2012 is een overgangsregeling opgenomen, die op verzoek toegepast kan worden.
Een inwoner van Duitsland heeft voor de jaren vóór 2016 een verdragsverklaring ontvangen waardoor inhouding van loonbelasting over uitkeringen uit Nederland achterwege kan blijven.
Onder het nieuwe verdrag komt de heffing vanaf 2016 toe aan het bronland Nederland. Voor het jaar 2016 werkt het oude verdrag met Duitsland gunstiger uit dan het nieuwe verdrag met Duitsland. De inwoner van Duitsland wil voor het jaar 2016 nog gebruik maken van het oude belastingverdrag en wil de verdragsverklaring voortzetten in 2016. Hij dient daarvoor een verzoek in om toepassing van de overgangsregeling. Kan op het verzoek bij de aangifte inkomstenbelasting 2016 worden teruggekomen?

Antwoord
Ja. Op een ingediend verzoek om toepassing van de overgangsregeling van het verdrag met Duitsland kan worden teruggekomen, totdat de Nederlandse aanslag IB onherroepelijk vaststaat.

Beschouwing
In het verdrag met Duitsland 2012 en de parlementaire geschiedenis is het bovenstaande bevestigd. Feitelijk kan pas bij het indienen van de Duitse en de Nederlandse aangifte duidelijk kan zijn of een verzoek om toepassing van het overgangsrecht van art. 33 Verdrag met Duitsland 2012 gunstig is. Om iemand dan de binden aan een verzoek voordat de aanslag onherroepelijk vaststaat lijkt daarmee ook onredelijk. De mogelijkheid om terug te kunnen komen op het verzoek totdat de aanslag onherroepelijk vaststaat, is ook gebruikelijk voor verzoeken in de Wet IB (o.a. art. 2.5 Wet IB (tekst 2014) voor toepassing van het keuzerecht voor buitenlands belastingplichtigen).
Complicatie kan theoretisch nog worden dat de Duitse aanslag mogelijk later onherroepelijk wordt dan de Nederlandse aanslag inkomstenbelasting. Dat zou er toe kunnen leiden dat in voorkomende gevallen de keuze toch onjuist blijkt te zijn geweest of dat men in Duitsland dan een ander standpunt inneemt dan in Nederland ter zake van de keuze. Dit lijkt een nieuw (buitenlands) feit, dat navordering rechtvaardigt.

Nota naar aanleiding van het verslag – artikelsgewijs – Kamerstuk 33 615, nr. 6.
De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de beide landen onderling communiceren dat een belastingplichtige gebruik kan maken van het overgangsrecht genoemd in artikel 33, zesde lid, van het nieuwe Verdrag, wat inhoudt dat het oude Verdrag nog een jaar kan worden toegepast. Hierover merk ik op dat een belastingplichtige een keuze kan maken bij een speciale vraag in de aangifte of belastingplichtige wel of geen gebruik wil maken van het overgangsrecht. De Belastingdienst houdt vervolgens een lijst bij van de belastingplichtigen die hebben gekozen voor toepassing van het oude Verdrag. Deze lijst zal het Duitse Ministerie van Financiën ontvangen. Andersom zullen de verschillende

Duitse belastingdiensten ook met de Nederlandse Belastingdienst communiceren welke belastingplichtigen hebben gekozen voor de toepassing van het oude Verdrag. Voor de beperktere groep lichamen lijkt geen speciale vraag in het aangiftebiljet nodig. Zij kunnen de keuze, voor zover nodig (het zal daar naar mijn inschatting minder spelen), naar mijn stellige overtuiging op voldoende wijze kwijt in hun gebruikelijke communicatie met de belastingdienst in Nederland of Duitsland. Ik heb er geen bezwaar tegen dat voor dat overgangsjaar de keuze kan worden gemaakt en herzien tot op het moment dat ofwel in Duitsland ofwel in Nederland de (eerste) relevante aanslag onherroepelijk vaststaat.

Publicatiedatum:
18-11-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
sociale zekerheid
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag met Joegoslavië, voorkoming Servisch pensioen

Vraag:

Inwoner van Nederland geniet een Servisch pensioen, wat vergelijkbaar is met Nederlandse AOW. Nu is in het Verdrag met Joegoslavië alleen wat geregeld ten aanzien van inwoners van Servië die Nederlandse AOW genieten (heffingsrecht aan NL), maar in de omgekeerde situatie niets.

Antwoord:

Artikel 18, lid 4, van het verdrag ziet alleen op "Pensioenen en andere soortgelijke uitkeringen betaald aan een natuurlijke persoon in het kader van de publiekrechtelijke regelingen inzake sociale zekerheid in Nederland mogen in die Staat worden belast". Artikel 18, lid 2, is niet van toepassing, omdat - naar ik veronderstel – geen sprake is van een pensioen dat wordt uitbetaald "ter zake van een vroegere dienstbetrekking". Dit betekent dat op grond van het restartikel van artikel 21, lid 1, deze uitkering in de woonstaat – Nederland – belast is.

Voor de volledigheid stuur ik nog de toelichtende nota mee. Hierin staat dat de OESO uitgangspunten van destijds niet wezenlijk aangetast zijn (artikel 18, lid 2, lijkt te zien op het huidige artikel 19, lid 2)

Publicatiedatum:
18-11-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag met Verenigd Koninkrijk, overgangsregeling

Vraag
Wat betreft het civil service pension heb ik nog een vraag.
Het overgangsrecht is mij duidelijk, het is mij echter niet duidelijk of in deze situatie sprake is van het overgangsrecht.

De situatie is als volgt:
Belastingplichtige ontvangt al voor de invoering van het nieuwe belastingverdrag (25 december 2010) het civil service pension. Echter, hij woont tot 5 september 2011 in Engeland en emigreert pas per die datum naar Nederland. Het overgangsrecht bepaald: "*voor pensioengerechtigden die op het tijdstip van inwerkingtreding van het verdrag betalingen van een overheidspensioen uit de andere staat ontvingen.....*". Op het moment van inwerkingtreding van het verdrag woonde belastingplichtige in Engeland en verkreeg hij dus geen betaling van een overheidspensioen uit de andere staat.

buiten verzoek

Antwoord
Als we overgangsrecht hebben in belastingverdragen is dat meestal voor mensen die al gebruik maakten van het oude verdrag van een regeling en die onder het nieuwe verdrag dan de eerdere oude regeling kunnen voortzetten. Dus voor 'nieuwe' gevallen, die ontstaan door migratie, passen we het overgangsrecht niet toe. Vgl. ook de overgangsregeling in het nieuwe verdrag met Duitsland.
Is ook wel logisch, je maakt overgangsrecht om te voorkomen dat er inkomensgevolgen ontstaan. Die ontstaan niet als iemand, zoals in de onderhavige casus, inwoner van Nederland wordt. Ook grammaticaal moet je dat m.i. zo lezen. Immers voor de immigratie naar Nederland was het art. 19, tweede lid niet van toepassing. Het hele verdrag was niet van toepassing. Bijv. ook als iemand al in NL woonde en een uitkering gaat ontvangen, kan hij zich niet beroepen op art. 30. Dus tekst en strekking leiden tot dezelfde conclusie.

buiten verzoek

buiten verzoek

Overigens lijkt mij ook dat sprake is van een overheidspensioen (civil service = overheid).

Citaat uit vakstudie: *Voor pensioengerechtigden die op het tijdstip van inwerkingtreding van het verdrag (25 december 2010) betalingen van een overheidspensioen uit de andere staat ontvingen, is in het verdrag de mogelijkheid opgenomen om gebruik te blijven maken van de heffingsregels zoals die waren opgenomen in artikel 19, tweede lid, van het oude verdrag met het VK van 1980. Daarmee blijft de voormalige werkstaat heffingsbevoegd met betrekking tot het overheidspensioen. Aan de toepassing van deze overgangsregeling zijn geen beperkingen in de tijd gesteld.*

Publicatiedatum:
17-12-2015
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
bestuurders commissarissen
Subrubriek:
Niet van toepassing

Notitie bestuurdersartikel verdrag Nederland België 2001

Aan: **KG IBR IB Niet-Winst/LH**
Van: 5.1.2e
Datum: **19 november 2015**

Algemeen

De vraag die nog al eens opkomt, betreft de reikwijdte van het bestuurdersartikel. Dat komt kennelijk door de ruimere omschrijving van het begrip bestuurder in het verdrag met België. De bestuurdersbepaling wijkt af van de standaardbepaling in het OESO modelverdrag. Een ander aspect is de uitbreiding van artikel 17a letter d Wet Vpb met ingang van 1 januari 2013. Deze uitbreiding betreft het als Nederlandse onderneming aanmerken van 'leidende werkzaamheden en functies die worden verricht voor een zodanig lichaam'. Waren tot en met 2012 alleen (formele) bestuurdersbeloningen voor de Vpb belast, ingaande 2013 gaat het ook om beloningen die een (in het buitenland
-België- gevestigde) materiële bestuurder ontvangt. Zo vallen dan ook managementdiensten onder deze bepaling.

Thans is er een overleg met België, onder andere over de in deze notitie beschreven problematiek. Aan de hand van in de praktijk voorkomende casussen zal dan in, overleg met België, een beide landen passende aanpak worden besproken. Het is goed om, mede met behulp van deze notitie, meer inzicht te krijgen in de praktijk.

Tekst artikel 16 verdrag (vennootschapsleiding)

1.Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening van een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of ter zake van de uitoefening van functies die volgens de wetgeving van die andere Staat als soortgelijke functies worden beschouwd, mogen in die andere Staat worden belast.

2.Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening – buiten het kader van een dienstbetrekking – van een leidende werkzaamheid of leidende functie van dagelijks bestuur, van commerciële, technische of financiële aard, mogen in die andere staat worden belast.

3.Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening – buiten het kader van een dienstbetrekking – van werkzaamheden andere dan deze vermeld in de paragrafen 1 en 2 mogen in die andere Staat worden belast.

4.Niettegenstaande de bepalingen van de paragrafen 2 en 3 mogen de aldaar bedoelde beloningen die een persoon verkrijgt ter zake van de uitoefening van die werkzaamheden in een vaste inrichting gevestigd in de andere verdragsluitende Staat dan die waarvan de vennootschap inwoner is en die door deze vaste inrichting worden gedragen, in die andere Staat worden belast.

Protocol I

(...)
20. Met betrekking tot artikel 7, 14, 15 en 16

Het is wel te verstaan dat voor de toepassing van paragraaf 1 van artikel 16 voor Nederland de uitdrukking soortgelijke functie omvat „commissaris van een vennootschap' die als zodanig door de algemene vergadering van aandeelhouders of enig ander bevoegd orgaan van de vennootschap die inwoner is van Nederland is benoemd en die met het toezicht op de algemene leiding van de vennootschap is belast.

Het is wel te verstaan dat, indien een door een natuurlijke persoon die inwoner is van een van de verdragsluitende Staten gedreven onderneming die haar bedrijf uitoefent met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting, overeenkomstig de wetgeving van eerstbedoelde Staat geheel of gedeeltelijk wordt omgezet in een onderneming gedreven door een vennootschap gevestigd in die Staat, de inkomsten die de natuurlijke persoon geniet ter zake van werkzaamheden voor die vennootschap in oprichting en die toerekenbaar zijn aan het in de andere verdragsluitende Staat uitgeoefende bedrijf gedurende de periode dat de vennootschap in oprichting is, voor de toepassing van het Verdrag worden beschouwd als beloningen in de zin van artikel 15 of 16, naar gelang het geval.

De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing in geval die natuurlijke persoon een zelfstandig beroep uitoefent in de zin van artikel 14 van het Verdrag.

Beschouwing vennootschapsleiding

Vennootschap

Het begrip vennootschap is opgenomen in artikel 3 van het verdrag en, enkel voor zover het gaat om hybride entiteiten, verder uitgewerkt in punt 2 van het protocol. De definitie van het begrip vennootschap in artikel 3 wijkt enigszins af van de standaarddefinitie: 'elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing *in de verdragsluitende staat waarvan zij inwoner is*, als een rechtspersoon wordt behandeld'. Het cursieve deel ontbreekt in de standaarddefinitie.
Anders dan gebruikelijk, is niet de term 'lichaam' gehanteerd, maar de term 'vennootschap'. Dit hangt samen met de Belgische belastingwetgeving, die de term 'lichaam' niet kent. Voor de verdragstoepassing heeft de term 'vennootschap' echter dezelfde betekenis als de term 'lichaam'. Dit blijkt uit de definitie, die (afgezien van de toevoeging '*in de verdragsluitende staat waarvan zij inwoner is)* gelijk is aan de standaarddefinitie van 'lichaam'. Ook blijkt dat uit de in de Franse tekst van het verdrag gebruikte term voor 'vennootschap' (société), die ook in de Franse versie van het OESO-modelverdrag wordt gebruikt.
Vennootschap is een ruim begrip waar niet alleen rechtspersonen onder vallen die aan de Nederlandse Vpb zijn onderworpen maar ook (voor België) rechtspersonen die zijn onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Voor Nederland gaat het niet enkel om de NV, de BV en de open commanditaire vennootschap, ook bijvoorbeeld de bestuurders van stichtingen en verenigingen kunnen onder deze bepaling gebracht worden. De term 'vennootschap' is hier niet beperkt tot de genoemde vijf rechtsvormen (zie de memorie van toelichting). Voor de Nederlandse benadering is 'vennootschap' dus te zien als lichaam in de zin van artikel 2-1-b AWR.

Leiding

De bepaling is in het nieuwe verdrag grondig gewijzigd. In het oude verdrag ging het om bestuurders en commissarissen van in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen en

leden van de raad van beheer of van toezicht van een vennootschap op aandelen die inwoner is van België.
De huidige bestuurdersbepaling is van toepassing op personen die een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar uitoefenen of soortgelijke functies (dit volgens de wetgeving van de staat waarin de vennootschap is gevestigd).

Paragraaf 1
Het gaat hier om bestuurders in de opvatting van het bronland, zoals valt af te leiden uit paragraaf 1 van artikel 16 ('functies die volgens de wetgeving van die andere staat (*de bronstaat*) als soortgelijke functies worden beschouwd') en zoals in de nota naar aanleiding van het verslag expliciet wordt aangegeven. In het verdrag is geen eigen definitie van het begrip bestuurder opgenomen, we moeten daarom te rade gaan bij het nationale (fiscale en civiele) recht. In Nederland worden hierdoor de formele bestuurders als zodanig aangemerkt. Nederland kent in dit verband immers niet de zaakvoerder of de vereffenaar. Formeel moet in het algemeen in dit verband worden gezien als de bestuurder die als zodanig staat ingeschreven in het handelsregister bij de Kamer van Koophandel. In deze notitie wordt verder niet ingegaan op de wijze van benoeming van de (formele) bestuurder. Ik verwijs hiervoor naar de uitvoerige beschrijving in hoofdstuk 3 van het rapport salary-split versie 2011. In het protocol is de functie van commissaris van een vennootschap genoemd als 'soortgelijke functies'. Een niet in het Nederlands rechtsbestel voorkomende rechtsfiguur (bijvoorbeeld de zaakvoerder) kan dan niet onder de bepalingen van artikel 16 als bestuurder worden aangemerkt, als Nederland bronstaat is (zie laatstgenoemde nota).

Als we kijken naar België als bronstaat (dus als vestigingsplaats van de bestuurde vennootschap) dan is het een ander verhaal. Het verdrag is vooral gericht op de interne Belgische wetgeving. De figuren van zaakvoerder en vereffenaar zijn daar wel degelijk bestuurders in de zin van deze verdragsbepaling en vallen dan ook onder de werking van artikel 16. Een in Nederland wonende zaakvoerder van een Belgische vennootschap valt dus onder de reikwijdte van artikel 16. Soortgelijke functies zijn in België mogelijk ook in meer gevallen aan de orde zoals regenten van de Nationale Bank van België, maar ook personen die in feite bevoegdheden van bestuurders, zaakvoerders uitoefenen.

Paragraaf 1 is voor een belangrijk deel gestoeld op het Belgische nationale systeem van artikel 32 WIB 1992.

Overigens vallen zowel rechtspersonen als natuurlijke personen onder de werking van deze bepaling. Er is namelijk. sprake van 'persoon' in artikel 16 en op grond van de definitie in artikel 3 omvat 'persoon' onder meer natuurlijke personen en vennootschappen (waaronder rechtspersonen).

Samenvattend: onder paragraaf 1 vallen de formele bestuurders van Nederlandse vennootschappen en voor België niet alleen de formeel benoemde bestuurders van Belgische vennootschappen maar ook degenen die de functie in materieel opzicht vervullen. De beoordeling vindt plaats vanuit de optiek van de bronstaat (de staat waar de bestuurde vennootschap is gevestigd).

Paragraaf 2 gaat over leidinggevende werkzaamheden of leidinggevende functies van dagelijks bestuur, van technische of commerciële aard. Kortom een veel meer materiële benadering dan in paragraaf 1. Bovendien gaat het om de uitoefening van de functie buiten dienstbetrekking. Deze zeer ruime benadering geldt dus niet voor werknemers. In Nederlandse verhoudingen zullen natuurlijke personen deze werkzaamheden vooral binnen een (fictieve) dienstbetrekking vervullen, zodat ze om die reden niet onder deze bepaling vallen.
Voor de Belgische situatie is dat anders, daar zijn 'bestuurders' in meer gevallen niet in dienstbetrekking, maar worden beschouwd als 'ondernemer'. Bijvoorbeeld de bedrijfsleiders (voorheen werkende vennoten) of zelfstandige interimmanagers.

Overigens is de toepassing van artikel 16, paragraaf 2, van het verdrag met de Belgische bevoegde autoriteiten afgestemd. België deelt het standpunt van Nederland dat het heffingsrecht over de beloning voor de door een in België gevestigd lichaam verrichte materiële bestuurswerkzaamheden of managementdiensten ten behoeve van een in Nederland gevestigd lichaam toekomt aan Nederland. Het is derhalve niet in discussie dat de heffingsbevoegdheid als gevolg van de uitbreiding van artikel 17a, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 ook op grond

van het belastingverdrag met België door Nederland kan worden geëffectueerd (memorie van toelichting bij Belastingplan 2013).

Paragraaf 3 geeft een nog ruimere invulling. Immers hier gaat het om andere werkzaamheden dan genoemd in de eerdere paragrafen. Dit lijkt een zeer ruime bepaling die mogelijk haar grenzen kent in artikel 14 van het verdrag. Deze ruime toepassing is dus in wezen een specialis voor de bestuurder. Zie verderop in deze notitie. Ook zelfstandige externe adviseurs en consultants zouden hieronder kunnen worden gebracht (zie nota naar aanleiding van het verslag). Paragraaf 3 heeft het karakter van een restbepaling, maar vanwege de context van artikel 16 dient toepassing van deze paragraaf beperkt te worden tot beloningen van personen die in zekere mate leidinggevende werkzaamheden en functies vervullen in de betrokken vennootschap. Er is nog geen precieze invulling gegeven aan paragraaf 3 door bijvoorbeeld een gezamenlijk besluit van de bevoegde autoriteiten (zie genoemde nota).
Geredeneerd kan worden dat een vrije beroepsuitoefenaar in beginsel onder artikel 14 van het verdrag valt, behalve wanneer zijn werkzaamheden plaatsvinden binnen de context van leidinggeven.

***Samenvattend*:** paragrafen 2 en 3 wijzen de heffing over beloningen van materiële leiders toe aan de staat van vestiging. Het moet dan gaan om werkzaamheden buiten dienstbetrekking, en binnen de context van leidinggevende werkzaamheden. Hierdoor zijn deze figuren ook te onderscheiden van de zelfstandige beroepsbeoefenaren van artikel 14 van het verdrag

Paragraaf 4 maakt inbreuk op de paragrafen 2 en 3, indien de werkzaamheden worden verricht ten behoeve van een vaste inrichting. De heffing wordt dan toegewezen aan de staat waar de vaste inrichting is gevestigd. De figuur waar deze bepaling op doelt zou de volgende kunnen zijn. Een in Nederland gevestigde onderneming heeft ook een vaste inrichting in België. Een BVBA is bestuurder en verricht ook andere leidinggevende werkzaamheden. Deze andere leidinggevende werkzaamheden hebben zowel betrekking op de Nederlandse onderneming als haar vaste inrichting in België. Volgens de paragrafen 2 en 3 wordt de heffing over deze beloning toegewezen aan Nederland, maar lid 4 maakt hierop een uitzondering voor zover de werkzaamheden zien op de vaste inrichting in België. Voor dat deel heeft dan België weer het heffingsrecht. Dit betreft dus de inkomsten uit een leidinggevende functie, niet zijn de formele bestuurderstaak van de BVBA.
In de literatuur wordt nog gewezen op een verschil in benadering tussen België en Nederland waarbij België zich op het standpunt stelt dat sprake moet zijn van het afzonderlijk en daadwerkelijk (aantoonbaar) ten laste brengen van de kosten terwijl Nederland meer de at arm's length benadering heeft dat de kosten ten laste van de vaste inrichting behoren te komen.

Samenvattend: leidinggevende werkzaamheden kunnen ook ten behoeve van een vaste inrichting worden verricht. Deze inkomsten zijn dan, anders dan volgens de hoofdregel het land waar de bestuurde vennootschap is gevestigd, belast in het land waar de vi is gevestigd. Of de kosten gedragen worden door de vaste inrichting is niet eenduidig in beide staten.

Beloningen ter zake van

Anders dan in het OESO modelverdrag wordt hier gesproken over beloningen die worden genoten ter zake van de uitoefening van de leidinggevende functie. In het modelverdrag gaat het om beloningen in de hoedanigheid van bestuurder. Wat betekent deze andere redactie?

Het lijkt in wezen geen andere benadering te zijn. De kern is dat de beloning waarover artikel 16 gaat, toerekenbaar is aan de functie die wordt vervuld. Je kunt dit verwoorden 'in hoedanigheid' maar ook 'ter zake van'. De functionarissen (formeel of materieel) vallen voor het loon dat toerekenbaar is aan het uitoefenen van die functie onder de werking van artikel 16.

Het gaat om 'genoten' beloningen of volgens de Belgische nationale wet de 'verkregen' beloningen. In de gezamenlijke toelichting wordt ook de Nederlandse fictief loonregeling genoemd als regeling die tot genoten loon leidt.

Het attractiebeginsel voor bedrijfsleidersbezoldigingen dat in België in het kader van de nationale wet gehanteerd werd voor bedrijfsleidersbezoldigingen hield in dat als je eenmaal als

bedrijfsleider kwalificeerde, alle inkomsten als zodanig werden aangemerkt. Dus genoot de bedrijfsleider ook een beloning in een andere hoedanigheid, dan werd door het attractiebeginsel dit toch als bestuurdersbeloning aangemerkt. Voor de Belgische benadering is dit beginsel lange tijd van toepassing geweest, later afgeschaft en toch weer ingevoerd. Het lijkt er nu op dat het horizontale attractiebeginsel (dus meerdere hoedanigheden) geen standhoudt voor de toepassing van artikel 16 wanneer een bestuurder een dubbel mandaat uitoefent. In dat geval zal – zo is in de parlementaire behandeling verduidelijkt – de beloning die in de hoedanigheid van bestuurder wordt verkregen worden beheerst door artikel 16 en de beloning die in de hoedanigheid van werknemer wordt verkregen door artikel 15. Voor de praktijk is belangrijk het onderscheid tussen artikel 15 en artikel 16 te maken. Daar komt nog bij dat het voor belanghebbenden relatief eenvoudig en voor de Belastingdienst lastig te beoordelen is of de verdeling van de beloning tussen de diverse functies (hoedanigheden) reëel is. Daarom nog een passage uit de parlementaire behandeling:

'De leden van de VVD-fractie merken op dat voor bestuurders momenteel het attractiebeginsel geldt, terwijl het nieuwe verdrag een hoedanigheidsvereiste hanteert. Deze leden vragen welke gevolgen dit heeft wanneer een dubbel mandaat wordt uitgeoefend.
In de Belgische nationale wetgeving geldt voor bestuurdersbeloningen het attractiebeginsel. Volgens dit beginsel worden alle inkomsten die een bestuurder van een vennootschap ontvangt, aangemerkt als bestuurdersbeloningen, zelfs als het gaat om inkomsten die hij ontvangt in de hoedanigheid van zelfstandige, werknemer of gepensioneerde. De achtergrond van dit beginsel is een meervoudige forfaitaire kostenaftrek (namelijk per inkomenscategorie) te voorkomen. Voor pensioenen is aanstonds duidelijk dat het attractiebeginsel onder het Verdrag 2001 niet geldt. Voorts geldt dit beginsel onder het Verdrag 2001 niet wanneer de bestuurder een dubbel mandaat uitoefent. In dat geval zal de beloning die in de hoedanigheid van bestuurder wordt verkregen, worden beheerst door artikel 16 en de beloning die in de hoedanigheid van werknemer wordt verkregen door artikel 15. Voor een directeur/grootaandeelhouder zal hierdoor de bestaande praktijk niet wijzigen. In zijn situatie is immers niet goed denkbaar dat hij werkzaamheden verricht waarvan de beloningen onder de werking van artikel 15 zouden vallen'

Samenvattend. Artikel 16 is van toepassing op de beloningen die de bestuurder in die hoedanigheid geniet. Als de persoon meerdere functies vervult moet de beloning voor de bestuursfunctie onderscheiden worden van de andere beloning(en). Voor de directeur/grootaandeelhouder zal vooral de bestuursfunctie prevaleren.

Literatuur:

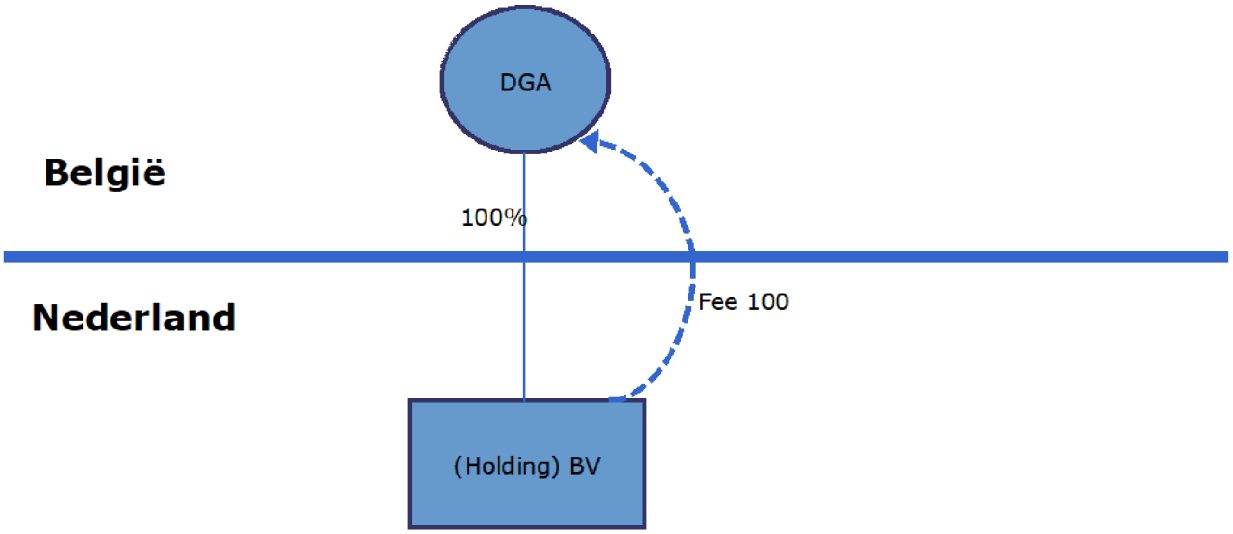
- Het Belastingdienstrapport salary-split versie 2011, uitgebracht in het kader van het Platform Versterking Vaktechniek hoofdstuk 3 (rapport)
- Het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag Bernhard Peeters, hoofdstuk 16
- Nota naar aanleiding van het verslag Tweede kamer, vergaderjaar 2001/02, 28 259, nr. 6
- WFR 2001/1464 De arbeidsinkomsten onder het conceptverdrag met België prof.dr. P. Kavelaars
- Wijziging Vpb belastingplan 2013, Tweede Kamer, vergaderjaar 2012-2013, 33 402, nr. 3
- Belastingplan 2013 en de memorie van toelichting (Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 3),

Wat zijn nu de praktische gevolgen in de volgende 4 situaties?

Voorbeeld 1

Casus

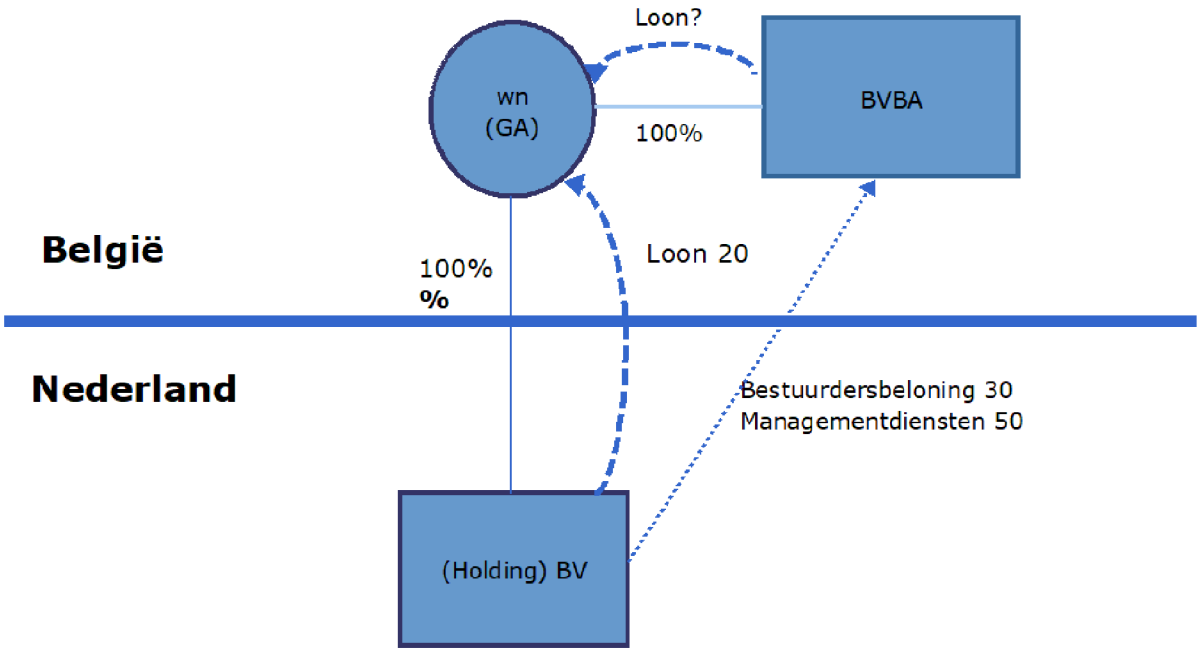
Nederlandse (Holding) BV met een in België wonende DGA (formeel bestuurder). Loon is 100.
De DGA werkt zowel in Nederland als België.



- De DGA is in (fictieve) dienstbetrekking bij de Holding. De beloning die hij ter zake van deze functie (formeel bestuurder) ontvangt wordt toegerekend op basis van art 16-1 van het verdrag. Niet van belang is of hij in België of in Nederland werkt.
- Nationaal is de beloning belast als loon uit dienstbetrekking. De (Holding) BV is inh.pl.
- Toetsen of het loon voldoet aan de gebruikelijk loonbepaling
- Mogelijk is qua karakter niet de gehele beloning als bestuurdersbeloning aan te merken. Bij de parlementaire behandeling is over het hoedanigheidsvereiste vermeld dat 'het niet goed denkbaar is dat de DGA beloningen zou genieten die onder de werking van art. 15 zouden vallen'. Voor de beloning van de DGA kan op basis hiervan het standpunt worden ingenomen dat hij zijn gehele beloning geniet in de hoedanigheid van bestuurder en daarom onder de reikwijdte van artikel 16-1 van het verdrag valt (ook indien het loon wordt vastgesteld met behulp van de gebruikelijk loon bepaling).

Voorbeeld 2

Casus
Nederlandse (Holding) BV met een in België wonende DGA. Situatie eerst als in voorbeeld 1. Men schuift er nu een BVBA tussen (geen aandeelhouder) maar wel formeel bestuurder van (Holding) BV. Wn (GA) is geen bestuurder. Hij ontvangt nog een loon van 20. De fee voor de BVBA is 80. In de managementovereenkomst is de 80 gesplitst in 30 bestuurdersbeloning en 50 voor managementdiensten.



- Verdragstoewijzing; op grond van artikel 16 par. 1 en 2 heeft Nederland het heffingsrecht over 80 die de BVBA ontvangt
- Nationaal; de BVBA valt onder de Vpb (het aangepaste artikel 17a Vpb). De kosten die toerekenbaar zijn aan deze activiteiten mogen wel in mindering gebracht worden op de fee, het gaat per saldo om de winst.

- De wn (GA) valt onder artikel 15 van het verdrag. Voor zover in Nederland wordt gewerkt is het loon 20 van (Holding) BV toe te rekenen aan Nederland.
- Nationaal wel toetsen aan de gebruikelijk loon regeling, de wn(GA) verricht immers werkzaamheden ten behoeve van (Holding) BV. Eventuele hogere beloningen vallen onder art 15 van het verdrag. Wn(GA) is geen bestuurder in de zin van art 16 par.1.
- Mogelijk te stellen dat de BVBA een vi in Nederland heeft: vi winst is in Nederland belast, voor de werknemer het (gebruikelijk) loon dan voor iedere in Nederland gewerkte dag.

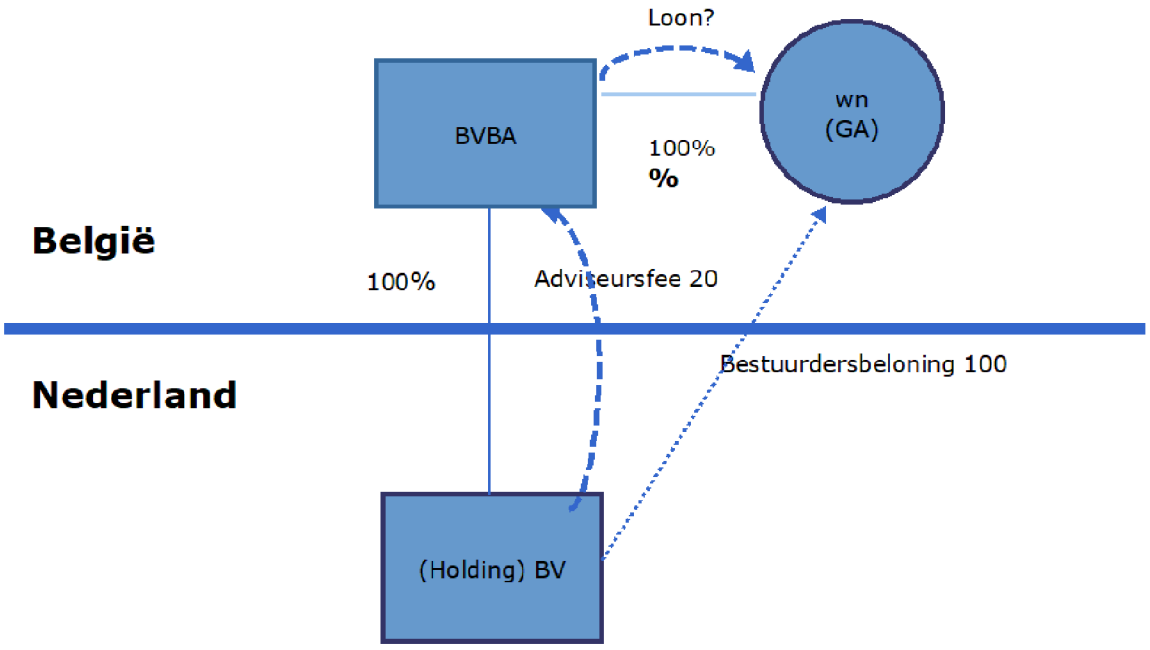
- De activiteiten van de BVBA zullen door de wn (GA) worden verricht. Als deze werkzaamheden in Nederland worden verricht is het heffingsrecht toegewezen aan Nederland. Hij geniet geen loon van de BVBA. Op deze arbeidsrelatie is echter de gebruikelijk loonregeling van toepassing. Op grond van artikel 15 van het verdrag is aan Nederland toerekenbaar: het gedeelte van het gebruikelijk loon dat ziet op de in Nederland verrichte werkzaamheden. Zouden de werkzaamheden van wn (GA) voor de BVBA als bestuurdersactiviteiten moeten worden beschouwd, dan is hierop art. 16 van het verdrag toch niet van toepassing omdat in dit geval zowel bestuurde als bestuurder in dezelfde staat (België) gevestigd is respectievelijk woont. Dus ook die beloning valt, voor de Nederlandse verdragstoepassing in dit geval onder artikel 15. Dit vraagstuk kan ook van belang zijn voor de vraag of GA een kwalificerend buitenlands belastingplichtig is in de inkomstenbelasting. Immers door het gebruikelijk loon dat GA (fictief) ontvangt van BVBA is mogelijk minder dan 90% van het wereldinkomen belast in Nederland.

- Mogelijk zouden we vanwege de frontverandering kunnen stellen dat de DGA in dienstbetrekking is gebleven bij de Holding. Voor niet-bestuurder-situaties is wel jurisprudentie, maar als ook de formele bestuursfunctie wijzigt is het maar zeer de vraag of (nog) sprake een dienstbetrekking tussen de Holding en de wn(GA) (met een loon van 100). De frontverandering is immers door wijziging van de formele bestuurder feitelijk méér. De elementen persoonlijk arbeid verrichten, gezagsverhouding, en loon zullen wel aanwezig zijn.

- België ziet geen beloning tussen de BVBA en de wn (GA). Omdat Nederland wel een beloning ziet (en dus ook kosten voor de BVBA) ontstaat een situatie van dubbele belasting. Een MAP (Mutual Agreement Procedure) zal dan het gevolg zijn.

Voorbeeld 3

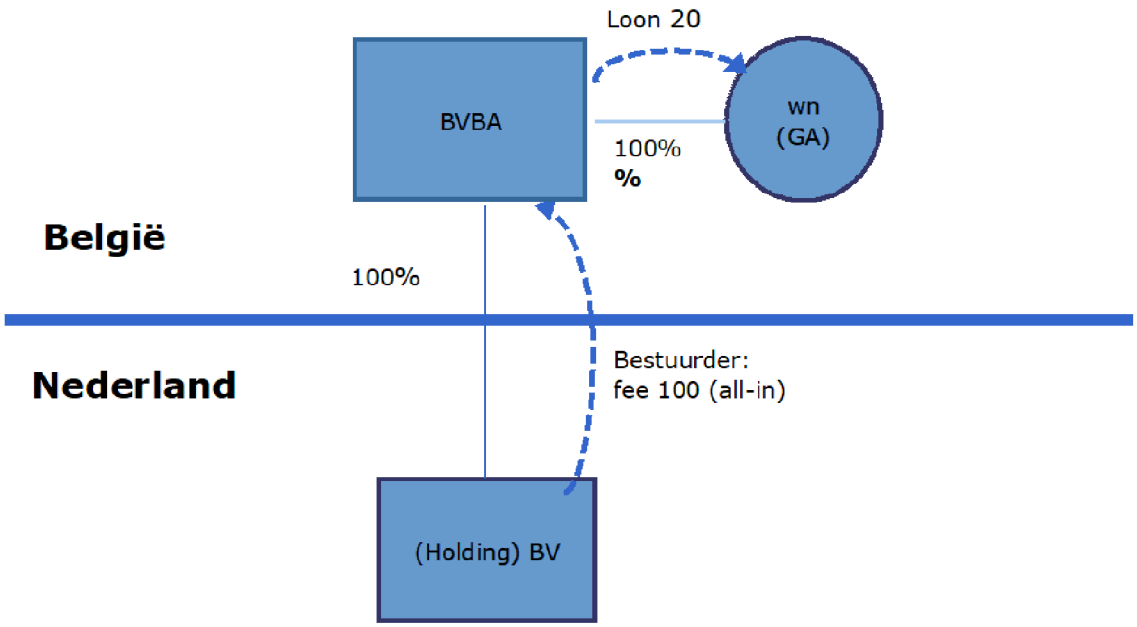
Casus
Nederlandse (Holding) BV met een BVBA als aandeelhouder en een in België wonende DGA. De wn (GA) is formeel bestuurder van de Holding. De BVBA verricht advieswerk ten behoeve van de Holding. DGA heeft een loon van 100 (van de Holding), de BVBA krijgt een beloning van 20.



- De wn (GA) is (formeel) bestuurder van de (Holding) BV. Hij valt onder 16-1 van het Verdrag voor het loon dat ter zake van de functie ontvangt (stel de volledige 100)
- Nationaal belast als loon (LB). (Holding) BV is inh.pl.
- De BVBA is geen (materiële) bestuurder van de (Holding) BV. Binnen de context van art 16 van het verdrag is deze beloning niet aan te merken als een beloning die onder de werking van artikel 16 valt. Als er geen vi is, wordt het heffingsrecht niet aan Nederland toegewezen. Valt gewoon in de Belgische winst.
- De wn (GA) is in (fictieve) dienstbetrekking bij de BVBA (op grond van de Nederlandse fiscale benadering). Hij heeft geen loon van de BVBA. De gebruikelijk loonregeling is wel van toepassing. Te stellen is dat hij voor de werkzaamheden voor de BVBA een gebruikelijk loon moet genieten. Voor zover in Nederland wordt gewerkt is dit in Nederland belast (toewijzing art 15 van het verdrag). In de casus zou dus (een deel van) de adviseursfee van 20 uitgangspunt kunnen zijn voor de vaststelling van het gebruikelijk loon. Dit vraagstuk kan ook van belang zijn voor de vraag of GA een kwalificerend buitenlands belastingplichtig is in de inkomstenbelasting. Immers door het gebruikelijk loon dat GA (fictief) ontvangt van BVBA is mogelijk minder dan 90% van het wereldinkomen belast in Nederland.
-
- Onderzocht zal moeten worden of de BVBA een vi in Nederland heeft. Dan is de vi winst in Nederland belast. Het (gebruikelijk) loon van de wn (GA) is dan belast in Nederland, voor iedere in Nederland gewerkte dag.
- Het feit dat Nederland het gebruikelijk loon belast maar België alleen de BVBA voor haar winst leidt tot mismatches. België 'ziet' namelijk niet de loonkosten ter zake van het gebruikelijk loon. Dit kan alleen opgelost worden met een MAP. Dat is extra lastig als de Belgische vennootschap geen vaste inrichting heeft in Nederland en niet in de vennootschapsbelasting in Nederland is betrokken (vanwege de subject-to-tax-clausule in de Belgische voorkomingsbepaling).

Voorbeeld 4

Casus
Nederlandse (Holding) BV met een Belgische BVBA als formeel bestuurder. De DGA woont in België. Hij is enig werknemer in de BVBA. Door de BVBA wordt een all-in fee van 100 in rekening gebracht. De DGA wn (GA) verricht zijn werkzaamheden deels in Nederland, zijn loon is 20.



- Bestuurder is de BVBA (formeel, artikel 16 par 1 is van toepassing)
  Voor zover de 100 wordt genoten ter zake van deze bestuursfunctie is de heffing aan Nederland toegewezen

- Nationaal te belasten via art 17a Vpb (de kosten die toerekenbaar zijn aan deze activiteiten mogen wel in mindering gebracht worden op de fee, het gaat per saldo om de winst).

- Stel: van de 100 heeft slechts 40 betrekking op de bestuursfunctie en de rest op andere leidinggevende werkzaamheden:
  - 40 toe te rekenen aan Ned. op grond van art 16-1 van het verdrag
  - 60 toe te rekenen aan Ned. op grond van art 16-2 van het verdrag
  - vlgs de Nationale wet t/m 2012 alleen de 40 te belasten voor de Vpb (wel kosten verrekenen)
  - vlgs de nationale wet vanaf 1-1-2013 alles te belasten op grond van art 17a Vpb (wel kosten verrekenen)

- Positie van wn (GA):
  - als de werknemer uitsluitend in België werkt valt er in Nederland niets te belasten
  - wordt (ook) in Nederland gewerkt, dan is art 15 van het verdrag van toepassing en moet worden bezien welk deel van het loon betrekking heeft op de in Nederland verrichte werkzaamheden
  - nationale wet: voor de inkomstenbelasting aan te merken als loon van een niet inhoudingsplichtige
  - nationale wet: de 20 toetsen aan de bepalingen van het gebruikelijk loon. Als het gebruikelijk loon hoger is, is dit meerdere aan te merken als loon (waarschijnlijk geen inhoudingsplicht). Het lijkt aannemelijk dat de beloning hoger moet zijn dan de 20 omdat de BVBA werkzaamheden voor Nederland verricht en deze werkzaamheden feitelijk gedaan worden door haar (enige) werknemer. De all-in fee was 100. Zouden de werkzaamheden van wn (GA) voor de BVBA als bestuurdersactiviteiten moeten worden beschouwd, dan is art. 16 van het verdrag toch niet van toepassing omdat in dit geval zowel bestuurde als bestuurder in dezelfde staat (België) gevestigd is respectievelijk woont. Dus ook die beloning valt, voor Nederlandse verdragstoepassing in dit geval onder 15.

- Een belangrijke vraag is of de BVBA een vaste inrichting heeft in Nederland waardoor op grond van artikel 15 niet voldaan hoeft te worden aan de 183-dagenregeling. Ook is het van belang dat de BVBA op grond van de vaste inrichting, dan wel 17a Vpb, in de vennootschapsbelasting wordt betrokken. Anders wordt het extra lastig om in een MAP mismatches op te lossen doordat België niet de gebruikelijk loonregeling kent.

Belastingdienst

VERTROUWELIJK

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep IB niet-winst algemeen
-
Contactpersoon
5.1.2e
5.1.2e
5.1.2e

memo

Alleenstaande-ouderkorting en dubbele inschrijving

Datum
23 november 2015

Versienummer
1

Referentienummer
15-202-0021

Datum vaststelling

Vastgesteld door

Opdrachtgever
5.1.2e

Auteurs
5.1.2e

Behandeld door
5.1.2e

Kopie aan
Kennisgroepleden Lavaco IB

Bijlagen
Geen

Casus

Volgens artikel 8.15 Wet IB 2001 (tot 1 januari 2015) heeft een belastingplichtige recht op alleenstaande-ouderkorting indien hij meer dan zes maanden:

- geen partner heeft;
- een huishouding voert met een kind dat in belangrijke mate door hem wordt onderhouden en op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens, en
- deze huishouding voert met geen ander dan kinderen waarvan de jongste bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 18 jaar niet heeft bereikt.

In de praktijk blijkt dat er belastingplichtigen zijn die tegelijk zowel op een Nederlands als een buitenlands woonadres staan ingeschreven. Indien belastingplichtige binnenlands belastingplichtig is, of hiervoor heeft gekozen,[1] en op het buitenlandse adres een kind jonger dan 18 staat ingeschreven kan die belastingplichtige stellen dat hij recht heeft op alleenstaande-ouderkorting, ondanks dat hij het gehele jaar in Nederland werkt.

Vragen

1. Wat zijn de gevolgen als een belastingplichtige tegelijk op zowel een Nederlands als een buitenlands woonadres staat ingeschreven voor de toepassing van de alleenstaande ouderkorting?
2. Kan een belastingplichtige die in Nederland werkt en op een Nederlands woonadres staat ingeschreven, maar ook op een buitenlands woonadres staat ingeschreven met een kind jonger dan achttien jaar, voldoen aan de voorwaarde dat een huishouding is gevoerd met dat kind?

Antwoord

1. Indien de buitenlandse registratie naar aard en strekking overeenkomt met de basisregistratie personen, dient de inschrijving in het buitenland hetzelfde te worden behandeld als een inschrijving op een woonadres in Nederland. Beide

[1] Indien de belastingplichtige binnenlands belastingplichtig is of op grond van artikel 2.5 (wetgeving tot en met 2014) hiervoor gekozen heeft, heeft hij op grond van artikel 2.7, eerste lid, laatste volzin recht op de heffingskortingen voor wat betreft het inkomstenbelastingdeel (artikel 8.3). Op grond van non-discriminatiebepalingen in de belastingverdragen van België, Duitsland, Suriname, (voormalige) Nederlandse Antillen en Aruba kan ook zonder dat men gekozen heeft recht bestaan op bepaalde heffingskortingen (besluit van 20 april 2010, DGB 2010/568M). Belastingplichtigen die verzekerd zijn voor de premie volksverzekeringen hebben ongeacht hun keuze recht op de heffingskortingen voor wat betreft het premiedeel. Met ingang van 1 januari 2013 geldt op grond van artikel 2.6a van de WFSV (Wet financiering Sociale Verzekeringen) dat het premiedeel wordt herrekend naar gelang het gedeelte van het jaar dat men verzekerd was

inschrijvingen gelden als inschrijving op een woonadres voor de Wet IB 2001. Dit betekent dat de alleenstaande-ouderkorting kan worden toegepast indien op één adres, of dat nu het Nederlandse of het buitenlandse adres is, aan de inschrijvingseis wordt voldaan en daarnaast ook aan de andere voorwaarden is voldaan.
2. Volgens artikel 8.15 lid 2 Wet IB 2001 wordt een kind jonger dan 16 geacht tot het huishouden van de belastingplichtige te behoren, ongeacht de feitelijke omstandigheden.
Als het kind ouder is dan 15 is het van de feiten en omstandigheden afhankelijk of er een gezamenlijke huishouding wordt gevoerd. Dit betekent dat, ondanks het feit dat de wetgever heeft gekozen aan te sluiten bij een administratief begrip, namelijk de inschrijving, toch moet worden onderzocht waar de feitelijke huishouding wordt gevoerd.

Beschouwing

Gelijkstelling

In art. 1.9 Wet IB 2001 staat: "*Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt met de basisregistratie personen gelijkgesteld een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland.*" Vóór zes januari 2014 werd verwezen naar de basisadministratie persoonsgegevens.

Gelijkstelling van een Nederlandse met een buitenlandse bevolkingsadministratie, in de context van fiscaal partnerschap, vindt voor het eerst plaats in 1996. Voor buitenlandse belastingplichtigen die voldoen aan de 90%-regeling keurt de Staatssecretaris bij besluit goed dat deze buitenlandse belastingplichtigen geacht worden aan de inschrijvingeis te voldoen wanneer zij aantonen op een gezamenlijk woonadres te zijn ingeschreven in de bevolkingsadministratie in hun woonland.[2] Hierdoor kunnen belastingplichtigen die in het buitenland wonen toch voldoen aan de voorwaarden voor fiscaal partnerschap.

Bij de behandeling van de Wet IB 2001 is deze regel in de wet opgenomen. Aanvankelijk is de gelijkstelling slechts van toepassing bij fiscaal partnerschap. De toelichting bij het voorgestelde wetsartikel is als volgt:
"*Het vijfde lid is opgenomen in verband met de keuzemogelijkheid voor buitenlanders om fiscaal als inwoner te worden behandeld. Hiermee komen alle kostwinnersfaciliteiten die aan het zijn van binnenlandse belastingplichtigen zijn verbonden, binnen het bereik van buitenlanders. Voor ongehuwd samenlevende buitenlanders geldt om te kunnen kwalificeren als partner eveneens de voorwaarde dat beiden op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de bevolkingsadministratie van hun woonland.*"[3]

Omdat meerdere regelingen in de wet IB 2001 gezamenlijke inschrijving op een woonadres als voorwaarde hebben, is in een later stadium besloten de gelijkstelling in een afzonderlijk artikel 1.9 op te nemen,:
"*In het oorspronkelijke zesde en zevende lid* [voorheen vijfde en zesde lid] *van artikel 1.2 was reeds een regeling getroffen voor personen die niet in Nederland wonen en niet staan ingeschreven in de Nederlandse basisadministratie persoonsgegevens. Deze regeling is onder meer van belang voor niet-inwoners die kiezen voor de toepassing van de regels die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Een overeenkomstige regeling was nog niet opgenomen voor de toepassing van de andere regelingen in de Wet inkomstenbelasting 2001 waarbij de inschrijving in de basisadministratie persoonsgegevens van belang is. Voorgesteld wordt thans een algemeen, voor de hele Wet inkomstenbelasting 2001 geldend, artikel op te nemen op grond waarvan met de basisadministratie persoonsgegevens wordt gelijkgesteld een daarmee naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland.* [...] *Nu het voorgestelde artikel*

[2] Besluit van 19 november 1996, nr. DB96/2227M, BNB 1997/15
[3] Kamerstuk 26 727, nr. 3, memorie van toelichting, 16 september 1999, blz. 75

1.9 geldt voor alle regelingen waarvoor de inschrijving in de basisadministratie persoonsgegevens van belang is, kunnen het oorspronkelijke zesde en zevende lid van artikel 1.2 vervallen."[4]
Uit het bovenstaande blijkt dat de onderhavige regeling kennelijk bedoeld is om niet-inwoners toegang te verlenen tot dezelfde fiscale faciliteiten als in Nederland wonende belastingplichtigen.

Dubbele inschrijving

Op grond van de Wet Basisregistratie Personen is het, in Nederland, slechts mogelijk om op 1 woonadres te staan ingeschreven. De wet kent enkele waarborgen tegen dubbele inschrijving. Bijvoorbeeld artikel 2.5 dat de verhouding met een basisadministratie in Aruba, Curaçao, Sint Maarten of een van de openbare lichamen regelt.

Ten aanzien van andere landen ontbreken deze waarborgen. Indien iemand zich op een Nederlands woonadres wil inschrijven wordt derhalve niet gecontroleerd of de persoon op een buitenlands woonadres staat ingeschreven. Hierdoor is het niet onmogelijk dat iemand op een Nederlands woonadres staat ingeschreven, terwijl hij tevens op een woonadres in een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland staat ingeschreven.

Een onjuiste inschrijving is geen reden de inschrijving buiten beschouwing te laten. De wetgever heeft bewust gekozen voor een objectief criterium, zodat er geen feitenonderzoek hoeft te worden uitgevoerd. De inschrijving is derhalve leidend, ongeacht of deze inschrijving juist is.[5]

Volgens artikel 2.4 van de Wet Basisregistratie Personen wordt diegene die naar redelijke verwachting gedurende een half jaar ten minste twee derde van de tijd in Nederland verblijf zal houden ingeschreven in de basisregistratie. Indien een buitenlandse registratie naar aard en strekking gelijk is, maar andere criteria hanteert bij het bepalen van het woonadres, is een terechte dubbele inschrijving mogelijk. Bijvoorbeeld als een buitenlandse registratie het woonadres vaststelt op verblijf op jaarbasis in plaats van halfjaarbasis.[6]

Let er op dat het begrip verblijven in de Wet Basisregistratie Personen niet te vereenzelvigen is met het fiscale woonplaatsbegrip.

Huishouding

In tegenstelling tot de inschrijvingseis behoeft de vaststelling van een huishouden in beginsel wel een feitenonderzoek.

In beginsel, omdat (met ingang van 2011) in artikel 8.15 lid 2 Wet IB 2001 staat dat een kind jonger dan 16 sowieso geacht wordt tot het huishouden van de belastingplichtige te behoren. Slechts ten aanzien van 16- en 17-jarigen dient derhalve te worden onderzocht of het kind tot het huishouden van belastingplichtige behoort. Voor 2012 lag de grens bij kinderen tot 27 jaar.

Het begrip huishouding is niet nader gedefinieerd in de fiscale wetgeving. Uit de wetsgeschiedenis blijkt echter wel dat gezamenlijke bewoning van een woonruimte van doorslaggevend belang is: "*bij de vraag of een belastingplichtige voor zich alleen dan wel gezamenlijk met een ander een huishouding voert (is) de wijze waarop wordt voorzien in huisvesting en voeding het belangrijkste criterium.*

---

[4] Kamerstuk 27 466, nr. 3, memorie van toelichting, 31 oktober 2000, blz. 37

[5] HR 3 oktober 2008, nr. 42 264, V-N 2008/49.1.4V-N 2008/49.1.4

[6] Bijvoorbeeld in België, zie RAAD VAN STATE, AFDELING ADMINISTRATIE. nr. 158.638 van 11 mei 2006 in de zaak A. 114.646/XII-3391 (http://www.raadvst-consetat.be/index.asp?page=caselaw_results&lang=nl&qu=hoofdverblijfplaats&method=and&index=arr&s_lang=nl)

Daarbij komt aan het eerste aspect – de wijze waarop in de huisvesting wordt voorzien – naar ons oordeel doorslaggevende betekenis toe in die zin dat tussen personen die niet gezamenlijk voorzien in huisvesting geen gezamenlijke huishouding kan bestaan."[7]
Er moet derhalve een feitenonderzoek plaatsvinden naar het voeren van een huishouding met een kind dat jonger is dan 18 jaar. De woonplaats in Nederland, of het hebben van een partner die op het Nederlandse adres is ingeschreven, kan helpen bij de onderbouwing dat er geen huishouden wordt gevoerd in het andere land op het adres waar het kind ingeschreven staat. Dit betreft echter een feitenonderzoek waarvan de uitkomst voorbehouden is aan de behandelend inspecteur.

[7] Kamerstukken II 1983/84, 18 121, nr. 5, blz. 8

Publicatiedatum:
3-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
wijze van voorkoming
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag Finland, voorkoming art 18 lid 3 inkomsten

Vraag:

Belastingplichtige woont in Nederland en ontvangt een WW-uitkering vanuit Finland. Volgens het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting gesloten tussen Finland en Nederland (artikel 18, lid 3) komt de belastingheffing toe aan Finland. In artikel 23 van het verdrag is echter niets geregeld met betrekking tot de wijze waarop Nederland een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting verleent ten aanzien van artikel 18 lid 3 inkomsten.

Antwoord:

Voor deze uitkeringen mag de vrijstellingsmethode worden toegepast. Dus de uitkeringen in de grondslag betrekken (art. 23, derde lid) en aftrek elders belast verlenen. (Bron: MvF/DGBel/ 5.1.2e

Publicatiedatum:
3-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
kwalificerende buitenlandse belastingplichtige

90%-criterium en non-discriminatiebepaling

Vraag:

Stel: A en B zijn gehuwd in gemeenschap van goederen. Ze wonen in België en hebben aldaar een eigen woning. Het inkomen van A is 100.000 en is volledig belast in Nederland. Het inkomen van B is 20.00, dat voor 15.000 belast is in België en 5000 in Nederland. A is aan te merken als kwalificerende buitenlands belastingplichtige op grond van art. 7.8 Wet IB 2001, maar B kwalificeert niet (ook niet wanneer het gezinsinkomen in ogenschouw wordt genomen). Dat zorgt er in principe voor dat, omdat A en B géén fiscale partners zijn voor de Wet IB 2001, de helft van 'de hypotheekrente' (negatieve inkomsten uit eigen woning) (het deel van B) niet kan worden toegerekend aan A. Kan op basis van de non-discriminatiebepaling in het verdrag met België (art. 26) de helft van de negatieve inkomsten eigen woning van B niet toch aan A worden toegerekend?

Antwoord:

Neen. B kan een beroep doen op art. 26 (lid 2) Belastingverdrag NL-Bel omdat B zelf inkomsten geniet die op grond van de bepalingen van hoofdstuk III van het verdrag ter heffing aan Nederland zijn toegewezen (zie hieronder). Daardoor kan B als partner aangemerkt worden en is de vrije toerekening van art. 2.17 Wet IB 2001 ook van toepassing. Maar: betekent dat ook dat de negatieve inkomsten uit eigen woning van B aan A kunnen worden toegerekend? Art. 26 lid 2 Belastingverdrag NL-Bel luidt: Natuurlijke personen die inwoner zijn van een van de verdragsluitende Staten en die voordelen of inkomsten uit de andere verdragsluitende Staat verkrijgen die ingevolge de bepalingen van hoofdstuk III van dit Verdrag ter heffing aan die andere Staat zijn toegewezen, hebben bij de belastingheffing in laatstbedoelde Staat, in de mate waarin die voordelen en inkomsten deel uitmaken van het wereldinkomen,

recht op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners van die andere Staat, voor zover zij overigens in gelijke omstandigheden verkeren als inwoners van die Staat.

De Hoge Raad heeft in o.a. HR 20-12-2000, ECLI:NL:HR:2000:AA9098, uitgemaakt dat de eigen woning geen persoonlijke aftrek, tegemoetkomingen of vermindering uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin is.

Publicatiedatum:
3-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
pensioen lijfrente
Subrubriek:
Niet van toepassing

Zwitserland artikel 18

Vraag:
Belastingplichtige, inwoner van Zwitserland, ontvangt 3 pensioenen en een AOW uitkering uit Nederland. O.g.v artikel 18 lid 1 zijn pensioenen belast in Zwitserland (hoofdregel). Echter er is een uitzondering als: - NL fiscale faciliteiten heeft verleend en - Zwitserland niet heft tegen het algemeen geldende tarief en /of de inkomsten voor minder dan 90% in de heffing betrekt en - het totaal brutobedrag van de pensioenen, lijfrente en socialezekerheidsuitkeringen in het kalenderjaar meer bedraagt dan € 20.000. Aan twee van de drie voorwaarden wordt voldaan, te weten fiscale faciliëring in Nederland en totaal brutobedrag is meer dan € 20.000. Is bij de kennisgroep bekend of Zwitserland heft tegen het algemeen tarief en – zo ja – of Zwitserland de inkomsten voor meer dan 90% in de heffing betrekt?

Antwoord:
Zwitserland belast uit Nederland afkomstige sociale zekerheidsuitkeringen en pensioenen integraal. Dus de uitzondering, heffing aan Nederland, komt bij inwoners van Zwitserland niet aan de orde. Door kantoor Buitenland is dit al eerder, samen met het Ministerie, onderzocht. Zie ook de notitie over die materie (artikel 18 Zwitserland en lumpsumheffing). Daar gaat het met name over de vervangende lumpsumheffing die Zwitserland kent.

Publicatiedatum:
4-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing

Uitgezonden werknemer (30% regeling), ET kosten en WKR

Vraag:

De casus betreft werknemers die aan boord van baggerschepen werken en (tevens) als uitgezonden werknemer kwalificeren in de zin van art. 10e, tweede lid onderdeel c (4) UBLB 1965. Dit uiteraard voor zover de werknemers voldoen aan de dagenregeling en werkzaam zijn in een aangewezen regio (art.10e, vierde lid UBLB 1965). De werknemers ontvangen een vergoeding 30% van het loon op basis van de bewijsregel. Daarnaast worden de reiskosten en het verblijf aan boord (volledig) verstrekt door de werkgever. De vraag is dan of de kosten van het verblijf aan boord (huisvesting en maaltijden) kwalificeren als ET-kosten. Beslissend voor het antwoord op die vraag is, als meerdere categorieën van (vrije) vergoedingen/verstrekkingen van toepassing zijn, waar in overwegende mate de oorzaak van de kosten is gelegen. In het onderhavige geval van én zeevarende én uitgezonden werknemer ligt die oorzaak overwegend in de uitzending (dus ET-kosten). Onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen waren huisvesting en maaltijden niet onbelast, naast de 30%-regeling, te verstrekken. Onder de WKR is dat (mogelijk) anders omdat qua systematiek de verstrekking eerst gewaardeerd wordt worden volgens art. 13 Wet LB en sprake is van een werkplek. De huisvesting (aan boord) wordt op nihil gewaardeerd (art. 3.7 eerste lid, onderdeel d, URLB 2011). De maaltijden worden op grond van art. 3.8 onderdeel a, URLB 2011 op de daargenoemde norm gewaardeerd. De maaltijden kunnen vervolgens als eindheffingsbestanddeel worden aangewezen, waarvoor de gerichte vrijstelling van art. 31a, tweede lid onderdeel b, Wet LB geldt.

Antwoord:

De kennisgroepen IBR IB-niet winst en LH Algemeen twijfelen of deze maaltijden (in geval van uitzending) onder de gerichte vrijstelling van art. 31a, tweede lid onderdeel b, Wet LB gebracht kunnen worden. Er is immers sprake van tijdelijk verblijf in de zin van art. 31a, tweede lid onderdeel e Wet LB. Anderzijds is in het handboek expliciet vermeld dat maaltijden aan boord van schepen maaltijden zijn met een meer dan bijkomstig zakelijk karakter. De uiteindelijke conclusie is dat de kosten van huisvesting en maaltijden in dit geval, nu wordt uitgezonden naar een werkplek (waar ook wordt verbleven), hetzij op nihil gewaardeerd worden hetzij gericht zijn vrijgesteld. Samenvattend: de werknemers komen in aanmerking voor de 30%-vergoeding terwijl de verstrekking van huisvesting en maaltijden (nu wordt verbleven op de werkplek) niet tot een bijtelling leidt. Overigens wordt voor de volledigheid opgemerkt dat alle reiskosten wel als ET-kosten zijn aan te merken en niet naast de 30%-vergoeding onbelast vergoed of verstrekt mogen worden.

Publicatiedatum:
4-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verleggingsregeling inhoudingsplicht

Vraag:

Een Nederlandse vennootschap verricht S&O werkzaamheden in Nederland. Werknemers van een in Engeland gevestigde groepsmaatschappij worden naar Nederland uitgezonden om alhier onder leiding en toezicht van de Nederlandse vennootschap mee te werken aan de S&O werkzaamheden. Verzocht wordt om de inhoudingsplicht van de in Engeland gevestigde groepsmaatschappij te verleggen naar de in Nederland gevestigde vennootschap. Tevens wil men afdrachtvermindering S&O claimen voor door de uit Engeland afkomstige werknemers verrichte werkzaamheden. De vennootschappen vormen geen fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Vraag Wie moet als gevolg van de verlegging van de inhoudingsplicht de S&O—beschikking voor de door de Engelse werknemers verrichte werkzaamheden aanvragen, de Engelse of de Nederlandse vennootschap? Welke "status" heeft de verlegging van de inhoudingsplicht? Is in geval van verlegging de buitenlandse vennootschap nog als inhoudingsplichtige aan te merken, of treedt de Nederlandse vennootschap in de plaats van de Engelse vennootschap en is de Engelse vennootschap formeel gezien niet meer inhoudingsplichtig?

Antwoord:

Op grond van de tekst van artikel 6, zesde lid, Wet LB houdt de verleggingsregeling in dat de inhoudingsplicht wordt verlegd. In plaats van de Engelse vennootschap wordt de Nederlandse vennootschap inhoudingsplichtig. De duidelijke tekst van de wet strookt met de bedoeling van de wetgever, vermindering administratieve lasten. De tekst stemt ook overeen met de parlementaire stukken: "Met de voorgestelde wijziging wordt de mogelijkheid geboden dat het in Nederland gevestigde concernonderdeel — hoewel de desbetreffende werknemer niet in dienstbetrekking tot dit onderdeel staat — in plaats van het in het buitenland gevestigde concernonderdeel als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt. Deze verlegging van de inhoudingsplicht naar het in Nederland gevestigde concernonderdeel vindt plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking. Met de voorgestelde wijziging wordt het antwoord op vraag 39 in het Besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M, gecodificeerd. In afwijking van het besluit wordt

voorgesteld de regeling ook te laten werken voor de werknemersverzekeringen. Zie de toelichting op de desbetreffende wijzigingen in onderdeel 4 (artikel 9 van de Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering), in onderdeel 7 (artikel 10 van de Werkloosheidswet) en in onderdeel 8 (artikel 10 van de Ziektewet).” (Kamerstuk 32131, nr. 8, blz. 10). Voor zover hier van belang luidde antwoord 39 in het Besluit van 21 oktober 2005: : Goedkeuring Ik keur goed — in afwijking van artikel 6, tweede lid, onderdeel b, van de Wet LB 1964 — dat als een werknemer van een buitenlands onderdeel van een concern wordt uitgezonden naar een Nederlands onderdeel van dat concern, het Nederlandse onderdeel als inhoudingsplichtige wordt beschouwd. Aan deze goedkeuring verbind ik de voorwaarde dat het Nederlandse onderdeel alle verplichtingen die samenhangen met het zijn van inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB 1964 volledig en zonder voorbehoud nakomt. Voor de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen verstaat onder inhoudingsplichtige (art. 1, eerste lid, onderdeel a): hetgeen daaronder wordt verstaan voor de heffing van de loonbelasting.

Conclusie De Nederlandse vennootschap is te beschouwen als de inhoudingsplichtige. De S&O—beschikking moet aangevraagd worden door de Nederlandse vennootschap.

Publicatiedatum:
4-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Besluit voorkoming dubbele belasting
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing

Negatief buitenlands loon en aftrek elders belast

Vraag:

Betreft negatief buitenlands loon van totaal € 56.464 inzake terugbetaling van te veel ontvangen Duits weduwenpensioen in de jaren 2007 tot en met 2010. Er zijn aanslagen IB/PH opgelegd over de jaren 2007 tot en met 2009 waarbij de volgende bedragen zijn begrepen in het belastbaar inkomen in box 1 als buitenlandse inkomsten uit vroegere arbeid: 2007 € 20.367, 2008 € 20.966 en 2009 € 21.489. Over deze buitenlandse inkomsten is in deze jaren aftrek elders belast verleend. Belastingplichtige heeft tot 01-10-2010 gewerkt voor 67 Awr en stond van 20-02-1995 tot 10-09-2010 niet ingeschreven in Nederland. Er is voor 2010 vermoedelijk een M-biljet uitgereikt, maar er is (per modem) een binnenlandse aangifte ingediend. Deze aangifte is niet verwerkt en er is geen (definitieve) aanslag 2010 opgelegd. In de aangifte 2010 is een bedrag aan buitenlandse inkomsten uit vroegere arbeid aangegeven van € 21.536 en over dit bedrag is in de aangifte elders belast gevraagd. In 2012 heeft zij van de hiervoor genoemde bedragen in totaal € 56.464 terugbetaald (2007 € 16.263, 2008 € 16.739, 2009 € 17.105 en 2010 € 14.357). Daarnaast is nog een bedrag aan rente betaald van € 8.000. In 2012 ontvangt zij buitenlands inkomsten uit vroegere arbeid van € 14.620 en trekt zij als negatief buitenlands loon uit vroegere arbeid een bedrag af van € 54.464. Er is geen aftrek elders belast gevraagd over haar buitenlandse inkomsten uit vroegere arbeid en het bedrag aan negatief loon is niet geaccepteerd met als reden dat de inkomsten in het verleden niet in de belastingheffing zijn betrokken, omdat er aftrek elders belast over is verleend. Belastingplichtige is van

mening dat er sprake is van negatief loon van € 54.464 en stelt subsidiair dat als er geen sprake is van negatief loon er alsnog aftrek elders belast moet worden verleend over de in 2012 ontvangen buitenlandse inkomsten uit vroegere arbeid van € 14.620. Ik ben van mening dat het bedrag van € 54.464 in 2012 aftrekbaar is als negatief loon, dat zij niet in 2012 aanmerking komt voor aftrek elders belast omdat zowel de positieve als de negatieve inkomsten in 2012 weduwenpensioen betreft van dezelfde Duitse uitkeringsinstantie (zelfde bron). De in het verleden toegepaste aftrek elders belast staat m.i. de aftrek van negatief loon in het jaar van terugbetaling niet in de weg. Zie hiervoor ook de redenering van het arrest van de Hoge Raad ECLI:NL:PHR:2005:AU6909 van 25-11-2005. Hoewel er over 2010 geen aanslag is opgelegd en m.i. ook geen aanslag meer kan worden opgelegd, ben ik van mening dat ook het bedrag dat betrekking heeft op 2010 in 2012 als negatief loon in mindering kan worden gebracht.

Antwoord:

De terugbetaling van het Duitse weduwenpensioen is aan te merken als negatief buitenlands inkomen . Er wordt iets terugbetaald wat eerder is genoten en in de grondslag van het box 1 inkomen is begrepen. Dat daarvoor in het verleden aftrek elders belast is verleend doet niet ter zake. Wellicht dat wel premies volksverzekeringen/IAB Zvw is geheven. Bovendien heeft de hoogte van het inkomen doorgewerkt naar afgeleide voorzieningen (bv. toeslagen etc.). De terugbetaling van het Duitse weduwenpensioen is aan te merken als negatief loonbestanddeel in het jaar van terugbetaling 2012. Voor negatief buitenlands inkomen is in artikel 12 BvdB 2001 de zgn. inhaalregeling opgenomen. In 2012 moet voor de voorkoming van dubbele belasting de positieve en de negatieve buitenlandse inkomsten worden gesaldeerd. Per saldo betekent dat dat voor het bedrag van € 14.620 geen voorkoming moet worden verleend. Het restant van het negatief buitenlands inkomen wordt bij beschikking vastgesteld (€ 54.464 -/- € 14.620 = € 39.844). Voor het belastingjaar 2013 en volgende wordt als gevolg van deze inhaalregeling geen aftrek voorkoming van dubbele belasting verleend totdat het resterende bedrag van € 39.844 geheel is verrekend. Je zal dus een beschikking moeten afgeven voor deze inhaalregeling met de stand van 31 december 2012. Ik zie dat 2013 ook al definitief is vastgesteld. Die zal je moeten navorderen. De basis daarvoor is opgenomen in artikel 27 BvdB 2001 juncto artikel 26 BvdB 2001. De voorkoming is voor het jaar 2013 ten onrechte verleend, omdat nog een bedrag mbt de inhaalregeling moet worden

verrekend. Stel vervolgens ook weer een nieuwe inhaalbeschikking op met de stand van 31 december 2013. Ik ga ervan uit dat de rente hier niet in geschil is. Overigens is deze rente niet als negatief (buitenlands) loon in aanmerking te nemen in het box 1-inkomen. Nu dit mogelijk niet is geschil is, ga ik hier verder niet op in.

Publicatiedatum:
4-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

ET kosten (huisvestingskosten) en WKR

Vraag:

Ten aanzien van de extraterritoriale kosten (ET-kosten) gaat het om de vraag of de huisvestingskosten aangewezen kunnen worden als WKR eindheffingsloon. Hierbij gaat het zowel om eerste- als dubbele huisvestingskosten.

Antwoord:

Eerste huisvestingskosten

Ten aanzien van de eerste huisvestingskosten is in de wet een aanwijsverbod opgenomen voor de vergoedingen van de kosten voor een woning (art. 31, vierde lid, onderdeel b Wet LB). Deze bepaling sluit eerste huisvestingskosten uit als vergoeding en verstrekking in de zin van art. 31a, eerste lid, onderdeel f Wet LB. Daarmee zijn eerste huisvestingskosten ook geen vergoeding/verstrekking meer in de zin van art. 31a, tweede lid Wet LB en kunnen het ook geen ET-kosten zijn in de zin van art. 31a, tweede lid, onderdeel e Wet LB. Dit kan een voor expats ingrijpende wijziging met financiële gevolgen zijn.

Standpunt Op basis van het huidige wettelijke systeem is het aanwijzen als eindheffingsbestanddeel van een vergoeding en verstrekking ter zake of in de vorm van een woning niet mogelijk (art. 31, vierde lid, onderdeel b Wet LB). In het beleidsbesluit van 11 februari 2004 onder punt 8 is opgenomen dat, voor zover de vergoeding of verstrekking uitgaat boven 18% van het loon, sprake

is van extraterritoriale kosten (Besluit van11 februari 2004, nr. CPP2003/641M). Dit besluit is nog steeds van kracht en niet aangepast aan het systeem WKR. Met de invoering van de WKR is op dit punt geen wijziging beoogd. Vooruitlopend op een wetswijziging of een beleidsmatige aanpassing kan een hogere vergoeding of verstrekking dan 18% van het loon worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel (gerichte vrijstelling in de zin van artikel 31a, tweede lid onderdeel e Wet LB).

Dubbele huisvestingskosten

Daarnaast is een veelvoorkomende situatie dat (ET) werknemers een vergoeding van de werkgever krijgen voor de zogenoemde dubbele huisvestingskosten. In dat geval kunnen deze kosten wel worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel. Art. 31, vierde lid, onderdeel b, sub 2 Wet LB sluit deze dubbele huisvestingskosten niet uit. Voor werknemers zonder de 30% regeling is er geen probleem. De kosten kunnen ET-kosten zijn (artikel 31a, tweede lid, onderdeel e Wet LB) Ook komt het voor dat werknemers met een 30%-regeling daarnaast de dubbele huisvesting vergoed of verstrekt krijgen. In zo'n situatie is deze verstrekking belast, er kan immers geen sprake zijn van een dubbele onbelaste vergoeding of verstrekking. De vraag is of deze vergoeding of verstrekking in die situatie kan worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel of dat dit strijdig met het gebruikelijkheidscriterium (art. 31, eerste lid, onderdeel f Wet LB).

Standpunt Het is niet ongebruikelijk dat naast de 30%-vergoeding nog vergoedingen of verstrekkingen plaats vinden. Of anders gezegd het is niet ongebruikelijk dat hogere vergoedingen en verstrekkingen plaatsvinden dan het volgens de bewijsregel in aanmerking te nemen (maximale) bedrag. Daarbij is het evenmin ongebruikelijk dat de werkgever die belasting voor zijn rekening neemt. Onder de regeling van de vrije vergoedingen en verstrekkingen was het toegestaan dit als eindheffingsbestanddeel te beschouwen (art. 82, eerste lid, onderdeel i URLB 2001). In dit opzicht is met de invoering van de WKR geen wijzing beoogd. Een bovenmatige vergoeding of verstrekking van (in beginsel) extraterritoriale kosten kan worden aangewezen als eindheffingsbestanddeel voor de WKR zonder in strijd te komen met het gebruikelijkheidscriterium.

Publicatiedatum:
4-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
binnenlandse belastingplicht
Subrubriek:
Niet van toepassing

Movrin toelage en wet IB

Vraag:

Is het belasten van het deel van de zgn. Movrin Zulage dat betrekking heeft op de op grond van de Zorgverzekeringswet (hierna: Zvw) over de jaren 2013 e.v. verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage een vorm van discriminatie en/of in strijd met het recht van de Europese Unie vanwege het feit dat de vanaf 2013 door de werkgever verschuldigde Zvw-bijdrage een voordeel is dat niet tot het belastbaar loon wordt gerekend?

Antwoord:

Nee. Het feit dat de Movrin Zulage in zijn geheel tot het belastbaar inkomen uit werk en woning behoort en de door de werkgever verschuldigde Zvw-bijdrage daarentegen onbelast blijft is geen vorm van discriminatie en evenmin in strijd met het Unierecht.

Beschouwing

1. Movrin-Zulage onder Duits recht en Unierecht Voor zover hier van belang bepaalt het Duits recht dat wanneer iemand van rechtswege is onderworpen aan de Krankenversicherung (gezetzlichen Krankenversicherung) en een wettelijk ouderdomspensioen geniet (Duitse Rente) de pensioenverstrekker en de verzekerde ieder de helft van de verschuldigde premies voor hun rekening nemen. Deze zelfstandige verplichting van de pensioenverstrekker om bij te dragen aan de gesetzlichten Krankenversicherug wordt hierna aangeduid als de werkgeversbijdrage. Pensioengerechtigden die vrijwillig bij de wettelijke ziekteverzekering zijn aangesloten of verzekerd zijn bij een ziekteverzekeringsmaatschappij die onder Duits toezicht staan, ontvangen naast hun Duitse Rente een bijdrage

in de kosten van de ziekteverzekering, de zgn. Zulage. De Zulage is dus gebaseerd op Duits recht (Sozialgesetzbuch) en wordt verleend door een pensioenverzekeringsorgaan. Het bedrag wordt berekend op basis van de hoogte van de aan de Duitse ziektekostenverzekering betaalde premies. Het bedrag dient om de uitkeringen bij ouderdom aan te vullen om daarmee bij te dragen in de kosten van de ziekteverzekering ten einde de last van de premies voor de rechthebbende op het pensioen te verlichten, zie HvJ EU, 6 juli 2000, zaak C-73/99. Op grond van het (destijds geldend) Duits recht kon de Zulage niet worden geëxporteerd naar een andere lidstaat van de EU. In voornoemd arrest heeft het HvJ EU overwogen dat de Zulage voor de toepassing van het toepasselijke Unierecht als een verhoging van een wettelijk pensioen moet worden aangemerkt en het recht op dat aanvullend pensioen iemand niet kan worden ontnomen op de enkele grond dat hij niet langer in Duitsland woont. Het feit dat betrokkene in de lidstaat waar hij woont verplicht bij de ziekteverzekering is aangesloten doet daaraan niet af. De inwoner van Nederland die een Duitse Rente geniet en op wie de Nederlandse sociale zekerheidswetgeving van toepassing is, heeft dus eveneens recht op de Zulage. 2. Duitse Rente en Wet IB De Zulage maakt deel uit van de Duitse Rente. De Duitse Rentenversicherung betreffende de wettelijke verzekering voor de oudedag en het overlijden bevat elementen van een algemene ouderdomsregeling zoals de Nederlandse AOW/Anw. Omdat het overheersende karakter van de regeling echter dat van een pensioenregeling (tweede pijlervoorziening) is en de regeling qua resultaat bovendien niet overtreft hetgeen onder het Nederlandse systeem is toegestaan, heeft de staatssecretaris in het Besluit van 24 maart 2014, DGB 2014/144N (hierna: het Besluit), het standpunt ingenomen dat de genoemde regeling geen pensioenregeling is in de zin van Hoofdstuk IIB van de Wet LB, maar dat de desbetreffende aanspraken op grond van artikel 3.81 van de Wet IB – met overeenkomstige toepassing van artikel 19d van de Wet LB – niet tot het in artikel 3.80 van de Wet IB bedoelde loon behoren en de desbetreffende inhoudingen op het loon in mindering komen. De uitkeringen uit de Duitse Rentenversicherungen zijn door de relatie met de (tegenwoordige of vroegere) dienstbetrekking (van belastingplichtige zelf dan wel van een ander) te bestempelen als inkomsten uit arbeid. Deze Rentenversicherungen zijn, afgezien van vrijwillige voortzetting na de dienstbetrekking, inherent aan het (hebben) bestaan van de dienstbetrekking. Gelet op het vorenstaande kan er in de praktijk zoveel mogelijk van worden uitgegaan dat de uitkeringen bij de uitkeringsgerechtigde zelf zijn belast, en wel in de regel als loon in de zin van de artikelen 3.81 en

3.82 van de Wet IB. Dat neemt niet weg dat in bepaalde gevallen een zelfstandige toetsing aan de feitelijke situatie een ander standpunt rechtvaardigt, hetwelk dan ook moet worden gevolgd. Uit het bovenstaande volgt dus dat de Duitse Rente - mede met toepassing van de rangorderegeling van artikel 2.14 Wet IB - voor de toepassing van de Wet IB als belastbaar loon moet worden aangemerkt dan wel als een belastbare periodieke uitkering, zie ook de aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal gerichte brief van 24 november 2015 van de staatssecretaris van Financiën, kenmerk DGB/2015/4688 U. 3. Werkgeversbijdrage v.s. Zulage Vanaf 2013 maakt werkgeversbijdrage op grond van artikel 11d Wet LB geen deel meer uit van het belastbaar loon. De Zulage maakt wel deel uit van het belastbaar inkomen uit werk en woning. Dit roept de vraag op of mogelijk sprake is van een als discriminatie aan te merken vorm van ongelijke behandeling. 3.1. Wel of geen gelijke gevallen De eerste vraag die moet worden beantwoord is of sprake is van gelijke gevallen. Pas wanneer deze vraag bevestigend moet worden beantwoord komt de vraag aan de orde of de voor de belastingheffing ongelijke behandeling als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Ik stel dat geen sprake is van gelijke gevallen. De werkgeversbijdrage is een rechtstreeks uit de Zvw voortvloeiende verplichting voor de inhoudingsplichtige een bijdrage te betalen over het door hem verstrekte loon, zie de artikelen 41 en 42 Zvw. De werkgeversbijdrage is gebaseerd op de burgerrechtelijke verantwoordelijkheid die werkgevers jegens hun werknemers dragen voor, onder meer, de kosten van medische zorg die nodig is als gevolg van omstandigheden die voortvloeien uit hun dienstbetrekking. De Zulage daarentegen is een uit het Duitse en het Unierecht voortvloeiend recht op een aanvulling van uitkeringen bij ouderdom om daarmee bij te dragen in de kosten van de ziekteverzekering ten einde de last van de premies voor de rechthebbende op het pensioen te verlichten. De in Nederland verschuldigde AWBZ/Wlz-premie en Zvw-bijdrage dienen als het ware als een rekengrootheid om de hoogde van de pensioenaanvulling te berekenen. De Zulage behoudt dan ook zijn pensioenkarakter en is daardoor niet vergelijkbaar met de werkgeversbijdrage. De Zulage is dan ook meer vergelijkbaar met de verhoging van de netto AOW-uitkeringen die in 2006 heeft plaatsgevonden vanwege het feit dat over AOW-uitkeringen een ZVW-bijdrage van 6.,5 procent verschuldigd was zonder dat daar een vergoeding van de Sociale Verzekeringsbank tegenover stond, zie toelichting Regeling van de Minister van VWS van 13 oktober 2005, nr. Z/VV-2619300, Stcrt. 2005, nr. 203. Ook dit deel van de

AOW-uitkering behoort - evenals de Zulage - tot het belastbaar inkomen uit werk en woning. Er is dan ook geen sprake van rechtens en/of feitelijk gelijke gevallen. 3.2. Gevolgen brief 11 september 2015 van de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer, kenmerk DGB/2015/3635 U, inzake Rapportage fiscale knelpunten grensarbeiders In zijn brief van 11 september 2015 merkt de staatssecretaris het volgende op. Gevolgen Wet Uniformering loonbegrip voor personen die onder een buitenlands ziektekostenstelsel verzekerd zijn In artikel 11d van de Wet op de loonbelasting 1964 is met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2013 geregeld dat bij het bepalen van de omvang van het loon eveneens geen rekening wordt gehouden met de niet in Nederland verschuldigde bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met de ter zake van het loon verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage als bedoeld in de Zorgverzekeringswet. Hiermee is het onderscheid tussen werknemers die onder de Nederlandse Zorgverzekeringswet vallen en werknemers die onder een vergelijkbaar buitenlands wettelijk stelsel vallen, weggenomen. Vervolgens is in het besluit van 24 maart 2014, nr. DGB 2014/144M, Stcrt. nr. 2014, 9763, voor het vaststellen van het loon naar Nederlandse fiscale maatstaven bepaald hoe voor (onder andere) de Belgische en Duitse ziektekostenregelingen de wettelijk verschuldigde bijdragen zich verhouden tot de bijdragen die verschuldigd zijn op grond van de Nederlandse Zorgverzekeringswet. Voor wat betreft de Duitse Krankenversicherung is het standpunt ingenomen dat de door de werkgever betaalde bijdrage aan de "freiwillige gesetzliche Krankenversicherung" of aan de "private Krankenversicherung" op overeenkomstige wijze wordt behandeld als de bijdrage betaald aan de reguliere Krankenversicherung. In de volgende actualisering van het besluit zal dit worden opgenomen. In het besluit van 24 maart 2014 geldt nog dat een voordeel dat zijn oorzaak vindt in een zelfstandige verplichting van de werkgever om bij te dragen in de buitenlandse wettelijke ziektekostenregeling van de werknemer onbelast is. De door de werkgever aan de werknemer verstrekte vergoeding voor door de werknemer verschuldigde premie of bijdrage voor ziektekostenregelingen, uitkeringen en verstrekkingen die naar aard en omvang overeenkomen met prestaties als bedoeld in artikel 11 van de Zvw behoort wel tot het fiscale loon (artikel 10 van de Wet LB). De vraag doet zich voor of de in voornoemde brief aangekondigde verruiming van de vrijstelling gevolgen heeft voor de belastbaarheid van de Zulage. De staatssecretaris is blijkbaar de mening toegedaan dat er geen dan wel onvoldoende zwaar wegende rechtvaardigingsgronden zijn voor het ten aanzien van werknemers

hanteren van een onderscheid tussen de zelfstandige verplichting van de werkgever om bij te dragen aan de gezetzlichen Krankenversicherung enerzijds en de vergoeding van de werkgever voor de door de werknemer zelf verschuldigde bijdrage of premie inzake diens "freiwillige gesetzliche Krankenversicherung" of "private Krankenversicherung" anderzijds. Met deze verruiming beoogt de staatssecretaris de fiscale positie van de desbetreffende actieven meer met elkaar in overeenstemming te brengen. Zoals hiervoor al aangegeven zijn al dan niet rechtstreekse bijdragen aan ziektekostenregelingen voor werknemers enerzijds en de Zulage voor in-actieven anderzijds zowel feitelijk als rechtens niet met elkaar te vergelijken. Bij de laatste overheerst immers het pensioenkarakter en fungeren in Nederland verschuldigde Zvw-bijdrage en AWBZ/Wlz-premie slechts als rekengrootheid voor het vaststellen van de omvang van dit aanvullend pensioen. De hiervoor besproken verruiming ten aanzien van werknemers doet dus aan het eerder vastgestelde onderscheid niet af. 3.3. Zulage en artikel 11d Wet LB Op grond van artikel 11d van de Wet LB behoort de ter zake van het loon door de inhoudingsplichtige verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage Zvw niet tot het loon van de werknemer. Tevens is bepaald dat niet tot het loon van de werknemer behoort de niet in Nederland verschuldigde bijdragen die naar aard en strekking overeenkomen met ter zake van het loon verschuldigde inkomensafhankelijke bijdrage als bedoeld in de Zvw. Het moet hierbij gaan om een zelfstandige verplichting van de werkgever om bij te dragen in de buitenlandse wettelijke ziektekostenregeling van de werknemer. De door de werkgever aan de werknemer verstrekte vergoeding voor door de werknemer verschuldigde premie of bijdrage voor ziektekostenregelingen, uitkeringen en verstrekkingen die naar aard en omvang overeenkomen met prestaties als bedoeld in artikel 11 van de Zvw behoort wel tot het fiscale loon (artikel 10 van de Wet LB). Een gepensioneerde die niet van rechtswege onder de Krankenversicherung valt heeft de mogelijkheid om zich vrijwillig bij de Krankenversicherung aan te sluiten dan wel een zorgverzekering te sluiten met een zorgverzekeraar die onder Duits toezicht staat. In beide gevallen dient de gepensioneerde zelf de verschuldigde premies te voldoen. Om er voor te zorgen dat uiteindelijk ook deze personen slechts ten dele de premielast moeten dragen, bepaalt het Duits recht dat deze personen in aanmerking komen voor een bijdrage in de premielast, de Zulage. De Zulage is gelijk aan het bedrag dat de pensioenverstrekker als premie moet betalen voor pensioengerechtigden die verplicht zijn aangesloten bij de Krankenversicherung. Zij is echter beperkt tot de helft van de

werkelijke kosten van ziekteverzekering. Voor de premies ingevolge een Pflegeversicherung wordt geen Zulage (meer) betaald. In voornoemd arrest heeft het HvJ EU voor zover hier van belang geoordeeld dat ook de inwoner van Nederland die van rechtswege verzekerd is ingevolge de AWBZ/Wlz en verzekeringsplichtig is ingevolge de Zvw recht heeft op de Zulage. De Zulage die de inwoner van Nederland ontvangt heeft betrekking op de verschuldigde Zvw-bijdrage en de AWBZ/Wlz-premie, maar niet op de nominale premie. M.i. dient te gelden dat het betalen van de Zulage weliswaar een wettelijke verplicht karakter heeft maar geen zelfstandige verplichting van de pensioenverstrekker is om bij te dragen aan de financiering van de Gesetzlichten (wettelijke) Krankenversicherung vormt als bedoeld in onderdeel 2.3. van eerder genoemd Besluit. Immers voor de verschuldigdheid van de Zulage geldt juist dat géén sprake is van een verplichte aansluiting bij de Krankenversicherung. De Zulage is dan ook een vergoeding die betrekking heeft op een door de gepensioneerde verschuldigde premie of bijdrage inzake zijn vrijwillige ziektekostenverzekering. Gelet op het voorgaande concludeer ik dan ook dat de Zulage enerzijds en de werkgeversbijdrage dan wel de daarmee vergelijkbare bijdrage op grond van de buitenlandse wettelijke ziektekostenregeling anderzijds als bedoeld in artikel 11d Wet LB rechtens noch feitelijk aan elkaar gelijk zijn. 4. Reden de-fiscaliseren d.m.v. artikel 11 d Wet LB Indien wel sprake zou zijn van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen – quod non – dient het volgende te gelden. Tot 2013 was een verzekeringsplichtige zelf over het genoten belastbaar loon de Zvw-bijdrage verschuldigd en ontving hij een vergoeding van de inhoudingsplichtige, welke vergoeding tot het belastbaar loon behoorde (voordeel uit de dienstbetrekking). Vanaf 2013 neemt de inhoudingsplichtige in voornoemde gevallen de Zvw-bijdrage voor zijn rekening (hierna; de werkgeversbijdrage), zie artikel 42 Zvw. De vergoedingsplicht is uiteraard komen te vervallen. De werkgeversbijdrage die de inhoudingsplichtige in voorkomend geval moet betalen over het belastbaar loon van de werknemer vormt voor laatstgenoemde een voordeel dat zijn oorsprong vindt in de dienstbetrekking en daarmee tot het loon als bedoeld in artikel 10 Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) behoort. Dit betekent dat een voordeel dat op basis van de hoofdregel is belast d.m.v. artikel 11d Wet LB onbelast wordt. Deze de-fiscalisering van de ter zake van het loon verschuldigde Zvw-bijdrage (en vergelijkbare buitenlandse bijdragen) heeft plaatsgevonden om tot een uniform loonbegrip te komen. Rest dus de vraag of het belasten van het deel van de Zulage dat de vergoeding vormt voor een in een eerder jaar

verschuldigde Zvw-bijdrage als discriminatoir moet worden aangemerkt dan wel een verboden belemmering van het binnen de EU geldende vrije verkeer. De vermeende ongelijkheid zal alleen kunnen gelden voor de Zulage die betrekking heeft op de Zvw-bijdrage die over de jaren 2013 e.v. verschuldigd is. De reden om te de-fiscaliseren is het realiseren van een uniform loonbegrip. Indien geen de-fiscalisering had plaatsgevonden had het loonbegrip voor de loonheffing immers nog steeds afgeweken van het voor de Zvw geldende loonbegrip. De Memorie van Toelichting bij de Wet Uniformering Loonbegrip zegt hierover onder meer het volgende: "Met deze wet wordt een uniform loonbegrip ingevoerd voor de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW. De onderdelen van de diverse loonbegrippen die momenteel niet uniform zijn, de zogenaamde discoördinatiepunten, worden opgeheven. Hiermee wordt op korte termijn een administratieve lastenwinst bereikt binnen de contouren van het bestaande stelsel, waarin de loonheffing (van de burgers) en premieheffing (van de werkgevers) afzonderlijk blijven bestaan, maar waarin de grondslag voor de heffingen wordt geüniformeerd. Niet alleen de werkgever is daarbij gebaat. Ook de uitvoering van de loonaangifteketen door de Belastingdienst en het UWV wordt efficiënter en robuuster als details en verschillen tussen loon- en premieheffing worden beperkt. Voor de werknemer wordt het loonstrookje eenvoudiger doordat deze korter en duidelijker wordt, de verschillende tussenberekeningen tussen bruto- en nettoloon vervallen en de correcties bij meerdere dienstbetrekkingen komen te vervallen. (.....) Wat de werkgever thans aan vergoeding voor de op het loon in te houden inkomensafhankelijke bijdrage betaalt aan de werknemer, gaat hij voortaan via de aangifte loonheffingen ten titel van inkomensafhankelijke bijdrage aan het Zorgverzekeringsfonds betalen. De werknemer heeft voor zijn loon niet meer met een inkomensafhankelijke bijdrage te maken. Dat is de kern van de nieuwe systematiek die een aanmerkelijke vereenvoudiging oplevert. (.....) De door de inhoudingsplichtige verschuldigde werkgeversheffing wordt, anders dan de vergoeding die hij onder het huidige systeem betaalt, niet aangemerkt als loon van de werknemer waarover loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage ZVW zijn verschuldigd. (...) Met deze wet wordt een uniform loonbegrip ingevoerd voor de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage voor de Zorgverzekeringswet. Uniformering is een noodzakelijke stap op weg

naar verdere substantiële vereenvoudigingen. Het kabinet streeft ernaar om de reductie van de administratieve lasten die door de uniformering van het loonbegrip bereikt zou kunnen worden zo groot mogelijk te maken." 5. Non-discriminatiebepalingen en Unierecht Indien wel sprake zou zijn van gelijke gevallen - quod non - geldt het volgende. Artikel 26 van het Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR) en artikel 14 van het Europese Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM), in samenhang met het Eerste Protocol bij het EVRM, verbieden niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, maar alleen die welke als discriminatie moeten worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ontbreekt. Dit betekent dat alleen sprake is van discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel. Hierbij verdient opmerking dat op fiscaal gebied aan de wetgever in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en rechtvaardiging bestaat om die gevallen in verschillende zin te regelen, zie Hoge Raad 22 november 2013, nr. 13/01622, ECLI:NL:HR:2013:1211, BNB 2014/30. Gelet op de hiervoor vermelde overwegingen van de wetgever om bij de bepaling van de omvang van het loon geen rekening te houden met de ter zake van het loon verschuldigde Zvw-bijdrage ben ik van mening dat er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het verschil in belastingheffing bestaat. Voor zover hier van belang merk ik nog op dat ik daarnaast van mening ben dat de hiervoor genoemde rechtvaardigingsgronden tot gevolg hebben dat evenmin sprake is van een verboden belemmering van enige bepaling van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Mocht al sprake zij van een dergelijke belemmering dan dient te gelden dat de maatregel die daaraan ten grondslag ligt een dwingende reden van algemeen belang kent, geschikt is om dat belang te realiseren (doelmatigheidsbeginsel) en niet verder gaat dan noodzakelijk (proportionaliteitsbeginsel). 6. Conclusie Gelet op hetgeen ik hiervoor heb overwogen kom ik tot de conclusie dat voor de belastingheffing de werkgeversbijdrage en de aan een werknemer verstrekte tegemoetkoming in de ziektekostenverzekering enerzijds en de Zulage anderzijds rechtens noch feitelijk gelijke gevallen zijn en dat indien daarvan wel sprake zou zijn de ongelijke behandeling

van die gevallen niet als discriminatie moet worden beschouwd en evenmin in strijd is met het VWEU.

Publicatiedatum:
5-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
binnenlandse belastingplicht
Subrubriek:
Niet van toepassing

Medewerker VS ambassade

Vraag:

Belastingheffing inkomen lid administratief personeel VS ambassade, lokaal aangeworven. Medewerker heeft zowel nationaliteit van VS als van NL. Uitspraak gerechtshof Den Haag 14 oktober 2015 (ECLI:NL:GHDHA:2015:2906)

In geschil is of de belastingheffing over het inkomen dat belanghebbende in 2009 en 2010 van de Amerikaanse ambassade geniet, is toegewezen aan Nederland en of dat inkomen behoort tot het Nederlandse belastbare inkomen uit werk en woning in de zin van de Wet Inkomstenbelasting 2001 en, zo die vraag bevestigend wordt beantwoord, of belanghebbende in Nederland recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting

Dat heeft geleid tot de volgende vragen over de uitwerking van deze uitspraak in de aangifte. Volgens onze nationale wetgeving wonen deze mensen naar de omstandigheden beoordeeld in Nederland, hebben hier hun eigen woning etc. Volgens het verdrag TVVDB worden zij als inwoner van de VS aangemerkt. Op grond van artikel 33, lid 1, Uitvoeringsregeling AWR moeten zij in Nederland in de heffing worden betrokken, maar op grond van artikel 33 van het verdrag TVVDB zijn zij geen inwoner en is de heffing op grond artikel 20, lid 1 van dat verdrag toebedeeld aan de VS. Geven zij dan toch gewoon hun wereldinkomen in Nederland aan als binnenlands belastingplichtigen en geeft NL een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting? En hoe zit het bijvoorbeeld met Amerikaanse banktegoeden etc.? Of worden zij nu aangemerkt als buitenlands belastingplichtig? En hoe zit het dan met de eigen woning die hoofdverblijf is, terwijl hij hier niet woont? Is dit dan nog een box 1 woning?

Antwoord:

Voor de toepassing van de Wet IB 2001 is en blijft sprake van een inwoner van Nederland. Als inwoner moet belanghebbende het wereldinkomen aangeven. Vervolgens wordt het heffingsrecht door de toepassing van het belastingverdrag NL-VS beperkt. Het is niet zo dat een bepaling in een belastingverdrag (zoals art. 33) plots de kwalificatie van binnenlandse- naar buitenlandse belastingplichtige kan laten omslaan.

Dat volgt ook wel uit de uitspraak van het Hof den Haag, overweging 7.1:

7.1. Belanghebbende heeft zijn woonplaats als bedoeld in artikel 4, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in Nederland. Ingevolge artikel 2.1 Wet IB 2001 is belanghebbende in beginsel belastingplichtig voor de inkomstenbelasting hier te lande. Artikel 4 van het Verdrag brengt mee dat belanghebbende, ingevolge lid 1 of ingevolge de tiebreaker van lid 2 gelet op zijn duurzaam tehuis in Nederland, wordt geacht inwoner te zijn van Nederland voor de toepassing van het Verdrag.

Als het Hof den Haag tot de conclusie was gekomen dat voor de toepassing van de Wet IB 2001 er sprake zou zijn van een buitenlands belastingplichtige, dan was het oordeel geweest dat er geen sprake was van Nederlands inkomen (H. 7 Wet IB 2001). Dus in dat geval had het inkomen niet eens moeten worden aangegeven. Enkel voor de toepassing van artikel 33 Verdrag wordt hij geacht inwoner van de Verenigde Staten te zijn. Het Hof oordeelt echter dat er voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend op grond van artikel 20, eerste lid, onderdeel a van het Verdrag. Dat impliceert dat betrokkene voor de toepassing van de Wet IB 2001 binnenlandse belastingplichtige blijft.

7.7. Het oordeel van de rechtbank dat belanghebbende is onderworpen in de VS aan dezelfde verplichtingen als inwoners van de VS alsmede dat het loon van belanghebbende op grond van het eerste lid, onderdeel a, van artikel 20 van het Verdrag slechts belastbaar is in de VS en dat de voorkoming meebrengt dat hier te lande per saldo geen inkomstenbelasting verschuldigd is, is juist.

De rechtbank had overwogen:

19. Gelet op het voorgaande mist artikel 20, eerste lid, onderdeel b van het Verdrag toepassing. Derhalve is het loon van [belanghebbende] op grond van het eerste lid, onderdeel a, van die bepaling slechts belastbaar in de Verenigde Staten. Dit betekent dat zijn inkomen voor voorkoming van dubbele belastingheffing in aanmerking komt en dit brengt mee dat [belanghebbende] per saldo geen inkomstenbelasting verschuldigd is over zijn belastbare inkomen uit werk en woning.

Door de toepassing van artikel 33 Verdrag kan Nederland vervolgens ook niet meer heffen over de (Amerikaanse) spaartegoeden. Immers onze Wet IB 2001, m.n. box 3, wordt hier overruled door de verdragstoepassing. Voor de uitvoering is dit een lastige. We kunnen immers geen aftrek elders belast verlenen voor banktegoeden e.d. Het spaartegoed is echter wel van belang voor het verzamelinkomen. Uit praktische overwegingen zou je via de rubriek onroerende zaken het spaartegoed buiten de heffing kunnen laten (is praktische oplossing). Belanghebbende heeft z'n hoofdverblijf in Nederland. Er blijft dus sprake van een eigen woning in Nederland, die via box 1 loopt. In verband me deze aftrek is het van belang dat het wereldinkomen wordt aangegeven, omdat anders een te verrekenen "verlies" zou ontstaan, hetgeen natuurlijk niet de bedoeling is. Als inwoner van Nederland moet het zgn. wereldinkomen worden aangegeven. De Belastingdienst kan belastingplichtige uitnodigen tot het doen van aangifte. In de aangifte moet dus het Amerikaans inkomen worden aangegeven. Dat inkomen kan immers mede van belang zijn voor toeslagen, heffingskortingen, etc. Het feit dat wij geen contra-informatie hebben van het genoten inkomen, is een uitvoeringsprobleem. Als een inwoner van Nederland moet belanghebbende wel de relevante informatie over zijn wereldinkomsten melden (art. 47 AWR). In dat geval kopie 1040 opvragen. Desnoods door middel van een informatiebeschikking als belastingplichtige deze informatie niet wil verstrekken. Ook als een inwoner van Nederland in loondienst is van een buitenlandse werkgever, heeft de Belastingdienst geen contra-informatie. Via gegevensuitwisseling zal dat uiteindelijk moeten worden uitgewisseld. (opm.: ik besef dat ik hier wel kort door de bocht ga; de Amerikanen zullen natuurlijk stellen dat voor hun geen sprake is van iemand die in het buitenland woont; dus hoezo gegevensuitwisseling).

Publicatiedatum:
18-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
binnenlandse belastingplicht
Subrubriek:
Niet van toepassing

Forfaitair rendement versus EU recht

Vraag:

Is artikel 4.13 lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 in strijd met het EU-recht. Zo ja, is een vrijwillige heffing van ca. 10% in het vestigingsland van de vennootschap een reële heffing naar de winst naar Nederlands begrippen als bedoeld in art. 4.14, achtste lid, onderdeel c.

Antwoord:

Er is nog geen specifieke zaak geweest waarin in algemene zin is beslist dat art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 in strijd is met EU-recht. Uit hetgeen gepubliceerd is kan afgeleid worden dat er procesrisico wordt gelopen omdat deze regeling mogelijk in strijd is met de EU-recht. Om hierover duidelijkheid te krijgen is een procedure noodzakelijk.

Het achtste lid, onderdeel c, van art. 4.14 Wet IB 2001 betreft de onderworpenheid aan een winstbelasting. Globaal bezien zijn er drie verschillende situaties waarin aan de minimaal vereiste onderworpenheid is voldaan. 1. De winstbelasting heeft een regulier tarief van ten minste 10%. Er zijn geen bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen. 2. De winstbelasting heeft een regulier tarief van ten minste 10% en er zijn wel bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen, maar het is aannemelijk dat de effectieve druk ten minste 10% is. 3. De winstbelasting heeft een regulier tarief van minder dan 10%, maar het is aannemelijk dat de effectieve druk ten minste 10% is.

Over het onderworpenheidsvereiste in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 heeft de plv. Directeur-Generaal voor Fiscale Zaken het volgende besloten. 2. Onderworpenheid algemeen In beginsel is het niet vereist dat er daadwerkelijk belasting over het buitenlandse inkomen of de winst is verschuldigd, noch dat er belastingheffing over het volle bedrag van dat inkomen of de winst plaatsvindt. Dit zijn, net als het tarief van de belasting, zaken die in beginsel de andere Mogendheid aangaan. Een en ander betekent echter niet dat een belastingplichtige kan volstaan met een enkele verwijzing naar heffingsbepalingen van het andere land. Met betrekking tot het aannemelijk maken dat in een desbetreffend geval aan het onderworpenheidsvereiste is voldaan, kan worden verlangd dat – naast de verwijzing naar de relevante bepalingen – een aanslag of andere in principe door de buitenlandse fiscus gewaarmerkte bescheiden waaruit die onderworpenheid van het vrij te stellen inkomen blijkt, worden getoond; een redelijke verdeling van de bewijslast brengt dat met zich mee. Indien belastingplichtige dergelijke bescheiden niet kan overleggen, is de uitgangspositie dat niet is voldaan aan de onderworpenheidseis. Onderzocht moet worden of de vrijwillige belastingafdracht leidt tot (onherroepelijke) onderworpenheid aan de winstbelasting.

Beschouwing vraag 1

Artikel 4.13 lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 betrekt jaarlijks een forfaitair voordeel (als regulier voordeel) in de belastingheffing van aanmerkelijk belanghouders die een belang houden in: - Een lichaam dat op grond van haar status als vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI, zie artikel 6a Wet Vpb 1969) is vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting, of - Een niet in Nederland gevestigde vennootschap waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld en waarvan de bezittingen grotendeels, direct of indirect, bestaan uit beleggingen. Wat opvalt is dat de bepaling (buiten de gevallen waarin het gaat om VBI's) alleen maar van toepassing is op belangen in niet in Nederland gevestigde vennootschappen (waarvan de bezittingen grotendeels bestaan uit beleggingen), maar niet op belangen in wel in Nederland gevestigde vennootschappen. De vraag die daardoor opkomt is: is artikel 4.13 lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 in strijd met het EU-recht, in het bijzonder met de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaal? Korving schrijft dat het vanuit Europees perspectief niet geheel duidelijk is of een dergelijke bepaling is toegestaan. 'Immers wordt niet het feitelijk genoten voordeel belast, maar een forfaitair vastgesteld voordeel. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU volgt dat vergelijkbare regelgeving waarbij een forfaitair voordeel dat slechts verband hield met buitenlandse deelnemingen, een inbreuk op de vrijheid van vestiging oplevert. Deze inbreuk kan slechts gerechtvaardigd zijn als de wetgeving dient ter bestrijding van volstrekt kunstmatige constructies. Het is zeer de vraag of de Nederlandse wetgeving aan dit criterium voldoet omdat de bepaling geldt ten aanzien van belangen in alle buitenlandse vennootschappen waarvan de bezittingen grotendeels uit beleggingen bestaan.' Kortom, Korving lijkt te twijfelen over de vermeende strijdigheid met het Europese recht. Anderzijds bespreken ook d'Haens en Stevens de kwestie in het Weekblad Fiscaal Recht. Zij komen wel tot de conclusie dat er (hoogstwaarschijnlijk) strijd is met het Europese recht. D'Haens en Stevens hebben de vraag naar strijdigheid met het Europese recht behandeld aan de hand van de

volgende casus: Een inwoner van Nederland heeft alle aandelen in een in Nederland gevestigde vennootschap (A BV), waarvan de bezittingen grotendeels bestaan uit beleggingen. De feitelijke leiding van A BV wordt verplaatst naar een andere EU-lidstaat, alwaar A BV onderworpen is aan een belasting naar de winst of het inkomen die naar Nederlandse maatstaven niet redelijk is.

Vraag 1: is er toegang tot de EU-verdragsvrijheden? Er is sprake van een grensoverschrijdende economische activiteit, namelijk het houden van beleggingen, waarvan de uitvoering wordt verplaatst naar een andere EU-lidstaat. Derhalve bestaat toegang tot het verdrag, waarbij volgens de auteurs in elk geval sprake is van uitoefening van de vrijheid van vestiging. De aanmerkelijkbelanghouder heeft door zijn 100%-belang namelijk een zodanige invloed op besluiten van de vennootschap dat hij de activiteiten ervan kan bepalen. Tevens is naar de mening van de auteurs de vrijheid van kapitaalverkeer relevant.

Vraag 2: is er sprake van een (verkapte) discriminatie of belemmering? Art. 4.13 lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 maakt onderscheid tussen binnen en buiten Nederland gevestigde vennootschappen en dus onderscheid naar vestigingsplaats. Volgens vaste jurisprudentie kan dit een verkapte discriminatie inhouden (zaak Avoir Fiscal), ook wanneer niet de vennootschap wordt getroffen door de gewraakte regeling, maar de aandeelhouder (zaak Baars). Het onderscheid naar vestigingsplaats kan tevens een belemmering zijn voor de vrijheid van kapitaalverkeer aangezien inwoners van Nederland door art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 kunnen worden afgeschrikt om in andere EU-lidstaten te investeren. Een dergelijke belemmering is naar de mening van de auteurs in strijd met het EU-recht (op basis van onder meer de zaak Verkooijen).

Vraag 3: is / zijn er (een) rechtvaardigingsgrond(en)? Ten eerste zou gesteld kunnen worden dat met de bepaling kapitaalvlucht naar het buitenland wordt voorkomen (dat is ook een van de redenen van invoering van art. 4.13 lid 1, onderdeel a Wet IB 2001). Naar de mening van de auteurs ligt deze rechtvaardigingsgrond in het verlengde van de veel gehanteerde rechtvaardigingsgrond van voorkoming van vermindering van belastingopbrengsten, van welke rechtvaardigingsgrond het Hof van Justitie van de Europese Unie herhaaldelijk heeft overwogen dat dit geen dwingende reden van algemeen belang is (zie bijvoorbeeld de zaak Saint-Gobain). Wanneer de Nederlandse overheid stelt dat art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 is ingevoerd ter voorkoming van uitholling van de Nederlandse heffingsgrondslag, dan is dit naar de mening van de auteurs eenzelfde (en derhalve niet-toereikende) rechtvaardigingsgrond (zie de zaak Bosal Holding). De voorkoming van belastingvermijding accepteert het Hof van Justitie van de Europese Unie slechts onder strikte voorwaarden als rechtvaardigingsgrond. De regeling dient voldoende specifiek te zijn en er moet sprake zijn van een kunstmatige opzet (zonder economisch doel) die gericht is op het vermijden van belastingheffing (zie de zaak Cadbury Schweppes). Ook de wens om beleggingen in Nederland te stimuleren kan naar de mening van de auteurs geen argument zijn om genoemde belemmering te rechtvaardigen. Een dergelijke wens kan immers worden opgevat als een zuivere economische doelstelling waarvan het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft beslist dat dit geen dwingende reden van algemeen belang is (zaak Verkooijen). Een andere rechtvaardigingsgrond die zou kunnen worden aangevoerd, is de belastingneutraliteit van investering van kapitaal. De toepassing van art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 houdt verband met het feit dat in het buitenland geen (toereikende) heffing heeft plaatsgevonden over de beleggingsresultaten behaald door de buitenlandse vennootschap. Verder kan gesteld worden dat de wetgever met art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 tracht te bereiken dat de totale belastingdruk (op zowel het niveau van de aandeelhouder als het niveau van de vennootschap) over de behaalde beleggingsresultaten van aanmerkelijkbelanghouders, woonachtig in Nederland, gelijk is ongeacht de vestigingsplaats van de vennootschap waarin een aanmerkelijk belang wordt gehouden. Deze belastingneutraliteit kan worden uitgelegd als de wens van de wetgever om de samenhang van het belastingstelsel te behouden. Het is echter vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat de samenhang van het belastingstelsel moet worden getoetst op het niveau van dezelfde belastingplichtige en dezelfde belastingsoort (zaak Lenz). Bij de toepassing van art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 gaat het daarentegen om twee belastingsoorten (de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting) en twee belastingplichtigen (de aandeelhouder en de buitenlandse beleggingsvennootschap). De Nederlandse regering zou tevens kunnen betogen dat tegenover het nadeel van de toepassing van art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 staat dat in de andere EU-lidstaat over de behaalde beleggingsresultaten een lagere belasting wordt betaald, zodat er sprake is van een compenserend voordeel. Of een dergelijk argument steekhoudend is, hangt af van het belastingsysteem van de andere EU-lidstaat. Overigens is het maar de vraag of een dergelijk compenserend voordeel een rechtvaardiging impliceert. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft immers herhaaldelijk beslist dat een compenserend voordeel niet een belemmering kan wegnemen. Tot slot de vraag of de Nederlandse regering een beroep op het Europese recht kan weigeren met het argument dat sprake is van misbruik van Europees recht. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in het arrest Emsland-Stärke beslist dat om misbruik van EU-recht aan te kunnen nemen aan twee toetsen moet worden voldaan. Ten eerste de objectieve toets (er is een geheel van objectieve omstandigheden vereist waaruit blijkt dat, in weerwil van de formele naleving van de door een gemeenschapsregeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet wordt bereikt). De tweede toets is de subjectieve

toets (de bedoeling om een door de gemeenschapsregeling toegekende voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder het recht op dat voordeel ontstaat). Er dient derhalve sprake te zijn van een gekunstelde opzet of kunstmatige structuur. De auteurs betwijfelen of in bovengenoemde casus sprake is van een dergelijke opzet of structuur. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft immers meerdere malen overwogen dat het verplaatsen van de feitelijke leiding naar het buitenland geen gekunstelde opzet is (zie de zaak Emsland-Stärke). Bovendien heeft het Hof overwogen dat het opzetten van een vestiging in het buitenland op zichzelf niet het misbruiken van het Europees recht inhoudt, omdat deze buitenlandse vennootschap ook wordt onderworpen aan de belastingheffing van het land van vestiging. Conclusie: naar de mening van de auteurs kan worden betwijfeld dat er een objectieve rechtvaardigingsgrond is die het verschil in behandeling van een aandelenbelang in een binnen- en buitenlandse beleggingsvennootschap rechtvaardigt.

Vraag 4: proportionaliteit? Stel: het Hof van Justitie van de Europese Unie accepteert toch dat er een objectieve rechtvaardigingsgrond is voor het verschil in behandeling van binnen- en buitenlandse beleggingsmaatschappijen. Dan moet alsnog de vraag nog worden beantwoord of art. 4.14/4.13 Wet IB 2001 een geschikte en proportionele maatregel is. Wanneer als rechtvaardiging wordt geaccepteerd dat de regeling dient te voorkomen dat de Nederlandse vennootschapsbelasting wordt vermeden door de beleggingsvennootschap in het buitenland te vestigen, kan naar onze mening betwijfeld worden of art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 een geschikte en proportionele maatregel is. Er wordt immers geen belasting bijgeheven (ook als art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 van toepassing is, blijft de Nederlandse belastingdruk - op de uitgekeerde dividenden of gerealiseerde verkoopwinst van de aandelen - maximaal 25%). Art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 bewerkstelligt slechts dat de inkomstenbelasting eerder wordt geheven. Bovendien eist het Hof van Justitie van de Europese Unie dat de maatregel voldoende specifiek is, waarbij in het concrete geval kan worden getoetst of sprake is van belastingontwijking die een inbreuk op de verdragsvrijheden rechtvaardigt. De huidige formulering van art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 is naar de mening van de auteurs in dat opzicht te ruim. Bij de toetsing aan het EG-verdrag is van belang aan welke verdragsvrijheid er wordt getoetst. Dit speelt met name wanneer sprake is van vennootschappen in zogenoemde derdenlanden, omdat alleen de vrijheid van kapitaalverkeer derdenwerking heeft. In de uitspraak van Hof 's-Gravenhage, 25 mei 2011, nr. 10/00160 en 10/00161, LJN BQ6747 komt het Hof ten aanzien van een 100% belang in een Antilliaanse NV tot het oordeel dat getoetst moet worden aan de vestigingsvrijheid. Nu het vestigingsverkeer niet is vrijgesteld naar derde landen slaagt het beroep van belanghebbende op het EG-Verdrag niet. Wanneer wel wordt toegekomen aan de toetsing van het vrije kapitaalverkeer is nog van belang dat door de zogenoemde standstill-bepaling dat beroep niet kan worden gedaan ten aanzien van regelingen die op 1 januari 1993 reeds bestonden. In het arrest HR 17 december 2010, nr. 10/01204, BNB2011/162 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de regeling van artikel 4.13 en 4.14 van de Wet IB 2001 de voortzetting betreft van artikel 29a van de Wet IB 1964. De regeling is op de voornaamste punten identiek gebleven, zodat terecht geen beroep kan worden gedaan op de vrijheid van kapitaalverkeer.

Conclusie: - Er is nog geen specifieke zaak geweest waarin in algemene zin is beslist dat art. 4.13/4.14 Wet IB 2001 in strijd is met EU-recht.** - Het lijkt wel zo te zijn dat er strijd is met EU-recht, op basis van het redeneerschema van d'Haens en Stevens (waarbij veel verwijzingen naar eerder gewezen arresten worden gemaakt). ** Zie echter wel bijvoorbeeld de zaken: HR 5 oktober 2012, nr. 11/02956 (NTFR 2012-2349) en HR 17 december 2010, nr. 10/01204 (NTFR 2010-2882). Hierin wordt in eerste instantie wel een beroep gedaan op de vermeende strijdigheid met EU-recht van art. 4.13/4.14 Wet IB 2001, maar aan de toetsing wordt niet toegekomen omdat in deze zaken de toegang tot het EU-recht c.q. de verdragsvrijheden wordt ontzegd (gelet op bijvoorbeeld het feit dat het om een derde-land gaat).

Beschouwing vraag 2

Op grond van artikel 4.14, achtste lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 geldt het fictieve rendement ook niet indien de buitenlandse vennootschap is onderworpen aan een belasting naar de winst, die resulteert in een naar Nederlandse begrippen redelijke heffing. In het kader van de Wet werken aan winst is deze redelijke heffing vanaf 1 januari 2007 ingevuld met de voorwaarde dat het tarief minstens 10% dient te bedragen over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst, zonder rekening te houden met de rente-box en octrooi box van artikel 12b en 12c van de Wet VPB 1969. Vanaf 2010 is het begrip redelijke heffing verder gestroomlijnd, waarbij ook bijzondere regimes in het buitenland bezien moeten worden. De betekenis van artikel 4.14, achtste lid, van de Wet IB 2001 is aan de orde geweest in HR 21 juni 1995, nr. 29 843, BNB 1997/72 . Opgemerkt werd dat uit de geschiedenis van de totstandkoming van art. 29a, vierde lid, Wet IB 1964 (thans artikel 4.14, achtste lid, van de Wet IB 2001) blijkt dat de wetgever om te voorkomen dat door de ruime omschrijving in artikel 29a, eerste lid , van de Wet IB 1964 (thans artikel 4.14, eerste lid, van de Wet IB 2001) binnen het bereik van dit artikel ook vennootschappen zouden vallen waarvan de feitelijke werkzaamheden niet overeenkomen met beleggen, drie soorten vennootschappen uitdrukkelijk heeft uitgezonderd en voor het overige heeft vertrouwd op

de algemene omschrijving 'vennootschappen waarvan de feitelijke werkzaamheden aanmerkelijk verschillen van beleggen of daarmee overeenkomende werkzaamheden'. In aant. 9.1 gaan we in op de algemene aspecten van deze uitzondering en in aant. 9.2. meer in het bijzonder op de ter beurze genoteerde kredietinstellingen enz. 'Uit het elfde lid, onderdeel a, volgt dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is indien het lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft, is onderworpen aan een voldoende belastend regime. Indien voldoende belasting wordt geheven over de winst van het lichaam, wordt aangenomen dat van het onderbrengen van mobiel kapitaal in een laagbelastende jurisdictie geen sprake is. Mede omwille van de leesbaarheid van de wettekst is gekozen voor een bondige algemene formulering. Om toch maximale duidelijkheid te scheppen over de toepassing wordt hierna zo concreet als mogelijk aangegeven welke invulling aansluit bij de huidige Nederlandse heffing van winstbelasting. De algemene formulering laat tevens de ruimte voor een nadere of zonodig andere invulling als dit door toekomstige ontwikkelingen nodig zou zijn. Een toekomstige wijziging van onze belastingheffing over winst — bijvoorbeeld de invoering van een rentebox met een afwijkend (effectief) tarief — werkt hierdoor zonder wettelijke aanpassing door in de onderworpenheidstoets. Via de onderworpenheidstoets wordt beoogd te toetsen of de winst van het lichaam waarin de belastingplichtige een deelneming heeft op een vanuit Nederlandse optiek adequate wijze in een winstbelasting wordt betrokken. De onderworpenheidstoets betreft dus de mate van onderworpenheid van het direct gehouden lichaam. Registratiebelastingen, kapitaalbelastingen, overdrachtsbelastingen, bronheffingen en dergelijke zijn geen winstbelastingen en komen dus niet in beeld. Het is echter niet nodig dat het een heffing naar de winst is op landelijk niveau. Ook een heffing naar de winst door een landsdeel (provincie) of regio (gemeente) wordt in aanmerking genomen. De winstbelasting moet resulteren in een naar Nederlandse begrippen reële heffing. Hierbij wordt beoordeeld of het belastingstelsel (passief) inkomen adequaat in de winstbelastingheffing betrekt. Er is dus primair sprake van een stelselvergelijking. Het belastingregime waaraan de dochtervennootschap is onderworpen, wordt vergeleken met het (normale) Nederlandse vennootschapsbelastingregime. Onderdelen die vergeleken moeten worden zijn het belastingtarief, de belastinggrondslag en andere (uitvoerings)aspecten die de uiteindelijke heffing bepalen. Deze drie aspecten bepalen namelijk in onderlinge samenhang wat de omvang van de uiteindelijke heffing (de feitelijke onderworpenheid) is. Wat betreft het tarief is het uitgangspunt dat er sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing als het reguliere tarief van een winstbelasting ten minste 10% is. Als er verder geen sprake is van bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen die ertoe leiden dat de uiteindelijke heffing lager uitkomt dan 10%, is dus sprake van voldoende onderworpenheid. Met het reguliere tarief van ten minste 10% wordt bedoeld dat het normale (statutaire) tarief dat van toepassing is ten minste 10% moet zijn. Eventuele tariefsopstapjes of -afstapjes die vanwege de hoogte van het tarief of de lengte van de schijf geen betekenisvolle invloed hebben op de uiteindelijke belastingdruk, worden buiten beschouwing gelaten. Dit betekent dat er geen sprake is van een reële heffing als door toepassing van een bijzonder regime geen heffing plaatsvindt, zoals het geval is bij het regime voor fiscale beleggingsinstellingen en het regime voor vrijgestelde beleggingsinstellingen. In dat geval is sprake van onvoldoende onderworpenheid als gevolg van het 0%-tarief respectievelijk de belastingvrijstelling. Hetzelfde geldt uiteraard voor vergelijkbare buitenlandse regimes. Voor de grondslagvergelijking is de jaarwinstbepaling het uitgangspunt. Afwijkingen van het Nederlandse stelsel die geen gevolgen hebben voor de belastingheffing over passief inkomen leiden er niet toe dat sprake is van onvoldoende onderworpenheid. Dit betreft in ieder geval: — verschillen in afschrijving op bedrijfsmiddelen (zoals machines en gebouwen); — verschillen in investeringsaftrekken voor bedrijfsmiddelen (zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek, milieu-investeringsaftrek en de energie-investeringsaftrek); — verschillen in aftrekbeperkingen inzake kosten met een mogelijk privéelement (bijvoorbeeld zogenoemde Oortkosten); — beperkte verschillen in een zogeheten tonnageregime. Onder andere de volgende regelingen leiden er wel toe dat sprake is van een stelselafwijking die resulteert in onvoldoende onderworpenheid: — een tax holiday; — een cost plus benadering waarbij een (zeer) beperkte grondslag wordt gehanteerd; — aanzienlijke grondslagverminderingen vanwege fictieve kosten of vrijstellingen; — een van de winst aftrekbaar dividend; — een vanuit Nederlandse optiek te ruime deelnemingsvrijstelling (bijvoorbeeld een deelnemingsvrijstelling die ook van toepassing is bij belangen van minder dan 5% of op voordelen uit hoofde van een beleggingsdeelneming). Ook de fiscale behandeling van geldleningen is van belang voor de grondslagvergelijking. Zo leidt een belastingstelsel dat geen renteaftrekbeperking kent tot onvoldoende onderworpenheid. Dit betekent echter niet dat een ander belastingstelsel dezelfde renteaftrekbeperkingen moet kennen als het Nederlandse. Er is ook sprake van voldoende onderworpenheid als een belastingstelsel in plaats van het Nederlandse complex aan renteaftrekbeperkingen bijvoorbeeld een earningsstrippingregeling kent. Een bijzondere situatie betreft kwalificatieverschillen inzake geldleningen. Een belastingstelsel dat rente op hybride leningen in aftrek toestaat terwijl Nederland die rente niet in aftrek zou toestaan, leidt tot onvoldoende onderworpenheid. Er is dan namelijk sprake van een situatie die vergelijkbaar is met een van de winst aftrekbaar dividend. Wat betreft andere aspecten die de uiteindelijke belastingheffing beïnvloeden, staan onder andere de volgende verschillen niet in de weg aan voldoende onderworpenheid: — verschillen in verliesverrekening (bijvoorbeeld andere voort- of terugwentelingstermijnen); — verschillen in fiscale consolidatie en andere mogelijkheden voor winst of verliesoverdracht die afwijken van de Nederlandse fiscale eenheid, tenzij als gevolg van de consolidatie of winst- of verliesoverdracht (group relief) niet of onvoldoende belasting zou worden geheven, wat wordt veroorzaakt door een stelselafwijking. Voorbeeld Dochtervennootschap A

belegt en is onderworpen aan een winstbelasting met een tarief van meer dan 10% zonder stelselafwijking. A is dan voldoende onderworpen. Dochtervennootschap B maakt wel gebruik van een stelselafwijking. Als een fiscaal verlies van B dat is ontstaan door de stelselafwijking door middel van consolidatie of verliesoverdracht wordt afgezet tegen de beleggingswinst van A, is A toch onvoldoende onderworpen. Onder andere de volgende regelingen betekenen wel een zodanige afwijking dat er geen sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing: — uitgestelde belastingheffing over de winst, bijvoorbeeld pas bij uitdeling van de winst; — een teruggave van winstbelasting bij uitkering van dividend. Als uit de stelselvergelijking volgt dat sprake is van een afwijking die tot onvoldoende onderworpenheid leidt, bijvoorbeeld doordat sprake is van een regulier tarief dat lager is dan 10%, is er nog de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat in dat specifieke geval toch sprake is van een naar Nederlandse begrippen reële heffing. In geval van een tarief dat lager is dan 10% kan dit zich voordoen als de belastinggrondslag breder is dan de Nederlandse waardoor aannemelijk is dat de effectieve druk ten minste 10% of meer bedraagt. Dit vergt dat de buitenlandse belasting wordt afgezet tegen een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastinggrondslag en impliceert dus een herrekening naar Nederlandse maatstaven. Hetzelfde kan zich voordoen als bijvoorbeeld sprake is van een fictieve kostenaftrek. Ook dan leidt de stelselvergelijking tot onvoldoende onderworpenheid, maar kan nog aannemelijk worden gemaakt dat de effectieve belastingdruk 10% of meer bedraagt. In dit geval hoeft niet herrekend te worden naar Nederlandse maatstaven, maar kan worden volstaan met het berekenen van de belastingdruk zonder dat de fictieve kostenaftrek in aanmerking wordt genomen. Globaal bezien kunnen er dus drie verschillende situaties worden onderscheiden waarin aan de minimaal vereiste onderworpenheid is voldaan. 1. De winstbelasting heeft een regulier tarief van ten minste 10%. Er zijn geen bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen. 2. De winstbelasting heeft een regulier tarief van ten minste 10% en er zijn wel bijzondere grondslagafwijkingen of andere afwijkingen, maar het is aannemelijk dat de effectieve druk ten minste 10% is. 3. De winstbelasting heeft een regulier tarief van minder dan 10%, maar het is aannemelijk dat de effectieve druk ten minste 10% is. Tot slot wordt nog aandacht besteed aan de werking van de onderworpenheidstoets in een drietal grensoverschrijdende situaties. Het betreft achtereenvolgens de situatie dat de dochtervennootschap een vaste inrichting heeft, de situatie dat de dochtervennootschap bronheffing verrekent ter zake van een inkomende interestbate en de situatie dat met betrekking tot de dochtervennootschap sprake is van een kwalificatieverschil. Voor de mate van onderworpenheid van een lichaam gevestigd in het ene land met een vaste inrichting in een ander land kan een eventueel van toepassing zijnde regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing van invloed zijn. In een dergelijke situatie is de onderworpenheid van het lichaam de optelsom van de mate van onderworpenheid in het vestigingsland en de mate van onderworpenheid in het land van de vaste inrichting. Als door toepassing van een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing een deel van de winst niet of laag wordt belast, kan op dit punt sprake zijn van een stelselafwijking die leidt tot onvoldoende onderworpenheid. Een voorbeeld hiervan is de fictieve winsttoerekening op grond van het belastingverdragverdrag tussen Luxemburg en Zwitserland tussen een in Luxemburg gevestigd hoofdhuis en een Zwitserse vaste inrichting die zich met financieringsactiviteiten bezig houdt. Een regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing kan ook van invloed zijn als een dochtervennootschap interest uit het buitenland ontvangt. In sommige gevallen zal het desbetreffende buitenland een bronheffing inhouden. Deze bronheffing zal veelal kunnen worden verrekend met de door de dochtervennootschap verschuldigde winstbelasting. Hoewel de bronheffing de uiteindelijk betaalde winstbelasting vermindert, leidt deze verrekening niet tot onvoldoende onderworpenheid als de winstbelasting voor verrekening ten minste 10% bedraagt. De totale belastingdruk wordt immers niet verlaagd. Dit is anders als sprake is van een zogenoemde 'tax sparing credit'. In dat geval wordt er namelijk een bronheffing verrekend die niet feitelijk is geheven of wordt er een hogere bronheffing verrekend dan feitelijk is geheven. In een dergelijk geval is sprake van een afwijking van het Nederlandse stelsel als Nederland in een dergelijke situatie geen of een lagere tax sparing credit zou hebben verleend. Hetzelfde geldt voor bronheffingen op dividenden en royalty's. Er is sprake van een kwalificatieverschil als er vanuit Nederland bezien sprake is van een dochtervennootschap van een Nederlandse belastingplichtige, terwijl het land waarin die dochter is gevestigd niet het lichaam zelf, maar de achterliggende belanghebbende belast (in dit geval de Nederlandse belastingplichtige). In een dergelijke situatie is het lichaam voldoende onderworpen als de achterliggende belanghebbenden voldoende zijn onderworpen aan de winstbelasting van het land waarin het desbetreffende lichaam is gevestigd. Dit past bij de gedachte achter de onderworpenheidstoets dat de winst van de dochtervennootschap op adequate wijze in een winstbelasting wordt betrokken. Een kwalificatieverschil kan zich ook in de spiegelbeeldsituatie voordoen; namelijk als de buitenlandse dochter door Nederland als een transparant lichaam wordt gezien en door het andere land als een zelfstandig belastingplichtig lichaam. Dit kan gevolgen hebben voor de beoordeling van de onderworpenheid van een buitenlandse beleggingsdochter indien deze beleggingsdochter door een Nederlandse moeder wordt gehouden via een vanuit Nederlandse optiek fiscaal transparant lichaam dat door het andere land als zelfstandig belastingplichtig wordt gezien (een zogeheten hybride lichaam). Het kwalificatieverschil kan in combinatie met een fiscale consolidatie in het andere land tussen het buitenlandse hybride lichaam en de beleggingsdochter leiden tot onvoldoende onderworpenheid. Voorbeeld Een Nederlandse moeder houdt een buitenlandse beleggingsdochter via een vanuit Nederlandse optiek fiscaal transparant lichaam. Er is geen sprake van een vaste inrichting in het andere land. Het andere land behandelt dat lichaam als zelfstandig belastingplichtig (niet transparant). Het

hybride lichaam maakt gebruik van een stelselafwijking. Te denken valt aan een fictieve kostenaftrek of aan het in aanmerking nemen van een rentelast terwijl de daaraan ten grondslag liggende schuld vanuit Nederlandse optiek fiscaal niet bestaat. Als een verlies van dit hybride lichaam dat wordt veroorzaakt door de stelselafwijking, via een fiscaal consolidatieregime wordt afgezet tegen winsten van de beleggingsdochter, leidt dit tot onvoldoende onderworpenheid, ook als de beleggingsdochter zonder toepassing van het consolidatieregime wel voldoende onderworpen zou zijn geweest.' Kamerstukken II 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 61–65 (MvT).

Bijlage Parlementaire behandeling. IB 2001 '98.

Forfaitair voordeel uit buitenlandse beleggingslichamen Artikel 4.5.1.1 (Bew.: thans art. 4.13), onder c (Bew.: later vernummerd tot onderdeel a), Wet IB'01 wijst als regulier voordeel ook aan: een forfaitair voordeel uit aandelen in — winstbewijzen van — of schuldvorderingen op buitenlandse beleggingslichamen. Zo er al reden is de buitenlandse beleggingslichamen in de aanmerkelijk belangheffing te betrekken — de Raad ziet deze niet zoals hiervoor is toegelicht — vergt het overnemen van artikel 29a Wet IB'64 een kritische blik. De Raad wijst erop dat de zeer complexe regeling van het fictief rendement voor buitenlandse beleggingsmaatschappijen reeds bij de parlementaire behandeling meermalen de toezegging voor de toepassing van de hardheidsclausule heeft uitgelokt. Deze toezeggingen dienen bij de continuering van de regeling in artikel 4.5.2.1 (Bew.: thans art. 4.14) Wet IB'01 te worden gecodificeerd. De inmiddels opgedane ervaring kan daarbij worden betrokken. Een belangrijke toezegging tijdens de parlementaire behandeling voor de toepassing van de hardheidsclausule is geweest dat voor de gevallen dat de buitenlandse vennootschap een met de Nederlandse vennootschapsbelasting feitelijk overeenkomende belastingdruk kent het fictief rendement niet zal gelden (kamerstukken II 1979/80, 15 516, nr. 11, p. 27 en 35–36). Deze toezegging tezamen met hetgeen in artikel 29a, eerste , tweede en vierde lid, Wet IB'64 is opgenomen leidt tot de conclusie, dat het fictief rendement niet geldt: — voor alle vennootschappen, die gevestigd zijn in een staat die over — ook — de als beleggingsopbrengsten gekwalificeerde baten een normaal te achten vennootschapsbelastingtarief heft; — voor de uitbreiding tot binnenlandse vennootschappen, indien de vaste inrichting of vertegenwoordiger gevestigd is in een staat, die over — ook — de beleggingsopbrengsten een normaal te achten vennootschapsbelastingtarief heft; — voor buitenlandse vennootschappen waarvan de feitelijke werkzaamheden aanmerkelijk verschillen van beleggen of daarmee overeenkomende werkzaamheden; — voor buitenlandse vennootschappen, waarvan de bezittingen voor minder dan 50% bestaan uit beleggingen. Voor de onderwerping aan het fictief rendement blijven aldus alleen over: a. beleggingsmaatschappijen, waaronder begrepen houdstermaatschappijen die geen wezenlijke functie ten opzichte van de werkmaatschappijen vervullen, waar ook in het buitenland gevestigd, die in de vestigingsstaat onder een bijzonder regime vallen; b. vennootschappen in belastingoasen, die aldaar niet of nauwelijks activiteiten ontplooien en waarvan de bezittingen voor meer dan 50% uit beleggingen bestaan. De Raad adviseert de omschrijving van de lichamen die onder het forfaitair voordeel vallen te preciseren. Tevens dient ten aanzien van deze bepaling te worden toegelicht om welke reden bij de tussengeschoven binnenlandse vennootschappen niet is gekozen voor de van overeenkomstige toepassing verklaring van de regeling van het forfaitair voordeel in deelnemingsverhoudingen. Het forfaitair voordeel wordt dan in de vennootschapsbelastingheffing betrokken, waartegenover de boekwaarde van de participatie in die buitenlandse beleggingsmaatschappij met eenzelfde bedrag wordt verhoogd. Op deze wijze komt de fiscus ook aan zijn trekken. De Raad adviseert de keuze van de heffingstechniek te motiveren.' 'De Raad wijst op de complexiteit van de regeling voor fictieve inkomsten uit buitenlandse beleggingslichamen en meent dat de bij eerdere parlementaire behandelingen gedane toezeggingen voor de toepassing van de hardheidsclausule zouden moeten worden gecodificeerd. In de eerste plaats kan worden opgemerkt dat de reikwijdte van de regeling van het fictieve rendement ter zake van buitenlandse beleggingslichamen sterk is beperkt, doordat zij nog slechts geldt voor aanmerkelijkbelanghouders. Daarom is ook gekozen de bestaande opzet van artikel 29a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoveel mogelijk te volgen en niet een geheel nieuwe regeling op te zetten. Waar vereenvoudigingen mogelijk waren, zijn deze aangebracht. In de tweede plaats is daarbij van belang dat nagenoeg alle toezeggingen betrekking hebben op mogelijke dubbele heffing ter zake van voordelen uit dergelijke buitenlandse beleggingslichamen, namelijk enerzijds het fictieve rendement en anderzijds belastingheffing over de daadwerkelijk uitgekeerde voordelen dan wel behaalde vermogenswinsten. Dergelijke dubbele heffing is — als gevolg van de ophoging van de verkrijgingsprijs met het in aanmerking genomen fictieve rendement — binnen het aanmerkelijkbelangregime niet meer denkbaar. Wat overblijft is de door de Raad aangehaalde toezegging om de bepaling van het fictief rendement achterwege te laten ingeval de buitenlandse vennootschap een met de Nederlandse vennootschapsbelasting feitelijk overeenkomende belastingdruk kent. Hoewel sinds de invoering van artikel 29a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 slechts sporadisch op dit punt een beroep is gedaan op de hardheidsclausule, hebben wij het advies van de Raad overgenomen. In artikel 4.5.2.1 (Bew. : thans art. 4.14) is daartoe in het achtste lid een bepaling opgenomen die gedeeltelijk is ontleend aan artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De aldaar gegeven invulling van het begrip 'naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing' geldt evenzeer voor artikel 4.5.2.1 (Bew.: thans art. 4.14). Vanwege het alsnog

opnemen van een met artikel 24, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vergelijkbare bepaling voor schuldvorderingen (artikel 4.5.1.1 (Bew.: thans art. 4.13), eerste lid, onderdeel e) kan de toepassing van het forfaitaire rendement op schuldvorderingen achterwege blijven. Voorts zijn alsnog enkele onjuiste verwijzingen in artikel 4.5.2.1 (Bew.: thans art. 4.14) gecorrigeerd. De suggestie van de Raad om het fictieve rendement in de sfeer van de vennootschapsbelasting toe te passen in deelnemingsverhoudingen is niet overgenomen. De oorspronkelijke doelstelling van de regeling voor het fictieve rendement lag in het creëren van een evenwicht ten opzichte van de behandeling van fiscale beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Naderhand heeft de regeling echter veeleer een antimisbruikkarakter gekregen. Bezien vanuit de latere ontwikkelingen, ook wat betreft de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op deelnemingen in beleggingsmaatschappijen, lijkt het niet passend om in de sfeer van de vennootschapsbelasting een maatregel te treffen die ook gevolgen heeft voor andere dan binnenlandse particuliere aanmerkelijkbelanghouders.' Advies Raad van State en Nader rapport, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. A, p. 76–77. 'Artikel 4.5.2.1 (Bew.: thans art. 4.14) is ontleend aan artikel 29a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Een inhoudelijke wijziging is, althans op hoofdlijnen, niet beoogd. Het artikel dient ertoe het fictieve rendement vast te stellen dat bij houders van een aanmerkelijk belang in een buitenlandse beleggingsvennootschap in aanmerking dient te worden genomen. Ten opzichte van het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 is de regeling sterk vereenvoudigd. Er geldt thans slechts één percentage (4) dat van toepassing is op de vermogensbestanddelen die tot een aanmerkelijk belang behoren. Belangrijke vereenvoudiging is voorts dat de tegenbewijsregeling niet is overgenomen. Voor het niet overnemen van deze gecompliceerde en lastig uitvoerbare regeling is om twee redenen gekozen. In de eerste plaats staan de bezwaren die aan deze regeling kleven in geen verhouding tot het effect van het fictieve rendement. Doordat de verkrijgingsprijs van de aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen waarop het fictieve rendement is toegepast, wordt verhoogd met het in aanmerking genomen fictieve rendement, is over de gehele bezitsperiode gerekend immers slechts sprake een verschuiving in de tijd. Daarnaast wordt door de toepassing van het fictieve rendement tot op zekere hoogte een evenwicht bereikt ten opzichte van de behandeling van de belegger die geen aanmerkelijk belang heeft in de buitenlandse beleggingsvennootschap. Voor deze belegger bestaat evenmin de mogelijkheid een vorm van tegenbewijs te leveren.' MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 205–207. 'Op de vraag van de CDA-fractie of de leden 4, 5 en 8 van artikel 4.5.2.1 (Bew.: thans art. 4.14) Wet IB'01 niet beter thuishoren in het voorafgaande artikel, kan worden opgemerkt dat daar wetssystematisch zeker wat voor valt te zeggen, maar dat het opnemen van deze bepalingen in artikel 4.5.2.1 (Bew.: thans art. 4.14) Wet IB'01 de overzichtelijkheid ten goede komt. Op deze wijze staan alle bepalingen die betrekking hebben op het forfaitaire voordeel uit buitenlandse beleggingsmaatschappijen bijeen.' NV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 515. Parlementaire behandeling. IB 1964 'Vervolgens merk ik op dat het door velen gemaakte onderscheid in de grondslagen van de regeling, het bewerkstelligen van een gelijke behandeling van beleggers in binnen- en buitenlandse beleggingsmaatschappijen en het bestrijden van belastingvlucht via in het buitenland gevestigde vennootschappen waarin de beleggingsopbrengsten worden opgepot, minder wezenlijk is dan wordt verondersteld. Zowel een kleinaandeelhouder in een grote buitenlandse beleggingsmaatschappij (een groeifonds) als een grootaandeelhouder in een door hem opgerichte vennootschap, gevestigd in een land met een relatief lage winstbelasting voor dit soort lichamen, spelen, bewust of onbewust — zij het in het algemeen op een andere schaal —, in op het verschil in het belastingregime in Nederland en het land van vestiging van de buitenlandse vennootschap. Het daarbij door aandeelhouders in die maatschappijen behaalde voordeel is in wezen gelijk. Het voorgestelde artikel 29a beoogt dan ook het objectief te bepalen voordeel in geval van oppotting door buitenlandse vennootschappen van beleggingsopbrengsten te treffen.' NEV, Kamerstukken II 1979/80, 15 516, nr. 11, p. 17. 'De leden van de fracties van het CDA en de SGP brengen naar voren dat de regeling van art. 29a reeds geldt voor de houder van een enkel aandeel in een buitenlandse beleggingsmaatschappij, hetgeen — zo merken de leden van de CDA-fractie met K.H. van der Linden (Bew.: WFR 1979/5420, p. 981 e.v.) op — terecht is uit een oogpunt van gelijke behandeling van een aandeelhouder in een binnenlandse en een aandeelhouder in een buitenlandse beleggingsmaatschappij. Genoemde schrijver is — zo stellen laatstgenoemde leden verder — van mening dat, indien de regeling van art. 29a uitsluitend ten doel heeft constructies te bestrijden, de werking van dat artikel beperkt zou moeten blijven tot gevallen waarin de 'constructeurs' een beslissende invloed op de uitdelingspolitiek van de buitenlandse beleggingsmaatschappij hebben. Deze leden vragen mijn oordeel hierover. Uit de thans bestaande — sinds 1970 geldende — tekst van art. 29a, alsmede uit de tekst van het in behandeling zijnde wetsontwerp en de daarop betrekking hebbende memories valt duidelijk af te leiden dat art. 29a is bedoeld voor iedere belastingplichtige die een aandeel in een onder de werking van dit artikel vallende maatschappij heeft, ongeacht of hij al dan niet beslissende stem heeft of kan hebben in de uitdelingspolitiek van die maatschappij. Reeds hiervoren — in het onderdeel 'Algemeen' van deze nota — heb ik erop gewezen dat er geen wezenlijk onderscheid is tussen het voordeel dat wordt behaald door een kleinaandeelhouder in een grote buitenlandse beleggingsmaatschappij (een groeifonds) en het voordeel dat wordt behaald door een grootaandeelhouder in een door hem opgerichte vennootschap in een land met een relatief lage winstbelasting voor dit soort lichamen. Het maakt immers niet uit of het voordeel wordt behaald door oppotting van de beleggingsopbrengsten in een 'eigen' beleggingsmaatschappij, dan wel door participatie in een beleggingsmaatschappij waarvan de gebruikelijke en bekende gedragslijn is, dat zij haar

beleggingsopbrengsten oppot. Zonder dat er sprake is van een wezenlijke invloed op de uitdelingspolitiek kan een kleinaandeelhouder er zeker van zijn dat het lichaam een uitdelingspolitiek volgt die overeenkomt met zijn voorkeur voor oppotting van de beleggingsopbrengsten. Ik zie dan ook geen reden om in afwijking van het bestaande art. 29a een beperking van de werking van het voorgestelde art. 29a aan te brengen welke inhoudt dat alleen aandeelhouders die een wezenlijke invloed hebben op de uitdelingspolitiek van het lichaam daaronder komen te vallen.' NEV, Kamerstukken II 1979/80, 15 516, nr. 11, p. 22.

Scriptie

Het forfaitair rendement in Europees perspectief Auteur: M.M.A. Harmsen Studentnummer: 5776945 Telefoonnummer: 06 58887548 Inleverdatum: 25 juli 2010 Opleiding: Fiscale Economie Faculteit: FEB Universiteit: UVA Eerste beoordelaar: Prof. dr. D.M. Weber Tweede beoordelaar: n.n.b. 1 Inhoudsopgave

Voorwoord 3
1. Inleiding .....4 2. Forfaitair rendement Wet IB `01 .....6 2.1 Inhoud van artikel 4.13 Wet IB'01 .....6 2.1.1 Vereisten.....6 2.2 Inhoud van artikel 4.14 Wet IB'01 .....7 2.2.1 Lid 1 .....7 2.2.2 Leden 2 t/m 10 .....8 2.3 Voorheffing .....9 2.4 Doel en strekking .....10 2.4.1 Uitdelingsprikkel .....10 2.4.2 Fiscale neutraliteit .....11 2.4.3 Bescherming van de fiscale beleggingsinstelling .....11 3. Fictief rendement Wet IB `64 .....12 3.1 Inhoud van het artikel .....12 3.1.1 Vereisten.....12 3.2 Overige gelijkenissen en verschillen .....13 3.3 Doel en strekking .....14 3.3.1 Fiscale neutraliteit .....14 3.3.2 Uitdelingsprikkel .....14 4. Vergelijking tussen oud en nieuw.....15 5. Europese toetsing .....16 5.1 Werking van Europees recht .....16 5.2 Verdragsvrijheden.....16 5.2.1 Vrij verkeer van goederen .....17 5.2.2 Vrij verkeer van personen .....17 5.2.3 Vrij verkeer van diensten .....18 5.2.4 Vrij kapitaal- en betalingsverkeer .....18 5.3 Toetsing .....18 5.4 Tussenconclusie .....24 2 6. Rangorde .....25 6.1 Meerdere verdragsvrijheden .....25 6.2 Bosal .....26 6.3 Cadbury Schweppes .....26 6.4 Tussenconclusie .....27 7. Derde landen .....28 7.1 Standstill bepaling .....28 7.2 Artikel 4.14 Wet IB'01 en de standstill bepaling .....29 7.3 Tussenconclusie .....32 8. Conclusie .....33 Literatuurlijst .....36 3 Voorwoord

Deze scriptie is geschreven ter afsluiting van de studie Fiscale Economie aan de Universiteit van Amsterdam. Door de veelzijdigheid van deze studie (vennootschapsbelasting, inkomstenbelasting, loonbelasting, nationaal, europees, internationaal, enzovoort) had ik een breed zoekgebied waaruit ik een onderwerp voor mijn scriptie kon halen. Dit klinkt positief, maar heeft helaas meerder keren in mijn nadeel gewerkt. Het ene onderwerp was te breed, over het andere was al teveel geschreven. Het vinden van een geschikt onderwerp bleek moeilijker dan gedacht. Totdat mijn collega Marc Steinbusch mij wees op het forfaitaire rendement uit de inkomstenbelasting. Dit artikel uit de inkomstenbelasting bleek meerdere discussiepunten te bevatten. Toen Rechtbank Den Haag in dezelfde periode tevens een uitspraak deed inzake de Europeesrechtelijke houdbaarheid van het forfaitaire rendement, was mijn interesse gewekt en een interessante vraagstelling al snel bedacht. Een voorwoord wordt vaak gebruikt om mensen persoonlijk te bedanken. Om te voorkomen dat ik iemand vergeet, wil ik hierbij iedereen bedanken die in welke mate dan ook heeft bijgedragen aan het tot stand komen van deze scriptie.

Echter gaat er bij wijze van uitzondering een bijzonder woord van dank uit naar Wolfram Uitterlinden (mijn vriend tijdens mijn studie en inmiddels echtgenoot). Hij heeft mij gesteund en de vrijheid gegeven voldoende tijd te kunnen steken in de gehele studie. Tijdens het schrijven van de scriptie werd ik steeds enthousiaster en wilde ik steeds meer weten over het forfaitaire rendement. Ik hoop dat een ieder die deze scriptie leest net zoveel plezier en leermomenten ervaart als dat ik heb gekend tijdens de voorbereidingen, het onderzoek en het samenstellen van deze scriptie. 4 1. Inleiding 'Het forfaitair rendement uit aanmerkelijk belang in een niet in Nederland gevestigde beleggingsvennootschap.' Deze zinsnede kwam ik onlangs tegen in een uitspraak van Rechtbank Den Haag. Deze procedure ziet op de regeling van het forfaitaire rendement uitgewerkt in de artikelen 4.13 lid 1, onderdeel a en 4.14 Wet inkomstenbelasting 2001 (verder Wet IB'01) en vindt haar oorsprong in artikel 29a Wet inkomstenbelasting 1964 (verder Wet IB'64). Rechtbank Den Haag beslist in deze procedure dat het forfaitaire rendement niet in strijd is met het Europese Recht. Procedures met betrekking tot het forfaitaire rendement lijken betrekkelijk zeldzaam te zijn. Vandaar dat deze klaarblijkelijk zo in het oog springt. Dit is echter wat mij betreft niet het enige opvallende aan deze uitspraak. Een Europeesrechtelijke toets is vaak geen eenvoudig proces, echter in deze uitspraak lijkt dit zo klaar als een klontje. Omdat ik betwijfel of het Europese Hof van Justitie dezelfde mening is toegedaan als Rechtbank Den Haag, wordt de vraag of het forfaitaire rendement uit artikel 4.13 lid 1, onderdeel a Wet IB'01 in strijd is met het EG-recht in dit onderzoek nogmaals behandeld. Mijn uitgangspunt is de situatie zoals in genoemde uitspraak van Rechtbank Den Haag. Deze casus en een bijna vergelijkbare situatie zal ik toetsen aan het Europese recht. De volgende twee situaties zullen in dit onderzoek getoetst worden: Situatie 1: Situatie 2: 100% Aandeelhouder (NL) 100% Aandeelhouder (NL) Forfaitair rendement Forfaitair rendement artikel 4.13, lid 1 ond. a artikel 4.13, lid 1 ond. a 4.14 Wet IB'01 4.14 Wet IB'01 Situatie 1: Dit betreft een Nederlandse aandeelhouder met een 100% belang in een beleggingsvennootschap gevestigd in Cyprus (een laagbelast land). Later zal blijken dat deze situatie getoetst kan worden aan de vrijheid van vestiging. Situatie 2: Dit betreft de situatie zoals in de Rechtbank Den Haag uitspraak. Een Nederlandse aandeelhouder bezit 100% in een beleggingsvennootschap op de Nederlandse Antillen. In zijn aangifte inkomstenbelasting wordt het forfaitaire rendement van artikel 4.13 lid 3, onderdeel a Wet IB'01 toegepast. Zoals later in dit onderzoek wordt onderbouwd, kan deze casus slechts in strijd zijn met het vrije verkeer van kapitaal. Dit gezien het feit dat er sprake is van een land buiten de Europese Unie, namelijk de Nederlandse Antillen. Beleggingsvennootschap in Cyprus Beleggingsvennootschap Nederlandse Antillen 5 Vanwege de complexiteit van de artikelen 4.13 lid 1, onderdeel a en 4.14 Wet IB'01 wordt gestart met een uitleg van het forfaitaire rendement. Om de verdragsvrijheid 'vrijheid van kapitaalverkeer' te kunnen toetsen, is het van belang te bepalen in hoeverre deze regeling al bestond vóór 31 december 1993. Daarom zal tevens het oude artikel 29a Wet IB'64, waaruit het forfaitaire voordel is voortgekomen, worden besproken. Vervolgens zal de Europeesrechtelijke toetsing aan bod komen. Dit betreft doorgaans een uitgebreide toets waarin zaken als verdragstoepassing, verdragsvrijheden en rechtvaardigingsgronden een belangrijke rol spelen. Na deze uitgebreide toetsing is echter de hoofdvraag nog niet volledig beantwoord. Situatie 1 wordt getoetst aan de vrijheid van vestiging. Om situatie 2 te kunnen toetsen aan de vrijheid van kapitaalverkeer, dienen nog twee hobbels te worden genomen, te weten het vraagstuk met betrekking tot een eventuele rangorde van verdragsvrijheden en de standstill bepaling met betrekking tot derde landen. Alvorens tot een conclusie te komen, wordt hier uitgebreid aandacht aan besteed. Uiteindelijk volgt een slotconclusie inzake beide situaties. Uiteraard is de tekst van de wet een belangrijk gegeven in dit onderzoek. Tevens wordt uitgegaan van het commentaar op de wet en zijn passages uit diverse Kamerstukken van belang. Ter onderbouwing zijn diverse arresten geraadpleegd en auteurs die geargumenteerd verschillende stellingen hebben ingenomen. Deze bronnen worden slechts gebruikt ter ondersteuning van de argumenten in dit onderzoek. Gegeven deze argumenten zal uiteindelijk een heldere conclusie ontstaan. 6 2. Forfaitair rendement Wet IB '01 Het aanmerkelijk belang wordt uitgelegd in afdeling 4.4 Wet IB'01. Wanneer een persoon (al dan niet samen met zijn partner) direct of indirect ten minste 5% van het geplaatste aandelenkapitaal in zijn bezit heeft, is sprake van een aanmerkelijk belang volgens artikel 4.6 Wet IB'01.1 In artikel 4.13 Wet IB'01 worden vervolgens reguliere voordelen uit aanmerkelijk belang genoemd welke onderhevig zijn aan een tarief van 25%. Het forfaitaire rendement uit buitenlandse beleggingsvennootschappen is één van deze voordelen.2 2.1 Inhoud van artikel 4.13 Wet IB'01 Het eerste reguliere voordeel, namelijk het forfaitaire rendement wordt in artikel 4.13, lid 1, onderdeel a Wet IB'01 als volgt omschreven: '…een forfaitair voordeel uit aandelen in of winstbewijzen van een lichaam dat ingevolge artikel 6a van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 is vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting alsmede een forfaitair voordeel uit aandelen in of winstbewijzen van een niet in Nederland gevestigde vennootschap waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld en waarvan de bezittingen grotendeels, direct of indirect, bestaan uit beleggingen.'3 2.1.1 Vereisten In bovenstaand citaat uit artikel 4.13, lid 1, onderdeel a Wet IB'01 lees ik drie vereisten. Deze vereisten zullen afzonderlijk worden besproken. 1. Aandelen in of winstbewijzen van een vrijgesteld artikel 6a-beleggingslichaam of een niet in Nederland gevestigde vennootschap.4 Onder de eerste vereiste is het tevens van belang dat deze regeling slechts van toepassing is wanneer het een natuurlijk persoon betreft welke aandelen dan wel winstbewijzen bezit. Het feit dat de aandelen of winstbewijzen een aanmerkelijk belang dienen te vormen is eerder al benadrukt.5 2. Kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld Dit betreft een heldere eis, welke geen nadere toelichting behoeft. 1 Dit betreft een vereenvoudigde weergave, zie

artikel 4.6 Wet IB'01 voor de volledige regeling 2 Tevens telt het forfaitaire rendement voor Nederlandse vennootschappen die op grond van artikel 6a Wet VPB 1969 zijn vrijgesteld voor de vennootschapsbelasting. De vrijgestelde beleggingsinstelling is echter pas geïntroduceerd in de wet per 1 augustus 2007. 3 Wet inkomstenbelasting 2001, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht 4 Gezien de mogelijkheid van diverse vormen, kan beter worden gesproken over 'beleggingslichaam' in plaats van 'vennootschap'. Ik verwijs naar het NDFR commentaar van artikel 4.14 Wet IB'01. 5 Ook gelijkstellingen uit afdeling 4.2 Wet IB'01, te weten genotsrechten en koopopties, zijn onderhevig aan artikel 4.13, lid 1, onderdeel a Wet IB'01 7 3. Bezittingen grotendeels direct of indirect bestaan uit beleggingen6 Grotendeels betekent voor meer dan 50%. Door tevens de indirecte bezittingen van toepassing te verklaren wordt voorkomen dat een vennootschap haar beleggingen onderbrengt in een dochtervennootschap. Tot slot dient te worden bepaald wat wordt verstaan onder 'beleggingen'. Dit kan worden bepaald naar aanleiding van de vermogensetikettering uit de inkomstenbelasting.7 Bij de Parlementaire behandeling inzake de wijziging van het forfaitaire rendement wordt een duidelijke scheiding gemaakt. Vermogensbestanddelen die rechtstreeks verband houden met de uitoefening van de onderneming zijn niet aan te merken als belegging. Vermogensbestanddelen die geen verband houden met de uitoefening van de onderneming zijn wel als belegging aan te merken. Slechts de bestanddelen die zich hier tussenin bevinden, zijn moeilijk te beoordelen. Indien een belegging tevens voor bedrijfsmatige doeleinden kan worden aangewend, zal een beoordeling binnen de grenzen van redelijkheid naar doel, strekking en bestemming moeten plaatsvinden. Dit is een vergelijkbare toets zoals we die kennen bij het 'keuzevermogen' in de inkomstenbelasting.8 2.2 Inhoud van artikel 4.14 Wet IB'01 In artikel 4.14 Wet IB'01 wordt het forfaitaire rendement zoals omschreven in artikel 4.13 lid 1 onderdeel a Wet IB'01 verder uitgewerkt. In deze paragraaf zullen alle aspecten van artikel 4.14 Wet IB'01 afzonderlijk worden behandeld. De begrippen forfaitair rendement en forfaitair voordeel worden in de Wet IB'01 door elkaar gebruikt terwijl steeds hetzelfde wordt bedoeld, namelijk het reguliere voordeel zoals omschreven in artikel 4.14 Wet IB'01. In dit onderzoek zal slechts de term forfaitair rendement worden gebruikt. 2.2.1 Lid 1 In het eerste lid wordt bepaald dat het forfaitaire rendement een hoogte heeft van 4%9 per jaar van de waarde in het economisch verkeer van de aandelen of winstbewijzen. Volgens het huidige regime wordt deze 4% van de waarde in het economisch verkeer vervolgens belast tegen 25% in 'box 2'. Indien dividend (of een ander regulier voordeel10) wordt uitgekeerd, zal dit in mindering worden gebracht op het forfaitaire rendement. Dit betekent dat er geen forfaitair rendement in aanmerking wordt genomen wanneer bij de aandeelhouder 'voldoende' reguliere voordelen daadwerkelijk worden genoten. Het forfaitaire rendement kan echter volgens de slotzin van artikel 4.14 lid 1 Wet IB 2001 niet negatief worden. 6 De beleggingentoets geldt niet voor de vrijgestelde artikel 6a-beleggingslichamen gezien het feit dat deze lichamen al een beleggingstoets dienen te ondergaan alvorens de status van een VBI te verkrijgen. 7 Zie artikel 3.8 Wet IB'01 voor de 'vermogensetikettering' in het winstbegrip 8 Zie Kamerstukken, 1979-1980, 15 516, nr. 42e, pagina 4 9 Zie Tweede Kamer, vergaderjaar 1998-1999, nr. 26 727, nr. 3, p.38 voor een toelichting van het percentage. 10 Verwezen wordt naar de reguliere voordelen op grond van artikel 4.12 onderdeel a Wet IB'01 8 2.2.2 Leden 2 t/m 10 In het kader van de vraagstelling zijn de volgende leden van artikel 4.14 Wet IB'01 niet van dermate groot belang dat deze uitgebreid moeten worden behandeld. Om toch een vergelijking te kunnen maken met het voorgaande artikel uit de oude wet, wordt volstaan met een korte toelichting van deze leden. In lid 2 en 3 wordt behandeld hoe moet worden omgegaan met aandelen welke niet het gehele kalenderjaar tot het aanmerkelijk belang behoren. Lid 4 bepaalt dat wanneer de feitelijke werkzaamheden van het belang aanmerkelijk verschillen van beleggen, de bezittingen van de dochtermaatschappij niet meer van belang zijn. In dit geval wordt er geen transparantie toegepast met betrekking tot het indirecte bezit. Lid 5 betreft een verbreding van het begrip 'niet in Nederland gevestigde vennootschap'. Een in Nederland gevestigde vennootschap met een buitenlandse vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging wordt hieraan gelijkgesteld. Om een ontwijkende structuur te voorkomen is lid 6 toegevoegd. Indien voordelen uit een belegging worden verkregen, maar deze aandelen zijn juridisch gezien niet in eigendom, valt dit volgens lid 6 onderdeel a ook onder het begrip bezittingen. Een juiste uitleg van het begrip bezitting is van belang aangezien volgens artikel 13, lid 1, onderdeel a Wet IB'01 moet worden getoetst of de 'bezittingen grotendeels bestaan uit beleggingen'. In onderdeel b wordt het tweede gedeelte van deze toets nader omschreven. Dit onderdeel betreft namelijk een omschrijving van het begrip beleggingen. Ook banktegoeden en andere schuldvorderingen moeten worden gerekend tot de beleggingen. Lid 7 verwijst naar het artikel waarin wordt bepaald hoe genotsrechten dienen te worden gewaardeerd. Het forfaitaire rendement is niet van toepassing in een aantal uitzonderingssituaties. De belangrijkste betreft lid 8, onderdeel c waarin vennootschappen die zijn onderworpen aan een belasting naar de winst of het inkomen welke naar Nederlandse maatstaven redelijk is, worden uitgesloten voor het forfaitaire rendement. Onder het huidige regime kan het tussenschuiven van vennootschappen de belastingheffing onder het forfaitaire rendement niet voorkomen. Lid 9 van artikel 4.14 Wet IB 2001 is een uitbreiding om deze ontduiking tegen te gaan. Deze regeling wordt ook wel de 'doorkijkregeling' genoemd. Hetzelfde lid kent vervolgens ook een 'reductieregeling'. Bij een tussen geschoven vennootschap waarbij de doorkijkregeling van toepassing is, wordt het forfaitaire rendement verminderd met de voordelen uit het buitenlandse beleggingslichaam welke reeds belast zijn met vennootschapsbelasting bij de binnenlandse vennootschap. Hierdoor wordt een dubbele heffing in Nederland over hetzelfde component voorkomen. 9 In lid 10 worden tot slot een aantal leden uit het artikel niet van toepassing verklaard voor de vrijgestelde beleggingsinstelling. Het besluit dat een vrijgestelde beleggingsinstelling tevens onder het

forfaitaire rendement valt is als volgt tot stand gekomen. Een vrijgestelde beleggingsinstelling als omschreven in artikel 6a Wet vennootschapsbelasting 1969 is niet verplicht jaarlijks winst uit te keren aan haar aandeelhouders. Oppotting tot het moment van vervreemding is daarom dus een mogelijkheid voor de vrijgestelde beleggingsinstelling. In de memorie van toelichting wordt de stelling ingenomen dat dit een ongewenste situatie is. Dit is opgelost door de vrijgestelde beleggingsinstelling tevens onder het regime van artikel 4.14 Wet IB 2001 te laten vallen.11 Zowel situatie 1 als 2 voldoen aan alle eisen van de artikelen 4.13, lid 1, onderdeel a en 4.14 Wet IB'01, waardoor ik concludeer dat beide situaties aan de forfaitaire rendementsheffing onderhevig zijn. 2.3 Voorheffing Het forfaitair rendement dat volgens artikel 4.14 Wet IB 2001 in aanmerking dient te worden genomen is overigens slechts een voorheffing. De verkrijgingsprijs dient volgens artikel 4.27 Wet IB'01 te worden verhoogd met het bedrag ter hoogte van het forfaitaire rendement. Dit heeft tot gevolg dat rekening wordt gehouden met het al eerder in aanmerking genomen forfaitaire rendement, waardoor een dubbele heffing wordt voorkomen. Zie het volgende voorbeeld waarin duidelijk wordt dat slechts het heffingsmoment verschillend is, maar dat aan het eind van rit over hetzelfde bedrag wordt geheven. Voorbeeld - A koopt op 31 december 2007 aandelen (>5% dus een aanmerkelijk belang) voor de waarde in het economisch verkeer, te weten 200 euro in een Nederlandse vennootschap. >> Het forfaitaire rendement is dus niet van toepassing. - B koopt op 31 december 2007 aandelen (>5% dus een aanmerkelijk belang) voor de waarde in het economisch verkeer, te weten 200 euro in een buitenlands beleggingslichaam. >> Het forfaitaire rendement is wel van toepassing. Beide maken zowel in 2008 als in 2009, 150 euro winst. De aandelen worden 31 december 2009 verkocht. 11 Kamerstukken vergaderjaar 2005-2006, 30 553, nr. 3, p. 13 10 Uitwerking A Regulier voordeel uit aanmerkelijk belang 2008: EUR 0 Regulier voordeel uit aanmerkelijk belang 2009: EUR 0 Verkrijgingsprijs EUR 200 Winst 2008 EUR 150 + Winst 2009 EUR 150 + Minus: Verkrijgingsprijs EUR 200 - Totaal: EUR 300 Bij verkoop van de aandelen op 31 december 2009 wordt dus geheven over 300 euro. B Regulier voordeel uit aanmerkelijk belang 2008: EUR 8* Regulier voordeel uit aanmerkelijk belang 2009: EUR 12,8** * Forfaitair rendement 4% x 200 = 8 ** Forfaitair rendement 4% x (200+150) x 11/12 = 12,8 Verkrijgingsprijs EUR 200 Winst 2008 EUR 150 Winst 2009 EUR 150 Minus: Verkrijgingsprijs (200 + 8 + 12,8) EUR 220,8 Totaal: EUR 279,2 Er wordt dus geheven over 279,2 euro. Er is al eerder geheven over 20,8 euro. In totaal vindt er een heffing plaats over 300 euro. Bovenstaand voorbeeld toont aan dat artikel 4.14 Wet IB'01 slechts een verschuiving in de tijd van de heffing bewerkstelligd. Uiteindelijk wordt namelijk over hetzelfde bedrag geheven. 2.4 Doel en strekking 2.4.1 Uitdelingsprikkel Artikel 4.14 Wet IB 2001 bevat volgens de Kamerstukken (1998-1999) '…een uitdelingsprikkel ter bestrijding van onwenselijk "oppotten" van resultaten in het buitenland gevestigde doorgaans laagbelaste beleggingslichamen.'12 Dit betreft dus een belangrijk motief om het forfaitaire rendement in de wet op te nemen na wijziging van het IB-regime voor inkomen uit aanmerkelijk belang. 12 Kamerstukken, 1998-1999 26 727, nr. 3, p. 204 11 2.4.2 Fiscale neutraliteit In het NDFR commentaar op artikel 4.13 wordt vermeld dat fiscale neutraliteit dient te heersen tussen de kleinere belangen die in box 3 worden belast en de heffing van het aanmerkelijk belang in box 2. Door middel van het forfaitaire rendement, wordt aangesloten bij de rendementsheffing ter hoogte van 4% welke bestaat in box 3.13 Tevens dienen Nederlandse aandeelhouders gelijk te worden behandeld. Of men investeert in een Nederlandse beleggingsmaatschappij dan wel in een beleggingsmaatschappij in een laagbelast land zou niet uit mogen maken wat betreft de Nederlandse heffing.14 2.4.3 Bescherming van de fiscale beleggingsinstelling Heithuis (2002) heeft nog een ander motief voor ogen. Zijn redenering luidt als volgt. Een Nederlandse fiscale beleggingsinstelling heeft een uitdelingsverplichting.15 Het ontwijken van deze uitdelingsverplichting kan worden bewerkstelligd door gebruik te maken van een buitenlandse beleggingsmaatschappij. De Nederlandse wetgever kan het buitenland immers niet dwingen zich aan de uitdelingsverplichting te houden. Door deze constructie zou de fiscale beleggingsinstelling zeer onaantrekkelijk worden en vele beleggingsactiviteiten naar het buitenland verhuizen. Door invoering van het forfaitaire rendement wordt de jaarlijkse heffing van een aanmerkelijk belang in een buitenlandse beleggingsmaatschappij toch gelijk gesteld met die van de fiscale beleggingsinstelling. 13 Zie Commentaar op artikel 4.13 Wet IB'01, artikel 2.1 Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht 14 Kamerstukken vergaderjaar 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 204 15 Artikel 28, lid 2, sub b Wet Vennootschapsbelasting 1969 12 3. Fictief rendement Wet IB '64 Er moet een vergelijking plaatsvinden tussen het oude en nieuwe artikel inzake het forfaitaire rendement om te kunnen toetsen of een derde land wel toegang heeft tot het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU). In deze toetsing, welke onderdeel uitmaakt van de vrijheid van kapitaalverkeer, dient te worden beoordeeld of het oude en nieuwe artikel overeenkomstig zijn. Om een juiste vergelijking te kunnen maken, wordt in dit hoofdstuk het oude artikel 29a Wet IB'64 behandeld. Later wordt eerdergenoemde toetsing uitgebreid behandeld. Met ingang van 1 januari 1970 is artikel 29a in de Wet IB'64 verschenen. Dit artikel bepaalde dat onder voorwaarden een fictief rendement in aanmerking moest worden genomen indien men een aandeel in een niet in Nederland gevestigde vennootschap bezat waarvan het kapitaal geheel of ten delen in aandelen is verdeeld. Na de invoering heeft artikel 29a Wet IB'64 een aantal wijzigingen ondergaan. Met ingang van de inkomstenbelasting 2001 is artikel 29a in deze vorm uit de wet verdwenen. De laatste wijziging van artikel 29a onder de oude wet IB is geweest in het jaar 1994. 3.1 Inhoud van het artikel Artikel 29a Wet IB'64 (ingaande in het jaar 1994) luidt als volgt: 'Het voordeel uit aandelen in een niet in Nederland gevestigde vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en waarvan de bezittingen grotendeels, onmiddellijk of middellijk, bestaan uit beleggingen'...16 Dit betreft de regeling van het zogeheten 'fictief rendement'. Hierin wordt bepaald dat

elke aandeelhouder van een buitenlandse vennootschap een fictief rendement in de inkomstenbelasting in aanmerking dient te nemen ter hoogte van ten minste 6% per jaar van de waarde in het economisch verkeer bij het begin van het kalenderjaar. Onder voorwaarden kan dit percentage worden verlaagd dan wel verhoogd.17 3.1.1 Vereisten Alle vereisten uit bovengenoemd citaat zullen worden behandeld. 1. Aandelen in een niet in Nederland gevestigde vennootschap. Er worden geen beperkingen dan wel voorwaarden gesteld aan het soort aandeelhouder. Dit artikel is bedoeld voor ieder bezit in een maatschappij zoals genoemd.18 Zowel een klein aandeelhouder in een buitenlandse beleggingsmaatschappij zonder beslissende stem als een grootaandeelhouder in een buitenlandse beleggingsmaatschappij vallen onder dit artikel. 16 Wet inkomstenbelasting 1964, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht 17 In het kader van de vraagstelling is het niet relevant alle voorwaarden en verschillende percentages te behandelen. 18 De Vakstudie, Artikelsgewijs commentaar artikel 29a Fictief rendement buitenlandse aandelen, 5. Doel en Strekking, Kluwer 13 2. Kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. Dit betreft, net zoals in het huidige artikel een duidelijk vereiste. In het oude artikel wordt gesproken over 'ten dele', terwijl in het huidige artikel 'gedeeltelijk' wordt genoemd. Een inhoudelijk wijziging is echter niet beoogd.19 3. Bezittingen grotendeels, onmiddellijk of middellijk bestaan uit beleggingen. De termen 'middellijk' en 'onmiddellijk' zijn in de huidige regeling omgeruild voor de termen 'direct' en 'indirect'. Ondanks deze terminologiewijziging, is ook hier een inhoudelijke wijziging niet beoogd.20 3.2 Overige gelijkenissen en verschillen In paragraaf 2.2.2 werd het gehele artikel 4.14 Wet IB'01 behandeld. De meeste leden uit dit artikel komen voort uit het oorspronkelijke artikel 29a Wet IB'64. Ondanks een verschillende nummering van de leden, kan na een vergelijking toch worden geconstateerd dat veel leden zonder grote inhoudelijke wijziging zijn blijven bestaan. Zo staat de doorkijkregeling in artikel 29a Wet IB'64 bijvoorbeeld in lid 6 in vergelijking met het huidige lid 9 en worden bezittingen en beleggingen omschreven in lid 3 zoals deze nu in lid 6 staan. Ondanks deze gelijkenissen hebben er toch een aantal wijzigingen voorgedaan. De belangrijkste wijzigingen zullen hieronder worden besproken. Een schematisch overzicht van alle wijzigingen volgt in hoofdstuk 4. Ook artikel 29a Wet IB'64 was slechts een voorheffing. Dit betekent dat bijvoorbeeld het daadwerkelijke dividend in mindering wordt gebracht op het fictieve rendement. Ik verwijs tevens naar het voorbeeld uit paragraaf 2.3 waarin uiteen wordt gezet dat uiteindelijk over hetzelfde bedrag wordt geheven. Wel bestond er in tegenstelling tot de huidige regeling onder artikel 29a Wet IB'64 een 'tegenbewijsregeling'. Volgens lid 5 van artikel 29a Wet IB'64 hoefde het fictief rendement niet in aanmerking te worden genomen wanneer de genoten opbrengsten die ter beschikking hadden kunnen worden gesteld, kleiner zijn dan het fictieve rendement van 6%. In plaats van dit fictieve rendement wordt dan het bedrag dat uit de in het kalenderjaar zelf genoten opbrengst ter beschikking kan worden gesteld in de heffing betrokken. In paragraaf 2.2.2 werd een uitzondering besproken wanneer het forfaitaire rendement niet van toepassing is. Indien vennootschappen zijn onderworpen aan een voor Nederlandse maatstaven redelijke heffing, is er geen forfaitair rendement van toepassing. Deze toevoeging is een groot verschil met het oude artikel 29a. Onder dit artikel was het namelijk niet van belang of en hoeveel er werd geheven in het land van de buitenlandse beleggingsinstelling, het fictieve rendement gold namelijk altijd. 19 Zie ook paragraaf 2.1.1 en Commentaar op artikel 4.14 Wet IB'01, nr. 5.2, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht 20 Commentaar op artikel 4.14 Wet IB'01, nr. 5.2, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht 14 3.3 Doel en strekking 3.3.1 Fiscale neutraliteit Waarom het fictief rendement is ingevoerd, kan worden afgeleid uit de Kamerstukken vergaderjaar 1968-1969. Hierin wordt namelijk het volgende geconcludeerd: '…dat buitenlandse fondsen ten opzichte van Nederlandse sterk worden bevoordeeld, omdat zij niet belastingplichtig zijn in Nederland. Bij een goede opzet bereiken zij zowel I.B.-vrije herbelegging van dividenden als I.B.-vrije koerswinst.'21 Het doel van het fictief rendement is een gelijke heffing te bewerkstelligen met betrekking tot buitenlandse en binnenlandse beleggingsinstellingen. Dit was in de geldende regelgeving namelijk niet het geval. Het volgende voorbeeld, namelijk een citaat uit de Kamerstukken vergaderjaar 1968-1969, geven een duidelijk voorbeeld: 'Belegt men rechtstreeks b.v. in Unilever, dan zijn de koerswinsten vrij van inkomstenbelasting doch is het dividend belast. Belegt men tenslotte middellijk, dus b.v. via een beleggingsfonds in Unilever, dan zijn zowel koerswinsten als dividenden belast. Belegt men daarentegen via een buitenlands fonds (d.w.z. een fonds waarvan de statutaire zetel in het buitenland ligt) in Unilever dan zijn de koerswinsten zowel als dividenden weer vrij.'22 Hieruit blijkt dat sprake is van een ongelijke heffing. Het invoeren van het fictief rendement zou hier een eind aan moeten maken. De fiscale neutraliteit wordt als belangrijkste doel aangemerkt bij de totstandkoming van de oorspronkelijke regeling uit artikel 29aWet IB'64.23 3.3.2 Uitdelingsprikkel Een tweede aanleiding om het fictief rendement in te voeren was het geven van een uitdelingsprikkel. Hierdoor wordt het onbelast oppotten van beleggingsinkomsten aan banden gelegd. Deze uitdelingsprikkel wordt slechts gegeven wanneer de beleggingsinkomsten niet of niet voldoende worden uitgekeerd. De uitdelingsprikkel is slechts relatief. Indien het werkelijk behaalde rendement hoger is dan het fictieve rendement, kan dit meerdere alsnog worden opgepot en wordt belastingheffing uitgesteld tot het tijdstip van vervreemding. In de Kamerstukken wordt overigens in twijfel getrokken of artikel 29a Wet IB'64 als doel het 'bestrijden van constructies' heeft. Aangezien het artikel op alle aandeelhouders van toepassing is, dus ook de aandeelhouders zonder zeggenschap. Deze hebben geen inspraak op de uitdelingspolitiek en worden dus niet als 'constructeurs' aangemerkt. 21 Kamerstukken, Nader voorlopig verslag, vergaderjaar 1968-1969, 6000, nr. 19, p. 18 22 Kamerstukken, Nader voorlopig verslag, vergaderjaar 1968-1969, 6000, nr. 19, p. 18 23 De Vakstudie, Artikelsgewijs commentaar artikel 29a Fictief rendement buitenlandse

aandelen, 5. Doel en strekking, Kluwer 15 4. Vergelijking tussen oud en nieuw Zie onderstaand een schematische weergave van de geconstateerde verschillen uit de vergeleken artikelen 29a Wet IB'64 en 4.14 Wet IB'01. In de laatste kolom wordt de essentie van het verschil kort omschreven. Artikel 29a Wet IB'64 Artikel 4.13/4.14 Wet IB'01 Verschillen Niet in NL gevestigde vennootschap Niet in NL gevestigde vennootschap of een VBI ingevolge art. 6a Wet VPB `69 Regeling uitgebreid door komst van de VBI in de wet Kapitaal geheel of ten dele verdeeld in aandelen Kapitaal geheel of gedeeltelijk verdeeld in aandelen Geen inhoudelijke wijziging Bezittingen grotendeels, onmiddellijk of middellijk, bestaan uit beleggingen Bezittingen grotendeels, direct of indirect, bestaan uit beleggingen Geen inhoudelijke wijziging Heffing in beginsel 6% van waarde economisch verkeer begin van het jaar (verhoging/verlaging onder voorwaarden) Heffing 4% van waarde economisch verkeer begin van het jaar Wijziging percentage & Vereenvoudiging door invoeren van een vast percentage en door afschaffen van uitzonderingen Tegenbewijsregeling (lid 5) n.v.t. Vereenvoudiging Zowel kleinaandeelhouders zonder beslissende stem als grootaandeelhouders Alleen AB houders Beperking van het toepassingsgebied als gevolg van inrichting (boxensysteem) van de inkomstenbelasting n.v.t. Geen forfaitair rendement wanneer de buitenlandse beleggingsvennootschap is onderworpen aan naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing Beperking van het toepassingsgebied 1. Fiscale neutraliteit 2. Voorkomen oppotten in niet in Nederlandse beleggingsvennootschap 1. Voorkomen oppotten in laagbelaste landen 2. Fiscale neutraliteit Wijziging primair doel 16 5. Europese toetsing 5.1 Werking van Europees recht Vóór 1 januari 2010 was het EG-verdrag van toepassing en werd een Europeesrechtelijke toetsing dan ook tegen het licht van dit EG-verdrag gehouden. Met ingang van 1 januari 2010 is het 'Verdrag betreffende de Europese Unie' (VEU) en het 'Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie' (VWEU) voor het EG-verdrag in de plaats gekomen. Bij de Europese toetsing in het kader van dit onderzoek zal er toetsing plaatsvinden aan het nieuwe Europese verdrag (de VEU en VWEU). Tevens zal verwezen worden naar de artikelen uit het oude EG-verdrag. Artikel 3, lid 3 VEU24 (voorheen artikel 2 van het EG-verdrag) geeft een uitgebreide taakomschrijving van het Verdrdag weer. Het inzetten voor een evenwichtige economische groei binnen de gemeenschap is een algehele doelstelling van het Verdrag betreffende de Europese Unie. Een nadere uitwerking van de doelstellingen en de middelen om deze te bereiken worden vervolgens in de artikelen 3 tot en met 6 VWEU nader uitgewerkt (voorheen artikel 3 en 4 EG-verdrag). De invloed van het EG-recht op directe belastingen25 is de afgelopen jaren belangrijker geworden. Nog steeds neemt de invloed van het EG-recht toe. Volgens van Dam, van Eijsden en Kiekebeld (2008) is dit voornamelijk toe te rekenen aan het toenemend aantal arresten bij het Europese Hof van Justitie. Deze heeft namelijk de bevoegdheid nationale fiscale bepalingen te toetsen aan de EG-verdragsvrijheden. Al in de jaren `60 is door het Europese Hof van Justitie26 bepaald dat het EG-verdrag nationaal gezien rechtstreekse werking heeft waardoor nationale rechters zich direct na inwerkingtreding aan het EG-verdrag dienen te houden. Ook het nieuwe EG-recht bezit deze rechtstreekse werking. In het kader van dit onderzoek is de toetsing van artikel 4.14 Wet IB'01 aan het EG-recht onmisbaar om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden. Om te kunnen toetsen of een nationale regel in strijd is met het Europese recht, hanteert het Hof van Justitie een beslisschema. Alvorens dit beslisschema te doorlopen zullen de bestaande EG-verdragsvrijheden worden besproken. 5.2 Verdragsvrijheden Door de bestaande verdragsvrijheden te bespreken, zal worden beoordeeld of deze van toepassing zijn op artikel 4.14 Wet IB'01. De verdragsvrijheden uit het VWEU, genoemd op de volgende pagina, kunnen mogelijk van toepassing zijn27: 24 Zie artikel 3, lid 3 VEU voor de volledige omschrijving 25 Voorbeelden van directe belastingen zijn: inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, loonbelasting, dividendbelasting, etc. 26 Zie het arrest Costa-Enel, HvJ EG 15 juni 1964, zaak c6/64 27 Van Dam, van Eijsden en Kiekebeld (2008) geven een complete opsomming van bepalingen in het EG-verdrag waarop een beroep kan worden gedaan. 17 1. vrij verkeer van goederen, artikel 28 VWEU (voorheen artikel 23 EG-verdrag); 2. vrij verkeer van personen, artikel 45, 49 en 51 VWEU (voorheen artikel 39, 43 en 45 EG-verdrag); 3. vrij verkeer van diensten, artikel 56 VWEU (voorheen artikel 49 EG-verdrag); 4. vrij kapitaal- en betalingsverkeer, artikel 63, 64 en 65 VWEU (voorheen artikel 56, 57 en 58 EG-verdrag). 5.2.1 Vrij verkeer van goederen Het 'vrije verkeer van goederen' kan in het kader van artikel 4.14 Wet IB'01 al snel worden uitgesloten. Er mag volgens dit artikel geen sprake zijn van belemmeringen in grensoverschrijdend goederenverkeer. In artikel 4.14 Wet IB'01 gaat het niet om goederen, maar staan beleggingen centraal. Daarom kan er geen beroep worden gedaan op de verdragsvrijheid uit artikel 28 VWEU. 5.2.2 Vrij verkeer van personen Het vrije verkeer van personen omvat niet slechts het vrije verkeer van werknemers (artikel 45 VWEU), maar tevens is er sprake van vrij verkeer van rechtspersonen, ofwel 'vrijheid van vestiging' (artikel 49 VWEU). Artikel 4.14 Wet IB '01 heeft geen impact op binnenlandse beleggingen, echter wel op beleggingen buiten de grenzen van de lidstaat. Dit betekent dat er door dit artikel wel degelijk een verschil ontstaat door de plaats waar de belegging wordt gehouden. Daarom kan een beroep worden gedaan op de vrijheid van vestiging in het kader van de Europeesrechtelijke toetsing van artikel 4.14 Wet IB '01. Artikel 49 VWEU bevat echter nog een belangrijke beperking. Het beperken van vestiging van ondernemingen (of onderdanen) op het grondgebied van een andere lidstaat is verboden. Wel is vereist dat de onderdaan de mogelijkheid heeft zijn onderneming te verplaatsen naar een andere lidstaat of daar een onderneming te starten. In het arrest Baars (2000) is bepaald dat in een deelnemingssituatie slechts beroep kan worden gedaan op dit artikel indien de onderdaan zeggenschap heeft over de deelneming. Bij een bezit van meer dan 50% kan zeggenschap worden uitgeoefend en pas dan kan een beroep worden gedaan op de vrijheid van vestiging. Voor de Europeesrechtelijke toetsing van artikel 4.14 Wet IB'01 concludeer ik daarom een soort dubbele toetsing. Om toegang te verkrijgen tot artikel

4.14 Wet IB'01 is het bezitten van een aanmerkelijk belang een voorwaarde. Er is sprake van een aanmerkelijk belang indien28: "... de belastingplichtige al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect, voor tenminste 5% van het geplaatste kapitaal aandeelhouder is..."29 28 Dit betreft een vereenvoudigde weergave van het 'aanmerkelijk belang' uit artikel 4.6 Wet IB'01 29 Zie artikel 4.6 Wet IB'01 voor de uitgebreide regeling 18 Dit is echter nog niet genoeg om een beroep te kunnen doen op de vrijheid van vestiging. Er bestaat namelijk de Europeesrechtelijke eis dat slecht een beroep kan worden gedaan op de vrijheid van vestiging bij een belang van meer dan 50%. 5.2.3 Vrij verkeer van diensten Om de dienstensector te kunnen beschermen is de vrijheid voor verkeer van diensten opgenomen. Vergelijkbaar is het vrije verkeer van goederen maar dan van toepassing op diensten. Aangezien in artikel 4.14 Wet IB'01 geen sprake is van een dienst, kan ook op dit artikel geen beroep worden gedaan. 5.2.4 Vrij kapitaal- en betalingsverkeer Volgens het eerste lid van artikel 63 VWEU zijn de volgende beperkingen verboden: "...alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen..." Binnen een gemeenschappelijke markt moet het mogelijk zijn de plaats van een belegging te baseren op economische voorkeur. Fiscale regels mogen hier niet in de weg staan. Gezien de fiscale belemmering van artikel 4.14 Wet IB '01 kan dit artikel getoetst worden aan de vrijheid van kapitaal uit het VWEU. In tegenstelling tot de vrijheid van vestiging heeft het vrije verkeer van kapitaal een aanzienlijk ruimer toepassingsgebied. Door bovenstaand citaat kan geconcludeerd worden dat het geen vereiste is onderdaan van een EU lidstaat te zijn om een beroep te kunnen doen op dit artikel. Tevens derde landen krijgen toeging tot het artikel in dit verdrag. Het tweede verschil betreft het niet noodzakelijk zijn van de eerder geconstateerde meerderheidstoets. Het aandelenbezit is voor het vrije verkeer van kapitaal niet van belang. Indien is voldaan aan het aanmerkelijk belang regime30 staat het beroep op vrijheid van kapitaalverkeer open, onder voorbehoud van later te bespreken beperkingen. Voor een Europeesrechtelijke toetsing van het forfaitaire rendement kan zowel een beroep worden gedaan op de vrijheid van vestiging als het vrije verkeer van kapitaal. Eerstgenoemde heeft echter een aanzienlijk beperktere toegang. 5.3 Toetsing Er zijn al vele arresten bij het Europese Hof van Justitie voorbij gekomen met de vraag of een nationale regeling in strijd is met de fundamentele vrijheden.31 Door de jaren heen heeft het Europese Hof van Justitie in deze arresten een soort beslisschema ontwikkeld om een nationale regeling aan het EG-recht te kunnen toetsen .32 30 Zie artikel 4.6 e.v. Wet IB'01 voor de gehele ab-regeling 31 Bijvoorbeeld Safir HvJ EG 28 april 1998, zaak C-118/96; Eurowings HvJ EG 26 oktober 1999, zaak C-294/97 en De Groot HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00. Dit betreffen slechts enkele en willekeurige voorbeelden. 32 Zie HvJ EG 21 november 2002, zaak C-436/00 voor een behandeling van het ontwikkelde beslisschema 19 Zoals onder andere Kiekebeld (2003) constateert, bestaat het beslisschema uit een vijftal vragen. Een schematische weergave van het beslisschema ziet er als volgt uit. BESLISSCHEMA GEHANTEERD DOOR HvJ EG33 NEE JA NEE JA NEE JA NEE JA NEE JA Bovenstaand beslisschema lijkt een zeer eenvoudig proces. Dit neemt echter niet weg dat de vragen vaak juist zeer moeilijk te beantwoorden zijn. In het kader van dit onderzoek zal artikel 4.14 Wet IB'01, het forfaitaire rendement getoetst worden aan bovenstaand beslisschema. 33 Schematische weergave van de door het Europese Hof ontwikkeld beslisschema inzake de toetsing van een nationaal artikel aan het EG-recht. 4. Is het middel geschikt om het gerechtvaardigde doel te bereiken? In strijd met EG-recht Deze nationale regeling is niet toegestaan, er bestaat bijvoorbeeld een minder belemmerende maatregel Niet in strijd met EG-recht: Nationale regeling is toegestaan 1. Heeft belanghebbende toegang tot het EG-recht? 2. Is er sprake van discriminatie of van een belemmering in de zin van één van de verdragsvrijheden? 3. Is er sprake van een gerechtvaardigd doel? Niet in strijd met EG-recht: Toetsing aan VWEU is niet mogelijk Niet in strijd met EG-recht: Geen sprake van schending/discriminatie In strijd met EG-recht Nationale regeling is niet toegestaan In strijd met EG-recht Deze nationale regeling is niet geschikt voor gesteld doel 5. Is het middel proportioneel (evenredigheidstoets)? 20 Er volgt een korte toelichting per vraag om vervolgens het forfaitaire rendement zoals in de twee geschetste situaties te toetsen. 1. Heeft belanghebbende toegang tot het EG-recht? Over het beantwoorden van deze vraag is men in de literatuur zeer eenduidig. Onder andere auteurs als Reusink (2008) en Haens en Stevens (2006) stellen dat er aan twee eisen dient te zijn voldaan om toegang te hebben tot het EG-recht. Ten eerste dient er sprake te zijn van een grensoverschrijdende activiteit. Omdat artikel 4.14 Wet IB'01 en dus ook zowel situatie 1 als situatie 2 betrekking hebben op buitenlandse beleggingen is er inderdaad sprake van een grensoverschrijdende situatie. Ten tweede dient te zijn voldaan aan de toegangseisen van de verdragsvrijheden waarop een beroep wordt gedaan. In paragraaf 5.2 is reeds besproken op welke verdragsvrijheden in het kader van artikel 4.14 Wet IB'01 een beroep kan worden gedaan.34 Om een beroep te kunnen doen op de vrijheid van vestiging35 is vereist dat er sprake is van zeggenschap (dus een belang van meer dan 50%). Tevens dient het een interne situatie te zijn, dus binnen de EU-lidstaten. In situatie 1 is aan beide vereisten voldaan. Er is sprake van >50% (namelijk 100%) zeggenschap en het betreft een interne situatie gezien het feit dat de beleggingsinstelling binnen de EU gevestigd is. Een beroep op de vrijheid van kapitaalverkeer36 kan al worden gedaan indien de beleggingen worden gehouden in een niet-EU lidstaat. Ook is de grootte van het belang niet van toepassing. Situatie 2 betreft aandelen in een beleggingsmaatschappij buiten de EU en kan hierdoor geen beroep doen op de vrijheid van vestiging, maar wel op de vrijheid van kapitaalverkeer. Ook situatie 1 voldoet aan de vereisten en kan tevens een beroep doen op de vrijheid van kapitaalverkeer. Indien niet aan alle vereisten is voldaan om beroep te kunnen doen op de vrijheid van vestiging, zal een casus onderhevig aan artikel 4.14 Wet IB'01 alsnog beroep kunnen doen op de vrijheid van kapitaalverkeer. In de literatuur is men het er echter niet over

eens of dit daadwerkelijk mogelijk is. In paragraaf 6.1 kom ik hierop terug. 2. Is er sprake van discriminatie of van een belemmering in de zin van één van de verdragsvrijheden? In artikel 4.13 Wet IB'01 waarop artikel 4.14 Wet IB'01 een uitwerking is, wordt een onderscheid gemaakt tussen binnen- en buitenlands gevestigde vennootschappen. Hiermee wordt een onderscheid naar vestigingsplaats gemaakt. Dit onderscheid is vergelijkbaar met arresten uit het verleden waarin wordt bepaald dat dit discriminatie inhoudt.37 34 Conclusie hiervan is dat een beroep kan worden gedaan op de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU) en de vrijheid van kapitaalverkeer (artikel 63 VWEU) 35 Artikel 49 VWEU 36 Artikel 63 VWEU 37 Zie bijvoorbeeld het arrest Lankhorst-Hohorst HvJ EG 12 december 2002, zaak C-324/00 en Lenz HvJ EG 15 juli 2004, zaak C-315/02 21 Op het arrest Lenz (2004) geeft Albert (2004) vervolgens commentaar waarin hij duidelijk uitlegt wat deze zogenaamde vestigingsexportneutraliteit precies inhoudt. " Bij vestigingsexportneutraliteit gaat het om de vraag of een lidstaat de houder van buitenlandse aandelen hetzelfde behandelt als de houder van binnenlandse aandelen." In het eerder aangehaalde arrest Baars (2000) valt dit tevens onder discriminatie wanneer de aandeelhouder in plaats van de vennootschap wordt getroffen door desbetreffende nationale regeling. In het arrest Verkooijen (2000) wordt duidelijk gesteld dat een onderscheid naar vestigingsplaats een belemmering voor de vrijheid van kapitaalverkeer betreft. "Wordt derhalve de toekenning van een fiscaal voordeel als de dividendvrijstelling bij de heffing van inkomstenbelasting van natuurlijke personen/aandeelhouders afhankelijk gesteld van de voorwaarde, dat de dividenden afkomstig zijn van op het nationale grondgebied gevestigde vennootschappen, dan vormt dit een bij artikel 1 van richtlijn 88/361 verboden beperking van het kapitaalverkeer."38 Nu duidelijk blijkt dat de tweede vraag voor beide verdragsvrijheden bevestigend kunnen worden beantwoord, rest mij de volgende kanttekening te plaatsen. Per 1 januari 2007 heeft de Vrijgestelde Beleggingsinstelling (VBI) haar intrede gedaan. Ook artikel 4.14 Wet IB'01 is van toepassing op de VBI. Dit betekent dat er tevens een binnenlandse mogelijkheid is ontstaan waarop artikel 4.14 Wet IB'01 van toepassing is. De stelling dat er hierdoor geen verschil meer bestaat tussen binnenlandse en buitenlandse behandeling in het kader van artikel 4.14 Wet IB'01 acht ik echter onjuist. Naast het feit dat de fiscale status van de VBI geen verplichting is, dient tevens aan een aantal criteria te worden voldaan om als VBI te worden aangemerkt.39 Indirect wordt dus zelf gekozen voor de forfaitaire heffing van artikel 4.14 Wet IB'01. Daar komt nog bij dat de VBI als voordeel onderworpen is aan een vennootschapsbelastingtarief van 0%. Omdat een buitenlandse beleggingsinstelling afhankelijk is van het daar geldende tarief, kan deze hier geen beroep op doen. Een VBI is naar mijn mening niet vergelijkbaar met een reguliere buitenlandse beleggingsinstelling, waardoor nog steeds sprake is van discriminatie door middel van onderscheid tussen het houden van binnen- en buitenlandse beleggingen. 3. Is er sprake van een gerechtvaardigd doel? Gezien voorgaande concludeer ik dat artikel 4.14 Wet IB'01 een discriminerende werking dan wel een belemmering vormt. Daarom zal volgens het beslisschema vervolgens vraag 3 moeten worden beantwoord. Mogelijke rechtvaardigingsgronden zullen worden besproken en vervolgens worden beoordeeld. 38 Verkooijen (2000) HvJ EG, 6 juni 2000, zaak C-35/98 punt 36 39 Zie artikel 6a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 voor de voorwaarden en specifieke regeling 22 Voorkoming van belastingvermijding Bij het rechtvaardigingsdoel voorkoming van belastingvermijding wil ik een kanttekening plaatsen. Artikel 4.14 Wet IB'01 is erop gericht het uitstellen van belasting op te heffen. Zonder dit artikel is er geen sprake van belastingvermijding, echter slechts van uitstel. A-G Léger (2006)40 stelt in zijn conclusie van het arrest Cadbury Schweppes41 dat deze rechtvaardigingsgrond overigens slechts wordt toegestaan indien de regeling voldoet aan twee eisen. d'Haens en Stevens (2006) verwoorden deze twee eisen als volgt: 1. De regeling dient voldoende specifiek te zijn; 2. Er moet sprake zijn van een kunstmatige opzet (zonder economisch doel) die gericht is op het vermijden van belastingheffing. Ondanks dat dit een rechtvaardigingsgrond betreft die onder strikte voorwaarden kan worden toegestaan, zal een beroep op deze rechtvaardiging niet slagen. Afgezien van het feit dat in de meeste situaties niet wordt voldaan aan bovengenoemde eisen, acht ik de kans van slagen nihil omdat in verband met artikel 4.14 Wet IB'01 geen sprake is van het voorkomen van belastingvermijding, maar slechts van belastinguitstel. Tegengaan van belastingvlucht De wetgever heeft aangegeven het artikel in te voeren om mede te voorkomen dat kapitaal naar het buitenland stroomt.42 Dit heeft direct tot gevolg dat er in Nederland minder belastingopbrengst is. 'Vermindering van de belastinginkomsten' is volgens het arrest ICI43 geen 'dwingende reden van algemeen belang'. Niet slechts een enkele keer heeft het Europese Hof van Justitie dit rechtvaardigheidsdoel getoetst en overeenkomstig met het arrest ICI geconcludeerd.44 Deze rechtvaardiging zwakt overigens nog verder af door de invoering van de VBI. Hetzelfde voordeel is hierdoor namelijk in het binnenland te behalen. Voorkoming van uitholling Nederlandse heffingsgrondslag Ook wanneer een rechtvaardiging als de voorkoming van uitholling van de Nederlandse heffingsgrondslag zal worden aangevoerd, is er geen kans van slagen. In het Bosal-Holding arrest45 wordt dit argument namelijk gelijk gesteld met de vermindering van belastinginkomsten. Deze rechtvaardiging is zoals hiervoor aangegeven meerdere malen afgewezen door het Europese Hof van Justitie. 40 Conclusie AG Léger, 2 mei 2006, zaak C-196/04 (het arrest van Cadbury Schweppes) punt 48 van de conclusie 41 Cadbury Schweppes, 12 september 2006, zaak C-196/04 42 MvT, Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3, blz. 204 43 ICI, HvJ EG 16 juli 1998, zaak C-246/96, punt 28 44 Zie ook de arresten Saint-Gobain, 21 september 1999, zaak C-307/97, punt 75; Verkooijen, 6 juni 2000, zaak C-35/98, punt 59; Lankhorst-Hohorst GmbH, 12 december 2002, zaak C-324/00, punt 36 45 Bosal-Holding, HvJ EG, 18 september 2003, zaak C168/01, punt 42 23 Stimuleren van beleggingen in Nederland Het stimuleren van beleggingen in Nederland betreft een economische doelstelling. In onder

andere het al eerder genoemde arrest Verkooijen46 werd geoordeeld dat een zuiver economische doelstelling geen dwingende reden van algemeen belang vormt. In dit arrest wordt tevens verwezen naar andere uitspraken waarin het Europese Hof van Justitie ook negatief heeft geoordeeld.47 De volgende twee rechtvaardigingsgronden zien op de situatie dat in het buitenland niet of onvoldoende (naar Nederlandse maatstaven) belasting is geheven over het resultaat van de buitenlandse vennootschap waarin door een Nederlandse aandeelhouder wordt belegd. Compenserend voordeel De resultaten van de buitenlandse vennootschap (of de VBI) zijn door de lagere (of het ontbreken van) belastingheffing bevoordeeld ten opzichte van de resultaten van een Nederlandse vennootschappen waar wel belasting over wordt geheven. Omdat hierdoor wellicht meer kan worden uitgekeerd aan de aandeelhouders, genieten deze een voordeel. Dit voordeel wordt vervolgens weggenomen door het toepassen van artikel 4.14 Wet IB'01. Het compenserend voordeel (minder belasting voor de vennootschap in het buitenland dan wel de VBI) neemt in deze de belemmering (ongelijke belastingheffing voor Nederlandse aandeelhouders van binnen- en buitenlandse vennootschappen, of de VBI) weg. Dat dit echter geen geoorloofde rechtvaardiging betreft, heeft Europese Hof van Justitie geoordeeld in het arrest Asscher.48 Belastingneutraliteit Artikel 4.14 Wet IB'01 kan bedoeld zijn om een evenwichtige belastingdruk te bewerkstelligen tussen Nederlandse aandeelhouders in binnenlandse en buitenlandse vennootschappen. In eerste instantie lijkt dit rechtvaardigingsdoel gegrond te zijn. Echter heeft het Europese Hof van Justitie in onder andere de zaak Baars49 geoordeeld dat er sprake dient te zijn van een rechtstreeks verband. Indien getoetst wordt tussen verschillende belastingsoorten (in casu tussen de inkomsten- en vennootschapsbelasting) en verschillende niveaus belastingplichtigen (in casu wordt een vergelijking gemaakt tussen een aandeelhouder en een buitenlandse vennootschap) betreft het geen gerechtvaardigd doel.50 Ook Kiekebeld (2003) trekt de conclusie dat er sprake is van een soort fiscale coherentie over de grenzen heen, waardoor een beroep op deze rechtvaardigingsgrond niet zal slagen. Nu er geen rechtvaardigingsgrond bestaat, kan volgens het beslisschema worden geconcludeerd dat artikel 4.14 Wet IB'01 in strijd is met het EG-recht. Indien het Europese Hof van Justitie hier onverhoopt een andere mening over heeft, zullen alsnog de laatste twee vragen moeten worden beantwoord. 46 Verkooijen, HvJ EG, 6 juni 2000, zaak C-35/98, punt 48 47 Zie de arresten Kohll, 12 april 1998, C-158/96, punt 41; Decker, HvJ EG, 28 april 1998, zaak C-120/95, punt 39 48 Asscher, HvJ EG, 27 juni 1996, zaak C-107/94, punt 54 49 Baars, HvJ EG, 13 april 2000, zaak C-251/98, punt 40 50 Zie ook Lenz, HvJ EG, 15 juli 2004, zaak C-315/02, punt 36 24 4. Is het middel geschikt om het gerechtvaardigde doel te bereiken? In vergelijking met de overige vragen, betreft dit een betrekkelijk eenvoudige. De doelen van een artikel worden al bij het wetsontwerp geformuleerd. Gestelde doelen bij artikel 4.14 Wet IB'01 als het voorkomen van oppotten in laagbelaste landen en fiscale neutraliteit worden door het artikel bestreden. Daarom zal slechts de laatste vraag nog van belang zijn. 5. Is het middel proportioneel? Tot slot volgt de beoordeling of artikel 4.14 Wet IB'01 een geschikte maatregel is. Het artikel acht ik niet geschikt voor genoemde rechtvaardigingsgronden. Artikel 4.14 Wet IB'01 is een voorheffing en voorkomt slechts uitstel van belastingheffing. Het middel beïnvloedt de totale belastingdruk dus niet, waardoor toch al verschuldigde inkomstenbelasting slechts eerder wordt geheven. Tevens voorkomt het artikel niet dat de vennootschapsbelasting wordt vermeden door te investeren in een buitenlandse vennootschap. Uiteindelijk blijft hierdoor sprake van een ongelijke heffing. Ook volgens de laatste vraag van het schema acht ik de kans zeer groot dat sprake is van strijdigheid met het EG-recht. Zo betwijfelen ook d'Haens en Stevens (2006) of het artikel wel proportioneel is gezien het feit dat er geen sprake is van extra heffing. 5.4 Tussenconclusie Op basis van het beslisschema ontwikkeld door het Europese Hof van Justitie kan worden geconcludeerd dat door een mogelijk beroep op (twee) verdragsvrijheden, uiteindelijk sprake is van strijdigheid met het EG-recht. Voor situatie 1 (interne EU situatie) staat zowel een beroep op de vrijheid van vestiging als vrijheid van kapitaalverkeer open en voor situatie 2 (derde landen) is het EG-recht toegankelijk door middel van de vrijheid van kapitaalverkeer. Twee belangrijke vragen dienen echter nog te worden beantwoord alvorens tot een definitieve conclusie te komen. De eerste vraag betreft de rangorde (hoofdstuk 6) tussen de verdragsvrijheden. Onduidelijk is of er een beroep mag worden gedaan op meerdere verdragsvrijheden. De tweede vraag betreft het vrije verkeer van kapitaal met betrekking tot derde landen (situatie 2). Het vrije verkeer van kapitaal lijkt een breder toepassingsgebied te bevatten, echter dient de toets van de standstillbepaling (hoofdstuk 7) te worden doorstaan. 25 6. Rangorde In hoofdstuk 5 heeft een toetsing van artikel 4.14 Wet IB'01 aan de verdragsvrijheden plaatsgevonden. Hieruit kwam de conclusie dat een beroep kan worden gedaan op twee verdragsvrijheden, te weten de vrijheid van vestiging (situatie 1) en de vrijheid van kapitaalverkeer (situatie 1 en 2). Van belang om te weten is of er een beroep gedaan mag worden op meerdere verdragsvrijheden en zo ja, of er een rangorde bestaat tussen genoemde verdragsvrijheden. 6.1 Meerdere verdragsvrijheden Situatie 1 heeft zowel via de vrijheid van vestiging als de vrijheid van kapitaalverkeer toegang tot het VWEU. Belangrijk is om te weten of aan beide verdragsvrijheden tegelijkertijd kan worden getoetst, of maar aan één. Volgens Boers (2007) toetst het Hof de verdragsvrijheid die op basis van de feiten en omstandigheden in het geding zijn. De volgorde van de prejudiciële vragen wordt vaak aangehouden, waardoor kan worden geconcludeerd dat er geen rangorde van toepassing is. Onlangs heeft Rechtbank Den Haag (2010) uitspraak gedaan in een geding inzake het forfaitaire rendement van artikel 4.13 lid 1, onderdeel a jo 4.14 Wet IB'01 (zie situatie 2). Alvorens de rechtbank ingaat op het primaire standpunt van eiser (strijdigheid met vrijheid van kapitaalverkeer), vindt een toetsing aan de vrijheid van vestiging plaats. Nadat de rechtbank constateert dat een beroep op de vrijheid van vestiging niet van toepassing is, toetst de rechtbank alsnog aan de

vrijheid van kapitaalverkeer.51 Hieruit concludeer ik dat volgens rechtbank Den Haag aan meerdere verdragsvrijheden kan worden getoetst. Wanneer strijdigheid wordt verondersteld met een verdragsvrijheid, is het vaak niet meer noodzakelijk tevens een andere verdragsvrijheid te toetsen. Toch zijn er situaties denkbaar waarin verdere toetsing wel degelijk van belang is. Indien wordt geoordeeld dat artikel 4.14 Wet IB'01 in strijd is met de vrijheid van vestiging zoals in situatie 1, is dit nog niet van toepassing voor situaties met derde landen, zie situatie 2. Een verdere toetsing aan de vrijheid van kapitaalverkeer kan vervolgens bepalen dat er tevens sprake is van schending met derde landen. Het is dus wel degelijk van belang of een verdere toetsing volgens het Europese Hof van Justitie is toegestaan. 51 Forfaitaire rendementsheffing niet in strijd met EG-recht, Rechtbank Den Haag, 17 februari 2010, nr. 08/03334 26 6.2 Bosal52 In het Bosal arrest heeft het Europese Hof van Justitie geoordeeld dat er sprake is van strijdigheid met de vrijheid van vestiging.53 Situaties tussen lidstaten en landen buiten de EU kunnen echter geen aanspraak maken op de vrijheid van vestiging, terwijl het getoetste artikel wel toepasselijk was. Daarom speelde tevens de vraag of er ook strijdigheid met vrijheid van kapitaalverkeer bestond. Omdat in het Bosal arrest slechts sprake was van lidstaten binnen de EU, zag het Europese Hof van Justitie geen noodzaak alsnog te toetsen aan de vrijheid van kapitaalverkeer.54 Al snel ontstond er een geschil gelijk aan het Bosal arrest, maar dan in een situatie met derde landen. De inspecteur was echter van mening dat in één situatie geen sprake kon zijn van strijdigheid met zowel de vrijheid van vestiging als vrijheid van kapitaalverkeer. Volgens de inspecteur bestond er wel degelijk een rangorde en zou de vrijheid van vestiging boven vrijheid van kapitaalverkeer staan.55 Echter zijn zowel Hof Amsterdam56 als Europees Advocaat-Generaal Alber57 het niet eens met deze inspecteur. Gelijktijdige toepassing is volgens hen wel degelijk mogelijk waardoor geen sprake is van een rangorde of een verdringende werking. Alber (1999) formuleert dit in zijn conclusie inzake het arrest Baars als volgt: 'Is sprake van een rechtstreekse aantasting van zowel de vrijheid van kapitaalverkeer als het recht van vestiging, dan zijn beide fundamentele vrijheden van toepassing en moet de nationale maatregel aan beider vereisten voldoen.' 6.3 Cadbury Schweppes58 Niet alleen Hof Amsterdam is van mening dat meerdere verdragsvrijheden aan één situatie kunnen worden getoetst. Het Europese Hof van Justitie heeft in het arrest Cadbury Schweppes een soortgelijke kwestie behandeld. In dit arrest werd verzocht EG strijdigheid te toetsen aan drie verdragsvrijheden. Het Europese Hof van Justitie sluit toetsing aan meerdere verdragsvrijheden niet uit, maar heeft geen duidelijke uitspraak gedaan inzake de verhouding tussen de verdragsvrijheden. De al eerder genoemde feiten en omstandigheden zijn van belang ter beoordeling van welke verdragsvrijheden getoetst kunnen worden. Mijn inziens, en een soortgelijke conclusie trekt Boers (2007), zal een situatie met derde landen rechtstreeks van toepassing zijn op de vrijheid van kapitaalverkeer. Hierdoor bepalen de feiten en omstandigheden dat een aparte toetsing nodig zal zijn. 52 Bosal Holding HvJ EG, 18 september 2003, zaak C-168/01 53 In dit arrest werd artikel 13, lid 1 (oud), Wet VPB 1969 getoetst aan de EG verdragsvrijheden 54 Een andere redden is dat de Hoge Raad in de prejudiciële vragen slechts heeft verwezen naar de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaalverkeer volledig buiten beschouwing heeft gelaten. 55 Hof Amsterdam, 2 maart 2005, nr. 04/2310, r.o. 5.5 56 Hof Amsterdam, 2 maart 2005, nr. 04/2310, r.o. 5.6 57 Zie de conclusie van A/G Alber inzake het arrest Baars, 14 oktober 1999, zaak C-251/98, par. 26-30 58 Cadbury Schweppes, HvJ, 12 september 2006, zaak C-196/04 27 6.4 Tussenconclusie Voor een situatie louter tussen EG-lidstaten (situatie 1), is een beroep op strijdigheid van zowel de vrijheid van vestiging (indien is voldaan aan het bezitten van een belang van meer dan 50%) als vrijheid van kapitaalverkeer mogelijk. Indien strijdigheid wordt toegewezen, zal echter geen noodzaak meer bestaan ook aan de vrijheid van kapitaalverkeer te toetsen. Indien wordt besloten dat er geen sprake is van strijdigheid sluit het Europese Hof van Justitie niet uit dat verdere toetsing niet mogelijk is. Indien het belang kleiner dan 50% is of het betreft een situatie met derde landen (situatie 2), zal rechtstreekse toetsing aan de vrijheid van kapitaalverkeer open staan. Dit door benoemde werkwijze van het Europese Hof van Justitie bestaande uit de beoordeling van de feiten en omstandigheden. Toegang krijgen tot het VWEU lijkt via beide verdragsvrijheden te kunnen, echter zoals al eerder genoemd, kan de standstill bepaling van artikel 64 VWEU alsnog roet in het eten gooien om beide situaties met succes te kunnen toetsen aan de vrijheid van kapitaalverkeer. 28 7. Derde landen Zoals eerder vermeld kunnen slechts lidstaten van de EU een beroep doen op de vrijheid van vestiging indien het een interne (binnen de EU) situatie betreft. Situatie 1 verkrijgt dus toegang tot het VWEU via deze verdragsvrijheid. In hoofdstuk 5 is voor situatie 1 dan ook geconcludeerd dat artikel 4.14 Wet IB'01 voor deze situatie in strijd lijkt met het EG-recht. Indien tegengesteld wordt geoordeeld, zal een beroep op de vrijheid van kapitaalverkeer voor situatie 1 open staan. Ook bezit de vrijheid van kapitaalverkeer derdenwerking, waardoor tevens situatie 2 via deze verdragsvrijheid toegang zou kunnen krijgen tot het VWEU. Alvorens in beide situaties de toepassing van artikel 4.14 Wet IB'01 als verboden beperking aan te kunnen merken, zal de toets inzake de standstill bepaling (artikel 64 VWEU) moeten worden doorstaan. Allereerst zal de standstill bepaling worden beschreven om beide situaties hier vervolgens aan te kunnen toetsen. 7.1 Standstill bepaling Het eerste lid van artikel 64 VWEU luidt als volgt: 'Het bepaalde in artikel 63 doet geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestaan uit hoofde van nationale recht of het recht van de Unie inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met directe investeringen….' In andere woorden wordt hierin het volgende bepaald. Ook al wordt een artikel in strijd geacht met de vrijheid van kapitaalverkeer conform artikel 63 VWEU, dan kan de standstill bepaling uit artikel 64 VWEU het beroep op deze verdragsvrijheid alsnog belemmeren. Laatstgenoemd artikel bepaalt dat wanneer het getoetste artikel reeds op 31 december 1993 bestond geen beroep mogelijk is op de

vrijheid van kapitaalverkeer uit artikel 63 VWEU. De beperking van artikel 4.14 Wet IB'01 dient dus pas na deze datum te zijn ontstaan wil een beroep op de vrijheid van kapitaalverkeer slagen. Kiekebeld en van Eijsden (2009) concluderen echter dat deze regeling niet zo zwart-wit kan worden uitgelegd. Indien een soortgelijke regeling al vóór 31 december 1993 bestond, kan onder voorwaarden de standstill bepaling alsnog niet van toepassing zijn. In 2007 omschrijft het Europese Hof van Justitie in een Oostenrijkse kwestie het volgende inzake de uitzonderingscriteria van de standstill bepaling (afgeleid van het Konle (1999) arrest): 'De uitzondering geldt ook voor een bepaling die op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of die daarin alleen een belemmering voor de uitoefening van de communautaire rechten en vrijheden in de vroegere wetgeving vermindert of opheft. Daarentegen kan een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige en nieuwe procedures invoert, niet worden gelijkgesteld met de wetgeving die bestaat op het door de betrokken gemeenschapshandeling bepaalde tijdstip.'59 59 HvJ EG 24 mei 2007, zaak C-157/05, Oostenrijk mag dividenden uit Zwitserland ongunstiger belasten nu wettelijke regeling op 31 december 1993 al bestond, punt 41, NTFR 2007-1083 29 De datum van 31 december 1993 is duidelijk, echter de omschrijving acht ik betrekkelijk vaag en voor discussie vatbaar. Deze veronderstelling zal ik bevestigen door artikel 4.14 Wet IB'01 in de geschetste situaties te toetsen aan deze omschrijving van de standstill bepaling. 7.2 Artikel 4.14 Wet IB'01 en de standstill bepaling In voorgaande paragraaf is duidelijk geworden dat er een drietal vereisten bestaan waaraan een nationale regeling dient te worden getoetst. Deze vragen heb ik voor de duidelijkheid in onderstaand schema verwerkt. BESLISSCHEMA STANDSTILL BEPALING ARTIKEL 64 VWEU NEE JA NEE JA NEE JA 1. Bestond de regeling al vóór 31 december 1993? Geen beperking door artikel 64 VWEU: Een beroep op vrijheid van kapitaal met derdenwerking staat open Geen beperking door artikel 64 VWEU: Een beroep op vrijheid van kapitaal met derdenwerking staat open 3. Berust de huidige regeling op andere hoofdgedachte dan de vorige? 2. Op voornaamste punten identiek aan vroegere wetgeving? Geen beperking door artikel 64 VWEU: Een beroep op vrijheid van kapitaal met derdenwerking staat open Beperking door artikel 64 VWEU: Een beroep op vrijheid van kapitaal met derdenwerking is niet toegestaan 30 Gezien de grote kans op geen beperking lijkt dit beslisschema op het eerste gezicht voornamelijk positief uit te pakken, echter het tegengestelde is waar. Wanneer op de eerste vraag bevestigend is geantwoord, dus zodra een regeling al bestond vóór 31 december 1993, blijkt het een zeer lastig karwei om het bewijs te leveren voor de daaropvolgende vragen.60 Om de vragen uit bovenstaand schema te doorlopen, gebruik ik de recente uitspraak van Rechtbank Den Haag (2010), dus situatie 2 in dit onderzoek, als leidraad. In deze situatie is er sprake van een enig aandeelhouder van twee vennootschappen. Wanneer deze vennootschappen de feitelijke leiding hebben verplaatst naar de Nederlandse Antillen en het vermogen uitsluitend bestaat uit in Nederland gevestigde deelnemingen in kapitaalvennootschappen, acht de inspecteur het forfaitaire rendement van artikel 4.13 lid 1 onderdeel a Wet IB'01 van toepassing. De aandeelhouder neemt vervolgens het primaire standpunt in dat deze regeling in strijd is met het vrije verkeer van kapitaal. De Rechtbank heeft deze kwestie vervolgens getoetst aan de vragen uit bovenstaand beslisschema. Hieronder wordt het gehele proces doorlopen en zal tevens het standpunt van rechtbank Den Haag worden besproken. 1. Bestond de regeling al vóór 31 december 1993? Nee, zowel artikel 4.13, lid 1, onderdeel a als 4.14 Wet IB'01 bestonden nog niet vóór 31 december 1993. Deze artikelen zijn met ingang van de nieuwe Wet inkomstenbelasting per 1 januari 2001 in de wet gekomen. Na het raadplegen van beide wetgeving constateer ik dat het fictieve rendement uit artikel 29a Wet IB'64 met ingang van de Wet inkomstenbelasting 2001 is komen te vervallen, maar dat er voor een evenwichtige benadering toch een vergelijkbaar forfaitair rendement toegepast moest worden in de Wet inkomstenbelasting 2001.61 De artikelen 4.13, lid 1, onderdeel a en 4.14 Wet IB'01 volgen voor wat betreft het aanmerkelijk belang regime het oude artikel 29a Wet IB'64 op. Dit betekent dat een vergelijkbare regeling al bestond vóór 31 december 1993. 2. Was de regeling op de voornaamste punten identiek aan de vroegere wetgeving? Vroegere wetgeving betreft het in hoofdstuk 3 besproken artikel 29a Wet IB'64. Of het nieuwe artikel op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving is een vraag met een niet eenduidig antwoord en voor meerdere interpretaties vatbaar. Om deze vraag te kunnen beantwoorden is in hoofdstuk 4 een duidelijke vergelijking gemaakt tussen zowel de oude als de nieuwe regeling. 60 Zie bijvoorbeeld de volgende arresten waarin een beperking wordt geconstateerd door artikel 57 EG-verdrag (huidig artikel is artikel 64 VWEU) met als gevolg dat een beroep op artikel 56 EG-verdrag (huidig artikel is 63 VWEU) met derdenwerking niet meer mogelijk is. HvJ EG 24 mei 2007, zaak C-157/05; Hof Amsterdam 8 maart 2006, zaak C-04/02761; Rechtbank Den Haag 17 februari 2010, zaak C-08/03334; Hoge Raad 14 april 2006, nr. 41.815 61 Zie Commentaar op artikel 4.13 Wet IB'01, artikel 2.1 Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht 31 Rechtbank Den Haag concludeert in de casus van situatie 2 als volgt: 'Deze bepalingen in de Wet IB 2001 wijken weliswaar op enkele punten af van artikel 29a Wet IB 1964: 1. De werking wordt beperkt tot aanmerkelijke belangen; 2. het forfaitaire rendement wordt verlaagd naar vier percent; 3. het wordt belast naar een lager tarief. Maar daarmee worden slechts belemmeringen voor de uitoefening van het vrije verkeer van kapitaal verminderd.' In het schema van hoofdstuk 4 heb ik tevens bovengenoemde verschillen geconstateerd, echter vind ik de conclusie van de Rechtbank wat kort door de bocht. Ik constateerde namelijk nog een aantal verschillen welke mijn inziens wel degelijk van belang zijn. Waar de Rechtbank niet bij stil staat is het toegevoegde onderdeel waarin staat dat geen forfaitair rendement in aanmerking wordt genomen wanneer de buitenlandse beleggingsvennootschap is onderworpen aan naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing. Afgezien van het feit dat deze maatregel impact heeft op doel en strekking van het artikel, hier kom ik bij vraag 3

op terug, betreft deze aanpassing wel een vermindering van de belemmering voor de uitoefening van het vrije kapitaalverkeer. Daarnaast vergeet de Rechtbank een andere essentiële wijzigingen in deze regeling. De tegenbewijsregeling uit artikel 29a Wet IB'64 is namelijk afgeschaft. Dit betekent dat er tevens een forfaitair rendement wordt geheven in slechte tijden wanneer de vrij uitkeerbare reserves niet toereikend zijn om bijvoorbeeld dividend uit te keren. Dit is geen vermindering van een belemmering voor de uitoefening van het vrije verkeer van kapitaal. Sterker nog, door het afschaffen van de tegenbewijsregeling wordt de belemmering voor de uitoefening van het vrije verkeer van kapitaal juist vergroot. Het antwoord op deze vraag is wat mij betreft niet zo zwart-wit als Rechtbank Den Haag in haar arrest stelt. Twee belangrijke wijzigingen worden niet genoemd, waardoor ik het aannemelijk acht dat de regeling op de voornaamste punten niet identiek is aan het oude artikel. 3. Berust de huidige regeling op een andere hoofdgedachte dan de vorige? Als laatste verschil in het schema van hoofdstuk 4 constateer ik dat er een wijziging van het primaire doel heeft plaatsgevonden. In het oude artikel stond gelijke heffing (fiscale neutraliteit) centraal. Dit primaire doel is door de wijzigingen in het nieuwe artikel veranderd naar het voorkomen van oppotten in laagbelaste landen. Hierdoor heeft een verschuiving plaatsgevonden van het primaire doel. De hoofdgedachte is anders, maar de doelen zijn in grote lijnen, weliswaar in een andere volgorde, nog steeds van toepassing. 32 Ondanks dat de constructie met de Nederlandse Antillen door Rechtbank Den Haag niet strijdig met het vrije kapitaalverkeer wordt geacht, was een artikel 4.14 heffing wellicht niet nodig geweest. Een beroep op de 'vrijstelling' van artikel 4.14 lid 8, onderdeel c Wet IB'01 zou een goeie kanshebber zijn.62 Het ligt echter buiten de vraagstelling om dit uitgebreid te behandelen. 7.3 Tussenconclusie Er zijn meer verschillen te constateren tussen de oude en de nieuwe regeling inzake het forfaitaire rendement. Daarom acht ik het aannemelijk dat de regeling op de voornaamste punten niet identiek is aan de oude regeling. Het primaire doel (fiscale neutraliteit) is met ingang van het nieuwe artikel gewijzigd (oppotten in laagbelaste landen). Ondanks dat de hoofdgedachte is gewijzigd, zijn gestelde doelen van zowel het fictieve rendement als het forfaitaire rendement grotendeels hetzelfde. 62 Zie voor een nadere onderbouwing het commentaar van J.P. Boer bij het arrest Forfaitaire rendementsheffing niet in strijd met EG-recht, NTFR2010-1018 62 Zo concludeert ook J.P de Boer in Forfaitaire rendementsheffing niet in strijd met EG-recht, NTFR2010-1018 33 8. Conclusie Vóór 1 januari 2001 was het fictieve rendement van artikel 29a onderdeel van de wet. Met ingang van de inkomstenbelasting 2001 verdween dit artikel. De regeling kwam echter in een andere vorm terug. In de huidige wet bestaat een forfaitair rendement omschreven in de artikelen 4.13, lid 1, onderdeel a en 4.14 Wet IB'01. In beide gevallen wordt, vereenvoudigd omschreven, een forfaitair dan wel een fictief rendement in aanmerking genomen wanneer wordt geïnvesteerd in een niet in Nederland gevestigde vennootschap waarvan de bezittingen grotendeels, direct of indirect bestaan uit beleggingen. Een aantal inhoudelijke verschillen tussen het oude fictieve rendement en het huidige forfaitaire rendement worden geconstateerd, namelijk • Percentage; gewijzigd van 6% naar 4% • Belang; gewijzigd van ieder belang naar slechts aanmerkelijk belang • Tegenbewijsregeling; afgeschaft • Naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing betekent geen forfaitair rendement meer Toetsing Europees recht In dit onderzoek zijn twee geschetste situaties getoetst aan het Europese recht. In situatie 1 betreft het een 100% aandeelhouder in een beleggingsvennootschap in Cyprus (een laagbelast land binnen Europa). In situatie 2 betreft het een 100% aandeelhouder in een beleggingsvennootschap op de Nederlandse Antillen, dus buiten Europa. Het forfaitaire rendement heeft via de volgende verdragsvrijheden toegang tot het verdrag: • Vrijheid van vestiging (situatie 1) • Vrijheid van kapitaalverkeer (situatie 1 en 2) Het Europese Hof van Justitie heeft inzake de strijdigheidtoets een beslisschema ontwikkeld welke voor het forfaitaire rendement in dit onderzoek is toegepast. In dit beslisschema komen toegang, discriminatie, rechtvaardiging, geschiktheid en evenredigheid aan bod. De volgende rechtvaardigingsgronden zijn beoordeeld: • Voorkoming van belastingvermijding • Tegengaan van belastingvlucht • Voorkoming van uitholling Nederlandse heffingsgrondslag • Stimuleren van beleggingen in Nederland • Compenserend voordeel • Belastingneutraliteit Bovenstaande rechtvaardigingsgronden zijn door het Europese Hof van Justitie in het verleden meerdere malen afgewezen. 34 Zelfs wanneer één van bovengenoemde rechtvaardigingsgronden alsnog wordt toegestaan, zal het forfaitaire rendement de Europeesrechtelijke toets niet doorstaan. De regeling betreft namelijk een voorheffing en voorkomt slechts uitstel van belastingheffing. Van het oplossen van vermijding en ontvluchting is geen sprake. Bovenstaande rechtvaardigingsgronden worden dus niet verholpen door het forfaitaire rendement. Daarom is het toepassen van de regeling in geschetste situaties niet proportioneel en in strijd is met het EG-recht. Rangorde In de huidige literatuur bestaat de discussie of meerdere verdragsvrijheden kunnen worden getoetst. Verschillende arresten wijzen uit dat er geen rangorde bestaat tussen de verdragsvrijheden en meerdere verdragsvrijheden kunnen worden getoetst. Dit betekent dat strijdigheid met het vrije verkeer van kapitaal aan de orde kan komen in een situatie waarin toetsing aan de vrijheid van vestiging al heeft plaatsgevonden. Derde landen De standstill bepaling uit artikel 64 VWEU belemmert een mogelijkheid tot beroep op de vrijheid van kapitaalverkeer indien het artikel al bestond vóór 31 december 1993. Artikel 29a Wet IB'64 is op een aantal punten identiek aan de huidige wetgeving, echter zijn er wel degelijk verschillen. Belangrijke inperkingen als het afschaffen van de tegenbewijsregeling en het niet van toepassing verklaren van de regeling indien een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing heeft plaatsgevonden, zijn inhoudelijke wijzigingen. Dit in tegenstelling tot de onvolledige opsomming die Rechtbank Den Haag geeft met als onderbouwing dat de wijzigingen slechts verdere belemmeringen van vrijheid van kapitaalverkeer verminderen. Omdat Rechtbank Den Haag voorbij gaat aan twee inhoudelijk belangrijke wijzigingen, acht ik de kans aannemelijk dat het forfaitaire rendement in de nieuwe wet niet

identiek is aan het fictieve rendement uit de oude wet. Indien ondanks bovenstaande argumenten toch wordt besloten dat de regeling op de voornaamste punten identiek is aan de oude regeling, is doel en strekking van het forfaitaire rendement van belang. Het primaire doel van de oude en huidige wetgeving heeft echter wel degelijk een wijziging ondergaan, waardoor de huidige regeling op een andere hoofdgedachte is gebaseerd. Het invoeren van de oorspronkelijke regeling inzake het fictieve rendement vindt haar oorsprong in de fiscale neutraliteit. In de huidige wetgeving is het forfaitaire rendement primair ingevoerd om het oppotten in laagbelaste landen te voorkomen. Hiermee probeert de wetgever een vlucht van investeringen naar laagbelaste landen te voorkomen. Ondanks de gewijzigde hoofdgedachte, zijn de doelen in grote lijn wel hetzelfde. Indien wordt bepaald dat er inderdaad een wijziging van de hoofdgedachte heeft plaatsgevonden, heeft Rechtbank Den Haag onjuist geoordeeld, is de standstill bepaling niet van toepassing op geschetste situaties en staat toegang tot het VWEU via de vrijheid van kapitaalverkeer open. Hierdoor is Europese toetsing dus mogelijk. 35 De eerdere conclusie inzake de Europese toetsing blijft hierdoor in stand. Dit betekent dat er geen rechtvaardigingsgronden aanwezig zijn om het huidige forfaitaire rendement Europeesrechtelijk toe te staan. Naast het ontbreken van een geldige rechtvaardigingsgrond is het forfaitaire rendement niet proportioneel. Het voorkomen van heffing wordt niet tegengegaan, maar slechts een voorheffing wordt bewerkstelligd. Naar aanleiding van bovenstaande argumenten acht ik de kans groot dat het Europese Hof van Justitie het forfaitaire rendement in de Wet IB'01 gezien situatie 1 in strijd verklaart, via de vrijheid van vestiging, met het Europese Recht. De kans dat wordt geoordeeld dat sprake is van strijdigheid via de vrijheid van kapitaalverkeer voor zowel situatie 1 als situatie 2 acht ik aanwezig, echter door verschillende onzekere factoren betreft dit een kleinere kans. 36 Literatuurlijst Literatuur - Alber A/G (1999), Conclusie inzake het arrest Baars, 14 oktober 1999, zaak C-251/98 - Boers, S.H. (2007), Samenloop van EG verdragsvrijheden, Forfaitair, 2007/172 - Dam, van J.J., Eijsden, van J.A.R., Kiekebeld, B.J. (2008), Europees Fiscaal memo, Kluwer, ISBN 9789013055641 - Haens, G.L., Stevens, S.A. (2006), Art 4.14 Wet IB 2001: op de schroothoop of revisie?, WFR 2006/727 - Heithuis, E.J.W. (2002), De fbi in het ab: de wetgever ontspoort, NTFR 2002-329 - Kapteyn, P.J.G., Verloren van Themaat, P. (2003), Het recht van de Europese Unie en de Europese Gemeenschappen, Kluwer, ISBN 9789026834158, p. 98 - Kiekebeld, B.J. (2003), De (on)mogelijkheden van compenserende heffing binnen EU-verband, WFR 2003/914 - Kiekebeld, B.J., Eijsden, van, J.A.R. (2009), Nederlands belastingrecht in Europees perspectief, Kluwer, ISBN 9789013063639, p. 61-62 - Reusink, S.J. (2008), Het nondiscriminatiebeginsel en derde landen, Kluwer, ISBN 9789013059670, p. 7 Arresten - Baars (2000), HvJ EG, 13 april 2000, zaak 251-9811 - Bosal Holding, HvJ EG, 18 september 2003, zaak C-168/01 - Cadbury Schweppes, HvJ EG, 12 september 2006, zaak C-196/04 - Costa-Enel (1964) HvJ EG, 15 juni 1964, zaak c6/64 - Forfaitaire rendementsheffing niet in strijd met EG-recht, Rechtbank Den Haag, 17 februari 2010, nr. 08/03334 - Konle (1999) HvJ EG 1 juni 1999, zaak C-302/97 - Lenz (2004) HvJ EG, 15 juli 2004, zaak c-315/02 - Verkooijen (2000) HvJ EG, 6 juni 2000, zaak c-35/98, punt 34 en 36 37 Overig - Fiscale Wetgeving 2009/2010, Kluwer februari 2010, ISBN: 9789013069006 -Kluwer Navigator, Artikel 29a Wet IB'64, Kluwer - Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht (2009), Deel Internationaal Belastingrecht, EG-verdrag - Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht (2010), Deel Internationaal Belastingrecht, Verdrag betreffende de Europese Unie - Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht (2010), Deel Internationaal Belastingrecht, Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie - Kamerstukken vergaderjaar 1979-1980, 15 516, nr. 42e - Kamerstukken vergaderjaar 1998-1999, 26 727, nr. 3 - Kamerstukken vergaderjaar 2005-2006, 30 553, nr. 3 - Kamerstukken, Nader voorlopig verslag, vergaderjaar 1968-1969, 6000, nr. 19

Publicatiedatum:
14-04-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
pensioen lijfrente
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag met Duitsland art 17 lid 2, afkomstig uit

Vraag:

In art. 17 Verdrag met Duitsland 2012 is geregeld dat een pensioen of andere soortgelijke beloning, alsmede een lijfrente of socialzekerheidspensioen ook mag worden belast in de verdragsluitende staat waaruit het afkomstig is .... indien het totale bruto bedrag ervan in enig kalenderjaar de som van € 15.000 te boven gaat. Wanneer is een pensioen afkomstig uit een van die beiden landen? In art. 17, lid 5 staat dat een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente wordt geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende staat voor zover de met het pensioen of een andere soortgelijke beloning of lijfrente samenhangende bijdragen of betalingen, dan wel de aanspraken op dit pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente in die staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale faciliëring.

De casus is als volgt: Een inwoner van Nederland ontvangt uit Duitsland een Duitse Rente van 13000 Euro. Daarnaast ontvangt hij een privé lijfrente van de Allianz Versicherung (privé Rentenversicherung, polis afgesloten na 31.12.2004) van 5000 Euro. Deze premies voor de Allianz zijn in Duitsland fiscale niet aftrekbaar.

Antwoord:

Nederland belast de Duitse rente ad. 13.000 euro in box 1, op basis van het eerste lid van art. 17 Verdrag met Duitsland 2012. Nederland heeft ook het heffingsrecht over de Duitse privé-lijfrente op basis van het eerste lid van art. 17. Deze Duitse privé-lijfrente is

belast in box 3, omdat in de opbouwfase geen fiscale faciliteiten zijn genoten.

Op basis van art. 17, lid 1, komt het heffingsrecht toe aan Nederland (woonland). Lid 2 stelt dat Duitsland (bronland) ook mag heffen als de uitkeringen (incl. lijfrenten in de zin van art. 17, lid 7) groter zijn dan 15.000. Voor de toepassing van het tweede lid, mag het bronland alleen uitkeringen in aanmerking nemen als de uitkeringen uit het bronland afkomstig zijn. Een uitkering is alleen afkomstig uit het bronland, als het bronland fiscale faciliteiten heeft gegeven (art. 17, lid 5).

In de casus leidt dat tot het volgende: De Duitse privé-lijfrente valt onder art. 17, omdat op basis van lid 7 sprake is van een lijfrente naar Duitse begrippen. Nederland, als woonstaat, mag de Duitse rente én de privé-lijfrente belasten op basis van art. 17, lid 1. Duitsland, als bronland, mag alleen heffen, als het totaal van de uitkeringen hoger is dan 15.000. De uitkeringen moeten dan wel uit Duitsland afkomstig zijn. Voor de Duitse Rente staat dat niet ter discussie, die is afkomstig uit Duitsland. De privé-lijfrente echter is niet uit Duitsland afkomstig, omdat Duitsland geen fiscale faciliteiten heeft verleend. De privé-lijfrente telt dan niet mee om te beoordelen of aan de 15.000 euro-grens is voldaan. De conclusie is dan dat Nederland mag heffen over de Duitse rente omdat het bedrag aan pensioenen en soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen die uit Duitsland afkomstig zijn, niet de 15.000 euro-grens overschrijden. De in Duitsland niet gefaciliteerde privé-lijfrente telt dus niet mee bij de beoordeling of aan de 15.000-eurogrens is voldaan.

NB.	buiten verzoek
	buiten verzoek

Publicatiedatum:
14-04-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

Toepassing overgangsrecht in het belastingverdrag met Duitsland

Vraag:

Moet er, om gebruik te kunnen maken van het overgangsrecht, sprake zijn van een geldelijk voordeel? Is het overgangsrecht alleen van toepassing op belastingplichtigen die ook onder de toepassing van het oude verdrag vielen

Antwoord:

Vanuit Nederland zal de keuze om gebruik te maken van het overgangsrecht worden gerespecteerd, ongeacht de vraag of er sprake is van een financieel voordeel. Aannemelijk is dat de keuze van de belastingplichtige in verreweg de meeste gevallen gebaseerd is op de hoogte van de verschuldigde belasting. De keuze hoeft voor de Belastingdienst niet onderbouwd te worden met een schaduwberekening, waarin wordt aangetoond dat er daadwerkelijk sprake is van een geldelijk voordeel. Wel zal Nederland de Duitse fiscus informeren over de keuze die de belastingplichtige gemaakt heeft, door middel van gegevensuitwisseling

Ja, belastingplichtigen die pas in 2016 in Duitsland of Nederland zijn gaan wonen, kunnen geen gebruik maken van de overgangsregeling. Het overgangsrecht is alleen van toepassing als eerder in 2015 het

belastingverdrag uit 1959 van toepassing is geweest. Het maakt daarbij niet uit waarom het oude verdrag van toepassing is geweest.

Beschouwing

In de Nederlandse verdragstekst staat dat er gebruik kan worden gemaakt van het overgangsrecht van 1 jaar, indien een persoon uit hoofde van het oude verdrag "recht zou hebben op grotere voordelen" dan uit hoofde van het nieuwe verdrag. Hierbij zou gedacht kunnen worden aan zowel geldelijke voordelen, als administratieve voordelen. In de Duitse tekst is er sprake van "Vergünstigungen", wat een meer geldelijk voordeel zou impliceren. In de praktijk zal het voor de fiscus echter onuitvoerbaar zijn om na te gaan of de keuze voor het overgangsrecht daadwerkelijk leidt tot een geldelijk voordeel.

In de tekst staat dat het oude verdrag van toepassing "blijft" indien er gekozen wordt voor het overgangsrecht. Dat zou erop duiden dat het oude verdrag op een persoon van toepassing moet zijn geweest, wil die persoon gebruik blijven kunnen maken van het oude verdrag. Zouden verdragsluitende partijen gewild hebben dat ook personen waarop het oude verdrag niet van toepassing was, gebruik kunnen maken van het overgangsrecht, dan zou men "blijft" hebben kunnen vervangen door "is". Het woord "blijft" zou echter ook kunnen doelen op het van toepassing blijven van het oude verdrag. Als de verdragsluitende partijen gewild zouden hebben dat alleen bestaande gevallen gebruik kunnen maken van het overgangsrecht, dan zou men dat expliciet als voorwaarde moeten opnemen. Ook de Duitstalige tekst biedt geen verdere aanknopingspunten. In die tekst staat: "(...) weiterhin in vollem Umfang auf diese Person anzuwenden", wat zoiets betekent als "(...) blijft [het verdrag] onverkort van toepassing op deze persoon". De ratio achter het overgangsrecht is dat de bestaande gevallen niet ineens met een veel hogere heffing geconfronteerd worden. In het geval een persoon pas in 2016 in Nederland of in Duitsland komt wonen, is er geen sprake van een netto inkomensdaling door de invoering van het nieuwe verdrag. Het niet van toepassing laten zijn van de overgangsregeling voor deze groep pas dan ook binnen de gedachte achter de overgangsregeling. Het lijkt wel in de ratio van bovenstaande conclusie te passen dat het verdrag uit 1959 van toepassing moet zijn geweest in 2015. Immers als het verdrag in dat jaar niet van toepassing is geweest, lijkt er geen reden te zijn om een overgangsregeling toe te passen.

oorbeeld 1 Belastingplichtige woont al jaren in Duitsland en ontvangt geen Nederlands inkomen. Op hem is het verdrag niet in 2015 (of eerder?) van toepassing geweest, alleen de Duitse fiscale wetgeving. Vanaf maart 2016 krijgt hij een privaatrechtelijk pensioen uit NL. Hij kan geen gebruik maken van het overgangsrecht, omdat hij in 2015 geen gebruik kon maken van het verdrag.

Voorbeeld 2 Belastingplichtige woont al jaren in Duitsland en ontvangt sinds 2012 Nederlandse lijfrente-uitkeringen. Vanaf maart 2016 krijgt hij ook een privaatrechtelijk pensioen uit Nederland. Het verdrag was in 2015 wel al van toepassing, zij het alleen op de lijfrente. Hij kan wel gebruik maken van het overgangsrecht, dat ook geldt voor het pensioen dat pas ingaat in 2016.

Publicatiedatum:
14-04-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
bestuurders commissarissen
Subrubriek:
Niet van toepassing

Bestuurderswerkzaamheden in meer dan twee landen

Vraag:

Een bestuurder die inwoner is van Nederland werkt voor een Duitse GMBH. Hij werkt als bestuurder zowel in Duitsland, Nederland, Frankrijk (80 dagen) en België (183 dagen). In welk land is de bestuurdersbeloning belast? In Frankrijk resp. België is geen sprake van een (materiële) werkgever noch van een vaste inrichting van de Duitse vennootschap.

Antwoord:

Verdeling heffingsrecht De beloning ter zake van de werkzaamheden in Duitsland en Nederland is op grond van art. 15 van het Verdrag Nederland – Duitsland belast in Duitsland. Voor de werkzaamheden in het verdrag met Frankrijk en België zijn de verdragen tussen Nederland en respectievelijk Frankrijk en België beslissend. Omdat de vennootschap noch in Frankrijk noch in België is gevestigd, is het bestuurdersartikel in deze vragen niet van toepassing, maar het artikel inzake niet-zelfstandige arbeid. Op grond van deze verdragsbepalingen, is de heffing ter zake van de werkzaamheden in Frankrijk in Nederland belast (< 183 dagen) en ter zake van de werkzaamheden in België in België (> 183 dagen). Nederland heeft op basis van het verdrag tussen Nederland en Frankrijk heffingsrecht. Op grond van het bestuurdersartikel (art. 15) van het verdrag Nederland – Duitsland heeft Duitsland het heffingsrecht over deze beloning.

Nederland verleent een voorkoming van dubbele belasting. Ter zake van de werkzaamheden in België geeft Nederland ook een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. De heffing over de bestuurdersbeloning ter zake van de werkzaamheden in België, kan leiden tot een dubbele heffing in België (artikel voor niet zelfstandige arbeid in Verdrag België – Nederland) én Duitsland (bestuurdersartikel verdrag Duitsland – Nederland). Deze dubbele heffing moet worden voorkomen worden door het opstarten van een onderlinge overlegprocedure in Nederland (woonland).

Wijze voorkoming dubbele belasting Ter zake van het werken in Frankrijk, heeft Nederland op grond van het belastingverdrag met Frankrijk het heffingsrecht. Er wordt minder dan 183 dagen gewerkt in Frankrijk. Nederland ziet echter af van belastingheffing op grond van het bestuurdersartikel in het verdrag met Duitsland. De verrekeningsmethode in het verdrag met Duitsland is dan van toepassing. Op grond van punt 3.4. het besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, Stcrt. 2008, 151 zal de evenredigheidsmethode van toepassing zijn. Tijdens de kamerbehandeling van het Verdrag met Duitsland 2012 is gezegd dat de staatssecretaris niet bekend is dat de belastingheffing ter zake van bestuurders in begunstigende zin afwijkt van de heffing van buitenlandse werknemers. In de relatie met België ziet Nederland van de heffing af op basis van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid in het verdrag met België. M.i. is voor dat deel van de beloning de evenredigheidsmethode van toepassing.

Beschouwing

Er zijn drie verdragen van toepassing: het verdrag tussen Nederland en Duitsland (NL-DUI), het verdrag tussen Nederland en Frankrijk (NL-FR) en het verdrag tussen Nederland en België (NL-BE). Op basis van de relevante bepalingen in deze verdragen moet de heffingsbevoegdheid verdeeld worden. Verdrag NL-DUI (2012) Artikel 15, het bestuurdersartikel, is van toepassing en heeft voorrang op het algemene arbeidsartikel. Dit heeft tot gevolg dat Duitsland heffingsbevoegd is over de beloning voor de bestuurderswerkzaamheden, omdat de GmbH in Duitsland gevestigd is. De strekking van het bestuurdersartikel is dat werkzaamheden ten behoeve van een vennootschap belast zijn in het land waar de onderneming gevestigd is. Verdrag NL-BE Het bestuurdersartikel is niet

van toepassing, de onderneming is niet gevestigd in België. Dan wordt teruggevallen op het arbeidsartikel. Dit wijst heffing toe aan werkstaat België, art. 15, lid 1 en lid 2 van het verdrag. Verdrag NL-FR Ook hier is het bestuurdersartikel niet van toepassing, de onderneming is niet gevestigd in Frankrijk. In het geval van Frankrijk komt de heffing op grond van art. 15, lid 2 van het verdrag aan Nederland toe.

Conflict Er is sprake van meerdere landen die heffingsbevoegd zijn over hetzelfde inkomen. Duitsland mag in beginsel heffen over heel de beloning. België heeft echter ook een heffingsrecht, namelijk over de gewerkte uren daar. Hetzelfde geldt voor Nederland voor de gewerkte dagen in Frankrijk. Er doet zich dus een situatie voor waarin belastingplichtige het gevaar van dubbele belastingheffing loopt.

OESO-commentaar Voor zover van belang, komen de bestuurdersartikelen overeen met het OESO-modelverdrag. Op basis van het commentaar is de gedachte achter het bestuurdersartikel dat het moeilijk kan zijn om te bepalen waar een bestuurder zijn werkzaamheden fysiek uitvoert. Op basis van deze gedachte zou de oplossing zijn dat de heffingsbevoegdheid volledig aan Duitsland toekomt, ongeacht wat andere verdragen bepalen. Het is echter maar de vraag of het commentaar de heffingsbevoegdheid van België en Nederland zo ingrijpend kan beïnvloeden. Beginselen internationaal belastingrecht Internationale verdragen kunnen slechts die staten binden, die partij zijn bij het verdrag. Dit is het 'consent to be bound' principe dat in het gehele internationale recht geldt. Hoewel het strookt met het OESO-commentaar om de heffing volledig aan Duitsland toe te wijzen, zou die toewijzing strijdig zijn met dit beginsel. Dit zou namelijk tot gevolg hebben dat het verdrag NL-DUI de heffingsbevoegdheid van België beïnvloedt, terwijl België nooit consent to be bound heeft gegeven ten aanzien van het verdrag NL-DUI. Vanuit hetzelfde principe kan ook op de gewerkte uren in Frankrijk het belastingverdrag NL-DU niet van toepassing zijn. De kennisgroep is van mening dat, gezien de bedoeling van het bestuurdersartikel, Nederland geen heffingsrechten heeft ter zake van bestuurdersbeloningen verricht door een inwoner van Nederland voor een Duitse vennootschap. Dit resultaat kan bereikt worden door de uitleg zodanig te doen, dat de beloningen, ook uit derde landen, waarover Nederland het heffingsrecht heeft belast zijn in het land waar de vennootschap is gevestigd. Gevolg is dat beloning ter zake van de in Frankrijk verrichte

werkzaamheden in Duitsland belast zijn, ook al zijn de inkomsten op basis van het verdrag Nederland – Frankrijk in (eerste instantie) aan Nederland ter heffing toegewezen. Voor de inkomsten ter zake van de werkzaamheden in België, kan een dubbele heffing ontstaan. België als ook Duitsland zouden kunnen heffen. In een dergelijk geval van dubbele heffing moet de onderlinge overlegprocedure soelaas bieden. Deze zal opgestart moeten worden in het woonland Nederland. Er ontstaat dan een overlegprocedure tussen drie landen.

Dan is nog relevant welke wijze van voorkoming van dubbele belasting van toepassing is. Is op basis van het verdrag Nederland - Duitsland de verrekeningsmethode van toepassing of op basis van het verdrag Nederland - Frankrijk resp. Nederland – België de evenredigheidsmethode? Ter zake van het werken in Frankrijk, heeft Nederland op grond van het belastingverdrag met Frankrijk het heffingsrecht. Er wordt minder dan 183 dagen gewerkt in Frankrijk. Nederland ziet echter af van belastingheffing op grond van het bestuurdersartikel in het verdrag met Duitsland. De verrekeningsmethode in het verdrag met Duitsland is dan van toepassing. Op grond van punt 3.4. het besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, Stcrt. 2008, 151 zal de evenredigheidsmethode van toepassing zijn. Tijdens de kamerbehandeling van het Verdrag met Duitsland 2012 is gezegd dat de staatssecretaris niet bekend is dat de belastingheffing ter zake van bestuurders in begunstigende zin afwijkt van de heffing van buitenlandse werknemers. In de relatie met België ziet Nederland van de heffing af op basis van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid in het verdrag met België. M.i. is voor dat deel van de beloning de evenredigheidsmethode van toepassing.

Betreft: **vraag aan KG IB-niet winst LB**
Onderwerp: **Voordeel uit Lucratief belang en verdragstoepassing**
Van: 5.1.2e
Datum: **24 juni 2016**

Vraag
Een in België wonende en in Nederland werkende werknemer, wiens loon op grond van art. 15 van het verdrag met België volledig aan Nederland wordt toegewezen geniet een voordeel uit lucratief belang. Vallen deze voordelen (eveneens) onder artikel 15 van het verdrag?

Standpunt van de belanghebbende:

1. Betrokkene woont in België en heeft een arbeidsovereenkomst met 67 Awr Op basis van het belasting verdrag Nederland- België is nog maar de vraag op welke wijze de voordelen uit het lucratief belang kwalificeren onder het verdrag tussen Nederland en België. Kwalificeren de voordelen uit lucratief belang onder het belastingverdrag als inkomsten uit arbeid of als inkomsten uit vermogen. Het standpunt van de staatssecretaris is dat de inkomsten uit lucratief belang kwalificeren onder artikel 15 als inkomsten uit arbeid terwijl de literatuur deze inkomsten kwalificeert als inkomsten uit vermogen (redenatie lucratief belang gelijk te stellen aan aandelenopties). Het is (zeer) de vraag of dit standpunt van de belastingdienst correct is.
2. Zelfs al zou het bovengenoemde standpunt correct zijn, dan is het zo dat het Verdrag met België eerder tot stand gekomen is dan het ingevoerde artikel van lucratief belang in de Nederlandse belasting wetgeving. Vraag is of Nederland met betrekking tot de inkomsten uit management participatie eenzijdig de werking van een gesloten Verdrag kan uitbreiden. Bij de tot totstandkoming van het Verdrag en de latere aanpassingen wetgeving of het Verdrag zijn hierover geen nadere afspraken gemaakt met België, derhalve een goed argument om te zeggen dat Nederland niet eenzijdig het Verdrag kan aanpassen.
3. Mocht betrokkene het standpunt van de Nederlandse belastingdienst gaan volgen, heeft dit als gevolg dat hij deze inkomsten in de Belgische aangifte dient op te nemen als inkomsten uit arbeid (over deze inkomsten is hij alsnog in België gemeentebelasting verschuldigd). Standpunt van betrokkene is dat hij wil gaan voor niet belastbaarheid in Nederland op grond van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (inkomsten uit lucratief belang dienen te worden aangemerkt als inkomsten uit vermogen en niet als inkomsten uit arbeid).

(Concept) antwoord

1. Van een lucratief belang is (slechts) sprake als het mede ter beloning wordt vertrekt. De beloning is daardoor (voor verdragstoepassing) te rekenen tot de voordelen uit niet-zelfstandige arbeid (art 15)
2. Het is een allocatievraagstuk dat niet met een fictie te maken heeft. Het is een genoten voordeel waarvan moet worden vastgesteld tot welke categorie het in de gegevensomstandigheden behoort. De vergelijking (in dit opzicht) met toegekende aandelenopties kan worden gemaakt. Ook die voordelen kunnen tot de categorie voordelen uit niet-zelfstandige arbeid behoren
3. Mocht de belastingheffing over het voordeel tot een dubbele heffing leiden dan is een MAP de aangewezen procedure.

Beschouwing

Van een lucratief belang is sprake als het voordeel mede is bedoeld als beloning voor verrichte werkzaamheden. Omdat het een beloningsvoordeel is, prevaleert art. 15 van het verdrag voor de toerekening. Het voordeel is (qua karakter) vergelijkbaar met het voordeel dat werknemers genieten uit aandelenopties. Hiervan is vrij algemeen aanvaard dat het voordeel een arbeidsbeloning is die onder de werking van artikel 15 valt, waarbij ook in het OESO commentaar opmerkingen worden gemaakt over de toerekening.

Deel Internationaal en EU-belastingrecht >
OESO-Modelverdrag >
15 > Commentaar

6.1. Algemeen

In 2005 is het OESO-commentaar bij art. 15 fors uitgebreid. Aan het commentaar is een 16-tal punten (12-12.15) toegevoegd over aandelenopties. Hieronder wordt nader ingegaan op het commentaar en waar mogelijk wordt dit voorzien van standpunten en uitspraken uit het Nederlandse fiscale recht.

Voor aandelenopties geldt volgens het commentaar hetzelfde uitgangspunt als voor regulier loon. De staat waar de werkzaamheden zijn verricht, waar de opties een beloning voor vormen, heeft het heffingsrecht. Dit is ook het geval als de optie uitgeoefend wordt als de werknemer niet meer werkt in de staat waar hij de werkzaamheden verrichtte waarvoor de optie als beloning is toegekend. Art. 15 is alleen van toepassing op de optie zelf tot het moment dat de optie is uitgeoefend, verkocht of anderszins niet meer bestaat, bijvoorbeeld doordat de werkgever ze heeft overgenomen. Art. 13 (vermogenswinsten) ziet op het inkomen na het moment dat de optie is uitgeoefend, verkocht of anderszins niet meer bestaat. Immers, vanaf dat moment is hetgeen de werknemer heeft ontvangen als loon gerealiseerd en de werknemer wordt aandeelhouder. Verdere voordelen vloeien voort uit de verkregen aandelen en worden ontvangen in de hoedanigheid van aandeelhouder. Dit kan anders zijn als aan de verkregen aandelen nog nadere voorwaarden zijn verbonden, bijvoorbeeld dat de werknemer tot een bepaald tijdstip in dienst moet blijven bij de werkgever die hem de opties heeft verleend. Zo lang de voorwaarde nog niet vervuld is, is art. 15 nog van toepassing op de waardestijging van de aandelen (punt 12.2 van het OESO-commentaar bij art. 15). De Nederlandse Hoge Raad lijkt dit standpunt te onderschrijven gezien HR 3 oktober 2003, nr. 38.790, NTFR 2003/1655, BNB 2004/9. Ook de staatssecretaris sluit zich bij dit uitgangspunt aan, gezien punt 2 van zijn besluit van 11 februari 2002, nr. IFZ2002/40M, NTFR 2002/324, V-N 2002/14.14. Het besluit is van commentaar voorzien door Thomas en Vos in 'Personeelsopties in grensoverschrijdende situaties', MBB 2004, nr. 6, p. 196.

In het (nieuwe) rapport over private equity is (in paragraaf 9.8) het volgende over de IBR aspecten vermeld:

Standpunt Staatssecretaris; niet-zelfstandige arbeidsartikel
In het voorgaande zijn de passages uit de totstandkomingsgeschiedenis opgesomd die iets vermelden over de verdragstoepassing bij een lucratief belang. Na lezing van deze passages is niet eenduidig welk verdragsartikel in welke situatie moet worden toegepast. De Staatssecretaris meent dat zowel artikel 15, artikel 16, als artikel 10 van het OESO Modelverdrag van toepassing zouden kunnen zijn in internationale lucratiefbelangsituaties. In de literatuur is op het standpunt dat het niet-zelfstandige arbeidsartikel of het commissarisartikel van toepassing is, de nodige kritiek geweest. Pötgens en Hofland constateren:

dat een consistente interpretatie op basis van art. 3, lid 2, OESO-modelverdrag de voordelen uit een lucratief belang, al naar gelang de aard van de onderliggende vermogensbestanddelen, onder art. 10, 11 of 13 OESO-modelverdrag ressorteren

Toch bevestigt de Staatssecretaris in 2011 in een brief over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 het standpunt dat carried interest(achtige) beloningen mede een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden, en dat als deze werkzaamheden worden verricht in dienstbetrekking of als commissaris, hierop het niet-zelfstandige arbeidsartikel respectievelijk het commissarisartikel uit het verdrag van toepassing zal zijn:

Verdragstoepassing van inkomsten uit lucratieve belangen
De Orde verzoekt om een nadere toelichting op de verdragskwalificatie van lucratieve belangen. De opvattingen in de fiscale literatuur ten aanzien van de verdragskwalificatie van lucratieve belangen lopen uiteen. Voor zover in de literatuur het standpunt wordt ingenomen dat de desbetreffende ("lucratieve") inkomsten onder het vermogenswinstartikel of een vermogensinkomstenbepaling vallen, wordt daarbij mijns inziens onvoldoende gewicht toegekend aan het gegeven dat het bij carried interest-beloningen en vergelijkbare beloningen gaat om vermogensbestanddelen die mede een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden. Indien deze werkzaamheden worden verricht in dienstbetrekking of als bestuurder, ben ik derhalve van opvatting dat het verdragsartikel inzake niet-zelfstandige arbeid respectievelijk het artikel voor bestuurders en commissarissen toepassing dient te vinden.

Conclusie

Het standpunt van de Staatssecretaris is dus helder: in beginsel zal het niet-zelfstandige arbeidartikel van toepassing zijn in het geval de werkzaamheden in dienstbetrekking zijn verricht. In de literatuur is de vraag gesteld of dit standpunt juist is, maar niettemin is dit standpunt in het kader van het verdragsbeleid herhaald, zodat duidelijk is welk standpunt de inspecteur in voorkomende gevallen inneemt. De in de literatuur opgeworpen vraag of dit standpunt van de Staatssecretaris in rechte zal worden gehonoreerd, wordt als knelpunt ervaren, nu het de nodige onzekerheid met zich meebrengt. Zie bijlage D, knelpunten lucratief belangwetgeving.

Geconstateerd knelpunt in het rapport

Lucratief belang en verdragstoepassing Zie onderdeel 9.8.3 van het rapport. De Staatssecretaris heeft tijdens het parlementaire proces en in het kader van het fiscaal verdragsbeleid aangegeven dat inkomen uit lucratief belang kwalificeert voor artikel 15 dan wel artikel 16 van het OESO Modelverdrag. Voordelen uit lucratieve belangen als gevolg van reguliere dividenduitkeringen vallen echter onder artikel 10 van het OESO Modelverdrag. Diverse schrijvers hebben inmiddels betoogd dat deze lijn aangaande de verdragsclassificatie van lucratieve belangen onvoldoende zekerheden biedt. Zij stellen onder meer dat (hoe de term lucratieve belangen ook voor verdragstoepassing dient te worden uitgelegd) in élk geval geen sprake kan zijn van loon. Immers het resultaatregime moet worden gezien als een aanvullende heffingsmogelijkheid, een voordeel kan pas een voordeel uit lucratief belang vormen, indien zij de loonsfeer heeft verlaten. Is niet eerder sprake van dividend ingeval van aandelen, interest ingeval van de achtergestelde lening of vermogenswinst ingeval van vervreemding? Respectievelijk de artikelen 10, 11 en 13 van het OESO Modelverdrag.

Link met ficties in een verdrag

Het gaat in dit geval niet om een fictie, maar om een daadwerkelijk gerealiseerd voordeel. De kwalificatie van het voordeel onder de gegeven omstandigheden is het discussiepunt. Daarbij maakt het niet uit of de nationale wetgeving van een later moment is dan het verdrag. De vraag bij het lucratief belang is (voor verdragstoepassing) of sprake is van een beloning ter zake van het verrichten van arbeid (een allocatievraagstuk).

30% regeling en sabbatical 16 08 26

Vraag/Feitencomplex
• Een werknemer met de 30%-regeling gaat een aantal maanden op sabbatical (onbetaald). • Voor dit jaar verdient hij ruim voldoende om aan de salarisnorm te blijven voldoen. • Hij zal in maart 2016 weer zijn werkzaamheden oppakken. Het is mogelijk dat hij eind maart uit dienst gaat. Er ligt een vaststellingsovereenkomst. • De sabbatical is geen verkapte op non actiefstelling. De werkzaamheden in maart zijn duidelijk omschreven en reëel. • Het inkomen over maart 2016 is ruim voldoende om tot en met maart 2016 aan de salarisnorm te voldoen. Wanneer eindigt de 30% regeling?

Antwoord Kennisgroep
Wanneer de tewerkstelling van een werknemer ten hoogste 12 maanden wordt stopgezet, om vervolgens de tewerkstelling te hervatten, dan kan de 30%-regeling door blijven lopen.

Beschouwing
In bepaalde gevallen keurt de Belastingdienst goed dat de materiële tewerkstelling voor een korte periode stopgezet wordt, waarna de 30%-regeling bij het hervatten van de tewerkstelling weer voortgezet kan worden. Hiervoor geldt een aantal voorwaarden. • Ten eerste moet het tijdelijke verlof passen binnen de in Art. 10a, lid 1, onderdeel a Uitvoeringsbesluit Loonbelasting genoemde gevallen, aangevuld met zwangerschapsverlof. Het gaat dus onder andere om een sabbatsverlof van ten hoogste 12 maanden. • Ten tweede moet de schriftelijke overeenkomst waar het verlof in is geregeld als bewijs overgelegd worden. • Ten derde moet aangetoond worden dat het verlof niet opgenomen wordt met het uitzicht op ontslag. In dat geval moet de 30%-regeling stopgezet worden vanaf de laatste dag dat er daadwerkelijk gewerkt wordt. Indien aan alle drie de voorwaarden is voldaan, dan blijft de 30%-regeling doorlopen. Tijdens het sabbatsverlof moet steeds aan de deskundigheidseis worden voldaan. Deze laatste eis geldt overigens niet voor ouderschaps- en zwangerschapsverlof, dit op basis van een goedkeuring van de staatssecretaris. Voor de Belastingdienst staat niet ter discussie dat de 30%-regeling eindigt op het moment dat belanghebbende geen werknemer meer is in de zin van de Wet LB. Door de toepassing van de leden 3, 4 en 5 van artikel 2 Wet LB kan hiervan sprake zijn in situaties dat belanghebbende nog steeds tewerkgesteld is door de inhoudingsplichtige (in het buitenland).

30% regeling en tussentijdse onderbreking

Vraag/Feitencomplex
Een werknemer heeft vóór 1-1-2012 de bewijsregel aangevraagd en verkregen. Na een tussentijds vertrek van ca. 1 jaar komt hij na 1-1-2012 weer in dienst van een binnenlandse inhoudingsplichtige Moet op dat moment getoetst moet worden of bij de aanvang van de eerste tewerkstelling aan het schaarse specifieke deskundigheidscriteria voldaan was worden conform de 'oude' regeling (werkervaring, opleiding, beloning), of moet er alleen naar de 150 km en de 16/24 maanden gekeken worden?

Antwoord Kennisgroep
Bij de aanvang van de eerste/eerdere tewerkstelling moet voldoen zijn de voorwaarden van ingekomen werknemer, met andere woorden de werknemer had toen ook de 30%-regeling of voldeed aan de voorwaarden van de (oude) regeling. Verder is van belang of de werknemer toen aan de straal voldeed zoals die thans geldt.

Beschouwing
Het overgangsrecht is van toepassing. Op het toetsmoment bij aanvang van de nieuwe tewerkstelling moet beoordeeld worden of de medewerker in de twee jaar voor de eerste tewerkstelling tenminste 16 maanden op een afstand van meer dan 150 km van Nederland woonde.

30% regeling en verblijf

Vraag/Feitencomplex
Wanneer is er sprake van 'verblijf' in de zin van art. 10ef Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965? Is er bij fiscaal inwonerschap in Nederland altijd sprake van verblijf in Nederland?

Antwoord Kennisgroep
Er is sprake van verblijf in de zin van art. 10ef UBLB, wanneer belastingplichtige fysiek verblijft in Nederland. Fiscaal inwonerschap is hiervoor niet nodig, en brengt ook niet per definitie met zich mee dat er sprake is van verblijf.

Beschouwing
Verblijf moet opgevat worden in de zin van *feitelijk verblijf*. Dit staat los van fiscaal inwonerschap. De Hoge Raad heeft dit voor de kortingsregeling (art. 10ef UBLB) van de 30%-regeling besloten in het arrest van 7 oktober 2011, 10/01385. De Hoge Raad oordeelt dat zowel de grammaticale interpretatie als de strekking van de 30%-regeling dit met zich mee brengen. De kortingsregeling is namelijk gebaseerd op de gewenningsgedachte: de ET-kosten nemen af als men al langer aan het zijn in Nederland heeft kunnen wennen. Vanuit deze gedachte is het begrijpelijk dat men dan wel feitelijk in Nederland moet verblijven.

30% regeling en vergoeding kosten

Vraag/Feitencomplex
Een buitenlandse bestuurder van een in Nederland gevestigde vennootschap, van wie het heffingsrecht over het loon aan Nederland is toegerekend, maakt gebruik van de 30%-regeling. De bestuurder maakt, behalve tussen zijn woonland en Nederland, ook veel reizen naar andere landen om zijn functie te vervullen. In hoeverre kunnen de kosten van deze reizen naar derde landen naast de 30%-regeling vrij vergoed geworden? Moeten deze kosten allemaal als ET-kosten gekwalificeerd worden, of kunnen deze kosten wel vrij vergoed worden, naast de ET-kosten van de bestuurder?

Antwoord Kennisgroep
Er moet beoordeeld worden of sprake is van woon-werkverkeer of van reizen naar het land van herkomst. Woon-werkverkeer kwalificeert niet als ET-kosten, waardoor deze kosten naast de 30%-regeling vrij vergoed kunnen worden. Er is sprake van woon-werkverkeer als er binnen 24 uur op en neer van huis naar werk gereisd wordt, of als er sprake is van een ambulante werknemer. Om dit laatste te beoordelen is de 20-dagenregeling in het Handboek loonheffingen (paragraaf 20.1.2) van belang.

Beschouwing
Kosten voor het reizen naar het land van herkomst worden beschouwd als extraterritoriale kosten. De kosten voor grensoverschrijdend woon-werkverkeer, het binnen 24 uur heen en terug reizen van woon- naar werkplaats, vormen geen extraterritoriale kosten, hierop is een specifieke gerichte vrijstelling van toepassing (art. 31a, lid 1, onderdeel a LB). Ook de reizen van een werknemer met een ambulante functie (dienstreizen) vormen geen extraterritoriale kosten, op deze kosten is namelijk ook een gerichte vrijstelling van toepassing (art. 31a, lid 1, onderdeel b LB). Om te bepalen of er sprake is van een dienstreis of een 'extraterritoriale reis' is de 20-dagenregeling van belang. Naast de 20-dagenregeling is ook de vraag of er sprake is van tijdelijke uitzending van belang om te beoordelen of er sprake is van een dienstreis. <u>20-dagenregeling</u> Een werknemer is ambulant (en zijn reiskosten kwalificeren dus niet als ET-kosten), als hij op maximaal 20 dagen ten minste één dag per week heen en weer reist tussen zijn woning en dezelfde arbeidsplaats. Het maximum van 20 dagen moet bezien worden ten opzichte van een referentieperiode. De referentieperiode begint in de week waarin de werknemer voor het eerst naar zijn arbeidsplaats reist en eindigt in de week waarin hij voor het laatst naar zijn arbeidsplaats reist. Bij lange onderbrekingen begint de referentieperiode opnieuw. Er is sprake van een lange onderbreking in één van de volgende drie gevallen 1) 2 of meer aansluitende weken, anders dan wegens verlof/ziekte, in een periode van 26 weken of minder. 2) 3 of meer aansluitende weken, anders dan wegens verlof/ziekte, in een periode van meer dan 26 weken. 3) 6 of meer aansluitende weken Naast de 20-dagenregeling is werknemer ook ambulant als hij gedurende 1 week vanuit zijn woning naar *steeds verschillende* arbeidsplaatsen reist. <u>Uitzending</u> Er is geen sprake van een uitzending (en dus geen sprake van extraterritoriale kosten voor de reis) als de werknemer binnen een periode van 12 maanden korter dan 60 dagen bij een concernonderdeel in het buitenland wordt tewerkgesteld. Er kan wel sprake zijn van een uitzending als de werknemer voor een langere tijd bij een concernonderdeel wordt tewerkgesteld of in het buitenland op projectbasis wordt tewerkgesteld.

30% regeling geen diploma aanvang dienstbetrekking

Vraag/Feitencomplex
Een promovendus is, vooruitlopend op het behalen van zijn doctorsdiploma, al een dienstverband aangegaan met een inhoudingsplichtige. Kan deze persoon nog in aanmerking komen voor de 30%-regeling?

Antwoord Kennisgroep
Art. *10e, derde lid,* van het UBLB, wordt bij werkzaamheden tijdens het verblijf in het kader van het behalen van deze titel, - voor de tewerkstelling van de werknemer ná het behalen van de titel van doctor, - respectievelijk de tewerkstelling vooruitlopende op deze titel, als volgt wordt toegepast. 1. Voorafgaand aan het verblijf in het kader van het behalen van deze titel in Nederland of in het gebied binnen 150 kilometer van de grens, moet de werknemer voldoen aan Art. 10e, tweede lid, onderdeel b.2. De bewijslast dat de werknemer in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan dit verblijf woonachtig was op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens, rust op de werknemer. 2. De werknemer moet aannemelijk maken dat het verblijf gericht was op het behalen van deze titel en de werkzaamheden van bijkomstige aard zijn. De werknemer die in Nederland komt werken en vervolgens besluit promotieonderzoek te gaan verrichten om de titel van doctor te behalen, valt hier dus niet onder. 3. De tewerkstelling vindt plaats binnen een jaar na het behalen van de titel van doctor of vooruitlopende op het behalen van deze titel waarbij als voorwaarde geldt dat deze titel wordt behaald. Wordt deze titel niet behaald dan is - met terugwerkende kracht - niet voldaan aan art. 10e, derde lid, van het UBLB. Indien voldaan wordt aan het voorgaande wordt voor het antwoord op de vraag of de werknemer door een inhoudingsplichtige uit het buitenland is aangeworven, geen acht geslagen op de werkzaamheden in Nederland tijdens het verblijf in het kader van het behalen van deze titel. Voor de duidelijkheid merk ik op dat deze zienswijze uitsluitend geldt voor tewerkstellingen ná 1 januari 2012. Voor tewerkstellingen van voor deze datum is de oude regelgeving van toepassing.

Beschouwing
Als de werknemer in de aanloop naar het behalen van de titel in Nederland al arbeid in het economische verkeer verricht, dan is de uitzondering voor gepromoveerden in beginsel niet van toepassing. De staatssecretaris heeft echter op grond van de hardheidsclausule goedgekeurd dat het verblijf in het kader van het behalen van de titel ook buiten beschouwing blijft als de tewerkstelling plaatsvindt in de aanloop naar het behalen van de titel om de promotie te bekostigen of als de werknemer voorafgaand aan de promotie een arbeidsovereenkomst krijgt aangeboden. De 30%-regeling gaat niet eerder in dan het moment waarop de titel van doctor is behaald.

30% regeling en buitenlandse titel / diploma 16 08 26

Vraag/Feitencomplex
Is een buitenlandse PhD altijd te vergelijken met een Nederlandse doctorstitel?

Antwoord Kennisgroep
Op de afdeling Diploma-erkenning en Legalisatie van DUO kan door een houder van een in het buitenland behaalde titel, een verzoek worden ingediend om deze te laten erkennen. Daarmee kan een "oude" Nederlandse titel worden aangevraagd voor gebruik in Nederland. Het gaat dan om titels zoals die van drs of dr. Op de site van DUO staat dit uitgelegd en de link naar de site doe ik hierbij.

Beschouwing
Niet iedere Phd is altijd zondermeer te gelijk aan de titel van dr. Inhoudelijk kan de opleiding of het promotietraject namelijk afwijken. Elke aanvraag wordt individueel beoordeeld en een uitspraak in het algemeen is hierbij niet te geven. Nederlandse universiteiten kennen verschillende trajecten voor het behalen van de titel doctor. De twee meest gebruikelijke zijn de vierjarige promovendus (al dan niet in loondienst) en de combinatie Research Master (2 jarig) met een (3 jarig) traject als promovendus. Het verblijf ter zake van beide trajecten geldt als 'verblijf in het kader van het behalen van de titel doctor'. Uitdrukkelijk voorwaarde daarbij is dat men vóór aanvang van het traject combinatie Research Master (2 jarig) met een (3 jarig) traject als promovendus in het bezit was van een diploma dat toegang biedt tot een doctoraatsprogramma (Doctorandus- of Master-diploma).

Publicatiedatum:
26-08-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
wijze van voorkoming
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag met Zwitserland en voorkoming dubbele belasting

Vraag:

Belpl doet aangifte van box 1 inkomen dat bestaat uit NL-arbeidsinkomsten, negatief eigen woning en inkomsten uit tegenwoordige arbeid Zwitserland. Belpl claimt voorkoming dubbele belasting voor het bruto Zwitserse arbeidsinkomen. Als landcode wordt vermeld CHE. Bij de verrekenbare bronbelasting wordt niets ingevuld. De primitieve aanslag is conform aangifte opgelegd. Daarbij is als teller het Zwitserse arbeidsinkomen genoteerd en als noemer het (lagere) inkomen box 1. De vastgestelde teruggaaf ivm vrijstelling tvvdb is (dus) gelijk aan het volledige IB-deel van de IB/PVV die geheven is van het aangegeven box 1 inkomen. Vraag: Is dit juist gelet op het Verdrag met Zwitserland 1951; artikel 6 juncto het Slotprotocol 'Ad artikelen 2 tot 8', derde lid letter a en b, gegeven dat belpl over 2009 nooit melding heeft gemaakt van enige Zwitserse inhouding. Ergo letter a toepassen: 0 inhouding, is het laagste bedrag, dus er wordt 0 in mindering gebracht op de NL belasting? Of interpreteer ik het Verdrag verkeerd?

Context: Ik ben bezig met het bezwaar te beoordelen tegen een over 2009 opgelegde navorderingsaanslag IB waarbij o.a. het feit een rol speelt of belpl uberhaupt terecht aanspraak heeft gemaakt op aftrek tvvdb omdat hij desgevraagd in het kader van het nadien gehouden algehele IB-onderzoek (- door de cc-collega's uitgevoerd -) niet aannemelijk heeft gemaakt dat hij het werk in Zwitserland heeft

gedaan (een van de redenen tot navordering). Voor dát geval ben ik van mening dat de vereiste aangifte niet is gedaan (ten onrechte voorkoming geclaimd), alhoewel je daarover ook zou kunnen discussiëren (ivm opzettelijkheid). Vermoedelijk zal dit mijn eerste voorlopige standpunt zijn in de bezwaarprocedure. Los daarvan lijkt mij dat zo wél recht op aftrek tvvdb zou hebben bestaan, er mogelijk ten onrechte IB is teruggegeven omdat Zwitserse geheven belasting niet aannemelijk is gemaakt (dus moet worden uitgegaan van 0?, dat is mijn vraag). Echter, een onjuiste teruggaaf met die achtergrond is denk ik niet navorderbaar want wij hebben in dat geval uit eigen beweging een onjuiste voorkomingsmethode toegepast? Of valt belpl nog iets aan te rekenen; hij heeft zijn landcode en het soort inkomen op zich wel juist ingevoerd?

Antwoord:

Volgens het derde lid van het slotprotocol ad art. 2 tot 8, blijkt dat NL als woonland de verrekeningsmethode kan toepassen. Gevolg daarvan is dat als Zw niet heft, er ook geen voorkoming gegeven hoeft te worden en NL dus kan heffen. Dus je interpretatie van de protocolbepaling is juist. Ik ben het met je eens dat dit navorderen heel erg moeilijk wordt. Immers als hij ingehouden heffing 0 heeft ingevuld, was dat juist en hebben wij de verkeerde voorkomingsmethode toegepast. Dus dat ben ik met je eens. Echter we hoeven ons dit niet af te vragen, omdat in BNB 1955/195 de staatssecretaris besloten heeft dat ond. a van het slotprotocol ad. artikel 2 tot 8 buiten toepassing dient te blijven. Ik voeg de tekst hieronder bij. Dus we moeten toch uitsluitend de evenredigheidsmethode toepassen.

Vindplaats: BNB 1955/195 Auteur: Staatssecretaris van Financiën Slotprotocol Ad art. 2 tot 8 Nederl.-Zwitserse verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van inkomsten Samenvatting Resolutie Staatssecretaris van Financiën 10 mei 1955, 8 Bij bovengenoemde resolutie heeft de Staatssecretaris het volgende ter kennis gebracht van de Directeurs: (Slotprotocol Ad art. 2 tot 8 Nederl.-Zwitserse verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van inkomsten; Tractatenblad 1951, no. 148). Ik verzoek u onder de aandacht van de inspecteurs in uw directie te brengen, dat voor de uitvoering van nevengenoemd verdrag, het voorschrift van het derde lid, letter a, van

het slotprotocol Ad artikel 2 tot 8, buiten toepassing dient te blijven, zodat de vermindering moet worden berekend op de wijze bedoeld in letter b van dit lid. De onoverkomelijke moeilijkheden waartoe de toepassing van het voorschrift vervat in genoemde letter a leiden, hebben mij tot deze beslissing geleid. Dan blijft over dat je alleen kunt navorderen als je de stelling dat hij in Zw gewerkt heeft, in twijfel kunt trekken. Dat is echter een sterk feitelijke benadering.

Publicatiedatum:
26-08-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
sociale zekerheid
Subrubriek:
Niet van toepassing

Duitse Verletztenrente

Vraag:

Is een door een inwoner van Nederland ontvangen Duitse Verletztenrente belast n Duitsland of Nederland? En waar kan ik deze informatie terug vinden op de site van de Belastingdienst of elders.

Antwoord:

De Verletzenrente is een publiekrechtelijke Duitse socialeverzekeringsuitkering. Welk land het heffingsrecht op grond van het nieuwe verdrag met Duitsland 2012 vanaf 1-1-2016 (mits geen gebruik wordt gemaakt van het overgangsrecht van art. 33, lid 6 van het nieuwe Verdrag) vindt u hier: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/internationaal/verdragen/het_nieuwe_belastingverdrag_tussen_nederland_en_duitsland/pensioen_lijfrente_socialeverzekeringsuitkering_ontvangen_uit_nederland/ Aanvullend: De meeste tekst gaat over uitkeringen die toekomen aan inwoners van Duitsland. Voor inwoners van Nederland, uw casus geldt het spiegelbeeld. Dus als het totaal van de genoemde uitkeringen (pensioen, lijfrente en socialezekerheidsuitkering) < 15.000 heeft Nederland het heffingsrecht. Is het totaal hoger, dan heeft Duitsland het heffingsrecht. Onder het oude verdrag had Duitsland het heffingsrecht.

Ministerie van Financiën

Aan
Kennisgroep IBR niet winst

memo

Lijfrentebankspaarproducten en lijfrentedefinitie in de Nederlandse verdagen

Directie Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen

Inlichtingen

5.1.2e

5.1.2e

Vooraf buiten verzoek

5.1.2e

buiten verzoek

Inleiding

Van de op 1 januari 2016 geldende Nederlandse belastingverdragen, kennen meer dan 60 verdragen de volgende lijfrentedefinitie[1]:

> *'De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.'*

[1] Bijlage I geeft een overzicht van de lijfrentedefinitie in de door Nederland gesloten belastingverdragen.

Over de reikwijdte van deze lijfrentedefinitie bestaat onduidelijkheid en daarom wordt hierna ingegaan op de vraag of lijfrentebankspaarproducten onder bovenstaande lijfrentedefinitie vallen.

Algemeen

- Volgens de parlementaire stukken bij het wetsvoorstel waarmee lijfrentebankspaarproducten zijn ingevoerd, vallen deze producten onder bovenstaande lijfrentedefinitie. Wel is opgemerkt dat niet zeker is of verdragspartners deze interpretatie volgen[2]. Enige onzekerheid hierover is ook geuit in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.
- In november 2014 heeft IZ richting de Kennisgroep IBR niet-winst het standpunt ingenomen dat lijfrentebankspaarproducten niet onder bovenstaande lijfrentedefinitie kunnen worden geschaard. Reden hiervoor is de gedachte dat geen sprake is van een *'verbintenis'* tot het doen van betalingen, maar slechts een "overeenkomst met jezelf".
- Naar aanleiding van dit standpunt heeft de Belastingdienst in naar schatting 100 (particuliere) gevallen desgevraagd het standpunt ingenomen dat lijfrentebankspaarproducten niet onder bovenstaande lijfrentedefinitie vallen.
- In het kader van besprekingen over wijzigingen van het belastingverdrag met België, is de vraag of lijfrentebankspaarproducten onder bovenstaande lijfrentedefinitie vallen aan een nadere analyse onderworpen die hieronder is weergegeven.

Analyse

- Voor de vraag of 'lijfrentebankspaarproducten' onder de weergegeven definitie van 'lijfrente' vallen is in de eerste plaats de verdragstekst relevant.
- Mocht de verdragstekst niet duidelijk zijn, dan heeft een term de betekenis die het op dat moment heeft onder de (belasting)wetgeving van de staat die het verdrag toepast, tenzij de context anders vereist (zie artikel 3, lid 2, van het OESO Modelverdrag die in vele verdragen is opgenomen).
- Onder de 'context' van het verdrag valt in het bijzonder de bedoeling van de verdragssluitende partijen. Een aanpassing van nationale wetgeving na het sluiten van het belastingverdrag waardoor heffingsrechten na het sluiten van het verdrag verschuiven, kan strijdig zijn met de goede verdragstrouw.

Hierna ga ik in op de tekst van het verdrag en – voor zover die niet duidelijk genoeg mocht zijn – op de context van het verdrag.

Tekst verdrag
Om als "lijfrente" te kwalificeren, moet voldaan worden aan de volgende elementen uit de verdragsdefinitie:

- *een vaste som,*
- *periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen,*
  - *hetzij gedurende het leven,*
  - *hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak,*
- *ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen,*
- *welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.*

Hierna ga ik in op deze criteria bij lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten.

..een vaste som ('stated sum')...

- Bij lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten is voor de uitkeringsfase sprake van een "vaste som". Voor de uitkeringsperiode moet de hoogte van de (gelijkmatige) uitkeringen worden vastgesteld. Dit volgt al uit

[2] Bijlage II bevat relevante passages uit de parlementaire stukken.

artikel 3.126a, lid 4, van de Wet IB 2001. Dit wordt in de praktijk dan ook overeengekomen met de bank of de beleggingsinstelling.
- Wel is het mogelijk dat een 'unit linked' lijfrente wordt afgesproken, waarbij de uitkeringen niet in *geld* zijn vastgesteld maar in een andere eenheid (bijv. een financieel instrument). Dit is ook mogelijk bij de lijfrente*verzekering*.

...periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen (bij leven of bij vastgesteld tijdvak) ('payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time')...
- Lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten zijn periodiek betaalbaar ('payable periodically') voor een vastgesteld tijdvak. Het enige verschil met een lijfrenteverzekeringsproduct is dat de uitkeringen niet eindigen bij het overlijden van de gerechtigde. Dat maakt echter niet dat deze producten niet *periodiek betaalbaar* zouden zijn.
- De term 'periodiek betaalbaar' komt niet letterlijk voor in de Nederlandse belastingwetgeving. Wel kent de Wet IB 2001 de term 'periodieke uitkeringen en verstrekkingen' en is er jurisprudentie en literatuur over de term 'periodieke uitkering'.
- Voor lijfrenten van vóór 2008 kon er alleen sprake zijn van 'periodieke uitkeringen en verstrekkingen' als er sprake was van een (fiscaal gefacilieerd) (lijfrente)verzekeringsproduct. Na 2008 vallen uitkeringen uit lijfrentebankspaarproducten ook onder 'periodieke uitkeringen en verstrekkingen'.
- Op basis van Nederlandse jurisprudentie was er sprake van een 'periodieke uitkering' als onder andere werd voldaan aan het 1%-onzekerheidscriterium dat in de Nederlandse jurisprudentie is ontwikkeld (de kans dat alle termijnen tot uitkering komen is tenminste (ongeveer) 1%). Vanaf 1 januari 2008 vormen uitkeringen uit lijfrentebankspaarproducten – die niet aan dit criterium voldoen – echter ook *periodieke uitkeringen en verstrekkingen* en is voor deze producten deze jurisprudentie niet relevant.
- De verdragstekst staat er mijns inziens niet aan in de weg om lijfrentebankspaarproducten als 'periodiek betaalbaar' te beschouwen. Met de bank / beleggingsinstelling wordt immers ook overeengekomen dat er een *periodieke betaling* plaatsvindt, zoals de verdragstekst eist.
- De Nederlandse jurisprudentie over het begrip 'periodieke uitkering' staat hier – ook gezien de (huidige) Nederlandse wettekst over (belastbare) periodieke uitkeringen en verstrekkingen – mijn inziens niet aan in de weg.
- Mocht dit echter niet geheel duidelijk zijn of lijfrentebankspaarproducten niet onder de definitie vallen, dan is de context van het verdrag relevant (zie 'context verdrag' hierna).

...ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen ('under an obligation to make the payments')...
- Met de bank/beleggingsinstelling wordt overeengekomen dat periodieke betalingen worden gedaan, binnen de overeengekomen voorwaarden. Er is dus sprake van een *verbintenis tot het doen van betalingen*.[3] Daarbij kan ook een rendement worden afgesproken, die voor de uitvoerder kan resulteren in winst of verlies.
- Deze verbintenis vloeit voort uit een overeenkomst met de bank/beleggingsinstelling waarbij er sprake is van een vordering&schuldverhouding. Als de bank of de beleggingsinstelling bijvoorbeeld failliet gaat is het mogelijk dat niet alle uitkeringen worden verstrekt.

...welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat ('in return for adequate and full consideration in money or money's worth')

[3] Zie ook de voorwaarden die de Belastingdienst heeft gesteld: http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/werk_en_inkomen/pensioen_en_andere_uitkeringen/

- Ook aan de laatste voorwaarde wordt voldaan: de betalingen staan tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde. Er zijn/worden immers premies betaald of er is/wordt kapitaal ingelegd om de betalingen uit te voldoen.
- De 'periodieke betalingen' zijn overigens niet slechts een terugbetaling van de ingelegde premies, er wordt veelal ook een rendement afgesproken. Dit rendement bevat echter niet een 'sterfterisico' hetgeen een drukkend effect zal hebben op het rendement. Daar staat tegenover dat er minder kosten aan het bankspaarproduct verbonden zijn en er niet het risico bestaat dat meer uitkeringen moeten worden gedaan dan de afgesproken (20) jaren (na de AOW-gerechtigde leeftijd).

Context verdrag

Naar mijn mening is de weergegeven veelgebruikte lijfrentedefinitie voldoende duidelijk om hier ook lijfrentebankspaarproducten onder te scharen. Voor het geval daar toch twijfel over mocht bestaan is artikel 3(2) van het OESO Modelverdrag relevant dat in veel van de Nederlandse belastingverdragen is overgenomen. Hierin is bepaald:

> *"As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State."*

Hieruit volgt in eerste instantie dat volgens een dynamische interpretatie de onduidelijke term ingevuld wordt door de betekenis die die term heeft onder de (belasting)wetgeving van de staat die het verdrag toepast. Ook op grond hiervan zou Nederland dus in beginsel voor de term "lijfrente" aansluiting kunnen zoeken bij de nationale definitie in artikel 1.7 van de Wet IB 2001, waar ook lijfrentebankspaarproducten onder vallen.

Dit zou echter anders zijn als "*the context otherwise required*" en indruist tegen de bedoeling van de verdragssluitende partijen en er bijvoorbeeld sprake is van een verschuiving van heffingsrechten ten opzichte van wat onder het verdrag was bedoeld. Naar mijn mening is ook hier geen sprake van:

- De bedoeling van de verdragsbepaling was om voor pensioenen en soortgelijke betalingen en lijfrenten een afspraak te maken. Het is geheel in lijn met de bedoeling van de verdragssluitende partijen om lijfrentebankspaar-producten gelijk te behandelen met de lijfrenteproducten die veelal ten tijde van het sluiten van het verdrag dezelfde althans een vergelijkbare fiscale behandeling kennen als lijfrentebankspaarproducten. De fiscale behandeling van lijfrentebankspaarproducten is dezelfde als bij ijfrenteverzekeringen en de fiscale voorwaarden zijn ook vrijwel gelijk. Het idee van het mogelijk maken van lijfrentebankspaarproducten was slechts om andere aanbieders in de markt voor oudedagsvoorzieningen te introduceren onder dezelfde fiscale facilitering.
- Nederland haalt hiermee dus geen heffingsrechten naar zich toe: deze producten bestonden immers nog niet ten tijde van het sluiten van het verdrag. Daarbij is ook relevant dat fiscaal gefacilieerde lijfrenteverzekeringen waarbij Nederland veelal heeft afgesproken dat het heffingsrecht toevalt aan de bronstaat fiscaal geruisloos kunnen worden omgezet in lijfrentebankspaarproducten. Als lijfrentebankspaarproducten juist niet onder de lijfrentedefinitie vallen (en er ook geen sprake zou zijn van een 'soortgelijke beloning'), zou er een heffingsrecht verschuiven door invoering van de lijfrentebankspaarvariant.
- In de verdragen is met de afspraak over lijfrenten beoogd zowel dubbele belasting als dubbele niet-heffing te voorkomen. In de meeste verdragen blijkt dat ook uit de considerans van het verdrag. Als lijfrentebankspaarproducten niet onder de lijfrentedefinitie zouden vallen, zou een (economisch) dubbele

niet-heffing ontstaan: er is premieaftrek genoten in Nederland, maar *als* deze producten door het buitenland niet als een lijfrente worden beschouwd is het moeilijk denkbaar dat de uitkeringen en het premiedeel daarin integraal belast zouden worden in het buitenland.

In relatie met het verdrag met België is voor de context nog relevant dat Nederland en België een afspraak hebben gemaakt over stamrechtuitkeringen (Besluit van 22 juni 2006, nr. CPP2006/1404M, Stcrt. nr. 128). Kort gezegd houdt deze in dat de subject-to-tax-bepaling in België niet wordt toegepast als een ontslaguitkering in Nederland niet wordt belast vanwege toepassing van de (inmiddels afgeschafte) stamrechtvrijstelling. Daarbij zijn Nederland en België overeengekomen om dit besluit – dat ook ingaat op het heffingsrecht over (stamrecht)lijfrenteuitkeringen – ook toe te passen op uitkeringen uit stamrechtbanksparen (IFZ/2012/319).

Conclusie
Naar mijn mening heeft de Belastingdienst goede argumenten voor het standpunt dat lijfrentebankspaarproducten onder de huidige lijfrentedefinitie vallen. Ook gezien het (toenemende) budgettaire belang bij lijfrentebankspaarproducten is het belangrijk dat dit standpunt wordt ingenomen. Dat neemt niet weg dat deze discussie aanleiding kan zijn om de lijfrentedefinitie die gebruikt wordt in belastingverdragen tegen het licht te houden om de bedoeling buiten elke twijfel te stellen dat lijfrentebankspaarproducten niet alleen binnen Nederland maar ook onder de verdragen dezelfde behandeling krijgen.

---0---

Bijlage I Lijfrentedefinitie in Nederlandse verdragen per 1 januari 2016

Verdrag/ Protocol	Lijfrentedefinitie	Heffingsrecht bij afkoop	Heffingsrecht
Albanië (2005)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Bronstaat, 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor een fiscale tegemoetkoming; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 20.000.
Argentinië (1996)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven,	Bronstaat	Woonstaat

	hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.		
Armenië (2001)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen gedurende het leven of gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Aruba, BRK (1964)	*Geen definitie, alleen "pensioenen en soortgelijke inkomsten".*	Bronstaat	Woonstaat
Australië (1976)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Woonstaat	Woonstaat
Azerbeidzjan (2008)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Bahrein (2008)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Bronstaat
Bangladesh (1993)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
Barbados (2006)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make payments in return for adequate and full consideration in money or	Bronstaat	Bronstaat

	money's worth.		
Belarus (1996)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
België (2001)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat: 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 25.000.
Bermuda DTA nat. pers. (2009)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat: 1. Indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of aftrek is verleend voor betaling aan *pension scheme or insurance company* of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 10.000.
Brazilië (1990)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste	Woonstaat, maar ook	Woonstaat, maar ook bronstaat als bedrag per kalenderjaar >

	tijdstippen gedurende het leven of gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	bronstaat als bedrag per kalenderjaar > 5.000 US dollar.	
Bulgarije (1990)	*Geen bepaling, alleen voor "pensioenen en soortgelijke beloningen"*	*Als geen periodiek karakter én betaald voor vroegere dienstbetrekking*	*Woonstaat*
Bulgarije (nieuw: nog niet in werking)	The term "annuity" means: (..) in the case of an annuity arising in the European part of the Netherlands, an annuity as mentioned in the Netherlands Income Tax Act 2001 ("Wet inkomstenbelasting 2001"), or any subsequent identical or substantially similar laws or regulations replacing this act, the benefits of which are part of taxable income from employment and dwellings ("belastbaar inkomen uit werk en woning"); (...)	Bronstaat	Bronstaat
Canada (1986)	*Geen definitie, dus terugvallen op art. 3(2):* *Voor de toepassing van de Overeenkomst door een van de Staten heeft, tenzij de context anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen waarop de Overeenkomst van toepassing is.*	Woonstaat, maar ook bronstaat.	Woonstaat, maar bronstaat mag ook maximaal 15% heffen als periodieke uitkering
China (2013)	*Geen definitie, alleen "pensions and other similar remuneration"*	Woonstaat, maar ook bronstaat	Woonstaat, maar ook bronstaat.
Curaçao BRNC	De uitdrukking "lijfrente" betekent: (...)wat betreft een lijfrente afkomstig uit het Europese deel van Nederland: een lijfrente als bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001, waarvan de uitkeringen als belastbaar inkomen uit werk en woning worden aangemerkt; (...)	Woonstaat, maar ook bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat mag ook maximaal 15% heffen als periodieke uitkering
Denemarken (1996)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
Duitsland (2012)	Onder de term „lijfrente" wordt verstaan: (...) wat Nederland betreft: een lijfrente zoals	Bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat indien totale brutobedrag per

	genoemd in de Nederlandse belastingwetgeving, waarvan de uitkeringen deel uitmaken van het belastbaar inkomen uit werk en woning		
Egypte (1999)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat	Bronstaat	Bronstaat
Estland (1997)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
Ethiopië (2012)	The term "annuity" means: (...) in the case of the European part of the Netherlands: an annuity as mentioned in the Netherlands Income Tax Act 2001 ("Wet inkomstenbelasting 2001"), or any subsequent identical or substantially similar laws or regulations replacing this act, the benefits of which are part of taxable income from employment and dwellings ("belastbaar inkomen uit werk en woning"); (...)	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Bronstaat
Filippijnen (1989)	*Geen definitie*	Woonstaat, maar ook bronstaat als (vrij vertaald) inkomen ten laste is gekomen van Nederlandse winst	Woonstaat, maar ook bronstaat als (vrij vertaald) inkomen ten laste is gekomen van Nederlandse winst However, such income may also be taxed in the other State in so far as it is charged as such against profits derived in that other State by an enterprise of that other State or by an enterprise having a permanent establishment therein.
Finland (1996)	The term "annuity" as used in this Article means a stated sum payable periodically at stated times during life, or during a specified or ascertainable period of time, under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth (other than services rendered).	Woonstaat, maar ook bronstaat.	Woonstaat, maar ook bronstaat. Bij een periodieke uitkering mag bronstaat niet meer heffen dan 20%. *However, such pensions and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State, where the employment was exercised in the other Contracting State,*

			and annuities, derived by a resident of a Contracting State, where arising in the other Contracting State, may also be taxed in that other State and according to the laws of that State, but if the payment is of a periodic nature the tax so charged shall not exceed 20 per cent of the gross amount of the payment.
Frankrijk (1973)	*Geen definitie (alleen "pensioen en soortgelijke beloningen")*	Woonstaat	Woonstaat
Georgië (2002)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat: 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 10.000.
Ghana (2008)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat: 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 20.000.

Griekenland (1981)	*Geen definitie*	Woonstaat, ook in 'bronstaat' bij niet periodieke betaling i.v.m. arbeid in 'bronstaat'.	Woonstaat
Hongkong (2010)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth	Bronstaat (mits fiscaal gefaclilleerd)	Bronstaat (mits fiscaal gefacilieerd)
Hongarije (1986)	*Geen definitie*	Woonstaat, ook in 'bronstaat' bij niet periodieke betaling i.v.m. arbeid in 'bronstaat'.	Woonstaat
Ierland (1969)	*Geen definitie (alleen "pensioen en soortgelijke beloningen")*	Woonstaat	Woonstaat
IJsland (1997)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
India (1988)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time, under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat als niet periodiek + i.v.m. vroegere arbeid (employment)	Woonstaat
Indonesië (2002)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Bronstaat
Israël (1973)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Woonstaat	Woonstaat

Italië (1990)	*Geen definitie*	Bronstaat als niet periodiek + i.v.m. vroegere arbeid (employment) + alleen onderdaan van bronland	Woonstaat
Japan (2010)	The term "annuities" as used in this Article means a stated sum paid periodically at stated times during the life of the individual, or during a specified or ascertainable period of time, under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Woonstaat, maar ook bronstaat "if they arise in that other Contracting State [bronstaat]".	Woonstaat, maar ook bronstaat als fiscaal gefacilieerd en niet adequaat belast in woonstaat: *"annuities may also be taxed in the other Contracting State if they arise in that other Contracting State and they are not adequately subject to tax in the first-mentioned Contracting State."*
Joegoslavië (1982)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Jordanië (2006)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen gedurende het leven of gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Bronstaat
Kazachstan (1996)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Kenia (2015)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Bronstaat
Koeweit (2001)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat: 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van

			toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 20.000.
Korea (1978)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth	Woonstaat, maar ook bronstaat voor zover inkomen in aftrek gebracht van winst.	Woonstaat, maar ook bronstaat "in so far as it is charged as such against profits derived in that other State by an enterprise of that other State or by an enterprise having a permanent establishment therein."
Kroatië (2000)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Woonstaat, maar ook bronstaat indien totale brutobedrag >12.000 gulden.	Woonstaat, maar ook bronstaat ingeval het totale bruto bedrag in enig kalenderjaar > 12.000 Nederlandse guldens. 2 De bepalingen van het eerste lid zijn ook van toepassing, indien deze beloningen geen periodiek karakter dragen of indien in plaats van het recht op lijfrenten een afkoopsom wordt betaald.
Letland (1994)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
Litouwen (1999)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen gedurende het leven of gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Luxemburg (1968)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Macedonië (1998)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor	Bronstaat	Woonstaat

	vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.		
Malawi (2015)	The term "annuity" means: (…) in the case of annuities arising in the Netherlands: an annuity as mentioned in the Netherlands Income Tax Act 2001 ("Wet inkomstenbelasting 2001"), or any subsequent identical or substantially similar laws or regulations replacing this act, the benefits of which are part of taxable income from employment and dwellings ("belastbaar inkomen uit werk en woning"); (…)	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Bronstaat
Maleisië (1988)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, die tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Woonstaat	Woonstaat
Malta (1977)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat	Bronstaat	Woonstaat
Marokko (1977)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Mexico (1993)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat	Bronstaat	Woonstaat
Moldavië (2000)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Nieuw Zeeland	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste	Woonstaat	Woonstaat

(1980)	tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.		
Nigeria (1991)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen gedurende het leven of gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Bronstaat
Noorwegen (1990)	Onder de uitdrukking „lijfrente" wordt verstaan: a. wat Nederland betreft: een lijfrente waarvan de betalingen als belastbaar inkomen uit werk en woning worden aangemerkt; en b. wat Noorwegen betreft: een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat (maar in 2013 overgangsrecht voor reeds ingegane lijfrenten: daarvoor woonstaat)	Bronstaat (maar in 2013 overgangsrecht voor reeds ingegane lijfrenten: daarvoor woonstaat)
Oekraïne (1995)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen aan een natuurlijke persoon, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Oezbekistan (2001)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat	Bronstaat	Woonstaat
Oman (2009)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen,	Bronstaat	Bronstaat

	welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.		
Oostenrijk (1970)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Pakistan (1982)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Panama (2010)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Bronstaat
Polen (2002)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 20.000.
Portugal (1999)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in

			de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 10.000.
Qatar (2008)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Bronstaat
Roemenië (1998)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat	Bronstaat	Woonstaat
Russische Federatie (1996)	*Geen definitie*	Bronstaat	Woonstaat
Saoedi Arabië (2009)	*Geen definitie*	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar ook bronstaat: *Niettegenstaande het eerste lid, [van artikel 18,] mag de andere Verdragsluitende Staat die bestanddelen van het inkomen ook belasten indien die in de Staat van inwonerschap zijn vrijgesteld en totdat het artikel door de beide Verdragsluitende Staten is heronderhandeld, indien de Staat van inwonerschap een dergelijke belasting invoert.*
Singapore (1971)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Bronstaat
Sint Maarten	*Geen definitie*	Bronstaat	Woonstaat

(1964)			
Sint Maarten (BRNS, 2015)	6. De uitdrukking «lijfrente» betekent: a. wat betreft een lijfrente afkomstig uit het Europese deel van Nederland: een lijfrente als bedoeld in de Wet inkomstenbelasting 2001, waarvan de uitkeringen als belastbaar inkomen uit werk en woning worden aangemerkt; (...)	Bronstaat	Woonstaat en bronstaat tot max. 15% van brutobedrag bij periodieke uitkering.
Slovenië (2004)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 15.000.
Slowakije (1974)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Spanje (1971)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Sri Lanka (1982)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat	Bronstaat	Woonstaat
Suriname (1975)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Taiwan (2001)	4. The term «annuity» means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat, mits 'normal rate of tax'.
Thailand (1975)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor	Bronstaat, voor zover zij als zodanig ten laste komen	Woonstaat

	vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	van winst in bronstaat.	
Tjechië (1974)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Tunesië (1995)	*Geen definitie*	Bronstaat	Woonstaat
Turkije (1986)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
Oeganda (2005)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 10.000.
Venezuela (1991)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.	Bronstaat	Woonstaat
Verenigd Koninkrijk (2008)	*Geen definitie*	Vóór ingangsdatum; bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van

			toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 25.000.
Verenigde Arabische Emiraten (2007)	*Geen definitie*	Bronstaat	Bronstaat
Verenigde Staten (1992)	De uitdrukking „lijfrente" als bedoeld in dit artikel betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke staat tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde.	Bronstaat, als afkoop binnen 5 jaar na emigratie.	Woonstaat
Vietnam (1995)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
Zambia (1977)	*Geen definitie*	Woonstaat	Woonstaat
Zambia (2015)	*Geen definitie*	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Bronstaat
Zimbabwe (1989)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.		Bronstaat
Zuid-Afrika (2005)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat *NB wel overgangsrecht!*	Bronstaat *NB wel overgangsrecht!*

Zweden (1991)	The term "annuity" means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money's worth.	Bronstaat	Woonstaat
Zwitserland (2010)	De uitdrukking „lijfrente" betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat en voor zover de aanspraak of de met de lijfrente samenhangende bijdrage in de Verdragsluitende Staat waaruit de lijfrente afkomstig is, in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring	Vóór ingangsdatum: bronstaat	Woonstaat, maar bronstaat 1. indien en voor zover de lijfrente in de bronstaat is vrijgesteld, of premieaftrek is verleend of in aanmerking is gekomen voor fiscale faciliëring; en 2. in woonstaat niet belast is tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor looninkomsten, of voor < 90% in de belastingheffing wordt betrokken; en 3. het totale brutobedrag van pensioenen, andere soortgelijke beloningen of lijfrenten en ieder pensioen of uitkering uit socialezekerheidsstelsel van een staat in enig kalenderjaar een bedrag te boven gaat van € 20.000.

Bijlage II Parlementaire behandeling lijfrentedefinitie en lijfrentespaarrekeningen en –beleggingsrechten

Advies Raad van State en reactie – Kamerstukken II 2005/06, 30432, nr. 4, p. 5

De Raad mist in de toelichting een uiteenzetting hoe de belastingheffing ter zake van de voorgestelde nieuwe producten in de buitenlandse verhoudingen verloopt. Onduidelijk is in hoeverre in de vele door Nederland gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting voor de voorgestelde varianten op de klassieke lijfrente, de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht, de heffingsbevoegdheid straks aan Nederland zal zijn toebedeeld. Bij de totstandkoming van de bestaande verdragen bestonden deze varianten op de klassieke lijfrente immers nog niet. Naar het oordeel van de Raad zouden de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht analoog aan de lijfrente moeten worden geduid.

De Raad geeft aan in de toelichting een uiteenzetting te missen hoe de belastingheffing ter zake van de voorgestelde nieuwe producten in de buitenlandse verhoudingen verloopt. Naar het oordeel van de Raad is onduidelijk in hoeverre in de vele door Nederland gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting voor de voorgestelde varianten op de klassieke lijfrente, de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht, de heffingsbevoegdheid straks aan Nederland zal zijn toebedeeld. De Raad wijst er in dit kader op, dat deze varianten op de klassieke lijfrente immers nog niet bestonden bij de totstandkoming van de bestaande verdragen. Naar het oordeel van de Raad zouden de lijfrentespaarrekening en het lijfrentebeleggingsrecht analoog aan de lijfrente moeten worden geduid. Conform het advies van de Raad is in de toelichting nader ingegaan op de toedelingsproblematiek.

Memorie van toelichting – Kamerstukken II, 2005/06, 30432, nr. 6, p. 3

Internationale aspecten

In de artikelsgewijze toelichting op artikel I, onderdeel L, wordt ingegaan op de verrekening van dividendbelasting die betaald is in het buitenland. Daarnaast wordt de opnamen van een lijfrenterekening voor de verdragstoepassing gezien als vallend onder het begrip «lijfrente». Tegen die achtergrond is er geen verschil wat betreft de Nederlandse verdragstoepassing met de huidige lijfrente.

Nota naar aanleiding van het verslag – Kamerstukken II 2006/07, 30432, nr. 9, p. 4-5

Internationale aspecten

De leden van de PvdA-fractie vragen naar de internationale aspecten van het bancaire lijfrentesparen. Zij willen weten of Nederland eenzijdig kan bepalen of – de opnamen uit – een lijfrentespaarrekening en een lijfrentebeleggingsrecht onder het verdragsbegrip «lijfrente» vallen. Tevens vragen de leden of de spaarrenterichtlijn van toepassing is.

In de memorie van toelichting is aangegeven dat de opnamen van een lijfrenterekening voor de verdragstoepassing moeten worden gezien als vallend onder het begrip «lijfrente». Dit betreft de verdragsinterpretatie die, naar wij begrijpen, door de Nederlandse Belastingdienst op basis van de fiscaaltechnische vormgeving van de regeling, als insteek zal worden genomen. Ondanks de fiscaalrechtelijke gelijkstelling met een lijfrente blijft (civielrechtelijk) echter sprake van een spaarrekening of een belegging. Het staat derhalve niet bij voorbaat vast dat een ander land de Nederlandse uitleg zal volgen. Deze kwestie is met name van belang in de situatie dat de houder van een lijfrentespaarrekening of een lijfrentebeleggingsrecht ten tijde van de opnamen in het buitenland woont.

Een verschillende uitleg door Nederland en het andere verdragsland zal bij reguliere opnamen in veel gevallen niet tot dubbele heffing leiden, omdat ook vanuit Nederlandse optiek het heffingsrecht aan het andere land is toegewezen. In de gevallen waarin zich wel gehele of gedeeltelijke dubbele heffing voor zal doen,

zal door Nederland eenzijdig of in onderling overleg met het andere land naar een passende oplossing moeten worden gezocht. Het ligt naar de mening van de initiatiefnemers in de rede dat in de onderling-overlegprocedures een constructieve houding zal worden ingenomen waarbij enerzijds dubbele belasting zo veel mogelijk wordt weggenomen, maar anderzijds gehele of gedeeltelijke dubbele vrijstelling wordt voorkomen.

Daarnaast zal na invoering van de regeling inzake het bancaire lijfrentesparen hiermee bij de verdragsonderhandelingen rekening worden gehouden, met als doel te komen tot een voor beide landen geldende gelijkschakelijking met lijfrenten.

Nota naar aanleiding van het nader verslag – Kamerstukken II 2006/07, 30432, nr. 14, p. 2-3
Internationale aspecten
De leden van de CDA-fractie constateren dat in reguliere gevallen geen sprake zal zijn van dubbele belastingheffing en vragen in welke gevallen die dubbele heffing zich wel voordoet en hoe wordt voorkomen dat iemand in die gevallen een dubbele heffing moet betalen.

Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven, kan er sprake zijn van gehele of gedeeltelijke dubbele heffing indien een lijfrentespaarrekening of een lijfrentebeleggingsrecht door een ander land niet als zodanig wordt erkend én geen sprake is van een reguliere afwikkeling (maar van een situatie als bedoeld in artikel 3.133 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). In de gevallen waarin zich wel gehele of gedeeltelijke dubbele heffing voor zal doen, kan door Nederland eenzijdig of door middel van een zogenoemde onderlingoverlegprocedure met het andere land naar een zodanige oplossing worden gezocht dat dubbele heffing zoveel mogelijk wordt weggenomen, maar anderzijds gehele of gedeeltelijke dubbele vrijstelling wordt voorkomen. Daarnaast zal uiteraard ook bij de verdragsonderhandelingen rekening moeten worden gehouden met deze wetswijziging, met als doel te komen tot een voor beide landen geldende gelijkschakelijking met lijfrenten.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de bovengenoemde problematiek (evenals de mogelijke oplossing daarvan) vergelijkbaar is met de problematiek bij de levensloopregeling (zie Kamerstukken II 2003/04, 29 760, nr. 3, blz. 22, en Kamerstukken II 2005/06, 30 300 IXB, nr. 41, blz. 4–5).

Memorie van antwoord – Kamerstukken II 2007/08, 30432, nr. C
Internationale aspecten
De leden van de CDA-fractie vragen verder naar de internationale aspecten van het wetsvoorstel. Zoals deze leden veronderstellen kan Nederland niet eenzijdig de werkingssfeer van verdragen aanpassen, maar zou hiervoor overleg met verdragspartijen noodzakelijk zijn. Zoals in de nota naar aanleiding van het verslag is aangegeven, zal bij de komende verdragsonderhandelingen naar wij hebben begrepen steeds worden geprobeerd tot een voor beide landen geldende gelijkschakeling met lijfrenten te komen. In de gevallen waarin zich desondanks gehele of gedeeltelijke dubbele heffing voor zal doen, kan door Nederland eenzijdig of door middel van een zogenoemde onderling overlegprocedure met het andere land naar een zodanige oplossing worden gezocht dat dubbele heffing zoveel mogelijk wordt weggenomen, maar anderzijds gehele of gedeeltelijke dubbele vrijstelling wordt voorkomen. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de bovengenoemde problematiek (evenals de mogelijke oplossing daarvan) vergelijkbaar is met de problematiek bij de levensloopregeling (zie Kamerstukken II 2003/04, 29 760, nr. 3, blz. 22, en Kamerstukken II 2005/06, 30 300 IXB, nr. 41, blz. 4–5).

Bijlage III Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011

Lijfrentedefinitie

De pensioenbepaling in de Nederlandse belastingverdragen is doorgaans ook van toepassing op lijfrenten en afkoopsommen daarvan. Wat voor de toepassing van het verdrag als lijfrente wordt beschouwd, is in de regel in het verdrag gedefinieerd. De definitie van het begrip lijfrente in (de pensioenbepaling in) de Nederlandse belastingverdragen sluit aan bij de definitie daarvan in de Wet IB 2001, waarvan de reikwijdte tot 1 januari 2008 was beperkt tot lijfrenten met een verzekeringskarakter (artikel 1.7, lid 1, letter a Wet IB 2001).

De Nederlandse fiscale wetgeving ten aanzien van inkomensfaciliteiten is echter regelmatig aan veranderingen onderhevig. Zo is met ingang van 1 januari 2008 de definitie van het begrip lijfrente in de Wet IB 2001 uitgebreid met lijfrentespaarrekeningen en lijfrente- beleggingsrechten, zijnde 'bancaire' lijfrentevarianten, zonder verzekeringskarakter (zie artikel 1.7, lid 1, letter b, Wet IB 2001)[4]. Ook deze lijfrentevormen dienen in de Nederlandse optiek voor de verdragstoepassing als lijfrenten te worden aangemerkt, maar het is niet geheel zeker of dit mogelijk is onder de huidige definitie van lijfrenten in het pensioenartikel in belastingverdragen.

Ook bij stamrechten kunnen dergelijke vragen over de verdragstoepassing rijzen. In de eerste plaats moet duidelijk gemaakt worden dat het pensioenartikel ook ziet op lijfrente- spaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten. In de tweede plaats dient een definitie van 'lijfrente' in een belastingverdrag duidelijkheid te creëren dat met name stamrechtuitkeringen alleen nog onder het pensioenartikel ressorteren, indien de uitkeringen in overwegende mate erop zijn afgestemd en ertoe strekken te voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van de dienstbetrekking tot aan het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Alle andere stamrechtuitkeringen vallen dan onder het artikel voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (dan wel een van de andere arbeidsinkomstenartikelen). Voor levensloopuitkeringen geldt in beginsel eveneens dat het arbeidsartikel toepassing vindt.

Teneinde onduidelijkheid met betrekking tot de verdragskwalificatie van lijfrentespaarrekeningen, lijfrentebeleggingsrechten en stamrechtuitkeringen zoveel mogelijk te voorkomen, streeft Nederland ernaar in zijn belastingverdragen steeds het begrip 'lijfrente' te definiëren overeenkomstig de definitie van dat begrip onder de Wet IB 2001, waarvan de uitkeringen tot het belastbare inkomen uit werk en woning behoren.

[4] Het gaat daarbij om een aanspraak volgens een overeenkomst van levensverzekering op vaste en gelijkmatige periodieke uitkeringen die eindigen uiterlijk bij overlijden. Aan het verzekeringskarakter is inherent dat de verzekeringnemer een premie betaalt waartegenover de verzekeraar op zeker tijdstip een bepaald bedrag uitkeert aan de verzekeringnemer of een derde. In de lijfrentedefinitie in het pensioenartikel komen deze kenmerken terug. Zie echter ook de navolgende alinea over de lijfrentespaarrekeningen en de lijfrentebeleggingsrechten, voor welke producten geldt dat een verzekeringskarakter ontbreekt.

Publicatiedatum:
26-08-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
sporters artiesten
Subrubriek:
Niet van toepassing

Sportersartikel van toepassing op gamers?

Vraag
Belastingplichtige speelt o.a. het spel Hearthstone. Dit is een kaartspel tegen anderen op de computer in zalen voor 10.000 mensen die de game dan volgen op grote schermen. De toernooien worden gehouden over de hele wereld, georganiseerd door 67 Awr in 67 Awr 67 Awr Voor de vraag is dit echter niet relevant.

De betreffende KG heeft beslist dat in dit geval alle inkomsten (prijzengeld en de inkomsten uit internet, Youtube, TV-optredens) moeten worden aangegeven. Op de tweede vraag van de adviseur, hoe een eventuele verrekening van ingehouden buitenlandse belastingen eruit zou kunnen zien, geeft de KG geen antwoord.

Preadvies

De belastingplichtige kan worden aangemerkt als sportbeoefenaar. Gewoonlijk wordt onder artiest niet verstaan iemand die dergelijke spellen speelt. Vervolgens is het de vraag of belanghebbende dan wel kan worden aangemerkt als zijnde een sportbeoefenaar. In OESO-commentaar 2014 op art. 17 valt een verschuiving te onderkennen naar minder sportieve activiteiten zolang wedstrijd-element, vaardigheden en de prestatie voorop staan Volgens par. 6 van het OESO-commentaar 2014 bij art.17 vallen ook activiteiten met een meer entertainmentkarakter onder het begrip 'sporter' van art. 17, zoals biljart, snooker, bridge en schaaktoernooien. In dat licht bezien lijkt het meer dan pleitbaar dat de inkomsten van belanghebbende onder artikel 17 kunnen worden gebracht.

Antwoord

Na overleg met de KG Sport komt de KG IBR IB-niet winst/LB tot de conclusie dat het spel "Heartstone" een sport is, net als pokeren. Daarmee vallen de inkomsten onder artikel 17 OESO MV.

Publicatiedatum:
26-08-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
binnenlandse belastingplicht
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Restant persoonsgebonden aftrek

Vraag:

Wanneer een persoon emigreert en hij/zij heeft nog een restant niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek, verdampt dit restant dan of blijft de persoonsgebonden aftrek nog bestaan?

Antwoord:

Het verrekenen van een restant persoonsgebonden aftrek kan alleen indien het restant persoonsgebonden aftrek in een beschikking is vastgesteld. Een beschikking restant persoonsgebonden aftrek blijft onbeperkt geldig en het restant kan worden verrekend vanaf het moment dat de persoon weer in Nederland belastingplichtig wordt. Dit restant vervalt alleen in geval van overlijden

Dit antwoord is het een standpunt is van de Kennisgroep IB-winst algemeen naar aanleiding van een ontvangen beroepschrift. Er is een discussie ontstaan tussen de Kennisgroep IB-winst algemeen en B&B. Uiteindelijk is de kwestie voorgelegd door B&B 5.1.2e aan DGbel. Hierbij waren 5.1.2e en 5.1.2e betrokken. De uitkomst van dit overleg was als volgt: "Ik heb met DGBel overlegd en we zijn het eens met het standpunt dat in het verweerschrift zal worden ingenomen dat een beschikking restant PGA onbeperkt geldig is en dat het restant kan worden verrekend vanaf het moment dat iemand weer in Nederland belastingplichtig wordt." De persoonsgebonden aftrek vermindert op grond van artikel 6.2 lid 1, 2 en 3 Wet IB 2001 achtereenvolgens het inkomen uit werk en woning, het inkomen uit sparen en beleggen en het inkomen uit aanmerkelijk belang, maar allen niet verder dan nihil. Als er nog persoonsgebonden aftrek over is, is dit het restant persoonsgebonden aftrek. Dit restant kan niet verrekend worden

met het inkomen van het betreffende jaar, maar kan verrekend worden met het inkomen uit een volgende jaar. Wanneer een belastingplichtige emigreert kan deze het restant persoonsgebonden aftrek verrekenen in het jaar dat hij/zij weer inwoner van Nederland wordt of kwalificeert als kwalificerende buitenlands belastingplichtige. In artikel 6.2a lid 1 Wet IB 2001 is bepaald dat de inspecteur het bedrag van de op enig tijdstip niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek vaststelt bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Publicatiedatum:
4-02-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing

30% regeling en einde tewerkstelling

Vraag:

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft op 14 augustus 2015, nr. 14 / 6696 LB geoordeeld dat de 30%-regeling niet van toepassing is op loon dat wordt betaald gedurende een periode waarin een werknemer, wiens dienstverband wordt beëindigd, niet meer hoeft te werken tot aan de formele beëindigingsdatum van de arbeidsovereenkomst (‘garden leave’). Van belang was of er sprake was van loon uit tegenwoordige of vroegere dienstbetrekking. De 30%-regeling mag alleen worden toegepast op loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. De Rb stelt vast dat er sprake is van loon uit tegenwoordige dienstbetrekking, maar komt om een andere reden tot het oordeel dat de 30%-regeling niet van toepassing was. Voor de toepassing van de 30%-regeling is het namelijk nodig dat er daadwerkelijk werkzaamheden worden verricht voor de werkgever. Dit was niet het geval. De 30%-regeling eindigt op de laatste dag van de maand die volgt op de maand waarin de werknemer stopt met werken. In andere verlofsituaties dan ‘garden leave’ zal de vraag of de tewerkstelling is geëindigd eveneens opkomen.

Antwoord:

Bij reguliere vakantieperioden is duidelijk dat de tewerkstelling niet is geëindigd. Bij bijzonder verlof kan dat anders zijn en hangt het van de feiten en omstandigheden af. Voor bepaalde verlofperioden is het volgende standpunt ingenomen. Verlofperioden zonder einde tewerkstelling De oplossing is gezocht en gevonden in artikel 10a van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en dan beperkt tot de verlofperioden van het eerste lid, onderdeel a (a-1, a-2 en a-3) rekening houdende met de laatste volzin van dit onderdeel.

30% regeling en elders belast inkomen 16 08 26

Vraag/Feitencomplex
• Een Italiaanse waarop de hooglerarenbepaling uit het belastingverdrag met Italië van toepassing is voldoet aan de criteria van de 30%-regeling. Er is ook een beschikking afgegeven voor de periode 01-11-2013 t/m 31-10-2021. • In de periode van 01-11-2013 t/m 31-10-2015 is zij echter belastingplichtig in Italië op grond van art. 20 Belastingverdrag NL-IT. Kan over de inkomsten die zijn toegewezen aan Italië de 30%-regeling toegepast worden?

Antwoord Kennisgroep
Voor de toepassing van de 30%-regeling toetsen we aan de nationale bepalingen of de werknemer voor de regeling in aanmerking komt. Het verdrag speelt daarbij geen rol. De beschikking wordt dus terecht afgegeven in de situatie dat de hooglerarenbepaling de heffing toewijst aan het andere land. Vervolgens pas je de 30%-regeling toe volgens de grondslag van de regeling (art. 10ea UBLB) en dan constateer je dat er geen grondslag is omdat op het loon een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is. Geen vrije vergoeding o.g. 30%-regeling mogelijk en dat werkt door naar grondslag voor de sociale zekerheid. Dat probleem is niet van vandaag, de grensarbeider met België had daar al last van onder het oude verdrag.

Beschouwing
Volgens art. 10ea, lid1, Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965 mag je bij berekening van de 30% vergoeding alleen loon in aanmerking nemen waarvoor men geen recht heeft op voorkoming dubbele belasting.

30% regeling en nabetaling 16 08 26

Vraag/Feitencomplex
• Werknemer is woonachting in Nederland en werkzaam voor een Nederlandse werkgever; • 30%-regeling is toegekend; • De arbeidsovereenkomst is beëindigd per 30 november 2013; • Werknemer is begin juli naar Canada verhuisd; • Werknemer heeft in de periode juli 2013 tot en met november 2013 niet fysiek in Nederland gewerkt, alle werkzaamheden zijn verricht in Canada; • Op basis van het belastingverdrag gesloten tussen Canada en Nederland is het salaris met betrekking tot de periode juli 2013 tot en met november 2013 niet ter belastingheffing toegewezen aan Nederland. De werkgever heeft derhalve geen loonbelasting ingehouden gedurende deze periode; • Werknemer ontvangt in december 2013 enkele nabetalingen in verband met de beëindiging van de arbeidsovereenkomst (zoals vakantiegeld, bonus, etc.). Deze betalingen zijn deels toerekenbaar aan de periode voor juli 2013 en derhalve (gedeeltelijk) ter belastingheffing toegewezen aan Nederland. • Kan de 30%-regeling worden toegepast op de nabetalingen die de werknemer in december 2013 heeft ontvangen?

Antwoord Kennisgroep
De 30%-regeling kan **niet** worden toegepast op de nabetalingen die de werknemer in december 2013 heeft ontvangen. Door de verhuizing naar Canada en het geheel niet meer werken in Nederland is geen sprake meer van een werknemer in de zin van de Wet LB (art. 2, derde lid Wet LB).

Beschouwing
De looptijd van de 30%-regeling eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd. Op betalingen die daarna worden ontvangen kan de 30%-regeling niet worden toegepast.

30% regeling en wisseling dienstbetrekking

Vraag/Feitencomplex
Werknemer heeft bij zijn inhoudingsplichtige de 30%-regeling gekregen voor een looptijd van acht jaar. Na één jaar wordt de tewerkstelling beëindigd, waarbij de werknemer een bonus ontvangt. Binnen drie maanden sluit de werknemer een nieuwe arbeidsovereenkomst, de tewerkstelling vangt aan na drie maanden. Op de bonus kan de 30%-regeling niet toegepast worden, deze is ontvangen na beëindiging van de tewerkstelling bij de eerste werkgever. Kan de 30%-regeling wél toegepast worden op de bonus als de werknemer wisselt van inhoudingsplichtige binnen een samenhangende groep inhoudingsplichtigen (sgi) en de tewerkstellingen naadloos op elkaar aansluiten?

Antwoord Kennisgroep
Dat kan niet. Hoewel op grond van art. 10ej UBLB de 30%-regeling onafgebroken doorloopt als gewisseld wordt binnen een SGI, betekent dit niet dat de tewerkstelling bij de eerste inhoudingsplichtige niet is gestopt. Een bonus verkregen van die inhoudingsplichtige valt dan niet meer onder de 30%-regeling.

Beschouwing
Art. 10ej UBLB is ingevoerd om de administratieve lasten te beperken als een werknemer van inhoudingsplichtige wisselt binnen een samenhangende groep inhoudingsplichtigen of 'concern' in de zin van art. 27e LB. Hoewel de tekst van het artikel bepaalt dat inhoudingsplichtigen binnen dit concern als 'dezelfde inhoudingsplichtige' worden aangemerkt, brengt doel en strekking van de bepaling mee dat deze fictie alleen geldt voor het moment dat er gewisseld wordt van inhoudingsplichtige in de zin van art 10ed UBLB. De fictie geldt niet voor het bepalen van het moment van beëindiging van de tewerkstelling bij de eerste inhoudingsplichtige. Om dit moment te bepalen moet er gekeken worden naar de daadwerkelijke feiten en omstandigheden, wat in deze casus met zich meebrengt dat de bonus niet onder toepassing van de 30%-regeling valt.

30% regeling herhaald verzoek na afwijzing 16 08 26

Vraag/Feitencomplex
Een werknemer die naar Nederland komt doet samen met zijn inhoudingsplichtige een verzoek voor toepassing van de 30%-regeling. Het verzoek wordt, na herhaaldelijk verzoek door de belastingdienst om extra informatie, afgewezen op grond van het feit dat de werknemer niet kan aantonen dat hij van buiten een straal van meer dan 150 km van de Nederlandse grens komt. Vervolgens komen belasting- en inhoudingsplichtige met een tweede verzoek, waarin zij wel aannemelijk maken dat aan het 150-km criterium is voldaan. Moet dit verzoek gehonoreerd worden?

Antwoord Kennisgroep
Beoordeeld moet worden of in het tweede verzoek feiten en omstandigheden aangedragen worden die 'nieuw' zijn. Nieuwe feiten zijn feiten die bij het eerste verzoek nog niet bekend waren aan de belastingplichtige. Als er nieuwe feiten zijn moet het verzoek inhoudelijk beoordeeld worden. Als er geen nieuwe feiten zijn, wordt het verzoek gemotiveerd afgewezen op grond van het ontbreken van deze feiten.

Beschouwing
Op grond van art. 4:6, tweede lid, AWB, wordt het nieuwe verzoek afgewezen als daarin geen nieuwe feiten of veranderde omstandigheden zijn vermeld. Daarbij wordt verwezen naar de eerdere afwijzende beschikking. Voldoende is dat de als nieuw aangevoerde feiten of omstandigheden bij de vorige beschikking niet bekend waren. Niet noodzakelijk is dat de feiten of omstandigheden dateren van na het tijdstip van de vorige beschikking. Deze feiten of veranderde omstandigheden moeten van zodanige aard zijn dat zij tot een andere beschikking aanleiding kunnen geven. Indien hiervan sprake is, moet de belastingdienst de betekenis daarvan onderzoeken en, bij niet-inwilligen van de aanvraag, motiveren waarom deze feiten of omstandigheden niet tot een andere beschikking kunnen leiden. Het gaat hierbij om feiten of omstandigheden die bij het bestuursorgaan niet bekend waren bij de vorige aanvraag, of wel bekend waren maar niet door het bestuursorgaan zijn meegewogen. Nieuwe argumenten zijn op zichzelf geen nieuwe feiten. Zij hadden eerder naar voren gebracht moeten worden. De aanvrager dient uiterlijk in de bezwaarfase nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden naar voren te brengen

30% regeling icm werken in buitenland

Vraag/Feitencomplex
• X is als promovendus werkzaam bij een Nederlandse Universiteit. • Hij zal van november tot februari met onbetaald verlof gaan t.b.v. een internship bij Y in Zweden. Heeft dit gevolgen voor de 30%-regeling?

Antwoord Kennisgroep
In deze situatie zal de woonplaats niet verlegd worden naar het buitenland. De aanstelling bij de universiteit wijzigt niet als er alleen een periode is van onbetaald verlof. Bij zwangerschaps- en ouderschapsverlof geldt dat immers ook. De publiekrechtelijke dienstbetrekking loopt door en belanghebbende blijft zo werknemer in de zin van de Wet LB. Dat betekent dat ook de 30%-regeling gewoon doorloopt. Er is dus ook geen nieuwe aanvraag nodig bij terugkeer. Dat is anders bij einde tewerkstelling en terugkeer na bepaalde tijd. Dan is wel een nieuwe verzoek en beoordelingsprocedure vereist.

Beschouwing
In bepaalde gevallen keurt de Belastingdienst goed dat de materiële tewerkstelling voor een korte periode stopgezet wordt, waarna de 30%-regeling bij het hervatten van de tewerkstelling weer voortgezet kan worden. Hiervoor geldt een aantal voorwaarden. • Ten eerste moet het tijdelijke verlof passen binnen de in Art. 10a, lid 1, onderdeel a Uitvoeringsbesluit Loonbelasting genoemde gevallen, aangevuld met zwangerschapsverlof. Het gaat dus onder andere om een sabbatsverlof van ten hoogste 12 maanden. • Ten tweede moet de schriftelijke overeenkomst waar het verlof in is geregeld als bewijs overgelegd worden. • Ten derde moet aangetoond worden dat het verlof niet opgenomen wordt met het uitzicht op ontslag. In dat geval moet de 30%-regeling stopgezet worden vanaf de laatste dag dat er daadwerkelijk gewerkt wordt. Indien aan alle drie de voorwaarden is voldaan, dan blijft de 30%-regeling doorlopen. Tijdens het sabbatsverlof moet steeds aan de deskundigheidseis worden voldaan. Deze laatste eis geldt overigens niet voor ouderschaps- en zwangerschapsverlof, dit op basis van een goedkeuring van de staatssecretaris. Voor de Belastingdienst staat niet ter discussie dat de 30%-regeling eindigt op het moment dat belanghebbende geen werknemer meer is in de zin van de Wet LB. Door de toepassing van de leden 3, 4 en 5 van artikel 2 Wet LB kan hiervan sprake zijn in situaties dat belanghebbende nog steeds tewerkgesteld is door de inhoudingsplichtige (in het buitenland).

30% regeling voetballer 16 08 26

Vraag/Feitencomplex
Situatie 1 Een voetballer met de 30%-regeling wordt door de Nederlandse inhoudingsplichtige verhuurd aan een buitenlandse club. Na een jaar komt de speler terug naar Nederland, moet dan opnieuw getoetst worden aan het 150-km criterium? Situatie 2 Zelfde casus als in situatie 1, alleen nu neemt de buitenlandse de club de loonbetaling van de voetballer over. Formele werkgever blijft de Nederlandse club en de voetballer heeft ook een terugkeergarantie. Moet bij terugkeer opnieuw getoetst worden aan het 150-km criterium? Situatie 3 Een voetballer met de 30%-regeling wordt door zijn buitenlandse club aan een Nederlandse club verhuurd. Na de huurperiode gaat de voetballer een contract aan bij de Nederlandse club. Moet er dan getoetst worden aan het 150-km criterium? Situatie 4 Een voetballer wordt van het buitenland aan een Nederlandse club verhuurt, die neemt loonbetaling geheel over en vraagt samen met de voetballer de 30%-regeling aan. Die wordt toegewezen. Na een bepaalde periode treedt de voetballer formeel in dienst, moet dan opnieuw getoetst worden aan het 150-km criterium?

Antwoord Kennisgroep
Situatie 1 Er is bij verhuur nog steeds sprake van een werknemer, de 30%-regeling loopt dus gewoon door. Er hoeft dan ook niet opnieuw getoetst te worden aan het 150-km criterium. Situatie 2 Afhankelijk van de vraag of de voetballer gedurende zijn tijd in het buitenland nog werknemer in de zin van art. 2 LB is, moet wel of niet getoetst worden aan het 150-km criterium. Als wel getoetst moet worden, is echter art. 10e, lid 4 UBLB van toepassing, waardoor de 150-km grens geen belemmering meer vormt. In deze casus zal het 150-km criterium dus niet in de weg staan aan toepassing van de 30%-regeling. Situatie 3 Er moet getoetst worden aan het 150-km criterium op het moment dat de voetballer werknemer wordt van de Nederlandse club. Dit kan op het moment van het aangaan van het contract zijn, maar ook eerder (namelijk als er sprake is van materieel werknemerschap). Art. 10e, lid 4 UBLB is niet van toepassing, want er is geen eerdere tewerkstelling *in Nederland*. In dit geval kan het 150-km criterium dus in de weg staan. Situatie 4 Zelfde antwoord als in het geval van situatie 3. Het moment van totstandkoming van de formele dienstbetrekking is niet relevant.

Beschouwing
Alle vier de situaties zien op het toetsmoment van het 150-km criterium. De rode draad door de vier situaties is dat er getoetst moet worden aan het criterium op het moment dat iemand die géén werknemer in de zin van art. 2 LB is, dat wél wordt. In het geval dat een voetballer dus aan een buitenlandse club verhuurd wordt (situatie 1 en 2), moet er bij terugkeer dus beoordeeld worden of de voetballer al die tijd werknemer in Nederland is gebleven. Als er in dat geval getoetst moet worden, zal het 150%-km criterium vaak niet in de weg staan aan toepassing van de 30%-regeling, omdat art. 10e, lid 4 UBLB deze toets buiten werking stelt voor

werknemer die al eerder in Nederland tewerkgesteld is geweest.
In het geval dat een voetballer van het buitenland naar Nederland komt, moet getoetst worden op het moment dat er een materiële dienstbetrekking ontstaat tussen de voetballer en de Nederlandse club. Dit moment hangt af van de feiten en omstandigheden. Niet van belang is de vraag wanneer de formele dienstbetrekking tot stand komt. Er moet enkel gekeken worden naar de drie materiële eisen: het verrichten van persoonlijke arbeid, de betaling van loon en het bestaan van een gezagsverhouding.

Publicatiedatum:
26-08-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
sociale zekerheid

Gesetzliche Unfallversicherung

Vraag

Een inwoner van Nederland die in Duitsland heeft gewerkt ontvangt op basis van een bedrijfsongeval een maandelijkse uitkering uit hoofde van een gesetzliche Unfallversicherung (hier is m.i. geen sprake van een sociale zekerheidsuitkering) van zijn (voormalige) werkgever in Duitsland? De uitkering is groter dan € 15.000,-

Is deze uitkering belast in Nederland of in Duitsland?

Is dit soort informatie terug te vinden op de site van de BD?

Heeft het nieuwe belastingverdrag overigens nog invloed op de belastbaarheid van dit soort inkomen?

Antwoord

De gesetzliche Unfallversicherung is volgens de Duitse sociaalzekerheidswetgeving een sociale zekerheidsuitkering. Onder het oude belastingverdrag met Duitsland was hierop artikel 12, derde lid Verdrag van toepassing. Het heffingsrecht kwam toe aan het bronland, Duitsland. Aangezien de uitkering > € 15.000 komt het heffingsrecht over deze uitkering volgens artikel 17 Verdrag (nieuw) toe aan het bronland, Duitsland.

Meer informatie vindt u op de site van de Belastingdienst;
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/internationaal/uitkering_pensioen_en_lijfrente/pensioen_uit_duitsland/

Publicatiedatum:
28-09-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Besluit voorkoming dubbele belasting
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing

Artiesten BV en buitenlandse bronbelasting

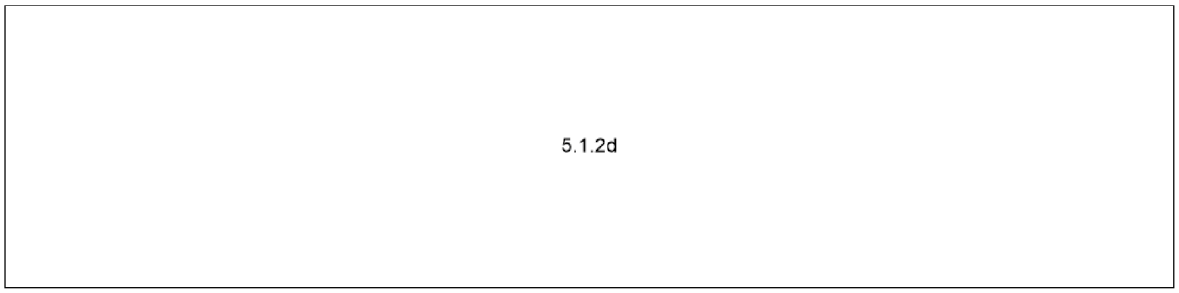
Vraag:

Kan inkomen uit in het buitenland (Australië, VK en Canada) verrichtte artiestenoptredens middels een BV, waar de artiest niet in dienstbetrekking is maar middellijk 100% aandeelhouder, en ter zake waarvan volgens het verdrag verrekening moet worden verleend, onder de objectvrijstelling gebracht worden?

Het betreft een verzoek om verrekening van buitenlandse bronbelasting op inkomsten, behaald met optredens in het buitenland, ter zake waarvan op basis van het verdrag, voorkoming van dubbele belasting verleend dient te worden in de vorm van verrekening. Artikel 36 BvdB voorziet echter enkel in verrekening inzake dividend, interest en royalty's. Gezien de definitie in artikel 5 Besluit, heb ik de indruk dat het inkomen uit de optredens niet als zodanig kwalificeert. Naar haar aard vormt dit inkomen "actief inkomen" ter zake waarvan gebruikelijkerwijs vrijstelling wordt verleend en dat dus onder de objectvrijstelling zou vallen ware het niet dat in de onderhavige verdragen is bepaald dat we voorkoming verlenen in de vorm van verrekening. De verrekening lijken we vervolgens niet te kunnen verlenen omdat onze nationale regeling (BvdB) daar niet in lijkt te voorzien. Dan zou betoogd kunnen worden dat in die situatie - gezien het actieve inkomen - dit inkomen onder de objectvrijstelling gebracht dient te worden. Dit zou in overeenstemming zijn met de Nederlandse behandeling van actieve inkomsten én met onderstaand commentaar

in de Vakstudie. Echter, ik mis de onderbouwing van deze conclusie in de Vakstudie.

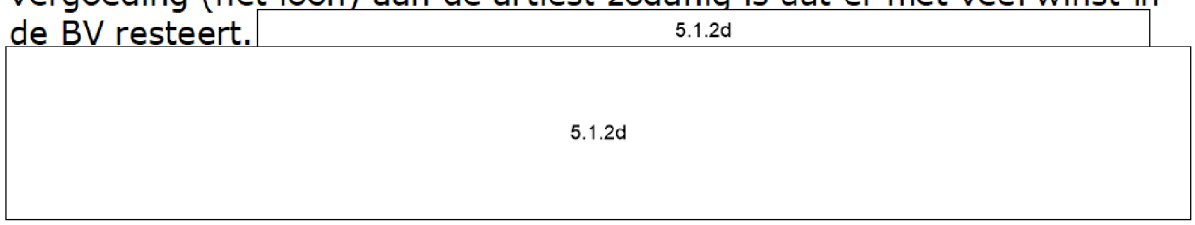
Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 9 Bvdb 2001, aant. 7 `Aant. 7 Lid 6. Sporters en artiesten Voor sporters en artiesten geldt — bij wijze van uitzondering — dat voor de voordelen en inkomsten verkregen uit de in het buitenland verrichte persoonlijke werkzaamheden niet de vrijstelling geldt, maar de verrekening ter voorkoming van dubbele belasting. Deze regeling is bij het Besluit 2001 ingevoerd omdat over de opbrengsten van sporters en artiesten uit de doorgaans kortdurende wedstrijden en optredens in het buitenland niet altijd belasting wordt geheven en, als al belasting wordt geheven, zal de wijze waarop en het tarief vaak sterk verschillen. Om te voorkomen dat vrijstelling wordt verleend voor opbrengsten waarover in het buitenland niet of beperkt belasting is geheven, geldt voor deze opbrengsten de verrekening ter voorkoming van dubbele belasting. Dit is overigens in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid. Deze verrekening is geregeld in art. 13 van het besluit. De verrekening geldt ongeacht of de sporter of artiest als zelfstandige of als ondernemer optreedt. De vrijstellingsmethode blijft evenwel gelden indien de werkzaamheden zijn ondergebracht in een vennootschap.



Antwoord:

De vergoeding die het buitenland betaalt behoort voor de vennootschap 'gewoon' tot de Nederlandse winst waarover Vpb verschuldigd is. Het zal geen buitenlandse winst zijn omdat er zeer waarschijnlijk geen sprake is van een vi in de landen waar is opgetreden. Op grond van het verdrag (bijvoorbeeld Australië art 23 lid 3) verrekent Nederland de geheven buitenlandse bronbelasting tot het bedrag van de Nederlandse Vpb over dat winstbestanddeel.

De opmerking in het eerdere KG standpunt over een 'passende oplossing' ziet op de situatie dat de Nederlandse vennootschapsbelasting niet voldoende is om de buitenlandse bronbelasting (volledig) te verrekenen. Dat kan komen doordat de vergoeding (het loon) aan de artiest zodanig is dat er niet veel winst in de BV resteert.



Publicatiedatum:
28-09-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

Conserverende aanslag pensioen Amerikaanse 30% er

Vraag:

Inwoner van Nederland is een Amerikaan, die gebruikt maakt van de 30%-regeling en in de IB behandeld wordt als een partieel buitenlands belastingplichtige. Op basis van vraag en antwoord 4 van het besluit van 23 augustus 2013 (bijlage) is hij voor de verdragstoepassing geen inwoner van NL, maar van de VS. Nu wil belanghebbende emigreren naar de VS. Hij heeft een Amerikaanse pensioenregeling en deze op basis van het besluit van 29 oktober 2015 laten aanwijzen als een zuivere pensioenregeling. Kan ter zake een conserverende aanslag worden opgelegd?

Antwoord:

Ter zake van de emigratie van een partiële buitenlandse belastingplichtige met de Amerikaanse nationaliteit (of bezitter Amerikaanse Green Card) kan geen conserverende aanslag ter zake van een pensioen of lijfrente worden opgelegd.

Beschouwing Op basis van art. 3.83, lid 1 Wet IB (Waarde economisch verkeer van de aanspraak vomt het conserverend inkomen) of op basis van art. 3.136, derde lid Wet IB (Bedrag van de premies vormt het conserverend inkomen) is bij emigratie sprake van conserverend inkomen. Echter op grond van het belastingverdrag kan Nederland niet heffen. Of art. 3.136 Wet IB toegepast moet worden is afhankelijk van de vraag of Nederland ter zake van bijv. een afkoop wel een heffingsrecht heeft op grond van het belastingverdrag met de VS. Op grond van art. 19, lid 2, kan

Nederland alleen heffen als op het moment van het doen van de (fictieve) afkoop hij niet op enig tijdstip voorafgaande aan de datum van betaling (in casu datum emigratie) inwoner van Nederland is geweest (voor de toepassing van het belastingverdrag met de VS). Omdat belanghebbende voor de verdragstoepassing nooit inwoner van Nederland is geweest, kan Nederland dus niet heffen. Het heffingsrecht komt toe aan de VS. Dus op basis van de nationale wet is op sprake van conserverend inkomen, waarvoor echter een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting moet worden verleen (evenredigheidsmethode). In de praktijk is dan het opleggen van een conserverende aanslag niet zinvol. NB. Deze uitleg leidt er toe dat Nederland bijv. ook bij afkoop van een (zuiver Nederlands) pensioen niet kan heffen. Immers het heffingsrecht is altijd toegewezen aan de VS. Het risico van oneigenlijk gebruik is beperkt tot personen met de Amerikaanse nationaliteit of Green Card, die in Nederland aangemerkt worden als een partieel buitenlands belastingplichtige op het moment van emigratie of anderszins (fictieve) afkoop. Dus de pensioenopbouw kan max. 8 (of bij overgangsrecht 10) jaar ten laste van het Nederlands inkomen hebben plaats gevonden. Deze uitleg heeft m.i. ook te gelden als belanghebbende naar een ander land dan de VS emigreert. Immers op het moment onmiddellijk voorafgaande aan de emigratie was hij nog inwoner van Nederland en is het belastingverdrag met de VS van toepassing.

Bijlage 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M Vraag 4 Een naar Nederland uitgezonden Amerikaanse deskundige kiest voor partiële buitenlandse belasting-plicht. Wordt hij voor de toepassing van artikel 4, eerste lid, van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag 1992 als inwoner van Nederland aangemerkt? Antwoord Nee. Een ingekomen werknemer die de Amerikaanse nationaliteit heeft of houder is van een geldige zogenoemde 'green card' en die kiest voor partiële buitenlandse belastingplicht, wordt niet voor zijn volledige wereldinkomen in de Nederlandse belastingheffing betrokken. Omdat de Amerikaanse werknemer op grond van artikel 4, eerste lid, van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag door de VS als inwoner van dat land wordt aangemerkt, is er geen aanleiding voor een ruime interpretatie van de woonplaatsbepaling door Nederland. De persoon kwalificeert niet als inwoner van Nederland onder artikel 4, eerste lid, van het Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag, maar als inwoner van de VS. Het recht tot belastingheffing over het in Nederland in dienstbetrekking bij een Nederlandse inhoudingsplichtige verworven inkomen uit werk en woning is in artikel 16 van het Nederlands-

Amerikaanse belastingverdrag aan Nederland toegewezen. De belastingheffing in Nederland geschiedt met inachtneming van artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB.

Publicatiedatum:
28-09-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
kwalificerende buitenlandse belastingplichtige
Gerelateerde wet- en regelgeving

Heffingskorting tijdsevenredige herleiding

Vraag:

Kan iemand die een deel van het jaar in Nederland heeft gewerkt en die voor het hele jaar voldoet aan de voorwaarden om als kwalificerend buitenlands belastingplichtige aangemerkt te worden recht hebben op een tijdsevenredig deel van de heffingskorting?

Casus: Een buitenlands belastingplichtige voldoet aan de voorwaarden voor de kwalificerende buitenlandse belastingplicht, maar is toch maar een deel van het jaar buitenlands belastingplichtige , omdat hij gedurende het andere deel van het jaar geen Nederlandse bron van inkomen heeft.

Antwoord:

De heffingskortingen worden tijdsevenredig herleid (art. 2.7, tweede lid Wet IB) als de belastingplichtige aan alle voorwaarden voldoet om aangemerkt te worden als kwalificerend buitenlands belastingplichtige en maar gedurende een deel van het jaar in Nederland belastingplichtig is , omdat maar gedurende een deel van het jaar sprake is van een bron van inkomen in de zin van hoofdstuk 7 Wet IB.

De heffingskortingen worden tijdsevenredig herleid (art. 2.7, tweede lid Wet IB) als de belastingplichtige gedurende een deel van het jaar een kwalificerend buitenlands belastingplichtige is en gedurende het resterende deel van het jaar geen buitenlandse belastingplicht kent, bijv. omdat geen sprake is van een bron in de zin van hoofdstuk 7 Wet IB. Die herleiding past in de systematiek voor het toekennen van aftrekposten als iemand bijvoorbeeld dooremigreert naar een land dat niet tot de landenkring behoort (art. 21bis UBIB). In dat jaar kun je wel kwalificerende buitenlandse belastingplichtige (art. 7.8 Wet IB) zijn als je over het gehele kalenderjaar voldoet aan de 90%-eis, maar dan krijg je de aftrekpost alleen over de periode waarin sprake is van kwalificerende buitenlandse belastingplicht. EU-rechtelijk is dit verdedigbaar aangezien Nederland ook geen aftrekposten of tegemoetkomingen verleent aan iemand die over een periode geen banden (meer) heeft met Nederland, ook niet als die periode deel uitmaakt van een kalenderjaar waarin iemand een bepaalde periode wel recht heeft op dergelijke tegemoetkomingen. Hierbij is verder het volgende mee in overweging genomen; 1- 7.8, zesde lid Wet IB 2001 - Daar staat niet dat hij buitenlands belastingplichtige (de kwalificerende buitenlands belastingplichtige is een persoon die .., er staat niet een buitenlands belastingplichtige die ..) moet zijn het hele jaar. Anderzijds, kan de wetssystematiek van stal gehaald worden en gesteld worden dat men wel buitenlands belastingplichtige moet zijn, anders komt men hfdst. 7 niet in. Ook is verdedigbaar dat uit 2.1, eerste lid, ond. b Wet IB volgt dat men Nederlands inkomen moet genieten. Anders kan men immers geen belastingplichtige zijn. De term belastingplichtige wordt in art. 7.8, lid 7 gehanteerd. 2- art. 21bis UBIB - In lid 2 gaat het over een inwoner van een 'derde'-staat. Er staat niet dat hij buitenlands belastingplichtig moet zijn. 3- Art. 2.7, tweede lid Wet IB 2001, stelt dat tijdsevenredige vermindering alleen in beeld komt als men een niet kwalificerende buitenlands belastingplichtige is. 4- Ratio - De ratio achter de kwalificerende buitenlandse belastingplicht is dat in het woonland onvoldoende inkomen gegenereerd wordt om aftrekposten, heffingskorting te kunnen realiseren. 5 - In het Belastingplan 2015 zijn de regels voor de heffingskorting voor de inkomstenbelasting zodanig aangepast dat de heffingskorting tijdsevenredig wordt toegekend voor de periode waarin de belastingplichtige binnenlandse of kwalificerende buitenlandse

belastingplichtige is. Deze tijdsevenredige heffingskorting wordt pas per 1 januari 2016 gerealiseerd. Als overgangsmaatregel voor 2015 geldt dat de gehele heffingskorting wordt toegekend aan personen die slechts een deel van het jaar binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zijn. Hieruit valt ook af te leiden dat bij een kwalificerende buitenlands belastingplichtige de heffingskorting tijdsevenredig toegekend moet worden. Immers een niet-kwalificerende buitenlands belastingplichtige heeft (in beginsel) geen recht op de heffingskorting. 6- EU-rechtelijk lijkt het er op dat de heffingskorting volledig gegeven moet worden als in het woonland geen inkomen genoten wordt. Wordt in het woonland wel inkomen genoten en kan men aldaar de heffingskorting deels vergelden, hoeft Nederland EU-rechtelijk m.i. niet gehouden de heffingskorting volledig te moeten geven. 7- Kamerstukken BP2015, MvT: a. In het onderhavige wetsvoorstel worden de regels voor de heffingskorting voor de inkomstenbelasting zodanig aangepast dat de heffingskorting tijdsevenredig wordt toegekend voor de periode waarin de belastingplichtige binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. b. Door de in artikel II, onderdeel A, opgenomen wijziging van artikel 2.7 van de Wet IB 2001 worden de regels voor de heffingskorting voor de inkomstenbelasting zodanig aangepast, dat de heffingskorting tijdsevenredig wordt toegekend voor de periode waarin de belastingplichtige binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Daarbij verdient het opmerking dat iemand alleen maar voor een deel van het jaar kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan zijn als gedurende het kalenderjaar niet langer aan het woonlandcriterium wordt voldaan.

Begeleidend formulier helpdesk- en rechtsvragen

Nummer	
Datum vraagstelling	20 oktober 2016
Uiterste datum [1] afdoening	20 november 2016
Datum afdoening	1 november 2016
Inhoudsindicatie [2]	Invloed verlegging inhoudingsplicht op af te dragen premies werknemersverzekeringen
In behandeling bij	5.1.2e
Wetsingang	Art. 6, lid 6, Wet LB 1964
Is de vraag al eerder gesteld? [3]	
Te raadplegen overige Kennisgroepen of Externen	
Inlichten van landelijke vaco's/ contactpersonen	
Herziening Standpunt: - Voortschr. Inzicht; of - Nieuwe Jur; of - Beleidsbesluit	
Op Vakportaal	J/N

Vraag/Feitencomplex
Een inwoner van Nederland heeft twee dienstbetrekkingen: één bij een Nederlandse inhoudingsplichtige en één bij een in het buitenland gevestigde inhoudingsplichtige. Hij/zij is verzekerd in Nederland. Als de in het buitenland gevestigde inhoudingsplichtige de

[1] Afdoeningstermijn is 1 maand, bij afstemmen met andere kennisgroepen of externe organisaties is de termijn 3 maanden.
[2] Geef een korte omschrijving
[3] Bij een nieuwe vraag dient altijd bespreking in het desbetreffende materie-overleg plaats te vinden. Er dient door de behandelaar een conceptvoorstel te worden geschreven, zodat de besluitvorming in het overleg sneller kan verlopen.
Is de vraag al eerder gesteld, dan is het niet gewenst dat deze in het materie-overleg inhoudelijk wordt besproken.

inhoudingsplicht verlegt naar de inhoudingsplichtige in Nederland (op grond van art. 6, lid 6, Wet LB 1964), is het gevolg dan dat maar één keer premies werknemersverzekeringen verschuldigd zijn?

Antwoord Kennisgroep
Ja. Waar beide inhoudingsplichtigen (zonder de verlegging) apart premies zouden moeten afdragen, treedt bij verlegging de in de Nederland gelegen inhoudingsplichtige in de plaats van de in het buitenland gelegen inhoudingsplichtige. De premies kunnen dan over één keer het premiemaximum berekend worden.

Beschouwing
Het standpunt sluit aan bij het door de KG IBR IB niet-winst/LB ingenomen standpunt op 6 oktober 2016. Dat is hieronder opgenomen. **Vraag mbt verleggingsregeling inhoudingsplicht** Casus Een Nederlandse vennootschap verricht S&O werkzaamheden in Nederland. Werknemers van een in Engeland gevestigde groepsmaatschappij worden naar Nederland uitgezonden om alhier onder leiding en toezicht van de Nederlandse vennootschap mee te werken aan de S&O werkzaamheden. Verzocht wordt om de inhoudingsplicht van de in Engeland gevestigde groepsmaatschappij te verleggen naar de in Nederland gevestigde vennootschap. Tevens wil men afdrachtvermindering S&O claimen voor door de uit Engeland afkomstige werknemers verrichte werkzaamheden. De vennootschappen vormen geen fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Gevraagd wordt wie als gevolg van de verlegging van de inhoudingsplicht de S&O-beschikking voor de door de Engelse werknemers verrichte werkzaamheden moet aanvragen. De Engelse of de Nederlandse vennootschap? Voor het beantwoorden van deze vraag is het van belang om te weten welke "status" de verlegging van de inhoudingsplicht heeft. Is in geval van verlegging de buitenlandse vennootschap formeel gezien nog wel als inhoudingsplichtige aan te merken en worden enkel de verplichtingen tot afdracht van de loonheffingen etc. overgenomen/uitgeoefend door de Nederlandse vennootschap? Of treedt de Nederlandse vennootschap in de plaats van de Engelse vennootschap en is de Engelse vennootschap formeel gezien niet meer inhoudingsplichtig? Gezien de bedoeling van de verlegging – vermindering administratieve lasten – is de vergadering van mening dat als de inhoudingsplicht is verlegd naar een in Nederland gevestigde concernvennootschap deze concernvennootschap in de plaats treedt van de oorspronkelijke inhoudingsplichtige. In de voorgelegde casus betekent dat dat de Nederlandse vennootschap de S&O-beschikking dient aan te vragen. ---------- Het kan in deze situatie zo zijn dat tussen inhoudingsplichtige en werknemer twee inkomstenverhoudingen* bestaan (één voor de 'Nederlandse arbeidsverhouding' en één voor de 'buitenlandse arbeidsverhouding'). Een inkomstenverhouding is niet hetzelfde als een dienstbetrekking (maar loopt er overigens meestal wel mee gelijk). Als sprake is van twee inkomstenverhoudingen, dan zegt dat niks over de inhouding van premies (en loonbelasting), omdat 'inkomstenverhouding' géén wettelijk begrip is. * Achtergrond: in de aangifte loonheffingen wordt niet gevraagd naar de gegevens van de dienstbetrekking, maar naar de gegevens van de inkomstenverhouding. Dat is omdat UWV de gegevens van werknemers per inkomstenverhouding administreert in de polisadministratie.

Publicatiedatum:
21-12-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
studenten hoogleraren
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag Roemenië hoogleraar artikel

Vraag:

De kwestie betreft een inwoner van Roemenië die voor 4 maanden onderzoekswerkzaamheden verricht voor de Universiteit 67 Awr 67 Awr deze werkzaamheden worden verricht in Nederland. De onderzoeker wordt bij de Universiteit 67 Awr aangesteld als ambtenaar, hij blijft in Roemenië wonen. Hij wordt bij de Universiteit 67 Awr niet aangesteld als hoogleraar/docent, maar uitsluitend als onderzoeker. De vraag is of artikel 20 (het hoogleraar- en docentenartikel) uit het belastingverdrag met Roemenië van toepassing is ondanks het feit dat er in Nederland geen onderwijsactiviteiten worden verricht. Als artikel 20 niet van toepassing is omdat de onderzoeker in Nederland geen hoogleraar of docent is, kan een hoogleraar- of docentschap in het woonland (Roemenië) of een ander land er dan toe leiden dat artikel 20 tóch van toepassing is op de inkomsten uit de onderzoekswerkzaamheden voor de Universiteit 67 Awr ?

Antwoord:

De Belgische equivalent van deze kwestie is op 6 februari 2006 door de kennisgroep behandeld. Bij de beantwoording van deze vraag is, na overleg met de Belgische autoriteiten, uitgegaan van de letterlijke tekst van het verdrag met België om te voorkomen dat de inkomsten uit onderzoek in het geheel niet belast worden als gevolg van een verschillende uitleg van de verdragsbepaling door beide landen. De kennisgroep sluit bij de beantwoording van de vraag over het Verdrag met Roemenië aan bij de richting die eerder is gekozen voor de uitleg van het verdrag met België. Dit betekent dat

voor de beantwoording uitgegaan wordt van de letterlijke tekst van artikel 20 van het Verdrag met Roemenië. In de tekst van artikel 20 van het verdrag met Roemenië is opgenomen dat het om vergoedingen aan een hoogleraar of docent moet gaan. De kennisgroep ziet het hoogleraar- of docentschap als voorwaarde voor toepassing van artikel 20 van het Verdrag met Roemenië. De kennisgroep is van mening dat óók aan dit vereiste wordt voldaan als de betreffende persoon docent of hoogleraar is in zijn woonland (Roemenië) of een derdeland voorafgaand aan of tijdens de tijdelijke aanstelling in Nederland. Ook voor de uitleg van de hooglerarenbepaling in andere verdragen ter voorkoming van dubbele belasting kan, in de lijn met bovenstaand antwoord, worden aangesloten bij de letterlijke tekst van de betreffende verdragsbepaling. Als de tekst vermeldt dat het moet gaan om een hoogleraar, docent of een persoon die lid is van het onderwijzend personeel, dan moet dit gelezen worden als een voorwaarde voor toepassing van de betreffende verdragsbepaling.

Artikel 20 in het Verdrag Nederland-Roemenië is afgeleid van art. 20 NSV. Een soortgelijk artikel staat niet in het OESO Model Verdrag. Het hooglerarenartikel in de diverse belastingverdragen vormt een uitzondering op artikel 15 OESO-Modelverdrag (niet-zelfstandige arbeid). Op grond van het hooglerarenartikel mag de woonstaat belasting heffen over inkomen dat de hoogleraar geniet uit werkzaamheden verricht in de andere verdragsluitende staat. Op grond van art. 15 OESO-Modelverdrag (niet-zelfstandige arbeid) of artikel 19 (overheidsfuncties) komt het heffingsrecht over dergelijke inkomsten vaak toe aan de werkstaat. De bedoeling van de hooglerarenbepaling is te voorkomen dat bij een tijdelijk verblijf als hoogleraar in een andere staat, een wijziging optreedt in de belastingheffing. Uit de letterlijke tekst van artikel 20 volgens het NSV volgt dat de hooglerarenbepaling alleen van toepassing is op hoogleraren en docenten. Niet in alle belastingverdragen is het hoogleraar- of docentschap als voorwaarde voor toepassing van de hooglerarenbepaling opgenomen, er zijn ook verdragen die afwijken van de standaardbepaling. In andere verdragen wordt niet de eis gesteld dat de persoon een hoogleraar of docent moet zijn, maar worden andere termen gebruikt zoals, 'lid van het onderwijzend personeel' of alleen dat het om een 'natuurlijk persoon' of 'inwoner' moet gaan. In het verdrag met Roemenië is wel aangesloten bij de standaardbepaling en opgenomen dat de hooglerarenbepaling van toepassing is op hoogleraren en docenten. Voor de uitleg van de hooglerarenbepaling in de diverse belastingverdragen kan uitgegaan worden van een strikt grammaticale uitleg van de bepaling of van

een ruimere uitleg wanneer naar doel en strekking van de bepaling wordt gekeken. Bij de beantwoording op 6 oktober 2006 van een vergelijkbare vraag met betrekking tot het verdrag met België kwam de kennisgroep eerder tot de conclusie dat de zinsnede 'hoogleraren en andere leden van het onderwijzend personeel ' (uit artikel 20 met het verdrag met België) letterlijk moet worden uitgelegd om te voorkomen dat de betreffende inkomsten gedurende de eerste 2 jaren van de aanstelling in het geheel niet in België en niet in Nederland worden belast. Voor het verdrag met België geldt dus dat artikel 20 niet van toepassing is als de persoon in kwestie geen hoogleraar of lid van het onderwijzend personeel is. Achtergrond van dit standpunt: De kennisgroep kwam tot dit standpunt na overleg met zowel het Ministerie als de Belgische autoriteiten. In eerste instantie stelde de kennisgroep een ruimere uitleg van artikel 20 van het verdrag met België voor. Hierdoor zouden ook onderzoekers die geen hoogleraar zijn en niet tot het onderwijzend personeel behoren onder deze bepaling kunnen vallen. De Belgische autoriteiten gaven echter te kennen artikel 20 van het verdrag op dit punt strikt grammaticaal uit te leggen. Deze uitleg leidt ertoe dat voor toepassing van artikel 20 van het verdrag met België vereist is dat de betreffende onderzoeker ook hoogleraar is of tot het onderwijzend personeel behoort. De strikte uitleg van Belgische zijde in combinatie met een ruimere uitleg door Nederland zou ertoe leiden dat de inkomsten van grensoverschrijdende onderzoekers (gedurende de eerste twee jaar van hun aanstelling) in veel situaties niet in België én niet in Nederland worden belast. Om die reden heeft de kennisgroep haar visie bijgesteld en in relatie met het verdrag met België ervoor gekozen om artikel 20 van het verdrag zuiver grammaticaal uit te leggen (zie vraag en antwoord van 6 december 2006, kenmerk 06-012). Verdrag met Roemenië: De kennisgroep wil in de onderhavige casus bij de uitleg van artikel 20 van het belastingverdrag met Roemenië aansluiten bij de richting die eerder gekozen is voor het verdrag met België. In de tekst van artikel 20 van het verdrag met Roemenië is opgenomen dat het om vergoedingen aan een hoogleraar of docent moet gaan. De kennisgroep ziet het hoogleraar- of docentschap als een voorwaarde voor toepassing van artikel 20 van het Verdrag met Roemenië. De kennisgroep is van mening dat óók aan dit vereiste wordt voldaan als de betreffende persoon docent of hoogleraar is in zijn woonland (Roemenië) of een derdeland voorafgaand aan of tijdens de tijdelijke aanstelling in Nederland. Wanneer een inwoner van Roemenië naar Nederland komt om (wetenschappelijk) onderzoek te verrichten en deze persoon is nergens aangesteld als hoogleraar of docent (niet in Nederland, maar ook niet in Roemenië of een

derdeland), dan zal op grond van artikel 15 (niet-zelfstandige) arbeid dan wel artikel 19 (overheidsfuncties) van het Verdrag tussen Nederland en Roemenië worden bepaald aan welk land de heffing over de inkomsten uit dit (wetenschappelijk) onderzoek wordt toegewezen. Overige verdragen ter voorkoming van dubbele belasting: Ook voor hooglerarenbepalingen in andere verdragen zal op dit punt van een grammaticale uitleg worden uitgegaan. Dit betekent dat wanneer de tekst van de verdragsbepaling stelt dat sprake moet zijn van een hoogleraar, docent of een persoon die lid is van het onderwijzend personeel, dit als voorwaarde geldt voor toepassing van deze verdragsbepaling.

Publicatiedatum:
21-12-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
wijze van voorkoming
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag VS; verrekenbare bronbelasting

Vraag:

Belanghebbende heeft in de aangifte € 67 Awr aangegeven als dividendinkomsten uit de Verenigde Staten van Amerika (hierna: VS). Als verrekenbare bronheffing heeft belanghebbende € 67 Awr (15% van € 67 Awr) opgenomen. Er is gevraagd naar bewijsstukken waaruit de inhouding van de (dividend)belasting in de VS blijkt. Belanghebbende heeft aandelen bij een USA bedrijf. Uit de ontvangen bewijsstukken blijkt dat er geen Amerikaanse bronbelasting op de dividenden is ingehouden. Belanghebbende stelt dat op basis van het belastingverdrag tussen Nederland en de VS recht heeft op verrekening van 15% van het bedrag aan ontvangen dividenden, ongeacht het bedrag dat daadwerkelijk is ingehouden aan Amerikaanse bronbelasting.

Antwoord:

Artikel 25, derde lid van het Verdrag verwijst naar de Nederlandse bepalingen voor voorkoming dubbele belasting. Dat is artikel 25, derde lid van het BvdB 2001. De vermindering bedraagt de geheven Amerikaanse bronbelasting, maar maximaal 15% van de genoten inkomsten. Nu er geen Amerikaanse bronbelasting is geheven, bedraagt het te verrekenen bedrag aan Amerikaanse bronbelasting nihil. Artikel 25, derde lid van het Verdrag is geen bepaling die leidt tot een tax sparing credit.

Artikel 25, derde lid van het Verdrag NL-VS is geen OESO-conforme bepaling. De uitwerking van deze bepaling komt echter wel op hetzelfde neer. De zinsnede "maar bedraagt in geen geval meer dan het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend indien de aldus in het inkomen begrepen bestanddelen van het inkomen de enige bestanddelen van het inkomen zouden zijn geweest die op grond van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting van Nederlandse belasting zijn vrijgesteld" verwijst naar de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. Dat is artikel 25, derde lid van het BvdB 2001. In artikel 25, derde lid is bepaald dat de vermindering gelijk is aan het bedrag van de door de andere Mogendheid geheven belasting, maar mag niet hoger zijn dan 15% van de genoten inkomsten/dividenden. Het laagste bedrag aan bronbelasting (werkelijk geheven buitenlandse bronbelasting of 15%) wordt verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting in box 3. De stelling dat altijd 15% aan Amerikaanse bronbelasting te verrekenen is, is niet juist. Belastingplichtige miskent daarmee het laatste zinsdeel van artikel 25, derde lid van het Verdrag dat verwijst naar de Nederlandse bepalingen tot het vermijden van dubbele belasting.

Reactie MvF 5.1.2e Wij delen de analyse. Het antwoord van de kg IBR niet-winst is juist. Het gaat in het verdrag om het vermijden van dubbele belasting. Er is hier geen sprake van dubbele belasting, dus geen verrekening (no tax, no credit). De opmerking over de tax sparing credit en dat je het verdrag zo wel zou kunnen lezen, kunnen we niet helemaal plaatsen zonder verdere toelichting. Is wat fin betreft niet nodig, bovenstaande lijn is helder.

Wettelijke bepalingen Artikel 10 Verdrag NL-VS 2. Deze dividenden mogen echter ook in de Staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is, overeenkomstig de wetgeving van die

Staat worden belast, maar indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden inwoner van de andere Staat is, mag de aldus geheven belasting niet overschrijden:

a. 5 percent van het brutobedrag van de dividenden, indien de uiteindelijk gerechtigde een lichaam is dat onmiddellijk ten minste 10 percent van het totale aantal stemmen in het lichaam dat de dividenden betaalt bezit; en

b. 15 percent van het brutobedrag van de dividenden in alle andere gevallen. Artikel 25 Verdrag NL-VS 3. Nederland verleent voorts een aftrek op de Nederlandse belasting voor de bestanddelen van het inkomen die volgens het tweede lid van artikel 10 (Dividenden), artikel 17 (Bestuurders- en Commissarissenbeloningen) en artikel 18 (Artiesten en Sportbeoefenaars) van de Overeenkomst in de Verenigde Staten mogen worden belast, voor zover deze bestanddelen in de grondslag van de belastingheffing zijn begrepen. Het bedrag van deze aftrek is gelijk aan a. in het geval van dividenden die mogen worden belast in de Verenigde Staten volgens het tweede lid, letter (a) van artikel 10 (Dividenden), 5 procent van die dividenden; b. in het geval van dividenden die mogen worden belast in de Verenigde Staten volgens het tweede lid, letter (b) van artikel 10 (Dividenden), 15 procent van die dividenden;

c. in het geval van andere dividenden, die mogen worden belast in de Verenigde Staten volgens het vierde lid van artikel 10 (Dividenden), 15 procent van die dividenden; en,

d. In het geval van andere bestanddelen van het inkomen, genoemd in dit lid, de over die andere bestanddelen van het inkomen in de Verenigde Staten betaalde belasting, maar bedraagt in geen geval meer dan het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend indien de aldus in het inkomen begrepen bestanddelen van het inkomen de enige bestanddelen van het inkomen zouden zijn geweest die op grond van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting van Nederlandse belasting zijn vrijgesteld.

Engelse tekst: 3. Further, the Netherlands shall allow a deduction from the Netherlands tax for the items of income which according to paragraph 2 of Article 10 (Dividends), Article 17 (Directors' Fees), and Article 18 (Artistes and Athletes) of the Convention may be taxed in the United States to the extent that these items are included in the basis of the taxation. The amount of this deduction shall be equal to a) in the case of dividends which may be taxed in the United States according to paragraph 2, subparagraph (a) of Article 10 (Dividends), 5 percent of such dividends; b) in the case of dividends which may be taxed in the United States according to paragraph 2, subparagraph (b) of Article 10 (Dividends), 15 percent of such dividends; c) in the case of other dividends, which may be taxed in the United States according to paragraph 2(i) of Article 10 (Dividends), 15 percent of such dividends; and, d) in the case of other items of income mentioned in this paragraph, the tax paid in the United States on such other items of income, but shall in no case exceed the amount of the reduction which would be allowed if the items of income so included were the sole items of income which are exempt from Netherlands tax under the provisions of Netherlands law for the avoidance of double taxation.

Artikel 25 BvdB 2001 2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is gelijk aan het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting. De belasting die vanwege andere Mogendheden is geheven over dividenden, interest en royalty's wordt tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 15% van de desbetreffende dividenden, interest en royalty's. Parlementaire behandeling Uit: Wolter Kluwer navigator: Art. 25, derde lid, verdrag Nederland-Verenigde Staten van Amerika 1992, bevat de zogenoemde verrekeningsmethode voor Nederland. De verrekeningsmethode wordt toegepast voor dividenden, bestuurders- en commissarissenbeloningen en artiesten. In het kader van dividenden zij erop gewezen dat bij bepaalde onroerendgoedmaatschappijen (REIT), de Verenigde Staten een bronheffing van 30% mogen toepassen, terwijl Nederland verrekening geeft voor maximaal 15% van het brutobedrag van die dividenden.

Parlementaire behandeling. Verenigde Staten 'As is true in the case of the items exempted from Dutch tax, the treaty reduction of Dutch tax is only required to the extent that the items are included in the Dutch tax base. Moreover, the Netherlands is not required to reduce its tax on such items to a greater extent than would be required if these items of income (and only these items)

were exempt from Dutch tax under internal Dutch law for the avoidance of double taxation. (...) Partial exemptions — in some cases the equivalent of a foreign tax credit — must be afforded to dividends and to income of entertainers, athletes, and corporate directors taxable at source by the United States under articles 10, 17, and 18. In the case of dividends, the Netherlands generally is obligated, as under the present treaty, to reduce otherwise applicable Dutch tax by a percentage of the dividend corresponding to the source country tax that the United States is permitted to impose, but not more than 15 percent. The Netherlands generally also is obligated to reduce Dutch tax on the income of entertainers, athletes, and directors by the amount of U.S. tax actually paid on that income in accordance with the treaty articles dealing with those items of income.' Senate: Joint Committee on Taxation, Explanation of Proposed Income Tax Treaty (and Proposed Protocol) Between the United States and the Kingdom of the Netherlands (ICS-15–93), October 26, 1993. 'Under paragraph 3, United States tax on certain items of income is allowed as a credit against Netherlands tax. A credit is allowed for dividends subject to U.S. withholding tax under paragraph 2 of Article 10 (Dividends), and for directors' fees and remuneration of entertainers and athletes subject to U.S. tax under Articles 17 (Directors' Fees) and 18 (Artistes and Athletes), respectively. The credit for direct investment dividends is equal to the 5 percent U.S. tax imposed under subparagraph 2(a) of Article 10 (Dividends). The credit is 15 percent for portfolio dividends that are taxable under subparagraph 2(b) of Article 10. The Netherlands credit for REIT dividends is limited to 15 percent, notwithstanding the fact that REIT dividends, other than those beneficially owned by individuals holding less than a 25 percent interest in the REIT, are subject to the full U.S. statutory rate of withholding of 30 percent. The credit for the remuneration of directors, entertainers and athletes is to be the amount of the U.S. tax imposed on the income. A limitation on the foreign tax credit is provided, based on Netherlands law.' Treasury Department: Technical Explanation of the Convention and the Protocol, October 30, 1993.

Parlementaire behandeling. Nederland [CE: voor de volledigheid alle teksten uit MvT en MvA mbt artikel 25 opgenomen] 'Het derde lid van artikel 25 geeft aan in welke gevallen Nederland ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode toepast. Ingevolge letter c van het derde lid staat Nederland, waar het betreft het door de Verenigde Staten ter zake van bepaalde door een REIT uitgekeerde dividenden toegepaste nationale bronheffingstarief van 30 percent, slechts een verrekening toe tot 15 percent van dat brutodividend.' MvT, Kamerstukken II 1992/93, 23 220, nr. 3, p. 37. 'In het derde lid van artikel 25 staat uitputtend aangegeven in welke gevallen en in welke mate Nederland een verrekening verleent voor Amerikaanse bronheffingen. Daarin is geen voorziening opgenomen voor die gevallen waarin de VS als gevolg van een diskwalificatie op grond van artikel 26 zijn hogere, nationale bronheffingspercentages toepast. Een en ander betekent dat in laatstbedoelde gevallen de in Nederland woonachtige belastingplichtige de Amerikaanse bronheffing voor zover die drukt op in Nederland belastbare winst als kosten in aanmerking kan nemen bij het vaststellen van zijn in Nederland belastbare winst.' MvA, Kamerstukken II 1992/93, 23 220, nr. 5, p. 30 (bijlage I).

Publicatiedatum:
21-12-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
wijze van voorkoming
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verdrag VS voorkoming dubbele belasting professoren hoogleraren

Vraag:

Casus - Voorkoming dubbele belastingheffing professoren en hoogleraren In een bezwaarprocedure stelt adviseur dat de inkomsten afkomstig uit de VS in verband met aldaar verrichte werkzaamheden als hoogleraar / professor, vrijgesteld moeten worden van Nederlandse belastingheffing. Uit de stukken blijkt dat 1. belanghebbende (fiscaal) inwoner is van Nederland 2. er geen sprake is van 30%-regeling 3. belanghebbende voor een periode van langer dan 24 maanden is aangesteld als hoogleraar in de VS 4. de inkomsten ook feitelijk aan (federale) inkomensheffing in de VS onderworpen is geweest 5. de inkomsten abusievelijk niet zijn opgenomen in het jaar voorafgaand aan en de jaren volgend op het jaar van bezwaar

"Geschil" Adviseur stelt dat i) gelet op de bepalingen van artikel 21 van het verdrag NL - VS, de hoogleraar-inkomsten ter heffing toegewezen zijn aan de VS. ii) artikel 25 van het belastingverdrag geen aanwijzingen geeft hoe dubbele belastingheffing voor inkomsten ex artikel 21 voorkomen moet worden iii) is wel eens met feit dat de aangiften over eerdere / latere jaren onjuist is en dat hoe dan ook inkomsten vermeld hadden moeten worden in NL aangifte. De correctie aangiften worden nu opgesteld. Adviseur concludeert dat in afwezigheid van dergelijke aanwijzingen, de inkomsten ex artikel 21 objectief vrijgesteld moeten worden in Nederland. Naar mijn idee is de conclusie van de adviseur in onjuiste. Ingeval een belastingverdrag niet voorziet in een wijze van voorkoming van

dubbele belastingheffing, zoals in het verdrag met de VS voor inkomsten ex artikel 21, dan regelt mijns inziens artikel 38 Awr de wijze van voorkoming. In onderhavige casus komt het dan neer op een voorkoming dmv vrijstellingsmethode.

Vragen voor de KG 1. Is mijn interpretatie van verdrag, Awr en BvdB juist? 2. Zijn er bij de KG meer gevallen bekend waarbij Nederland terug moest treden ten aanzien van de belastingheffing over artikel 21 inkomsten.

Antwoord:

Vraag 1: Neen. Artikel 21, eerste lid, tweede volzin van het Verdrag wijst de belastingheffing voor de gehele periode aan de VS toe. Belanghebbende is voor een periode van langer dan 24 maanden aangesteld als hoogleraar in de VS. Er is geen sprake van een objectieve vrijstelling. Het inkomen behoort tot het box -1-inkomen. Er wordt een aftrek tot voorkoming dubbele belasting verleend. Artikel 24, eerste en tweede lid en 25 in samenhang gelezen leidt niet tot het ontbreken van het zgn. progressievoorbehoud.

Vraag 2: Ja.

BESCHOUWING

Vraag 1: Artikel 21, eerste lid, tweede volzin luidt als volgt: [...] Indien het bezoek de twee jaar overschrijdt, mag de eerstgenoemde Staat de natuurlijke persoon belasten ingevolge zijn nationale wetgeving voor het gehele tijdvak van het bezoek, tenzij de bevoegde autoriteiten van de Staten in een bijzonder geval anders overeenkomen. Belanghebbende is voor een periode van langer dan 24 maanden aangesteld als hoogleraar in de VS. Dat betekent dat op grond van artikel 21, eerste lid, tweede volzin de belastingheffing vanaf het begin van de werkzaamheden aan de VS worden toegewezen. De adviseur beroept zich blijkbaar op het feit dat in artikel 25, tweede lid van het Verdrag het hier relevante artikel 21 niet wordt genoemd. De adviseur miskent dat er in artikel 24 bepalingen zijn opgenomen met het betrekking tot de grondslag van de belastingheffing. Artikel 24, eerste en tweede lid en artikel 25 in samenhang gelezen, leidt niet tot het ontbreken van het zgn. progressievoorbehoud voor inkomsten waarop artikel 21, eerste lid, tweede volzin van het Verdrag van toepassing is. Uit de bepalingen van artikel 24 Verdrag volgt dat alle inkomsten waarvoor een

vermindering ter voorkoming van dubbele belasting van inwoners van Nederland moet worden verleend het Nederlandse progressievoorbehoud veilig wordt gesteld. Deze bedoeling blijkt ook uit de Memorie van Toelichting op het Verdrag.

Vraag 2: Ja. Bij de vaststelling van definitieve aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen zien we vaker professoren en hoogleraren die voor een periode in de Verenigde Staten werkzaam zijn. Zowel kortere en langere periodes van 24 maanden komen we in de praktijk tegen. Bij de kennisgroep is de vraag met betrekking tot het ontbreken van het zgn. progressievoorbehoud nog niet voorgelegd.

Wettelijke bepalingen

Artikel 21 Verdrag NL-VS 1. Een natuurlijke persoon die een van de Staten bezoekt gedurende een tijdvak van ten hoogste twee jaar met het doel onderwijs te geven of zich met wetenschappelijk onderzoek bezig te houden aan een universiteit, hogeschool of andere erkende onderwijsinrichting in die Staat, en die onmiddellijk voorafgaande aan dat bezoek inwoner was van de andere Staat, is slechts in die andere Staat belastbaar voor de beloning voor dat geven van onderwijs of dat onderzoek gedurende een tijdvak dat twee jaar te rekenen vanaf de datum waarop hij de eerstgenoemde Staat voor het eerst met dat doel bezoekt niet te boven gaat. Indien het bezoek de twee jaar overschrijdt, mag de eerstgenoemde Staat de natuurlijke persoon belasten ingevolge zijn nationale wetgeving voor het gehele tijdvak van het bezoek, tenzij de bevoegde autoriteiten van de Staten in een bijzonder geval anders overeenkomen. 2. Dit artikel is niet van toepassing op inkomsten uit het verrichten van wetenschappelijk onderzoek, indien dit onderzoek niet wordt verricht in het algemeen belang, maar in de eerste plaats voor het persoonlijke nut van een bepaalde persoon of bepaalde personen. Artikel 24, eerste en tweede lid Verdrag NL-VS 1. Niettegenstaande enige bepaling van de Overeenkomst, behalve het tweede lid, mag elk van de Staten zijn inwoners en onderdanen belasten als ware de Overeenkomst niet in werking getreden. Voor dit doel omvat, waar het de Verenigde Staten betreft, de uitdrukking onderdaan een voormalige staatsburger of langdurig inwoner die geen onderdaan is van Nederland, en voor wie het vermijden van de heffing van inkomstenbelasting een van de voornaamste doelstellingen is van het verlies van zijn een dergelijke Amerikaanse status, maar alleen voor het tijdvak van 10 jaar

volgend op dat verlies. 2. De bepalingen van het eerste lid tasten niet aan a. de voordelen verleend door een van de Staten ingevolge het tweede lid van artikel 9 (Verbonden Ondernemingen), ingevolge het vierde, zevende, achtste en tiende lid van artikel 19 (Pensioenen, Lijfrenten, Alimentatie-uitkeringen), en ingevolge de artikelen 25 (Vermijding van Dubbele Belasting), 28 (Non-Discriminatie) en 29 (Regeling voor Onderling Overleg); en b. de voordelen verleend door een van de Staten ingevolge de artikelen 20 (Overheidsfuncties), 21 (Hoogleraren en andere Docenten), 22 (Studenten en Personen in Opleiding) en 33 (Diplomatieke en Consulaire Ambtenaren), aan natuurlijke personen die geen onderdaan zijn van die Staat, en in het geval van de Verenigde Staten, evenmin 'lawful permanent resident' van de Verenigde Staten. Artikel 25, eerste en tweede lid Verdrag 1. Niettegenstaande de bepalingen van het tweede lid van artikel 24 (Grondslag van de Belastingheffing), is Nederland bevoegd de bestanddelen van het inkomen in de grondslag van de belastingheffing te begrijpen die op grond van het vierde lid van artikel 19 (Pensioenen, Lijfrenten, Alimentatieuitkeringen) en artikel 20 (Overheidsfuncties) slechts in de Verenigde Staten belastbaar zijn. 2. Indien een inwoner of onderdaan van Nederland bestanddelen van het inkomen verkrijgt, die volgens artikel 6 (Inkomsten uit onroerende zaken), artikel 7 (Winst uit onderneming), voor zover dat inkomen is onderworpen aan belasting van de Verenigde Staten, het zevende lid van artikel 10 (Dividenden), het derde lid van artikel 12 (Interest), het derde lid van artikel 13 (Royalty's), het eerste en derde lid van artikel 14 (Vermogenswinsten), artikel 15 (Zelfstandige arbeid) voor zover dat inkomen is onderworpen aan belasting van de Verenigde Staten, het eerste lid van artikel 16 (Niet-zelfstandige arbeid), het vierde lid van artikel 19 (Pensioenen, lijfrenten, alimentatieuitkeringen), artikel 20 (Overheidsfuncties) en het tweede lid van artikel 23 (Overige inkomsten) van deze Overeenkomst belastbaar zijn in de Verenigde Staten en zijn begrepen in de grondslag van de belastingheffing, stelt Nederland deze bestanddelen vrij door een vermindering van zijn belasting toe te staan. Deze vermindering wordt berekend overeenkomstig de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. Hiertoe worden genoemde bestanddelen geacht te zijn begrepen in het totale bedrag van de bestanddelen van het inkomen die ingevolge die bepalingen van Nederlandse belasting zijn vrijgesteld.

Parlementaire behandeling Parlementaire behandeling. Verenigde Staten 'Eligibility for this treaty benefit is contingent on the length of stay in the host country. Its applies only for a period not more than

two years from the date hè first visits the host country for this purpose. Moreover, if the visit exceeds two years, the host country may tax the individual under its internal law for the entire period of the visit, unless in a particular case the competent authorities of the two countries agree otherwise.' Bron: Senate: Joint Committee on Taxation, Explanation of Proposed Income Tax Treaty (and Proposed Protocol) Between the United States and the Kingdom of the Netherlands (ICS-15–93), October 26, 1993. 'The exemption applies to any remuneration for such teaching or research. The exemption from tax applies for a period not exceeding two years from the date he first visits the Contracting State (the 'host State') for the purpose of teaching or engaging in research at a university, college or other recognized educational institution there. If a professor or teacher remains in the host State for more than the specified two-year period, he may be subject to tax in that State, under its law, for the entire period of his presence. However, if the competent authorities so agree in a particular case, the exemption may apply for two years even if the individual's stay exceeds two years. It is anticipated that the competent authorities would agree to such an extension only in cases where the departure of the individual is delayed beyond the end of the two-year period because of unforeseen circumstances.' Bron: Treasury Department: Technical Explanation of the Convention and the Protocol, October 30, 1993.

Parlementaire behandeling. Nederland 'Met deze bepaling wordt bereikt dat de inkomsten die een hoogleraar of een andere docent gedurende een verblijf van maximaal twee jaar in een van de verdragsluitende staten voor het geven van onderwijs of het verrichten van onderzoek geniet, in die staat niet in de belastingheffing worden betrokken. In overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid kan meer dan eens een beroep worden gedaan op deze regeling. Bij een verblijf van langer dan twee jaar is de werkstaat vanaf de aanvang van dat verblijf heffingsbevoegd, tenzij de bevoegde autoriteiten anders overeenkomen.' MvT, Kamerstukken II 1992/93, 23 220, nr. 3, p. 34. Parlementaire behandeling. Nederland 'De in de eerste twee leden van artikel 24 neergelegde, wederkerig geformuleerde bepalingen komen, waar het Nederland betreft, in feite qua strekking overeen met het eerste lid van de gebruikelijke Nederlandse verdragsbepaling ter voorkoming van dubbele belasting, die tot doel heeft om bij het toekennen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van inwoners van Nederland de toepassing van het Nederlandse progressievoorbehoud veilig te stellen. De bepaling vormt in feite een complement van de in het nieuwe

verdrag opgenomen voorziening voor het voorkomen van dubbele belasting welke in artikel 25 is opgenomen.' MvT, Kamerstukken II 1992/93, 23 220, nr. 3, p. 35

Jurisprudentie Jurisprudentieoverzicht: Casus Instantie: resultaat: Opmerkingen: Visiting professor; db aan Universiteit VS; 3 academisch jaren; telkens jaarcontract Hof Arnhem 08022007 Nr. 04/0220 VN 2007/25.16 Gezien als 1 periode, dus langer dan 2 jaar; AEB 1 periode: uitkomst van overlegprocedure; Zie overweging 2.7 LJN: AZ9782; 2001

Publicatiedatum:
21-12-2016
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
binnenlandse belastingplicht
Subrubriek:
Niet van toepassing

Berufständische Versorgungseinrichtungen

Vraag:

Verzoek Universiteit 67 Awr om de Berufständische Versorgungseinrichtungen (Duitse verplichte pensioenregelingen voor zelfstandige beroepen) dezelfde fiscale behandeling te geven als de Rentenversicherung der Arbeiter

Antwoord:

Werkgeverspremie vrijgesteld en werknemerspremie aftrekbaar, gelijke behandeling met Rentenversicherung der Arbeiter, mits verplichte deelname ten tijde van uitoefening werkzaamheden in loondienst (werknemer) in Nederland.

De Berufständische Versorgungseinrichtungen (BV) is een verplichte beroepspensioenregeling voor zelfstandige beroepen in Duitsland. Een en ander volgt uit de wettelijk verplichte aansluiting bij de beroepsvereniging van de zelfstandige beroepen. De opbouw en uitkering komt grotendeels overeen met de Rentenversicherung der Arbeiter (RV), waarbij de uitkering voor de BV mogelijk hoger is. Hierbij is de BV, in tegenstelling tot de RV, niet afhankelijk van overheidsbijdragen, maar enkel uit opbouw door de deelnemers zelf. Op grond van deelname aan de BV, kan iemand vrijstelling aanvragen voor deelname aan de RV. Op basis van art. 1.7, lid 2, letter c, jo. art. 3.82, letter b, Wet IB 2001, is in aansluiting op besluit 24 maart 2014, nr. DGB 2014/144M en mededeling 5 januari 2016, DGB 2016/20, gesteld dat het BV-pensioen een onbelaste aanspraak betreft voor werknemers. Het wordt anders voor een ROW-genieter of ondernemer. Hier is art. 3.18 Wet IB 2001 van toepassing, welke alleen ziet op art. 1.7, lid 2, letter b en niet op lid 2, letter c van hetzelfde artikel. Dit zou leiden tot belaste uitkeringen, terwijl de vrijgestelde aanspraak niet ten laste van de winst gebracht kan worden. Enkel uitbreiding van art. 3.18 Wet IB 2001 met betrekking tot art. 1.7, lid 2, letter c, Wet IB 2001, zou leiden tot aftrek voor de winst. Van een dergelijk besluit van het Ministerie van Financiën is op dit moment geen sprake.

Er is o.a. gebruik gemaakt van de volgende bronnen: https://www.abv.de/based-on-public-law-and-genuine-self-governing.html https://www.deutsche-rentenversicherung.de/Allgemein/de/Inhalt/3_Infos_fuer_Experten/02_arbeitgeber_steuerberater/01a_summa_summarum/05_lexikon/M/mitglieder_berufsstaendischer_einrichtungen.html?cms_submit=Los&cms_resultsPerPage=5&cms_templateQueryString=Berufsst%C3%A4ndische

Publicatiedatum:
8-02-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing

30% regeling en stage

Vraag:

Voor de vraag of werknemers uit het buitenland worden aangeworven is o.a. relevant dat deze werknemers op het moment van tot stand komen van de arbeidsovereenkomst niet – anders dan voor stage of studie – in Nederland werkzaam zijn. Indien een werknemer gedurende een stageperiode in Nederland wordt aangeworven is derhalve relevant wat verstaan wordt onder het begrip stage in relatie tot de 30%-regeling ingekomen werknemers.

Antwoord:

De kennisgroep is van oordeel dat stages die ten goede komen aan de studie of opleiding daarvoor in aanmerking komen. Stages die slechts tot doel hebben om het CV te bevorderen kwalificeren niet. Wanneer een student voor zijn stage studiepunten krijgt of een aantekening op het diploma komt de stage in ieder geval ten goede aan de studie of de opleiding. In andere situaties hang het af van de feiten en omstandigheden en zal belanghebbende bewijs moeten leveren dat de stage aan de studie of opleiding ten goede is gekomen (vrije bewijsleer).

De kennisgroep is van oordeel dat stages die ten goede komen aan de studie of opleiding daarvoor in aanmerking komen. Stages die slechts tot doel hebben om het CV te bevorderen kwalificeren niet. Wanneer een student voor zijn stage studiepunten krijgt of een aantekening op het diploma komt de stage in ieder geval ten goede aan de studie of de opleiding. In andere situaties hang het af van de feiten en omstandigheden en zal belanghebbende bewijs moeten leveren dat de stage aan de studie of opleiding ten goede is gekomen (vrije bewijsleer). Op basis van het arrest van de Hoge Raad van 24 oktober 2008, BNB2008/309, worden de werkzaamheden in het kader van de opleiding buiten beschouwing gelaten om te bepalen of een werknemer vanuit het buitenland is aangeworven voor toepassing van de 30%-regeling. Dit is later ook opgenomen in het besluit van 23 augustus 2013, DGB2013/70M: "(...) de regeling geldt niet voor werknemers die op het moment van het tot stand komen van de arbeidsovereenkomst al in Nederland wonen of, anders dan in het kader van een stage of opleiding, in Nederland werkzaam zijn. In dit verband wordt als stage aangemerkt een periode van activiteiten en werkzaamheden in het kader van een studie of opleiding. Als na de stage of de opleiding

een aansluitend dienstverband ontstaat, staat de stage of opleiding een kwalificatie als ingekomen werknemer niet in de weg."

Bronnen: Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB2013/70M Vraag 10 Een ingekomen werknemer is een door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2 van de Wet LB, met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is (artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB). Is voor een naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer vereist dat deze uit een ander land is gezonden? Antwoord Ja, de regeling geldt niet voor werknemers die op het moment van het tot stand komen van de arbeidsovereenkomst al in Nederland wonen of, anders dan in het kader van een stage of opleiding, in Nederland werkzaam zijn. In dit verband wordt als stage aangemerkt een periode van activiteiten en werkzaamheden in het kader van een studie of opleiding. Als na de stage of de opleiding een aansluitend dienstverband ontstaat, staat de stage of opleiding een kwalificatie als ingekomen werknemer niet in de weg. Overigens geldt een uitzondering voor de tewerkstelling van een werknemer met de titel van doctor (gepromoveerde) binnen een jaar na het behalen van deze titel (zie artikel 10e, derde lid, van het UBLB).

HR 24 oktober 2008, BNB2008/309 Feiten • belanghebbende, is Belgische van nationaliteit en psychiater van beroep. Zij heeft haar artsendiploma in 1996 behaald aan de Katholieke Universiteit Leuven. Daarna heeft ze als arts-assistent in opleiding gewerkt bij het RIAGG in Q, in het Academisch Ziekenhuis Q en in twee Belgische ziekenhuizen. Ze heeft vervolgens in genoemd Academisch Ziekenhuis de basisopleiding psychiatrie gevolgd tot en met 31 maart 2002. • In de periode van 1 april 2002 tot en met 31 maart 2003 heeft ze als arts-assistent een keuzejaar klinische psychotherapie doorlopen bij het Psychotherapeutisch Centrum 'A' te R (hierna: PTC). In dat kader is belanghebbende met het PTC een arbeidsovereenkomst aangegaan tot en met 31 maart 2003 tegen een salaris van 3212 bruto per maand. • Op 1 april 2003 is ze afgestudeerd als psychiater. • Op 31 maart 2003 heeft zij met het PTC een arbeidsovereenkomst gesloten, waarin is vastgelegd dat zij met ingang van 15 april 2003 in de functie van psychiater in dienst van het PTC treedt tegen een salaris van 5932 bruto per maand. • Belanghebbende woont sedert 31 juli 2001 (weer) in België. • Op 12 januari 2005 hebben belanghebbende en het PTC de Inspecteur [1] verzocht om toepassing van de bewijsregel van artikel 15a, lid 1,

onderdeel j, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: de Wet) met ingang van 1 januari 2005. Dit verzoek is door de Inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking afgewezen, omdat belanghebbende reeds in Nederland zou werken, zodat zij niet in het buitenland is aangeworven.

Hof 's-Hertogenbosch -4.6. Voorts is de Inspecteur van mening, dat de werkzaamheden, die belanghebbende op grond van de eerste overeenkomst met PTC verrichtte, niet gekwalificeerd kunnen worden als werkzaamheden in het kader van een opleiding of stage, zoals bedoeld door de Hoge Raad. De Rechtbank heeft hem op dit punt gevolgd, daartoe overwegende (onderdeel 2.14) dat belanghebbendes werkzaamheden gedurende het keuzejaar niet wezenlijk verschilden van haar werkzaamheden als psychiater, terwijl tevens blijkens de inhoud van haar arbeidsovereenkomst gedurende het keuzejaar sprake was van een volwaardige arbeidsovereenkomst, aangezien belanghebbende een met de werkzaamheden in overeenstemming zijnd salaris genoot, recht had op vakantiedagen en aan haar een pensioenaanspraak werd toegekend. Gelet op het voorgaande kon het keuzejaar klinische psychotherapie, aldus de Rechtbank, niet worden aangemerkt als een stage of opleiding als eerder bedoeld. -4.7. Het Hof is van oordeel, dat belanghebbendes standpunt juist is, en verwerpt hetgeen de Inspecteur daartegen heeft ingebracht. Het Hof overweegt daartoe het volgende. -4.8. Naar het oordeel van het Hof brengt een logische en redelijke uitleg van het criterium, dat werkzaamheden 'in situaties als opleiding of stage' niet meetellen als werkzaamheden verricht in Nederland, met zich mee, dat eventuele arbeidsovereenkomsten, die aan die werkzaamheden ten grondslag liggen, evenmin meetellen voor de bepaling van het tijdstip, waarop de aanwerving plaatsvond. Het moment, dat een buiten Nederland wonend persoon een stageovereenkomst aangaat in Nederland, is derhalve niet het moment van aanwerving, zelfs niet als die stageovereenkomst de vorm heeft van een arbeidsovereenkomst. Een andersluidende opvatting zou ertoe leiden, dat iedere student, die in Nederland een stage volgt en daartoe een arbeidsovereenkomst aangaat, niet in aanmerking zou komen voor toepassing van de 30%-regeling, indien hij daarna een arbeidsovereenkomst voor onbepaalde tijd krijgt aangeboden; bij het aangaan van de stage-arbeidsovereenkomst zou de vereiste deskundigheid ontbreken, terwijl bij het aangaan van de daaropvolgende overeenkomst niet meer sprake zou zijn van aanwerving 'uit een ander land'. Deze visie zou de reikwijdte van het hiervoor genoemde arrest nr. 41 919 naar het oordeel van het Hof

onaanvaardbaar aantasten, nu de Hoge Raad de uitzondering voor 'situaties als opleiding of stage' kennelijk bedoeld heeft om 'doorstroming' van schaarse studenten onder toekenning van de 30%-regeling mogelijk te maken. -4.9. Belanghebbende heeft ter zitting geloofwaardig en onweersproken gesteld, dat haar opleiding tot psychiater pas op 1 april 2003 was voltooid en dat de werkzaamheden die zij vóór die datum in Nederland als arts-assistent heeft verricht, verplichte onderdelen vormden van die opleiding. Het Hof concludeert, dat die werkzaamheden vallen onder de door de Hoge Raad bedoelde situaties van 'opleiding of stage'. Noch het spraakgebruik, noch de strekking van de 30%-regeling nopen tot een ander oordeel. De omstandigheid, dat belanghebbende tijdens haar stageperiode c.q. opleiding een salaris genoot, dat in overeenstemming was met haar werkzaamheden, doet daaraan niet af, evenmin als het feit dat zij recht had op vakantiedagen en een pensioenaanspraak.

Hoge Raad Ter beantwoording van de vraag of belanghebbende door PTC uit een ander land is aangeworven, diende het Hof te beoordelen of PTC met belanghebbende een arbeidsovereenkomst is aangegaan op een moment waarop belanghebbende haar woonplaats buiten Nederland had en niet - anders dan in situaties als opleiding of stage - in Nederland werkzaam was (vgl. HR 28 april 2006, nr. 41 084, BNB 2006/262 en HR 28 april 2006, nr. 41 919, BNB 2006/266). Nu vaststaat dat de werkzaamheden die belanghebbende voor PTC in het kader van de eerdere arbeidsovereenkomst heeft verricht, plaatsvonden in het kader van een opleiding, heeft het Hof deze eerdere arbeidsovereenkomst terecht en op goede gronden buiten beschouwing gelaten, zowel bij de bepaling van het moment waarop is aangeworven, als bij de beantwoording van de vraag of belanghebbende op dat moment al of niet in Nederland werkzaam was. -

Publicatiedatum:
8-02-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
gewone buitenlandse belastingplichtige

AOV buitenlandse verzekeraar

Vraag:

Wat is het standpunt van de Belastingdienst inzake de aftrekbaarheid van de premies aov betaald aan een Duitse verzekeraar (welke niet op de lijst voorkomt)?

Antwoord:

Voortzetting van een bestaande verzekering. Een aov is geen lijfrente in de zin van de Wet IB. Zie de tekst van art. 3.124, eerste lid, ond.c IB. Op basis van art. 3.126, tweede lid IB kan die verzekering worden voortgezet bij een verzekeraar in de zin van dat artikel, eerste lid, ond. c. Dus de enige toets is dan dat de aov voldoet aan de definitie van art. 3.124, eerste lid, ond. c IB. Daar voldoet een buitenlandse aov snel aan als periodieke uitkeringen zijn bedongen. Omdat het een schade-/risicoverzekering is, is er ook geen afkoopwaarde (meestal). Dus afkoop is (meestal) niet aan de orde. De aftrek zal door PDB waarschijnlijk terecht zijn verleend. Deze gevallen hebben we in ieder geval diverse malen gehad. Is geen sprake van een voortzetting, dan komen we wel toe aan een aanwijzing. De buitenlandse verzekeraar dient een civielrechtelijke overeenkomst te sluiten met de Ontvanger waarin hij aansprakelijkheid aanvaardt voor de inkomstenbelasting die bij niet-reguliere afwikkeling van de verzekering verschuldigd is. Doet hij dit niet en komt hij niet voor op de lijst van aangewezen buitenlandse pensioenfondsen en lijfrente aanbieders dan kunnen de premies niet worden afgetrokken.

Publicatiedatum:
8-02-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
wijze van voorkoming
Subrubriek:
Niet van toepassing

Voorkomingsregels onder art. 18 par. 2 verdrag Nederland – België 2001

Vraag:

Dient Nederland voorkoming te verlenen indien vanwege de toepassing van art. 18 §2 van het verdrag met België het heffingsrecht over uit Nederlandse bron voortkomende pensioenen toekomt aan Nederland?

Antwoord:

Nee

Inleiding Het pensioen artikel in het verdrag met België wijkt in complexiteit behoorlijk af van het OESO modelverdrag. Waar art. 18 van het modelverdrag slechts 1 zin bedraagt is art. 18 van het verdrag Nederland – België 2001 een complex artikel met maar liefst 8 paragrafen. Uit de gezamenlijke toelichting bij het verdrag valt op te maken dat de belangrijkste drijfveer achter het artikel is om zogenoemde 'pensioenvlucht' tegen te gaan. Leidraad is de waarborging van een grensoverschrijdende coherente werking van de bij pensioenen en lijfrenten gehanteerde systematiek waarin aanspraken op oudedagsvoorzieningen via de aftrek van premies belastingvrij kunnen worden opgebouwd en oudedagsuitkeringen worden belast . Het uitgangspunt van art. 18 is wel OESO-conform, namelijk een exclusieve woonstaatheffing, echter het artikel kent aan de bronstaat (ook?) een heffingsrecht toe indien aan een drietal voorwaarden is voldaan. Hiermee wijkt het artikel zowel in de verdeling van de heffingsbevoegdheid als in de uitwerking daarvan

af van wat in het modelverdrag gebruikelijk is. Met name de combinatie van een exclusieve woonstaatheffing (slechts in die staat belastbaar) met een voorwaardelijke, gecombineerde bronstaatheffing (mag ook worden belast) komt in het modelverdrag niet voor. Recent is in de Belgische rechtspraak een ontwikkeling te zien waaruit de conclusie getrokken zou kunnen worden dat volgens de Belgische nationale wet pensioenen uit Nederland niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief in de heffing worden betrokken. In het geval dat ook aan de overige voorwaarden van art. 18 par. 2 wordt voldaan zou dit betekenen dat het heffingsrecht over deze pensioenen (ook?) toekomt aan Nederland. De vraag die daarbij opkomt is hoe Nederland zal moeten omgaan met de in België geheven belasting, dient Nederland hiervoor voorkoming te verlenen?

Artikel 18 verdrag NL-BE Zoals hiervoor al aangegeven is het uitgangspunt van art. 18 een exclusieve woonstaatheffing, dit uitgangspunt is verwoord in §1 als '...betaald aan een inwoner van een verdragsluitende Staat, slechts in die Staat belastbaar.' §2 maakt op deze woonstaatheffing een uitzondering indien aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan: - De opbouw van de aanspraak is in de bronstaat fiscaal gefacilieerd; en - De uitkering wordt in de woonstaat niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen belast, of het brutobedrag van de uitkeringen wordt voor minder dan 90% in de belastingheffing betrokken; en - Het totaalbedrag van de bruto uitkeringen dat op grond van dit artikel in de bronstaat belastbaar zou zijn bedraagt in een kalenderjaar meer dan € 25.000,-. De bronstaatheffing wordt in §2 verwoord als: '..mag een daar bedoeld inkomstenbestanddeel ook worden belast..., indien en voor zover: '

Belgische heffing over pensioenen uit Nederlands bron In beginsel worden pensioenuitkeringen in België tegen het progressief tarief belast , in dit geval wordt niet voldaan aan de tweede voorwaarde uit art. 18 §2 en blijft de heffingsbevoegdheid over een pensioen betaald uit Nederlandse bron aan een inwoner van België aan dat land toegewezen. Recent is er echter in de Belgische rechtspraak een beweging zichtbaar waaruit valt op te maken dat er bij in Nederland opgebouwde pensioenen, onder voorwaarden, sprake kan zijn van 'individueel en definitief verworven rechten'. In dat geval dient de Belgische fiscus de uitkering te belasten als inkomen uit roerend inkomen , een regeling vergelijkbaar met de Nederlandse

box 3 heffing, welke neerkomt op een forfaitaire heffing van 27% over 3% van de contante waarde van het pensioen. Indien er kan worden vastgesteld dat België de uitkeringen forfaitair belast, en dus niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor niet zelfstandige beroepen, en er overigens is voldaan aan de andere voorwaarden van art. 18 §2 (in Nederland gefacilieerde opbouw en uitkeringen > € 25.000,-) dan wordt Nederland heffingsbevoegd over de uitkeringen.

Artikel 23 verdrag NL-BE De vraag die vervolgens opkomt is wat er moet gebeuren met de dubbele belastingheffing die ontstaat doordat België forfaitair belast en Nederland de uitkeringen tegen het progressieve tarief belast . In beginsel zou het voorkomingsartikel in het verdrag, art. 23, hier uitsluitsel moeten bieden. Men zou verwachten dat, gezien de uitdrukkelijk beoogde afwijking van het OESO MV, er in het voorkomingsartikel een specifieke bepaling over dit onderwerp zou zijn opgenomen. Dit blijkt echter niet het geval, waardoor zal moeten worden teruggevallen op de hoofdregel. Het algemene uitgangspunt van art. 23 is dat de woonstaat voorkoming verleent, in beginsel zou dit betekenen dat België op grond van §1 onderdeel a voorkoming dient te verlenen volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Er is hier immers sprake van een inwoner van België die inkomsten verkrijgt die ingevolge het verdrag in Nederland zijn belast. Verder vermeldt het voorkomingsartikel niets over art. 18 op basis waarvan Nederland enige voorkoming zou moeten verlenen wat zou betekenen dat België geheel moet terugtreden. Deze visie wordt door de Belgische fiscus bevestigd in haar circulaire van 28 april 2004 waarin onder het begrip 'woonstaatheffing' wordt opgemerkt: 'De heffingsbevoegdheid van de woonstaat kan exclusief of niet-exclusief zijn. Indien de bevoegdheid niet exclusief is, d.w.z. indien de bronstaat ook heffingsbevoegd is, moet de woonstaat dubbele belasting vermijden overeenkomstig de regels die op dat vlak zijn vastgelegd in artikel 23 van het Verdrag.' Onder nummer 30 van de zelfde circulaire wordt verder verduidelijkt: 'Indien een inwoner van België inkomsten verkrijgt die ingevolge de bepalingen van het Verdrag in Nederland zijn belast, wordt in België dubbele belasting vermeden - overeenkomstig artikel 23, paragraaf 1, subparagraaf a van het Verdrag - door toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud zoals internrechtelijk bepaald in artikel 155 WIB 92.' Aan de Nederlandse kant ontbreekt een dergelijke standpuntbepaling in de vorm van een mededeling of besluit en ook in de parlementaire geschiedenis valt over dit onderwerp niets terug

te vinden. De jurisprudentie op dit punt is ook schaars. De enige gevonden uitspraak over de toepassing van art. 18 §2 is de zaak voor Hof den Bosch van 29 augustus 2014 . De V-N redactie merkt in haar noot op dat 'op grond van art. 18 lid 2 van het verdrag mag Nederland heffen en zal België, naar wij aannemen, op grond van art. 23 van het verdrag de uitkeringen vrijstellen'. Al met al lijkt de consensus te zijn dat België voorkoming zal moeten verlenen en volledig zal moeten terugtreden. Een andere visie is echter ook mogelijk. Zo verdedigd Hendrickx de stelling dat op grond van de principiële heffingsbevoegdheid die aan de woonstaat toekomt, juist de bronstaat voorkoming zou moeten verlenen in de vorm van een verrekening. Haar belangrijkste argument hierbij is de letterlijke lezing van de verdragstekst en dan met name het woordje 'ook'. Hierna zal worden nagegaan of letterlijke lezing van de verdragstekst aanleiding kan geven tot het moeten verlenen van voorkoming door het bronland.

OESO model verdrag Het OESO model verdrag kent in hoofdzaak een 3 tal soorten toewijzingsregels: ten eerste een exclusieve woonstaatheffing, in OESO MV termen aangeduid als: 'shall be taxable only' . Met betrekking tot deze uitkomsten mag enkel de woonstaat heffen en dient de bronstaat dus volledig terug te treden. Ten tweede is er de exclusieve bronstaatheffing, in OESO MV termen vertaald als 'may be taxed' . Met betrekking tot deze inkomsten mag de bronstaat heffen en dient de woonstaat voorkoming te verlenen. Als derde is er een gedeelde heffingsbevoegdheid die in twee vormen voorkomt: allereerst in de combinatie van een 'shall be taxable only' met een 'may be taxed', deze combinatie komt voor in de artt. 7 (winst) en 15 (persoonlijke arbeid) OESO MV. In deze artikelen is de systematiek dat er weliswaar een exclusieve woonstaatheffing is, maar dat een deel van de inkomsten, namelijk dat deel van de inkomsten dat toerekenbaar is aan een vaste inrichting of aan arbeid verricht in de bronstaat, aldaar belast mag worden. Daarnaast is er de combinatie van een 'may be taxed' bepaling met een 'may also be taxed' die is opgenomen in de artt. 10 (dividenden) en 11 (interest). Voor deze inkomsten is de systematiek dat bronstaat tot een bepaald percentage mag heffen en dat de woonstaat vervolgens tot haar eigen tarief mag bij heffen. Het is op basis van dit systeem dat vervolgens via het voorkomingsartikel (art. 23) wordt geregeld dat de woonstaat voorkoming verleent voor de inkomsten waarover de bronstaat mag heffen.

Afwijkingen onder het verdrag NL-BE Art. 18 van het verdrag NL-BE wijkt, als eerder al aangegeven, af van het OESO MV. Belangrijkste verschil is dat de exclusieve woonstaatheffing geclausuleerd is en onder andere afhankelijk is gemaakt van de mate van onderworpenheid aan belasting in de woonstaat. Daarnaast is de formulering van de toewijzingsregeling afwijkend van het hiervoor beschreven systeem: er is namelijk een combinatie van een 'shall be taxable only' (slechts belastbaar) met een 'may also be taxed' (mag ook worden belast) opgenomen welke in het geheel niet voorkomt in het OESO MV en waarmee dus de systematiek wordt doorkruist. Boosdoener is dus het woordje ook, het is de vraag welke waarde aan dit woord moet worden toegedicht. Is dit woord opzettelijk opgenomen of wellicht per abuis? Indien het woord ook er niet zou staan zou dat ervoor pleiten dat de woonstaat geheel moet terugtreden, er zou dan immers moeten worden aangesloten bij de systematiek van art. 7 en 15 en de pensioenen uit Nederlandse bron zouden dan enkel in Nederland belast zijn. Nu het woord ook er wel staat zou men kunnen redeneren dat dan dus moet worden aangesloten bij de systematiek van art. 10 en 11 en dat Nederland een voorkoming zou moeten verlenen voor het deel dat België belast. Hier dient echter meteen tegenin gebracht te worden dat het OESO MV een dergelijk systeem van voorkoming door de bronstaat helemaal niet kent. In deze redenering wordt de systematiek van art. 10 en 11 als het ware omgekeerd, de bronstaat mag bij heffen.

Gezamenlijke toelichting In de gezamenlijke toelichting op het verdrag wordt uitvoerig ingegaan op het pensioenartikel en dan met name op de redenen achter de afwijkende heffingsbevoegdheid. Opvallend is de volgende zinsnede: 'In paragraaf 2 is vervolgens neergelegd onder welke voorwaarden de in paragraaf 1 van artikel 18 bedoelde inkomensbestanddelen tevens in de bronstaat mogen worden belast' . Aan het gebruik van het woord tevens mag hier dezelfde betekenis worden toegekend als het woord ook, hetgeen een aanwijzing is dat het woord ook uitdrukkelijk en in de verdragstekst is opgenomen. Verdere aanwijzingen zijn echter niet te vinden. In de gezamenlijke toelichting wordt, net als in de verdragstekst, niet ingegaan op de vraag welke voorkomingssystematiek er moet worden gehanteerd. Dit is opvallend aangezien er voor wat betreft de heffingsbevoegdheid uitdrukkelijk wordt afgeweken van het modelverdrag. Men zou dan ook verwachten dat indien bij het opstellen van het verdrag beoogd is om ook een afwijkende voorkomingssystematiek toe te passen dit ook uitdrukkelijk opgenomen en toegelicht zou zijn.

Letterlijke lezing Het woordje ook is over het algemeen eenduidig, evenals het woord tevens geeft het aanleiding om uit te gaan van een gedeelde heffingsbevoegdheid. Wat echter opvalt is dat in de laatste volzin van §2, het woordje ook juist niet is opgenomen, hetgeen weer een argument zou kunnen zijn voor exclusieve bronstaatheffing. Verder zouden de woorden indien en voor zover nog voor onduidelijkheid kunnen zorgen, echter deze zinsnede ziet er op dat indien een deel van de uitkering tegen het algemene tarief wordt belast en een deel niet, dat dan enkel voor dit deel de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat toekomt. Indien de gehele uitkering op een forfaitaire wijze wordt belast is de gehele uitkering niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief belast en heeft deze zinsnede geen beperkende werking voor de bronstaatheffing.

Regeling inzake ontslaguitkeringen Hendrickx stelt dat bij toepassing van art. 18 §2, de bronstaat de in de woonstaat geheven belasting zou moeten verrekenen. Zij ontleent hierbij inspiratie aan het Besluit van 22 juni 2006 . Dit besluit kwam tot stand na overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België en ziet op de behandeling van grensoverschrijdende pensioenuitkeringen onder het verdrag. Onder bepaalde omstandigheden kon het voorkomen dat ontslaguitkeringen dubbel of juist helemaal niet werden belast. Dit is vervolgens opgelost door af te spreken dat Nederland als bronstaat inderdaad de Belgische belasting zal verrekenen. Deze problematiek werd echter veroorzaakt doordat de verschillende landen een ander verdragsartikel toepassen (15 tegenover 18). De in deze notitie besproken problematiek is wezenlijk anders aangezien het hier duidelijk is dat beide landen art. 18 willen toepassen.

Conclusie Al met al blijkt art. 18 een behoorlijk ingewikkeld artikel te zijn waarbij het niet geheel duidelijk is welke waarde toegekend moet worden aan de letterlijke tekst en dan met name aan het woordje ‘ook’. In ieder geval is duidelijk dat met opzet is afgeweken van art. 18 OESO MV. Deze afwijking ziet echter op de verdeling van de heffingsbevoegdheid en niet op de voorkomingssystematiek. Naar mijn mening is het woordje ‘ook’ slechts op één manier uit te leggen en het bevreemd mij dan ook zeer dat het in de verdragstekst is opgenomen zonder verdere toelichting of uitwerking. Ik heb dan ook enige sympathie voor het door Hendrickx verdedigde standpunt. Desondanks ben ik van mening dat de bronstaat op basis van het verdrag geen voorkoming hoeft te verlenen. Een letterlijke lezing van het woord ‘ook’ zou een

voorkomingssysteem in werking zetten dat niet voorkomt in art. 23 van het verdrag NL-BE of in het OESO MV. Dit systeem zal daar dan dus ingelezen moeten worden hetgeen totaal indruist tegen het letterlijk nemen van de verdragstekst. Uit het artikel van Hendrickx blijkt dat er door de Nederlandse fiscus (incidenteel) een verrekening wordt toegepast. Dit is niet in lijn met het standpunt van de Belgische fiscus en hetgeen in deze notitie is beschreven. Het verdient mijns inziens dan ook aanbeveling dat hierover een standpunt wordt ingenomen. Een andere mogelijkheid zou zijn om in onderling overleg de toepassing van art. 18 §2 te regelen. §5 voorziet ook in die mogelijkheid, voor zover ik heb kunnen nagaan is dit tot op heden niet gebeurd.

Onderwerp	**Toepassing algemene heffingskorting in loonbelasting inwoner België**
Datum ontvangst KG	**27 november 2017**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**27 november 2017**

Vraag

Kan een inhoudingsplichtige ook na 1 januari 2019 het belastingdeel van de algemene heffingskorting in de loonbelasting volledig toepassen bij een inwoner van België?

Antwoord

Ja. Op grond van de non-discriminatiebepaling in het verdrag met België en het besluit van 20 april 2010, DGB2010/568M kan het belastingdeel van de algemene heffingskorting volledig worden toegepast in de loonbelasting. Het belastingverdrag werkt door in de toepassing van de nationale wetgeving.

Beschouwing

Met ingang van 1 januari 2019 wordt (wetsvoorstel OFM 2018) art. 20 Wet LB aangepast. Een niet-inwoner heeft dan geen recht meer op de belastingdelen van heffingskortingen, m.u.v. de arbeidskorting. Alleen nog via de IB kan dan het belastingdeel van de heffingskorting worden verzilverd.

In het besluit van 20 april 2010, DGB2010/568M is geregeld dat een inwoner van België op grond van de non-discriminatiebepaling voor de inkomstenbelasting recht heeft op het belastingdeel van de algemene heffingskorting. Volgens de tekst van de non-discriminatiebepaling (art. 26, par. 2) in het belastingverdrag bestaat slechts pro-rata recht, maar in het besluit is goedgekeurd dat de algemene heffingskorting volledig wordt verleend. Formeel ziet dit besluit alleen op de toepassing van de Wet IB.
Op grond van het Europese recht bestaat recht op de arbeidskorting (en de werkbonus. De werkbonus zal per 1 januari 2018 vervallen.)

Op grond van het belastingverdrag recht bestaat derhalve op het pro-rata deel van het belastingdeel van de algemene heffingskorting.
Op grond van het besluit van 20 april 2010 recht bestaat op de volledige belastingdeel van de algemene heffingskorting voor de inkomstenbelasting.
Theoretisch is het verklaarbaar dat de loonbelasting hier niet genoemd wordt, omdat op grond van de huidige wetgeving altijd recht bestaat op het belastingdeel van de heffingskorting als sprake is van een werknemer in de zin van de Wet LB. Het is dus logisch om het besluit van 20 april 2010 vanaf 1 januari 2019 op dit punt te herzien.

Als algemeen uitgangspunt geldt dat een belastingverdrag altijd direct toegepast kan worden door een inhoudingsplichtige bij de toepassing van de nationale wetgeving, zoals in dit geval de Wet LB. Dus kan de inhoudingsplichtige bij een inwoner van België het volledige belastingdeel van de algemene heffingskorting toepassen. Uiteraard kan dat maar bij één inhoudingsplichtige toegepast worden per werknemer.

buiten verzoek

Onderwerp	**Ontslagvergoeding en reikwijdte Hoge Raad arresten uit 2004 voor het vaststellen van de Nederlandse bron**
Datum ontvangst KG	**8 maart 2017**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**8 maart 2017**

Vraag

Past de Hoge Raad in zijn arresten van 11 juni 2004 in het kader van ontslagvergoedingen in internationaal verband, de 4+ methode alleen toe voor de verdragstoepassing of ook voor de nationale wetgeving?

Antwoord

Ja. De Hoge Raad past in haar arresten uit 2004 de 4+ methode toe voor de nationale wetgeving én de verdragstoepassing. Zie de overwegingen 3.4.7 en 3.4.8. Uit die overwegingen kan worden afgeleid dat de Hoge Raad in algemene zin aangeeft op welke wijze een ontslaguitkering toegerekend moet worden aan de verrichte arbeid en ziet dus niet uitsluitend op de verdragstoepassing.

Beschouwing

De Hoge Raad heeft in een tweetal arresten op 11 juni 2004, nr. 37.714 (ECLI:NL:HR:2004:AF7812) en 38.112 (ECLI:HR:2004:AF7816), beslist over de belastingheffing bij een ontslagvergoeding in een grensoverschrijdende situatie. De Hoge Raad heeft in beide arresten een richtlijn gegeven over de verdeling van het heffingsrecht.

De Hoge Raad geeft in haar arresten een viertal onderdelen aan waaruit een ontslagvergoeding kan bestaan. Samenvattend zijn dit de volgende onderdelen:

- Immateriële schadevergoeding (geen loon)
- Inkomsten die zien op verrichte arbeid alsmede tantièmes en gemiste arbeidsbeloningen (arbeidsartikel)
- Vergoeding ten behoeve van overbrugging naar pensioendatum (pensioenartikel)
- In de vergoeding niet onder de eerste drie categorieen valt, dan dient gekeken te worden naar het arbeidsverleden.

Het heffingsrecht wordt op basis van het arbeidsverleden bepaald over het jaar van ontslag en de vier daaraan voorafgaande jaren. Deze richtlijn staat beter bekend als de 4+ methode. Bij toepassing van de 4+ methode moet de ontslagvergoeding ten laste komen van de werkgever in de werkstaat (doorbelasting).

Met ingang van 15 juli 2014 is het commentaar op artikel 15 van het OESO modelverdrag gewijzigd. Tot 15 juli 2014 was er geen passage opgenomen in het OESO commentaar op artikel 15 aangaande ontslagvergoedingen. Per 15 juli 2014 heeft de OESO specifieke bepalingen opgenomen die zien op de fiscale behandeling van ontslag- en aanverwante vergoedingen in internationaal verband. Het OESO heeft de volgende deeluitkeringen opgenomen in het OESO modelcommentaar in geval van beëindiging van een dienstverband.

- Vergoeding niet gebruikte verlof- en/of ziektedagen (paragraaf 2.5)
- Vergoeding die ziet op contractuele opzegtermijn (paragraaf 2.6)
- Ontslagvergoeding die wettelijk of contractueel is vastgelegd (paragraaf 2.7)
- Vergoeding n.a.v. non-concurrentiebeding (paragraaf 2.9)
- Pensioenbijdragen (paragraaf 2.10)
- Vergoeding voor niet ontvangen uitgesteld loon (paragraaf 2.11)
- Aandelenopties (paragraaf 2.12)
- Verzekeringen gedurende periode van werkloosheid (paragraaf 2.13)
- Vergoeding ten aanzien arbeidsongeschiktheid of ongeval (paragraaf 2.14)
- Vergoeding voor compensatie van bonussen (paragraaf 2.15)
- Vergoeding voor 'gardenleave' (paragraaf 2.16)

Hiermee brengt de OESO een onderverdeling aan voor ontslagvergoedingen in meerdere deeluitkeringen die niet eerder zo bewust en duidelijk door de Hoge Raad werd gemaakt. Voor iedere deeluitkering wordt door de OESO aangegeven op welke deze geïnterpreteerd dient te worden.

Van een ontslagvergoeding in de zin van paragraaf 2.7 is sprake wanneer deze wettelijk of contractueel is vastgelegd en ziet op het daadwerkelijk beëindigen van de arbeidsovereenkomst. De staatssecretaris spreekt in het besluit nr. DGB 2015/584M (23 april 2015) verder van een ontslagvergoeding 'in algemene zin'. Volgens de OESO vindt toerekening van een ontslagvergoeding, als genoemd in 2.7, plaats op basis van de laatste twaalf maanden van uitoefening van de dienstbetrekking. Hierbij is het niet van belang of de vergoeding ten laste komt van een werkgever in de werkstaat. Wel dient gekeken te worden of gedurende deze periode of het betrokken land het heffingsrecht heeft over het reguliere loon van belastingplichtige. Indien sprake is van een ontslagvergoeding ter overbrugging naar de pensioendatum, dan is er geen sprake van een ontslagvergoeding in de zin van artikel 15 (niet-zelfstandige arbeid) maar is artikel 18 (pensioeninkomsten) van toepassing.

De wijziging van het OESO modelcommentaar in paragraaf 2.7 heeft geleid tot het besluit nr. DGB 2015/584M op 23 april 2015. In het besluit is bepaald dat de arresten van de Hoge Raad van 11 juni 2004 van toepassing blijven op ontslagvergoedingen die voor 15 juli 2014 zijn genoten. Voor ontslagvergoedingen in algemene zin die met ingang van 15 juli 2014 zijn genoten geldt het nieuwe OESO-commentaar.

Standpunt van de kennisgroep IBR IBnw/LB/PH tot op heden is dat de arresten van de Hoge Raad toegepast moeten worden indien voorafgaande aan het ontslag werkzaamheden zijn verricht in een niet-verdragsland. Inhoudende dat de 4+ methode in deze gevallen van toepassing is.

De recent opgekomen vraag is of de Hoge Raad in haar arresten uit 2004 de verschillende stappen heeft uitgelegd voor zowel de verdragstoepassing als ook voor de bepaling van de Nederlandse bron conform artikel 7.2 lid 2 onderdeel b Wet IB 2001 (in geval van een buitenlands belastingplichtige).

Uit de volgende overwegingen van de Hoge Raad in haar arresten van 11 juni 2004 kan worden afgeleid dat de Hoge Raad ook voor de bepaling van de Nederlandse bron de 4+ methode toepast.

Hoge Raad 11 juni 2014, nr. 38.112, ECLI:NL:HR:2004:AF7816
3.4.7. Omdat een verdeling op basis van het arbeidsverleden in gevallen waarin de belastingplichtige zijn dienstbetrekking in verschillende staten heeft uitgeoefend veelal op praktische problemen zal stuiten en tevens om inhoud te geven aan het vereiste verband tussen de vergoeding en de vroeger in de onderscheiden staten verrichte werkzaamheden, zal de Hoge Raad hierna in 3.4.8 voor deze verdeling een richtlijn geven welke van toepassing zal zijn tenzij sprake is van een bijzondere omstandigheid welke een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid rechtvaardigt. Bij dat laatste verdient opmerking dat indien en voorzover de ontslagvergoeding niet ten laste is gekomen van een werkgever die inwoner is van de werkstaat of van een vaste inrichting die of een vast middelpunt dat de werkgever in de werkstaat heeft, de band van de ontslagvergoeding met het arbeidsverleden in die werkstaat (in zoverre) onvoldoende moet worden geacht om te kunnen zeggen dat de ontslagvergoeding een beloning vormt ter zake van de uitoefening van de dienstbetrekking in die staat, als bedoeld in artikel 15, lid 1, van het Verdrag.

3.4.8. De verdeling van de heffingsbevoegdheid dient aldus plaats te vinden dat aan elke staat waarin is gewerkt, het deel van de vergoeding ter heffing toevalt, dat zich verhoudt tot het gehele bedrag van die vergoeding zoals het deel van de totale arbeidsbeloning dat in de hierna te noemen periode in die staat met inachtneming van het bepaalde in artikel 15, leden 1 en 2, van het Verdrag kon worden belast, zich verhoudt tot de totale in die periode uit de dienstbetrekking genoten beloning. De in aanmerking te nemen periode bestaat uit het tussen 1 januari en het ingaan van het ontslag liggende gedeelte van het jaar waarin het ontslag is verleend, en voorts uit de vier aan die datum van 1 januari voorafgaande kalenderjaren. Bij toepassing van deze formule mag Nederland als niet-woonstaat het gedeelte van de vergoeding dat volgens de uitkomst van de formule ter heffing is toegewezen aan Nederland belasten, behoudens indien en voorzover dat gedeelte van de ontslagvergoeding niet ten laste is gekomen van een werkgever die inwoner is van Nederland of van een vaste inrichting die of een vast middelpunt dat de werkgever in Nederland heeft.

Verder is de volgende overweging van belang inzake een arrest van de Hoge Raad uit 2000 inzake een periodieke stamrechtuitkering vanuit Nederland ontvangen door een inwoner van Zwitserland. De periodieke stamrechtuitkeringen komen voort uit een in het verleden toegekend stamrecht.

Hoge Raad 3 mei 2010, nr 34.361, ECLI:NL:HR:2000:LJN AA5676
3.3. Het Hof heeft kennelijk en terecht tot uitgangspunt genomen dat, gelet op de samenhang tussen de leden van artikel 6 van het Verdrag en de in lid 1 van dat artikel gebezigde ruime formulering betreffende inkomsten voortvloeiende uit op voordeel gerichte niet- zelfstandige werkzaamheid, dat eerste lid is te beschouwen als een hoofdregel ter zake van de heffingsbevoegdheid voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. Zulks brengt met zich dat in het algemeen ontslaguitkeringen als de onderhavige, voorzover zij niet onder het - kort gezegd - op pensioenen betrekking hebbende lid 3 van artikel 6 vallen, ter heffing zijn toegewezen aan de Staat op welks grondgebied de persoonlijke werkzaamheid wordt uitgeoefend waaruit de inkomsten voortvloeien. De enkele omstandigheid dat lid 1 van artikel 6 is gesteld in de onvoltooid tegenwoordige

tijd staat niet eraan in de weg ook inkomsten die in algemene zin verband houden met vroeger verrichte diensten onder de in dat lid neergelegde hoofdregel te begrijpen.

Op basis van bovenstaande overwegingen kan de stelling ingenomen worden dat de Hoge Raad in zowel 2000 als 2004 de benadering volgde om de ontslagvergoeding eerst aan de nationale wet te toetsen en dan vervolgens aan het belastingverdrag. Door de toerekening aan de arbeid door de Hoge Raad kan geconcludeerd worden dat de Hoge Raad eerst de nationale wet toepast alvorens over te gaan tot de verdragstoepassing.

Op basis van artikel 7.2 lid 2 onderdeel b wet IB belast Nederland in beginsel een buitenlands belastingplichtige slechts voor inkomsten uit dienstbetrekking indien deze dienstbetrekking in Nederland wordt vervuld of is vervuld in het verleden.

De combinatie van de nieuwe OESO benadering (voor verdragstoepassing) en toepassing van de 4+ methode (in nationaal verband) kan leiden tot mismatches daar eerst de Nederlandse bron wordt vastgesteld door toepassing van de door de Hoge Raad beschreven 4+ methode. Dan pas komt de toerekening volgens het OESO-commentaar in beeld.

Ter illustratie hiervan het volgende voorbeeld:

Werknemer X is in dienstbetrekking werkzaam voor de Nederlandse B.V. Z. Op 31 januari 2017 wordt zijn arbeidsovereenkomst met wederzijdse instemming beëindigd. In het kader van de beëindiging wordt aan X een vergoeding toegekend ten hoogte van EUR 500.000 welke X en Z contractueel zijn overeengekomen.
In de periode 1 januari 2013 tot en met 31 juli 2015 is X werkzaam geweest in de Verenigde Staten voor een concernonderdeel van Z. In de periode 1 augustus 2015 tot en met 31 juli 2016 is X werkzaam geweest in Nederland. In de periode 1 augustus 2016 tot en met 31 januari 2017 is X werkzaam wederom werkzaam in de Verenigde Staten. Op het genietingsmoment van de ontslagvergoeding is X woonachtig in de Verenigde Staten.

Op basis van het OESO modelcommentaar en het besluit van de staatssecretaris van DGB 2015/584M op 23 april 2015 dient voor de verdragstoepassing gekeken te worden welk land het reguliere heffingsrecht heeft gehad over het arbeidsinkomen in de 12 maanden voorafgaand aan de beëindiging van de arbeidsovereenkomst daar de vergoeding voldoet aan de voorwaarden van paragraaf 2.7 van het OESO modelcommentaar op artikel 15 (niet zelfstandige arbeid). Ervan uitgaande dat het reguliere loon van X gedurende het jaar voorafgaand aan het ontslag gelijk was, heeft Nederland het heffingsrecht over een bedrag van EUR 250.000 (6/12ste deel) van de ontslagvergoeding.

Echter op grond van de 4+ methode dient de Nederlandse bron vastgesteld te worden. De jaren 2013 tot en met 2016 en januari 2017 betreffen in totaal 49 maanden. Van deze 49 maanden heeft X 12 maanden in Nederland gewerkt. Op grond van de 4+ methode is de Nederlandse bron op grond van artikel 7.2. lid 2 onderdeel b, 12/49ste deel van de ontvangen ontslagvergoeding.

In dit geval heeft Nederland op grond van het herziene OESO modelcommentaar het heffingsrecht over 6/12ste deel van de ontslagvergoeding, zijnde EUR

250.000 (6/12 * EUR 500.000). De Nederlandse bron geeft echter een Nederlandse bron aan van EUR 122.448 (12/49 * EUR 500.000)

Dit kan uiteraard niet de bedoeling zijn, maar lijkt wel een consequentie van het eerder ingenomen standpunt. Het is dus zeer onwaarschijnlijk dat de Hoge Raad niet terugkomt op de jurisprudentie uit 2004, door het nieuwe OESO-commentaar. Het past helemaal in de bedoeling van de jurisprudentie uit 2004 om de nationale toerekening gelijk te stellen aan de verdragsrechtelijke toenadering. Het kan uiteraard niet zo zijn dat de nationale toerekening voor landen met een OESO-conform verdrag afwijkt van andere landen.

Ik stel, gezien het bovenstaande, voor om voor zowel werken in een verdragsland als werken in een niet verdragsland uit te gaan van een toerekeningsperiode van 12 maanden en de 4+-benadering toe te laten. Ook de doorbelasting acht ik dan niet meer van belang. Ik stel dan ook voor het commentaar ond. 2.4 – 2.16 in alle situaties toe te passen ingeval van werken in verdragslanden en niet-verdragslanden als buitenlands belastingplichtige.

Publicatiedatum:
29-03-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
sociale zekerheid
Subrubriek:
Niet van toepassing

Kwalificatie betaling UWV ogv loon doorbetaling ivm betalingsonmacht werkgever

Vraag:

In verband met betalingsonmacht van de werkgever, bijv. door faillissement, kan het UWV onder voorwaarden de loon doorbetaling overnemen. Ivm verdragstoepassing wordt gevraagd of de betaling, afkomstig van het UWV, kwalificeert als loon uit dienstbetrekking of als sociale zekerheidsuitkering.

Antwoord:

De overname van de betalingsverplichting door het UWV kwalificeert voor verdragstoepassing als sociale zekerheidsuitkering.

Bij faillissement van de werkgever kan de werknemer nog recht hebben op betaling van o.a. loon, vakantiegeld, etc. Als dat niet door de werkgever wordt betaald, kan de betaling ogv art. 61 van de Werkloosheidswet (WW) worden overgenomen door UWV. Omdat de betaling een uitkering is ogv de WW is sprake van een sociale zekerheidsuitkering.

Restartikel is van toepassing bij ontbreken expliciete bepaling sociale zekerheidsuitkering Indien er geen sociale zekerheidsartikel is komen wij tot de conclusie dat men moet terugvallen op het restartikel omdat de dienstbetrekking is verbroken. Dit sluit aan bij hetgeen in het besluit van 8 oktober 1996 IFZ 96/906M inzake de

werkloosheidsuitkering is opgenomen waarbij de dienstbetrekking wel is verbroken. De dienstbetrekking is beëindigd dus men treedt buiten het gesloten systeem van art. 15 e.v.. Artikel 21 is dan van toepassing. Indien geen restartikel in het verdrag staat, is de Nederlandse nationale wetgeving rechtstreeks van toepassing.

Publicatiedatum:
29-03-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Besluit voorkoming dubbele belasting
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing

Art 38 lid 2 AWR en werkgever in Zwitserland

Vraag:

Een inwoner van Nederland is in dienst van 67 Awr 67 Awr (gevestigd in Zwitserland) en is door die organisatie uitgezonden naar Djibouti. Is art 38 lid 2 AWR van toepassing?

Antwoord:

Ja

Art 38 lid 2 is destijds - onder druk van een mogelijke infractieprocedure - uitgebreid met dienstbetrekkingen bij werkgevers in EU Lidstaten en EER. De kennisgroep had destijds een casus mbt inwoner van Nederland die in dienst van een in Zwitserland gevestigde werkgever in Saoudi Arabié werkte. Zaak is uitgeprocedeerd tot en met Gerechtshof. Het hof heeft de inspecteur in het gelijk gesteld. https://deeplink.rechtspraak.nl/uitspraak?id=ECLI:NL:GHSGR:2010:BM1823 Het Hof overwoog toen nog 'De overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (Trbl 2000/16 en 2002/104) bevat geen bepalingen die onderscheid tussen werknemers met werkgevers binnen de EU dan wel in Zwitserland verbieden'. Echter het EU Hof van Justitie heeft op 21 september 2016 in een zaak van een inwoner van Duitsland, die in Zwitserland voor een publiekrechtelijke instelling heeft

gewerkt beslist dat de bepalingen van de Overeenkomst over het vrije verkeer van personen betreffende de gelijke behandeling van werknemers aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke een in de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtige ingezeten onderdaan die van zijn recht op vrij verkeer gebruik heeft gemaakt om in dienst van een in Zwitserland gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon als nevenberoep een onderwijsactiviteit in loondienst uit te oefenen, de vrijstelling van belasting voor de uit deze activiteit in loondienst verkregen inkomsten wordt geweigerd, hoewel deze vrijstelling zou worden toegekend indien deze activiteit zou worden uitgeoefend in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon die gevestigd is in deze lidstaat, een andere lidstaat van de Unie of een andere Staat die partij is bij de EER-Overeenkomst. Volledig arrest https://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d2dc30d5a0d925ba49f74664ab1e85656b0316c3.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyKa3z0?doclang=NL&text=&pageIndex=0&mode=DOC&docid=183605&occ=first&dir=&cid=677748 Vooruitlopend op aanpassing van artikel 38 tweede lid AWR naar aanleiding van dit arrest, kan dit artikel ook toegepast worden op situaties waarin de werkgever in Zwitserland is gevestigd.

Onderwerp	**Verleggen afdrachtverplichting premies werknemersverzekeringen**
Datum ontvangst KG	**5 april 2017**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e 5.1.2e
Datum naar secretaris	**12 april 2017**

Vraag

Een in het buitenland gevestigde onderneming heeft een werknemer in dienst op wie de Nederlandse sociale zekerheidswetgeving van toepassing is. De in het buitenland gevestigde werkgever moet – als premieplichtige werkgever – de premies werknemersverzekeringen in Nederland afdragen. Gevraagd wordt of de in het buitenland gevestigde werkgever deze verplichting kan overdragen naar een tot het concern behorende in Nederland gevestigde vennootschap.

Antwoord

Neen. De Wet LB kent alleen een verlegging van de inhoudingsplicht. Om daarvoor in aanmerking te komen dient de buitenlandse concernvennootschap inhoudingsplichtige te zijn. In de voorgelegde casus is geen sprake van inhoudingsplicht van de Duitse concernvennootschap.

Beschouwing

Evt alternatieven zijn:
1) De Duitse concernvennootschap zou een verzoek kunnen doen om als vrijwillige inhoudingsplichtige aangemerkt te worden en gelijktijdig verzoeken deze inhoudingsplicht te verleggen naar de NL concernvennootschap. De buitenlandse (en ook de NL) concernvennootschap moet zich wel realiseren dat deze vrijwillige inhoudingsplicht met zich brengt dat zowel LB, als PVV als premies werknemersverzekeringen en bijdrage Zvw afgedragen moeten worden.

2) Ogv art 21 Verordening (EG) 987/2009 kunnen werkgever en werknemer overeenkomen "dat de werknemer de verplichtingen van de werkgever inzake de betaling van premies en bijdragen voor rekening van deze laatste nakomt, zonder afbreuk te doen aan de onderliggende verplichtingen van de werkgever.". Kort gezegd leidt dit er toe dat de buitenlandse concernvennootschap als premieplichtige werkgever wordt opgenomen (door ktr Buitenland) en dat de werknemer zorgdraagt voor de aangifte LH en betaling van de verschuldigde premies wn verzekeringen en bijdrage Zvw. Omdat het gaat om een verplichting van de werkgever blijft deze eindverantwoordelijk.

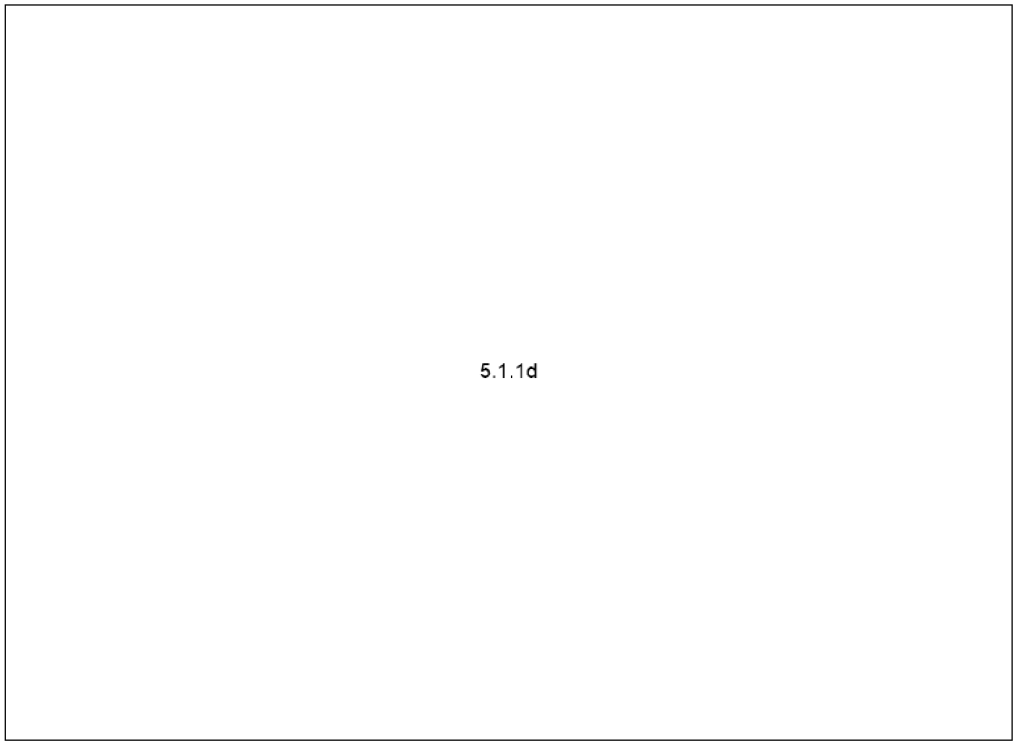
Art. 21 Vo. 987/2009 bepaalt dat een werknemer met zijn buitenlandse werkgever kan overeenkomen dat de werknemer zelf verantwoordelijk wordt voor de afdracht van de verschuldigde sociale verzekeringspremies. Vraag op welke wijze is dit geregeld voor de werknemer. Welke administratieve procedure geldt er?

Bij overleggen van een door de werknemer / werknemer getekende art. 21-overeenkomst wordt de werknemer in kennis gesteld van de verplichtingen die dit met zich meebrengt. Dit betreft dan de verplichting tot het doen van periodieke aangifte en het voeren van een (summiere) administratie die daaraan ten grondslag ligt.
Dit allemaal conform Wet LB en Awr.

Daarnaast informeren wij – ktr Buitenland - de werkgever en werknemer over het in onze nationale wet vastgelegde verhaalsverbod. Daardoor beperkt de overeenkomst

zich tot de administratieve (werkgevers)verplichtingen en de afdracht van premies. Met andere woorden, de werknemer schiet de premies conform aangifte alleen voor, feitelijke betaling in elk geval achteraf ten laste van de werkgever. Daarbij adviseren wij dringend om deze geldstroom apart vorm te geven naast de reguliere loonbetaling om vragen omtrent overcompensatie (= loon) of ondercompensatie (= nietig verhaal) te voorkomen.

Voor de werkgever betekent dit overigens dat hij in onze optiek eindverantwoordelijk blijft, dus zou de werknemer in gebreke komen zullen we de werkgever alsnog op premiebetaling aanspreken.



Kortom, de procedures die normaliter gelden voor de werkgever, gelden in de art. 21-situatie voor de werknemer(s). Extra is:
het dringend advies inzake de wijze van premiecompensatie van werkgever aan werknemer;
het verzoek aan de werkgever om info die van belang kan zijn voor de aangifteverplichtingen van de verschillende werknemers verder te distribueren;
de verplichting inzake een juist en exclusief gebruik van het eigen subnummer, ondanks dat het werkgeversniveau en alle andere subnummers onbeperkt toegankelijk zijn.

In de praktijk zien we dat het de werknemer doorgaans niet duidelijk is waarvoor hij / zij tekent op het moment dat de werkgever een art. 21-overeenkomst aanbiedt. En zodra wij dat toelichten, daalt de bereidheid mee te werken veelal gevoelig. En een stroeve -via de buitenlandse werkgever lopende- communicatie met de belastingdienst draagt daar uiteraard bepaald niet in positieve zin aan bij.

Onderwerp	**Toepassen salarisnorm voor specifieke deskundigheid onder de 60-dagen regeling**
Datum ontvangst KG	**25-07-2017**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	

Vraag

In het besluit van 12 januari 2010 (uitleg begrip werkgever onder de belastingverdragen) is in onderdeel 6 bepaald dat in bepaalde situaties wordt aangenomen dat de gezagsverhouding met de Nederlandse concernvennootschap ontbreekt, waardoor deze voor verdragstoepassing, niet als werkgever kan worden aangemerkt. Genoemd is oa de situatie waarin kortdurende uitzending van werknemers binnen concernverhouding plaatsvindt vanwege de specifieke deskundigheid van de werknemer.

De kennisgroep IBR zou hebben uitgesproken dat indien er een 30%-beschikking is afgegeven er sprake is van specifieke deskundigheid en er in dat geval gebruik kan worden gemaakt van de 60-dagenregeling.

Ik kan dit standpunt volgen als het bedoeld is als een praktische oplossing voor een kortdurend verblijf maar ik vraag mij af of dat standpunt principieel juist is, daarmee maak je de groep die niet in de heffing in NL hoeft te worden betrokken, groter.

Uitgangspunt is dat je belasting betaald waar je woont tenzij je in een ander land werkt- dan betaal je daar. De verschuiving van heffingsrecht van woonland naar werkland is niet aan de orde als het om kortstondige arbeid gaat, er geen materieel werkgever is en de beloning niet ten laste komt van een werkgever (ik verwijs naar de 183-dagenregeling).

Voorts is in dit besluit ook geregeld dat binnen concernverhoudingen ingeval van specifieke deskundigheid geen verschuiving plaatsvindt. Ingeval onder specifieke deskundigheid ook wordt begrepen: het hebben van een 30%-beschikking wordt het bereik van deze regeling wel veel ruimer. Het hebben van een 30% beschikking hoeft m.i. niet te betekenen dat er geen materieel werkgever is.

Antwoord

De kennisgroep IBR niet-winst/LB heeft het standpunt ingenomen dat het aannemelijk is dat binnen concernverband uitgezonden werknemers die voldoen aan de salarisnorm voor specifieke deskundigheid van art. 10eb UBLB doorgaans niet regulier gaan meewerken in de onderneming van de inlenende vennootschap en er derhalve geen sprake is van een gezagsverhouding.
Derhalve hoeft bij werknemers die aan de salarisnorm voldoen de voorwaarde 'niet regulier meewerken' niet getoetst te worden.

Beschouwing

Het besluit van 12 januari 2010 (DGB2010/267M) behandelt de uitleg van het begrip 'werkgever' onder art. 15 lid 2 onderdeel b van het OESO MV. In onderdeel 6 van het besluit is een bewijsregel opgenomen voor detacheringen binnen concernverband, ook wel de 60 dagen regeling genoemd.

De strekking van deze bewijsregel is dat, indien aan de voorwaarden voor toepassing is voldaan, er geen sprake is van een gezagsverhouding tussen de inlenende vennootschap en de werknemer, er voor toepassing van het verdrag geen materiële werkgever in Nederland is en dat derhalve Nederland geen heffingsrecht heeft over het salaris.

De voorwaarden zoals die uit het besluit kunnen worden afgeleid zijn als volgt:
- Kortdurende internationale uitzending binnen concernverband (kortdurend is in dit geval: niet

langer dan 60 werkdagen per 12-maandsperiode);
- Geen sprake van 'regulier meewerken' in de onderneming of aan projecten van de inlenende vennootschap;

Omdat de uitleg van het begrip 'regulier meewerken' niet altijd eenvoudig en eenduidig is heeft de KG IBR niet-winst/LB het standpunt ingenomen dat: indien de inkomende werknemer voldoet aan de salarisnorm voor specifieke deskundigheid (art. 10eb UBLB, voor 2017: € 37.000,-) er niet langer getoetst hoeft te worden aan de voorwaarde 'niet regulier meewerken'. Hiermee is getracht een praktische oplossing te vinden voor de praktijk.

Hierbij zijn de volgende factoren meegewogen (niet limitatief):
- Bij werknemers met een specifieke deskundigheid zal doorgaans geen sprake zijn van meewerken in een regulier proces, zij worden juist binnengehaald om, voor een beperkte periode, iets specifieks te doen daarbij ontbreekt vaak de gezagsverhouding;
- Het besluit noemt de situatie van werknemers met een specifieke deskundigheid als aanleiding voor de bewijsregel.

Het hanteren van de salarisnorm brengt een zekere grofmazigheid met zich mee, dit acht de KG echter gerechtvaardigd vanwege:
- Door de afbakening van 60 dagen per 12 maanden betreft het een beperkte tijd,
- De werkzaamheden zijn van voorbijgaande aard,
- De werknemer is veelal niet verzekerd in Nederland,
- In de uitzonderingssituatie dat de werknemer wel verzekerd is geldt dat dit besluit ziet op de 183-dagenbepaling en dat is uitsluitend een belastingaangelegenheid,
- De belastingheffing over het loon van deze werknemers is veelal gering,

NB
Vraagstellers gaan er in de vraagstelling vanuit dat de betreffende werknemer de 30% regeling heeft. Dit is echter niet juist. Aangezien in dit soort gevallen op basis van het verdrag het heffingsrecht juist niet aan Nederland toekomt is er geen sprake van een inhoudingsplichtige in de zin van de LB en kan er dus geen sprake zijn van een 30% regeling.

Ter informatie hieronder de relevante tekst uit het besluit van 12 januari 2010:

6. Detachering binnen concernverband; bewijslast
In de praktijk komt het veelvuldig voor dat binnen een internationaal concern werknemers in het kader van een uitwisselingsprogramma of loopbaanontwikkeling voor een korte duur naar andere, buitenlandse concernonderdelen worden uitgezonden (zie voorbeeld 4 hiervoor). **Ook komt het vaak voor dat kortdurende uitzending van werknemers binnen concernverhouding plaatsvindt vanwege de specifieke deskundigheid van de werknemer binnen het concern.** Met name binnen kennisintensieve organisaties is dit zeer gebruikelijk**. Doorgaans is het verblijf van de werknemer in de andere staat slechts van voorbijgaande, kortstondige aard, zodat van regulier meewerken in de onderneming of aan projecten van de inlenende concernvennootschap vaak geen sprake is. Gesteld kan worden dat gelet op het kortdurende verblijf de gezagsverhouding met de inlenende vennootschap in deze situatie ontbreekt, omdat de werkzaamheden geen geïntegreerd onderdeel uitmaken van de normale bedrijfsactiviteiten van de inlenende vennootschap. Bovendien ontbreken in het algemeen ook andere elementen om van een gezagsverhouding uit te gaan.**

Uit **praktische overwegingen** ga ik er op voorhand **in de hierboven omschreven situaties** van uit dat buitenlandse werknemers die binnen concernverhouding niet langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk zullen worden gesteld, voor de uitleg van het begrip werkgever in de 183-dagenregeling in het belastingverdrag **niet tot het Nederlandse concernonderdeel of de Nederlandse concernonderdelen in gezagsverhouding staan (derhalve geen heffing in Nederland).**

Hierbij zijn de volgende omstandigheden van belang. De 60-dagenregel geldt niet als de werknemer in Nederland meer dan 183 dagen verblijft. De 60-dagenregel moet per 12-maandsperiode worden getoetst, ook als de 183-regeling van het belastingverdrag uitgaat van het kalender- of belastingjaar.

Voor het begrip werkdagen wordt verwezen naar HR 23 september 2005, nr. 40 179 (LJN: AP1424), zodat ook ziektedagen als werkdagen kunnen meetellen. Als werknemers langer dan in totaal 60 werkdagen per 12-maandsperiode in Nederland tewerk worden gesteld, geldt het hierboven opgenomen uitgangspunt niet. In die situatie moet vanaf de eerste dag van tewerkstelling worden getoetst of sprake is van een verdragswerkgever in Nederland, zoals bedoeld in het tweede lid, onderdeel b, van het dienstbetrekkingartikel. Ingeval het voorafgaande evenwel tot dubbele vrijstelling zou leiden, omdat het andere verdragsland ook geen belasting heft, zal worden bezien of hierover overleg met dat andere land nodig is. Bij een vergelijkbare uitzending van een in Nederland wonende werknemer naar het buitenland, ga ik er, voor de toepassing van de 183-dagenregeling in de belastingverdragen, van uit dat er geen vrijstelling van inhouding voor de loonbelasting in Nederland ontstaat. Mocht dit echter in verdragssituaties leiden tot dubbele belasting, omdat het andere verdragsland een tegenovergesteld standpunt inneemt, dan kunnen deze gevallen aan mij worden voorgelegd en zal worden beoordeeld of er overleg met het andere verdragsland nodig is. Voor de vraag wat onder een concern wordt verstaan, sluit ik aan bij de omschrijving van verbonden vennootschappen, als bedoeld in artikel 10a, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964).

Onderwerp	**AOW premie in maand van overlijden**
Datum ontvangst KG	**15 augustus 2017**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**17 augustus 2017**

Vraag

Belastingplichtige overlijdt in de maand waarin hij de AOW-gerechtigde leeftijd zou bereiken, nog voordat deze de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt. Moet in dit geval het heffingspercentage herleid worden en bestaat er slechts recht op een evenredig deel van de AOW component in de heffingskorting?

Voorbeeld: X overlijdt op 12-08-2016 maar zou op 25-08-2016 de AOW gerechtigde leeftijd bereiken.

Antwoord

Een persoon is AOW premie verschuldigd tot de eerste dag van de maand waarin hij de AOW gerechtigde leeftijd wordt bereikt. In dit geval is het AOW tijdvak korter dan het tijdvak Wlz/Anw, zodat artikel 2.6 en 2.6a van de Regeling Wfsv voorschrijven het heffingspercentage en de AOW component in de heffingskorting tijdsevenredig te herleiden.

Uitwerking: X is tot 1 augustus 2016 premieplichtig voor de AOW zodat wij het heffingspercentage moeten herleiden en er dient tijdsevenredige herleiding plaats te vinden van de AOW component in de heffingskortingen.

Beschouwing

Volgens artikel 10 lid 2 Wfsv is AOW premie verschuldigd tot de eerste dag van de maand waarin de verzekerde de AOW leeftijd **zal bereiken**. In de toelichtingen (zie http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00AC6D0D&cpid=WKNL-LTR-Nav2 (art. 10 lid 2 Wfsv) en http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00C128D1&cpid=WKNL-LTR-Nav2 (art. 2.6a Reg Wfsv) staat steeds bereikt, c.q. wordt bereikt. Gelet op de duidelijke tekst van art. 10 lid 2 Wfsv ben ik van mening dat in dit geval de premieplicht AOW eindigt met ingang van 1 augustus 2016. Voor de overige volksverzekeringen blijft er premieplicht bestaan tot datum overlijden, zodat het premiepercentage herleid moet worden. Bovendien moet tijdevenredige herleiding van de component AOW in de heffingskortingen plaatsvinden. X is immers, anders dan door overlijden, niet AOW premieplichtig in het tijdvak 1 tot 12 augustus 2016.

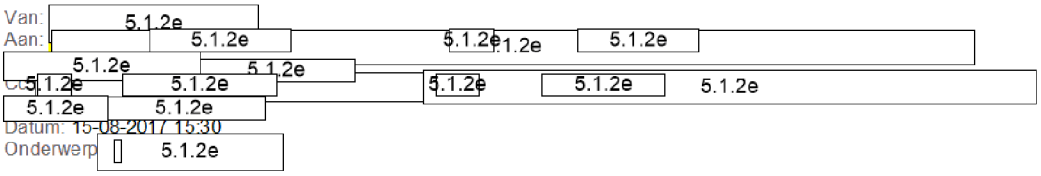
Deze uitkomst is ook in overeenstemming met de toelichting op de Tweede NvW WFVV waarin de tekst van de voorloper van art. 10 Wfsv, art. 10 WFVV, is gewijzigd.

Parlementaire behandeling (bij art. 10 WFVV, de voorloper van art. 10 Wfsv)
'De aanvankelijk voorgestelde tekst leidt tot problemen indien betrokkene overlijdt op een tijdstip dat gelegen is tussen de eerste dag van de maand en de dag van die maand waarop de 65-jarige leeftijd zou worden bereikt. Op grond van de thans voorgestelde tekst worden dergelijke problemen voorkomen. De premiereductie gaat in op de eerste dag van die maand, ongeacht het feit of de betrokkene de 65-jarige leeftijd ook daadwerkelijk bereikt.'
Toelichting op de Tweede NvW, Wet financiering volksverzekeringen, Stb. 1989, 129, Kamerstukken II, 20 625, nr. 11, p. 2.

De MvT bij de wijziging van art. 8.7 Wet IB 2001 roept helaas weer enige mist op, zie de tekst hierna. Deze tekst is minder specifiek dan de hiervoor opgenomen toelichting, zodat ik terugval op de hiervoor opgenomen toelichting die duidelijk aan geeft dat bij overlijden in de maand van het bereiken van de AOW gerechtigde leeftijd geen AOW premie verschuldigd is, ook niet als de premieplichtige in die maand overlijdt voor de AOW gerechtigde leeftijd.
Parlementaire behandeling (bij art. 8.7 Wet IB 2001, voorloper van art. 2.6a Reg Wfsv)
Opgemerkt wordt nog dat artikel 8.7, tweede lid, Wet IB 2001 niet van toepassing is indien de

belasting/premieplichtige in het kalenderjaar waarin hij 65 zou worden nog voor zijn verjaardag overlijdt. In zo'n situatie is nog het volle premiepercentage voor de algemene ouderenverzekering verschuldigd, zodat er geen aanleiding is een correctie toe te passen op het bedrag van de standaardheffingskorting."
Kamerstukken II 2004/05, 30 200, nr. 3, p. 5-6 (MvT)

Tot slot merk ik op dat de voorbeelden uit de IB Almanak en van belastingnet niet exact gelijk zijn aan de geschetste casus. Gelet op het bovenstaande onderschrijf ik de tekst die is opgenomen in http://www.ndfr.nl/link/W7475-10/commentaar.



Dag heren,

Van 5.1.2e heb ik vernomen dat ik jullie beiden mocht benaderen indien de afhandeling van de onlangs geconstateerde damage (inzake het aantal AOW-dagen ingeval van overlijden voor het bereiken van de AOW-leeftijd) vragen zou oproepen.

Een vraag waar wij bij het specificeren van de rekenserver tegenaanlopen : de belastingplichtige die in dezelfde maand overlijdt als waarin de AOW-gerechtigde leeftijd bereikt zou worden, komt deze belastingplichtige in aanmerking voor een tijdsevenredige herleiding? Voorbeeld: belastingplichtige overlijdt 12-08-2016, de AOW-leeftijd zou bereikt worden op 25-08-2016. Komt deze belastingplichtige toch in aanmerking voor hetgeen bepaald is in artikel 10 lid 2 Wfsv?

- "Tot de premie, bedoeld in het eerste lid, behoort met ingang van de eerste dag van de maand waarin de verzekerde de pensioengerechtigde leeftijd, bedoeld in artikel 7a, eerste lid, van de Algemene Ouderdomswet, zal bereiken niet de premie voor de algemene ouderdomsverzekering. "

Met andere woorden: stopt de AOW-premieperiode voor deze belastingplichtige op 01-08-2016 of loopt deze door tot de overlijdensdatum (12-08-2016)?

Een aantal bronnen suggereert dat er geen tijdsevenredige herleiding zal plaatsvinden:
-
http://professional.fiscaaltotaal.nl/Content/Pages/IBAlmanakContent.aspx?b=IB%20Almanak%202016&c=RBIBAlmanakN6910#RBIBAlmanakN6930 (onder 68.2.1 Afwijkend premiepercentage bij overlijden of emigratie in het jaar waarin men de AOW-leeftijd bereikt, de "LET OP:" sectie)
- Artikel 2.6a Regeling Wfsv "anders dan door overlijden"
-
http://belastingnet.belastingdienst.nl/data/cms/kgr/html/Live/Premieheffing/15_057_0567_ph_deel_heffingskorting_ingeval_van_overlijden.html

Een andere bron geeft echter specifiek aan (in niet mis te verstane bewoordingen) dat er wel een tijdsevenredige herleiding zal plaatsvinden:
- http://www.ndfr.nl/link/W7475-10/commentaar

"Lid 2 van art. 10 geeft een nadere uitwerking van de premieheffing AOW voor personen die thans de pensioengerechtigde leeftijd hebben bereikt. Vanaf de eerste dag van de maand waarin de verzekerde (art. 6, lid 1) de pensioengerechtigde leeftijd bereikt, vervalt de premieheffing voor de AOW. De bepaling is zo geformuleerd, dat het niet uitmaakt of de verzekerde daadwerkelijk de pensioengerechtigde leeftijd behaald. Ook indien de verzekerde in de maand waarin hij de pensioengerechtigde leeftijd bereikt overlijdt, voordat hij deze leeftijd behaald heeft, worden er in beginsel geen premies AOW meer geheven."

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

Fictief loon Caribisch gebied

Vraag:

1. Is de fictiefloonregeling van toepassing op een inwoner van Nederland, BES, Aruba, Curaçao, Sint-Maarten of Latijns-Amerika? Na het arrest van de Hoge Raad van 18 november 2016, nr.15/04977 (ECLI:NL:HR:2016:2497). 2. Curaçao kent – door de tijd - verschillende systemen van een fictief loon (wel/geen of deels een fictiefloonregeling). Wat betekent dat voor de heffing van een inwoner van Curaçao?

Antwoord:

Algemeen. Het arrest van de HR geeft aan dat de in onze nationale wet opgenomen regeling voor het fictieve loon in verdragssituaties alleen dan van toepassing is als bij de totstandkoming van het verdrag duidelijk is dat de andere verdragsluitende partij heeft aanvaard dat het wijzigen of invoeren van het nationale voorschrift een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid oplevert dan uit het verdrag blijkt. Het enkele feit dat de verdragsluitende staat op de hoogte is van de het bestaan van de Nederlandse fictiebepaling is onvoldoende om te kunnen aannemen dat die staat de doorwerking van de fictie bij de verdragstoepassing heeft aanvaard.

De Hoge Raad geeft aan dat de beslissing stoelt op het beginsel van wederkerigheid, waarop een verdrag is gebaseerd. Een eenzijdige regeling in de nationale wet die dat beginsel doorbreekt is hiermee niet verenigbaar.

Het gaat dus om een eenzijdige bepaling die, aldus de Hoge Raad, als effect heeft een verschuiving van heffingsrechten van de ene

naar de andere categorie zonder dat deze eenzijdige bepaling een equivalent in de wetgeving van de andere staat heeft.

In de casus betekent dit dat, nu de fictiefloonregeling niet als zodanig bij de totstandkoming van de internationale regeling(en) is benoemd, deze toepassing mist. Dit is echter anders indien de andere staat een vergelijkbare bepaling in haar nationale wet heeft opgenomen.

Bij de beantwoording is er vanuit gegaan dat de vennootschap is gevestigd in Nederland of de BES. 1. Inwoner Nederland/BES Ten aanzien van een inwoner van Nederland c.q. BES is sprake van een interne situatie. Daarnaast was bij de totstandkoming van de BRN de fictiefloonregeling zowel in het heffingsgebied Nederland als het heffingsgebied BES (sinds 1 januari 2011) al van toepassing. Ten aanzien van de BRN wordt het standpunt ingenomen dat de fictiefloonregeling weliswaar niet uitdrukkelijk aan de orde is geweest maar in beide heffingsgebieden al wel bestond bij de totstandkoming van de regeling/verdrag waardoor de toepassing ervan niet in strijd is met een juiste verdragstoepassing. Toepassing van de fictiefloonregeling is mogelijk. Inwoner Aruba Ten aanzien van Aruba is de BRK van toepassing en is van bovenstaande geen sprake. Fictief genoten loon valt naar zijn aard onder artikel 11 of 12 BRK. Bij de totstandkoming van de BRK is de fictiefloonregeling niet nadrukkelijk aan de orde gekomen noch bestaat een equivalent van de fictiefloonregeling in de wetgeving van Aruba. De fictiefloonregeling kan door Nederland c.q. BES niet worden toegepast. Inwoner Sint Maarten Ten aanzien van Sint Maarten is de BRK/BRNS van toepassing en is, gelijkaardig aan de situatie bij Aruba, toepassing van de fictiefloonregeling niet mogelijk. Inwoner Curaçao Curaçao heeft per 1 januari 2015 de fictiefloonregeling ingevoerd. Vanaf dat moment wordt het beginsel van wederkerigheid geen geweld (meer) aangedaan en kan de fictie wel worden toegepast. Dit geldt dan zowel onder de BRK (voor het jaar 2015) als de BRC (miv 2016). De regeling kent wel uitzonderingen. Inwoner Latijns Amerika In relatie tussen Latijns-Amerikaanse landen en de BES zijn geen specifieke belastingverdragen van toepassing. BES kan de fictiefloonregeling toepassen. Voor de relatie met Nederland zijn wel verdragen van toepassing en gelden de regels uit het arrest (in het algemeen zal de fictiefloonregeling niet toegepast kunnen worden) . 2. Curaçao De KG is van oordeel dat een globale vergelijking van de fictiefloonregelingen voldoende is voor de toets aan de wederkerigheid. Als beide staten een vorm van

fictiefloon kennen bestaat er wederkerigheid en kan de regeling ook voor verdragstoepassing in aanmerking genomen worden. Het doet daaraan niet af dat de uitzondering (vooral) geldt voor in het buitenland wonende bestuurders en commissarissen.

In relatie tot BES dan wel NL kan de fictiefloonregeling wel worden toegepast. Dit betreft immers een interne situatie (één land met twee verschillende fiscale regimes). Overigens kent BES sinds 2011 ook een fictiefloonregeling (zie ook Handboek Loonbelasting en premies 2016 - Belastingdienst/Caribisch Nederland, pagina 55). In relatie tot Aruba, Sint Maarten en Curaçao kan de fictiefloonregeling niet worden toegepast. Bij de totstandkoming van de BRK/BRC/BRS is geen aandacht besteed aan deze fictie en daarmee bestaat geen aanvaarding van de andere verdeling van heffingsbevoegdheid. Dit kan anders zijn indien de nationale wet van Aruba, Sint Maarten en Curaçao een equivalent inzake gebruikelijk loon kent (zie hierna). Uit de conclusie van de AG (ECLI:NL:PHR:2016:369) is de volgende opsomming te maken: Toepassing van deze rechtspraak en het OESO-commentaar levert volgens A-G Wattel het volgende op: (i) art. 12a Wet LB kan de op basis van de aard van het inkomensbestanddeel bepaalde normale verdragstoewijzing wijzigen; (ii) het protocol bij het verdrag met Portugal bevat niets over de fictiefloonregeling of over een van de normale bewoording of context afwijkende uitleg van de termen 'beloning' en 'verkregen' in de artt. 15 en 16, (iii) er is geen gezamenlijke toelichting bij het verdrag; (iv) de Nederlandse eenzijdige toelichting zegt evenmin iets over de fictiefloonregeling of over toepassing van internrechtelijke ficties; (v) niet gesteld of gebleken is dat de Portugese verdragsonderhandelaars op de hoogte waren van de potentiële eenzijdige Nederlandse verdragstoewijzingsbeïnvloeding c.q. van het gevaar van dubbele belasting, zodat (vi) te minder blijkt dat zij daar rechtens relevant mee hebben ingestemd; (vii) met name is niet gesteld of gebleken dat uit de Portugese eenzijdige toelichting volgt dat Portugal de toewijzingseffecten van de fictiefloonregeling aanvaardde; en (viii) evenmin is gesteld of gebleken dat de Portugese belastingwetgeving in 1999 of 2001 een vergelijkbare fictiefloonregeling kende. A-G Wattel meent dat onder deze omstandigheden de genoemde rechtspraak tot de slotsom voert dat de goede verdragstrouw en de 'context' ex art. 3(2) van het verdrag in casu anders vereisen dan toepassing van de eenzijdige Nederlandse invulling van de termen 'beloning' en 'verkregen' in de artt. 15 en 16 van het verdrag. De A-G merkt van ambtswege op dat het belastingverdrag met Portugal pas van toepassing is vanaf 1 januari 2001, zodat het niet gold in de

litigieuze jaren 1998 en 2000. Conclusie: middel (ii) gegrond voor het jaar 2001 en ongegrond voor de jaren 1998 en 2000. Daarnaast blijkt het volgende uit HR 18 november 2016, nr. 15/04977: 2.3.2. Met het beginsel van wederkerigheid, waarop een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is gebaseerd, is niet verenigbaar dat een in het Verdrag opgenomen toewijzingsregel door eenzijdige regeling in de nationale wetgeving van zijn werking wordt ontdaan. Dat doet zich voor indien de nationale wetgever inkomsten die naar hun aard – al dan niet potentieel – onder een verdragsbepaling vallen die de inkomsten niet aan Nederland ter heffing toewijst, door het gebruik van een fictie bestempelt tot inkomsten die, zo de nationale duiding ook voor de toepassing van het verdrag zou gelden, onder een andere verdragsbepaling worden gebracht die de heffing ter zake van de inkomsten wel aan Nederland toewijst. 2.3.3. Een fictie in de nationale wetgeving die het zojuist genoemde effect sorteert en zonder equivalent is in de wetgeving van de andere verdragspartij, kan deze verschuiving in de verdeling van de heffingsbevoegdheid slechts bewerkstelligen indien uit de totstandkomingsgeschiedenis van het verdrag of uit andere bronnen kenbaar is dat de andere verdragsluitende partij heeft aanvaard dat het wijzigen of invoeren van het nationale voorschrift een andere verdeling van de heffingsbevoegdheid oplevert dan uit dat verdrag voortvloeit. Een dergelijke kenbare aanvaarding deed zich voor in het geval dat leidde tot het arrest van HR 9 november 2012, nr. 11/02127, ECLI:NL:HR:2012:BW4756, BNB 2013/72. Opmerking verdient dat de enkele omstandigheid dat de andere verdragsluitende staat op de hoogte is van het bestaan van de Nederlandse fictiebepaling, onvoldoende is om te kunnen aannemen dat die staat doorwerking van deze fictie bij de toepassing van het verdrag heeft aanvaard (vgl. HR 15 april 2011, nr. 10/00990, ECLI:NL:HR:2011:BN8728, BNB 2011/160, r.o. 4.4.6; hierna: het arrest BNB 2011/160). De basis is dus dat een eenzijdige aanpassing van de nationale wet waardoor voor verdragstoepassing het heffingsrecht verschuift niet toegestaan is. Dit betekent dat als de fictiefloonregeling niet als zodanig bij de totstandkoming van de internationale regeling(en) is benoemd, deze toepassing mist. Dit is echter anders indien de andere staat een vergelijkbare bepaling in haar nationale wet heeft opgenomen.

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verlegging inhoudingsplicht

Vraag:

Kan de verleggingsregeling van art 6 lid 6 Wet LB met terugwerkende kracht worden toegepast?

Antwoord:

Verleggen met terugwerkende kracht acht de kennisgroep mogelijk, mits er geen incidentele voordelen mee worden behaald. (bron Verslag vergadering KG 16 mei 2017 pt 3 Mededelingen)

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
wijze van voorkoming
Subrubriek:
Niet van toepassing

Oman Bahrein vrijstellingsmethode of verrekeningsmethode

Vraag:

Kan voor werknemers die in Bahrein werkzaam zijn de vrijstellingsmethode ipv de verrekeningsmethode worden toegepast?

Antwoord:

Er is een besluit op komst is waarin de voorkomingsregel in de verdragen met Oman en Bahrein wordt verzacht. IZV is op dit moment (juli 2017) bezig met een beleidsbesluit hierover. Inmiddels is in diverse gevallen toestemming verleend om de vrijstellingsmethode toe te passen voor werknemers die in Bahrein werkzaam zijn. Voor Oman geldt in principe dezelfde situatie als met Bahrein. Een en ander geldt voor reguliere werkzaamheden. Mbt offshore-activiteiten is (nog) niet duidelijk of daarvoor ook de vrijstellingsmethode zal gaan gelden. Voor dit laatste dient het beleidsbesluit afgewacht te worden. Vooruitlopend op het besluit kan in voorkomende gevallen de vrijstellingsmethode worden toegepast.

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing

30% regeling en buitenlandse werkgever

Vraag:

Kan een Nederlandse piloot die via 67 Awr (uitzendbureau) werkt bij 67 Awr met als basisplaats Bangkok de 30% regeling voor uitgezonden werknemers toepassen? Meer in het algemeen: kan een inwoner van Nederland, die werkt voor een werkgever in het buitenland de 30% regeling voor uitgezonden werknemers toepassen bij het vaststellen van het Nederlands fiscaal loon?

Antwoord:

Nee, de 30%-regeling voor uitgezonden werknemers heeft als eis dat een werknemer wordt uitgezonden vanuit Nederland naar een aangewezen land door een inhoudingsplichtige. In het geval van een buitenlandse werkgever is geen sprake van een inhoudingsplichtige, noch van uitzenden. In een zaak waarin het ging om het antwoord op de vraag of bij de berekening van de door Nederland te verlenen algemene compensatie, het Belgische loon – voor de inkomstenbelasting - herrekend dient te worden met inachtneming van de 30%-regeling, besliste de Hoge Raad dat dat niet hoeft (Hoge Raad 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:129, conclusie gevolgd ECLI:NL:PHR:2015:2020) Opgemerkt: de 30%-regeling valt binnen de werkkostenregeling (WKR) als gerichte vrijstelling. De WKR wordt op grond van art. 3.84 lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB) integraal toegepast voor inwoners die in het buitenland voor een werkgever aldaar werken. Voor andere gerichte vrijstellingen behandelen we het inkomen, conform dit artikel in de

Wet IB, als ware er een inhoudingsplichtige aanwezig was. 5.1.2d

5.1.2d

Beschouwing

30%-regeling De 30%-regeling is opgenomen in art. 31a lid 2 sub e van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB). Op grond van deze bepaling is het voor een inhoudingsplichtige mogelijk om extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking te vergoeden. Het betreft dan een vergoeding van de werkelijke kosten onderbouwd met stukken. Het is echter eveneens mogelijk voor de inhoudingsplichtige om 30% te vergoeden zonder onderbouwende stukken. Het gaat dan om een forfaitaire vergoeding. Dit geldt zowel voor ingekomen als voor uitgezonden werknemers. **Uitgezonden werknemer** In art. 10e lid 2 sub c Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (Uitv. Besl. 1965) staat een definitie van het begrip uitgezonden werknemer: 'Uitgezonden werknemer: werknemer in de zin van artikel 2 van de wet, door een inhoudingsplichtige naar het buitenland gezonden met het oog op:' Vervolgens worden een vijftal alternatieve situaties omschreven, waarnaar 'met het oog op' verwijst. Voor deze casus is nummer 4 van belang. In veel gevallen zal het ook om situatie nummer 4 gaan. Om die reden beperk ik de vraag en uitwerking ook tot nummer 4: 'tewerkstelling in een bij ministeriele regeling, in overeenstemming met Onze Minister voor Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking, aangewezen regio;' De regio's waar het om gaat zijn genoemd in art. 8.3 Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (Uitv. Reg. LB). Het gaat om de volgende regio's: - de landen in Azië, waaronder Hong Kong en het gedeelte van Turkije ten oosten van Bosporus; - de landen in Afrika; - de landen in Latijn Amerika, waaronder Aruba, Curaçao, Sint-Maarten en de BES-eilanden; - de volgende landen in Europa: Albanië, Armenië, Azerbeidzjan, Belarus, Bosnië en Herzegovina, Bulgarije, Estland, Georgië, Hongarije, Kosovo, Kroatië, Letland, Litouwen, Macedonië, Moldavië, Montenegro, Oekraïne, Polen, Roemenië, Rusland, Servië, Slovenië, Slowakije en Tsjechië. Wil er derhalve sprake zijn van een uitgezonden werknemer, dan dient het te gaan om een werknemer in de zin van art. 2 Wet LB, die door een inhoudingsplichtige (art. 6 Wet LB) wordt uitgezonden naar een van de genoemde regio's of landen. **Hoogte vergoeding extraterritoriale kosten** Op grond van art. 10ea lid 1 sub a Uitv. Besl. LB kan een inhoudingsplichtige 30% van het inkomen inclusief de vergoeding onbelast vergoeden. In de praktijk wordt hieraan veelal invulling gegeven door 30% van het afgesproken salaris onbelast te vergoeden i.p.v. een extra vergoeding van 30/70 bovenop het

salaris te geven. De inhoudingsplichtige zal naar mijn mening in de meeste gevallen geen bezwaar zien om dit toe te passen, aangezien het geen extra kosten oplevert. Bovendien is voor de toepassing van de 30%-regeling voor uitgezonden werknemers geen beschikking nodig. De administratieve lasten blijven dan ook beperkt. **WKR en de Wet IB** De toepassing van de WKR in de Wet IB is in een zuiver binnenlandse situatie niet mogelijk. Indien de werkgever/inhoudingsplichtige geen gebruik maakt van de mogelijkheden, is het de werknemer zelf dus niet toegestaan om de vrijstellingen alsnog te claimen in de inkomstenbelasting. De inkomstenbelasting volgt immers de loonbelasting art. 3.81 Wet IB. Voor werknemers die werken voor een (buitenlandse) werkgever, die geen inhoudingsplichtige is in Nederland, is hierop een uitzondering gemaakt in art. 3.84 lid 2 Wet IB. Voor een werknemer die werkt voor een werkgever die geen inhoudingsplichtige is in de zin van art. 6 Wet LB, behoort dan niet tot het loon de in het loon van de werknemer opgenomen vergoedingen en verstrekkingen overeenkomstig art. 31 lid 1 sub f (en g) Wet LB voor zover een inhoudingsplichtige daar zelf geen belasting over zou zijn verschuldigd op grond van art. 31a lid 2 Wet LB. De werkgever dient dan op de loonstrook een duidelijke splitsing te hebben gemaakt van de soort vergoedingen. Als de werknemer vervolgens het een en ander kan onderbouwen met stukken, dan mag hij in de inkomstenbelasting alsnog gebruikmaken van de gerichte vrijstellingen. Tot slot, de werknemer mag het restant van de belaste vergoedingen voor 1,2% van het fiscaal loon inclusief de vergoedingen als onbelast zien. De 30%-regeling is een onderdeel van de WKR art. 31a lid 2 sub e Wet LB. **Casus** In de casus gaat het om een inwoner van Nederland, die als piloot werkt voor een werkgever gevestigd in Noorwegen. De thuisbasis van de piloot is Bangkok (Thailand). Er is dan geen sprake van uitzending vanuit Nederland naar Thailand. De persoon heeft immers zelf de beslissing gemaakt om in het buitenland te gaan werken. Het is niet op initiatief van een inhoudingsplichtige/werkgever. Aangezien er geen sprake is van uitzenden, kan de 30%-regeling niet toegepast worden. Indien de WKR integraal toegepast wordt op werknemers die voor een niet-inhoudingsplichtige werken, dan kan echter gesteld worden dat de 30%-regeling toch van toepassing is. Art. 3.84 lid 2 Wet IB stelt immers dat de WKR van toepassing is in gevallen dat er geen inhoudingsplichtige is. We kunnen er dan vanuit gaan dat mocht er een inhoudingsplichtige zijn, dan zou deze van de 30%-regeling gebruik hebben gemaakt. Vooral ook omdat het mogelijk is om 30% van het inkomen als onbelast aan te merken. Dit is echter onjuist. Voor de gerichte vrijstellingen binnen

de WKR wordt er vanuit gegaan dat, mocht er een inhoudingsplichtige zijn, deze hiervan gebruik zou hebben gemaakt. Voor de 30%-regeling moet men er daarentegen ook nog vanuit gaan dat de inhoudingsplichtige de werknemer zou hebben uitgezonden, hetgeen een extra aanname behelst die niet voortvloeit uit de fictie in art. 3.84 lid 2 Wet IB. Bovendien dient de werkgever het onbelaste deel te specificeren op de loonstrook of jaaropgave, hetgeen meestal niet het geval is bij buitenlandse werkgevers. Daarnaast is er nog de vraag of de werkgever een deel van het salaris als onbelast zou hebben aangemerkt of een extra onbelaste vergoeding zou hebben gegeven. De toepassing van enkel de eerste optie is willekeurig. Bovendien wijst het hiervoor genoemde arrest van de Hoge Raad van 29 januari 2016 uit dat dit ook niet zonder meer mogelijk is. A-G Niessen geeft hierover het volgende aan (citaat van Rechtspraak.nl): 'De A-G gaat vervolgens in op het belang van het standpunt van belanghebbende. Hierbij merkt hij op dat het toekennen van een 30%-vergoeding bovenop het Belgische inkomen geen vermindering zal opleveren van het fictief in Nederland te betalen bedrag aan belasting. De A-G betoogt vervolgens dat, hoewel het – naar belanghebbendes verlangen – weliswaar gebruikelijk is om bij het overeenkomen van een 30%-vergoeding het brutoloon arbeidsrechtelijk te verlagen onder gelijktijdige toekenning van een vrije vergoeding ter zake van extraterritoriale kosten, een dergelijke verlaging niet daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, en bovendien een administratieve splitsing van het loon in een deel loon en een deel vrije vergoeding voor extraterritoriale kosten niet mogelijk is. Ook de algemene compensatieregeling kan, zo al toegestaan zou zijn de 30%-regeling in de herrekening te betreken, een dergelijke (fictieve) arbeidsrechtelijke verlaging niet bewerkstellingen, aangezien een herrekening van het Belgische salaris met toepassing van de Nederlandse sociale-, pensioen- en arbeidsregelgeving voor de algemene compensatieregeling niet plaatsvindt.' In de onderhavige casus (en in het algemeen bij situaties met een buitenlandse werkgever) zal de splitsing niet arbeidsrechtelijk geregeld zijn, aangezien de buitenlandse werkgever geen rekening zal houden met een fictie uit andere landen. Enkel een administratieve splitsing van het loon is niet mogelijk. Afhankelijk van de tussen werkgever en werknemer gemaakte afspraken, kan een vergoeding voor werkelijke extraterritoriale kosten daarentegen in mindering worden gebracht op het Nederlands fiscaal inkomen.

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Besluit voorkoming dubbele belasting
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing

Aftrek elders belast box 3

Vraag:

Kan er op grond van artikel 23, lid 4 BVDB voorkoming verleend worden voor een in de loop van het jaar aangeschaft in het buitenland gelegen onroerend goed, ondanks dat het onroerende goed op de peildatum niet in de grondslag sparen en beleggen is begrepen? Is dit anders indien het in de loop van het jaar aangeschafte onroerend goed is gefinancierd met vermogen dat op de peildatum tot de rendementsgrondslag van box 3 behoorden?

Casus

Belastingplichtige (binnenlands belastingplichtig) koopt in september 2014 een tweede woning in Frank rijk. De woning is in de aangifte 2014 niet in de grondslag van box 3 begrepen, immers peildatum 01/01 en aanschaf in september. De woning in Frankrijk is niet aangeschaft met behulp van per 01/01 reeds aanwezige vermogensbestanddelen, maar met in de loop van het jaar verkregen vermogensbestanddelen (vnl. uitgekeerd dividend) (er is n.m.m. dan ook materieel geen sprake van dubbele belasting). De aangifte wordt conform vastgesteld. De adviseur maakt vervolgens bezwaar tegen de eigen aangifte en verzoekt alsnog om voorkoming van dubbele belasting i.v.m. de woning in Frankrijk. De adviseur beroept zich hierbij op artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting en geeft de volgende motivatie; "Op grond van artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting ontstaat de toepassing van de voorkoming van dubbele belasting indien gedurende het jaar een onroerende zaak in het buitenland wordt gekocht. De oorsprong daarvan ligt in de heffingssystematiek van box 3. Het huidige systeem kijkt naar peildatum 1 januari van het belastingjaar en belast dit alsof dit vermogen het gehele jaar

aanwezig is. Hoewel het buitenlandse onroerend goed niet aanwezig is in de rendementsgrondslag op 1 januari van het jaar, kan toch een situatie van dubbele belastingheffing ontstaan indien gedurende het jaar in het buitenland onroerend goed wordt gekocht. Zolang het gehele vermogen in Nederland aanwezig is, ontstaat geen dubbele belastingheffing. Echter, in internationale situaties is dit anders. Op 1 januari wordt voor het gehele vermogen voor het gehele jaar in Nederland de belasting berekend. Bij aankoop van buitenlands onroerend goed met het aanwezige vermogen op bijvoorbeeld 1 april van dat jaar, is een heffing in het land van aankoop voor de periode 1 april tot en met 31 december van het jaar verschuldigd. Voor deze situaties is artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting ingevoerd. Dat het besluit voorkoming van dubbele belasting ook in het geval van aankoop gedurende het jaar van toepassing is, is enerzijds op te maken uit de laatste volzin van artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting en anderzijds uit de toelichting die is gegeven bij de totstandkoming van het Besluit voorkoming dubbele belasting".

Antwoord:

Er moet voor volgens de in artikel 23, lid 4 BvdB 2001 bedoelde systematiek voorkoming worden verleend. Het feit dat het aangeschafte onroerend goed is gefinancierd met een ander vermogensbezit (aanwezig op peildatum 1 januari) maakt dit niet anders. Analyse Artikel 22 BVDB zegt; "Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands voordeel uit sparen en beleggen". Artikel 23, lid 1 geeft vervolgens aan dat "Het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige als bestanddeel van het voordeel uit sparen en beleggen geniet als voordeel uit de rendementsgrondslag in het buitenland". Lid 2 t/m 4 van artikel 23 geeft volgens mij vervolgens alleen maar aan op welke wijze de rendementsgrondslag in het buitenland voor de regeling voorkoming dubbele belasting berekend dient te worden. Aangezien de in Frankrijk gelegen woning geen onderdeel uitmaakt van de rendementsgrondslag sparen en beleggen vormt het dus ook geen bestanddeel van het voordeel uit sparen en beleggen. Er is naar mijn mening dan ook geen sprake van buitenlands voordeel uit sparen en beleggen zoals bedoeld in artikel 23, lid 1 en er hoeft dan ook geen voorkoming van dubbele belasting te worden verleend. In de toelichting op de aangifte IH 2014 is onderstaande tekst opgenomen; Aftrek om dubbele belasting te voorkomen van waarde bezittingen box 3 (onroerende

zaken) Had u buitenlandse bezittingen waarvoor u aftrek vraagt om dubbele belasting te voorkomen? Geef hiervan dan de waarde aan op 1 januari 2014. Het gaat hier vooral om onroerende zaken in het buitenland. Eventuele schulden voor deze bezittingen trekt u af van de waarde van de buitenlandse bezittingen. Kies het land waar u deze bezittingen had. Bezittingen gekocht of verkocht Als u de bezitting in de loop van 2014 hebt gekocht of verkocht, berekent u de waarde evenredig. Voorbeeld aankoop bezitting in de loop van 2014 U hebt op 20 september 2014 een buitenlandse onroerende zaak gekocht. Deze had op 31 december 2014 een waarde van € 112.500. Aan de onroerende zaak was geen schuld verbonden. Neem dan 4/12 van de waarde (4/12 x € 112.500 = € 37.500). Dit bedrag vermeldt u bij de waarde op 1 januari 2014. Ook uit deze toelichting blijkt naar mijn mening dat voorkoming van dubbele belasting alleen aan de orde kan zijn, indien het in Frankrijk gelegen onroerende goed in de grondslag sparen en beleggen en daarmee uiteindelijk in het voordeel uit sparen en beleggen is begrepen. In deze casus dient er naar mijn mening dan ook geen voorkoming verleend te worden ten aanzien van het in september 2014 aangeschafte in Frankrijk gelegen pand. De onduidelijkheid die blijft bestaan is waarom in het voorbeeld bij de toelichting op de aangifte wordt vermeld dat de naar tijdgelang herrekende waarde van het pand opgenomen dient te worden bij de waarde per 01/01. Op basis van de Nederlandse wet is er toch geen ruimte om bezittingen die na de peildatum verkregen zijn mee te nemen?

Beschouwing Verkoop in de loop van het jaar: Bezit men op 1 januari de buitenlandse onroerende zaak dan telt de waarde volledig mee voor de rendementsgrondslag, ook al verkoopt men deze in de loop van het jaar. Als waarde neemt men dan de waarde in het economisch verkeer op de peildatum 1/1. Dus niet gaan herrekenen. Dat doen we alleen voor de voorkomingssystematiek. Waarom voorkoming voor een herrekende waarde? Dat komt omdat de belastingheffing over buitenlandse onroerende zaken wordt toegewezen aan de situsstaat. Om Europeesrechtelijke problemen te voorkomen verlenen we dan (naar tijdsgelang) over de inkomsten uit sparen en beleggen voorkoming. Aldus belasten we niet de fictieve box-3-inkomsten (in feite de inkomsten die uit vermogen worden genoten voor dat jaar) voor zover die verband houden de maanden dat men een buitenlandse onroerende zaak bezit. Aankoop in de loop van het jaar: Bezit men op 1 januari de buitenlandse onroerende zaak nog niet dan wordt geen waarde op de peildatum in aanmerking genomen. Men heeft immers op 1 januari nog geen buitenlandse onroerende zaak. We gaan dus ook hier niet iets gaan

herrekenen. Dat doen we echter wel voor de voorkomingssystematiek. Gaat er dan iets niet dubbelop (enerzijds geen waarde op 1/1 als onroerende zaken in rendementsgrondslag en toch voorkoming verlenen)? Neen. Ik leg dat uit aan de hand van het volgende voorbeeld. Iemand bezit op 1/1 € 100.000 aan spaartegoed. Op 30/4 koopt hij van zijn spaartegoed een appartement van € 100.000 in Spanje. Dat zijn de enige bezittingen van betrokkene. Meer heeft hij niet. In de loop van jaar wordt hij niet rijker of armer. Wat geeft hij aan op 1/1 als box 3: zijn spaartegoed op 1/1 ad € 100.000. Het zou niet juist zijn om daarbovenop nog enig bedrag aan andere bezitting (tijdsevenredig deel buitenlandse onroerende zaak) bovenop te zetten. Betrokkene bezit niet meer dan € 100.000. Waarom dan toch voorkoming voor een herrekende waarde? Dat komt omdat de belastingheffing over buitenlandse onroerende zaken wordt toegewezen aan de situsstaat. Om Europeesrechtelijke problemen te voorkomen verlenen we dan (naar tijdsgelang) over de inkomsten uit sparen en beleggen voorkoming. Aldus belasten we niet de fictieve box-3-inkomsten (in feite de inkomsten die uit vermogen worden genoten voor dat jaar) voor zover die verband houden de maanden dat men een buitenlandse onroerende zaak bezit. Dus: alleen de werkelijke bezittingen op 1 januari behoren tot rendementsgrondslag. Bij de voorkoming een naar tijdsevenredigheid berekende waarde in aanmerking nemen.

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
kwalificerende buitenlandse belastingplichtige

KBB en positieve en negatieve inkomsten uit buitenland

Vraag:

Bij het beantwoorden van de vraag of iemand kwalificeert of niet, wat neem je dan voor de winst als die negatief is? Het negatieve bedrag of stel je die op 0? Bijvoorbeeld België loon 15.000, winst negatief 14000 NL loon 14000

Antwoord:

Bij een grammaticale uitleg van art. 7.8 lid 6 en 7 Wet IB 2001 wordt voldaan aan de 90% eis. Immers het inkomen is € 15.000 waarvan per saldo € 1.000 uit België afkomstig is. De breuk is dan 15/16 en dat is gelijk aan 93,75%. Er kan wel een jojo effect optreden. Immers als het verlies in het volgende jaar, bij overigens verder gelijkblijvende cijfers, € 13.000 is, dan is het inkomen € 16.000 waarvan € 2.000 uit België. Dan is de breuk 15/17 en dat is 88,2%. Daarmee wordt niet voldaan aan de 90% eis en belanghebbende is dan niet aan te merken als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Publicatiedatum:
8-09-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
binnenlandse belastingplicht
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en

Pre Brede Herwaardering lijfrente en verdrag met China

Vraag:

Belanghebbende woont in China. Mevrouw wil haar lijfrente afkopen. Het verzoek voor vrijstelling inhouding loonbelasting is op grond van het belastingverdrag afgewezen. Maanden later komt haar adviseur met de vraag het verzoek opnieuw te beoordelen. Wij zijn ervan uitgegaan dat het geen pre brede herwaarderingspolis betreft. Bij het afgeven van een verdragverklaring wordt geen rekening gehouden met eventueel niet afgetrokken premies voor delijfrente. De adviseur komt met het volgende argument: Omdat de verzekering niet is aangepast aan de nieuwe regels was de premie niet aftrekbaar en kan de polis daarom aanspraak maken op dezelfde bescherming als de koopsompolis van de voor 15-10-1990 afgesloten polis. Kan het door de adviseur aangedragen argument ertoe leiden dat er wel een verdragsverklaring moet worden afgegeven?

Antwoord:

Hoewel de redenering van de adviseur onjuist is dient er toch een vrijstelling te worden afgegeven en wel op de volgende gronden: - Op de betreffende lijfrente is het overgangsrecht niet van toepassing geweest, waardoor er na 1-1-1992 geen terechte aftrek kan hebben plaatsgevonden. - In 1991 kan terechte premieaftrek enkel hebben plaatsgevonden indien 90% of meer van het wereldinkomen in NL belast was. Aangezien mevrouw na 1990 niet meer in NL heeft gewerkt lijkt dit onaannemelijk. - Omdat de afkoop plaatsvindt in 2017, is de wettekst van art. 7.2 lid 2 onderdeel d (2017) relevant. Daarin wordt gesproken van 'in aanmerking zijn genomen', omdat de premies nooit aftrekbaar zijn geweest is er geen sprake van een Nederlandse bron en kan NL niet heffen. - Op basis van het voorgaande wordt aan verdragstoepassing niet toegekomen.

Voor de beantwoording van deze vraag zijn 2 periodes van belang: 1. De periode tussen 1-2-1991 (de ingangsdatum van de polis) en 31-12-1991; 2. De periode vanaf 1-1-1992; Periode 1. Op deze periode is het pre brede herwaarderingsregime van toepassing. Onder dat regime was

premieaftrek voor buitenlandse belastingplichtigen in beginsel niet mogelijk. Enkel voor de gevallen waarin 90% of meer van het wereldinkomen in Nederland werd verdiend was er een goedkeurende regeling. Aangezien mevrouw in 1991 het gehele jaar buiten Nederland werkzaam was is dit niet aannemelijk. Als er in 1991 al premieaftrek heeft plaatsgevonden is deze dus onterecht geweest. Navorderen is in dit geval echter door tijdsverloop niet meer mogelijk. Periode 2: Voor deze periode speelt de vraag of het overgangsrecht van art. 75 IB 1964 van toepassing is. De gemachtigde stelt dat het overgangsrecht van toepassing is op grond van de 2e uitzondering van art. 75 lid 1 IB 1964, namelijk dat er na 1-1-1992 geen aftrekbare premies meer zijn voldaan. De tekst van art. 75 lid 1 spreekt echter van 'premies' en niet van 'aftrekbare premies'. Aangezien er na 1-1-1992 nog premies zijn voldaan is het overgangsrecht in casu dus niet van toepassing. Doordat het overgangsrecht nooit van toepassing is geweest en de premies over 1991 naar alle waarschijnlijkheid niet aftrekbaar waren, zijn de premies voor deze lijfrente nooit aftrekbaar geweest. Aangezien het in casu gaat om een afkoopsom in 2017, is art. 7.2 IB 2001 (tekst 2017) relevant. Daar staat onder lid 2 onderdeel d 'in aanmerking zijn genomen'. Aangezien er geen aftrek mogelijk is geweest kunnen er geen premies 'in aanmerking zijn genomen' (ook al zou dit feitelijk wel zijn gedaan), het gevolg is dat er geen Nederlandse bron van inkomen is en er in Nederland geen heffing kan plaatsvinden. In casu maakt het dus eigenlijk niet uit of er sprake is van een pre-BH-lijfrente of een andere, er is geen aftrek mogelijk geweest, dus is er geen Nederlandse bron.

De adviseur: Na bestudering van de polis blijkt dat de polis van mevrouw een pré-brede herwaarderingspolis is, die is afgesloten op 1 februari 1991. Destijds waren deze polissen, indien die tot uitkering kwamen niet belast indien met buitenlands belastingplichtig was. Dus ongeacht of al dan niet een Verdrag van toepassing was, omdat de betreffende inkomsten niet stonden opgesomd in het toenmalige artikel 49 Wet IB 1964. Pas per 1 januari 1992 is dit lek gedicht, met de invoering van 49 lid 1 onderdeel c, onder 5. In 2001 is deze bepaling opgenomen in Hst 7 Wet IB 2001. Artikel 75 Wet IB 1964 behoort tot de regels die ingevolge artikel 1, onderdeel O, Invoeringswet IB 2001 van belang zijn voor het bepalen van het inkomen uit bepaalde periodieke uitkeringen. Op grond van voornoemd overgangsrecht, ex artikel 75 IB geld een eerbiedigende werking voor op 15 oktober 1990 bestaande overeenkomsten. Daarnaast geld een dito eerbiedigende werking voor op 31 december 1991 bestaande overeenkomsten ter zake waarvan na die datum, geen aftrekbare premies meer zijn voldaan. Het was destijds wel mogelijk de polis te wijzigen waardoor de premies alsnog aftrekbaar werden (in dat geval was ook het nieuwe art 49 van toepassing), maar dan verviel de vrijstelling. De polis is echter nooit gewijzigd omdat mevrouw al in januari 1991 (visa Zambia 11 januari 1991) in het buitenland ging werken en wonen. Daarna zijn ook nimmer premies afgetrokken van enig Nederlands

inkomen. Zoals uit haar CV blijkt heeft zij slechts van April 1988 t/m December 1990 in Nederland gewerkt. Omdat mevrouw in de hotels woont waar zij werkt, vallen de (fiscale) woonplaatsen samen met de respectievelijke werkplaatsen. Op grond van het bovenstaande kan de afkoopsom derhalve zonder enige Nederlandse belastingheffing aan mevrouw worden uitgekeerd omdat zij niet kwalificeert als binnenlands belastingplichtige. Zoals eerder hierboven opgemerkt is dit ongeacht de toepassing van een belastingverdrag. Daarom verzoek ik u vriendelijk een nieuwe verklaring uit te reiken waarbij tevens de heffing van Loonbelasting is uitgesloten. De behandelfunctionaris: Als het een pré-brede herwaarderingspolis betreft dan zou dat inderdaad geen belaste bron zijn voor een buitenlands belastingplichtige. Gezien het verzoek van mevrouw is gearchiveerd en het opvragen uit het archief enige tijd zou duren verzoek ik u mij een kopie van betreffende polis(sen) inclusief aanhangels te sturen. Gezien u aangeeft dat de polis is afgesloten op 1 februari 1991 ga ik ervan uit dat het een koopsompolis betreft. Zou het een premiebetalende polis zijn dan zou die vóór 15-10-1990 afgesloten moeten zijn om een pré-brede herwaarderingspolis te kunnen zijn. De adviseur: Bijgaand treft u de polis aan. De polis is afgesloten 1 februari 1991 en was geen koopsompolis, maar een premiebetalende polis. Omdat de verzekering niet is aangepast aan de nieuwe regels was de premie niet aftrekbaar en kan de polis daarom aanspraak maken op dezelfde bescherming als de koopsompolis van de voor 15-10-1990 afgesloten polis. Zie hieromtrent ook de opmerkingen onder punt 2 van bijgevoegde aantekening. Mocht overigens sprake zijn geweest van een binnenlandse situatie (zie in dit kader Hoge Raad 9 september 2010, nr. 09/05144) dan zou op deze polis de saldomethode van toepassing zijn op grond van art. I, onderdeel O, eerste lid, Invoeringswet Wet IB 2001 jo. art. 25, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, Wet IB 1964. van art. I, onderdeel O, eerste lid, Invoeringswet Wet IB 2001 jo. art. 25, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, Wet IB 1964. In dat geval is geen sprake van revisierente en zou (volgens mijn inschatting een belastbaar bedrag van € 20.000 resteren (heffing ongeveer € 2.000).

Bron: H. Mobach, Cursus Belastingrecht, IB t/m 2000.2.6.2.D.i2.i 2. Aanspraken op periodieke uitkeringen en verstrekkingen, welke zijn opgenomen in een op 31 december 1991 bestaande overeenkomst ter zake waarvan na die datum geen premies meer zijn voldaan. Voor de onderhavige aanspraken geldt in beginsel wel de eerbiedigende werking, maar vanaf 1 januari 1992 kunnen ter zake van deze contracten geen aftrekbare premies worden voldaan, tenzij ze worden omgezet op de voet van art. 75 lid 5 (zie onder i4. hierna). Op de vraag wanneer sprake is van een bestaande overeenkomst, zijn wij ingegaan naar aanleiding van het overgangsrecht voor kapitaalverzekeringen. Wij volstaan hier met een verwijzing naar 2.3.3.C.g5.II. Als per 31 december 1991 bestaande aanspraken worden tevens aangemerkt aanspraken die na die datum zijn verkregen met toepassing van een van de stamrechtvrijstellingen van art.

19 of art. 44f lid 1 onderdeel c, zoals die bepalingen in 1991 luidden. Ingevolge die regeling kon de vrijstelling nog worden toegepast indien het stamrecht uiterlijk binnen zes maanden na het staken van de onderneming was bedongen. De verkrijging van het stamrecht kan zodoende in 1992 hebben plaatsgevonden, maar het oude recht blijft dan toch van toepassing (art. 75 lid 6 onderdeel a). Het overgangsrecht is daarentegen niet van toepassing op stamrechten die zijn opgekomen in het kader van een dienstbetrekking (art. 75 lid 8). Daar voor dergelijke aanspraken geen premies worden betaald, is het belang van deze uitsluiting niet gelegen in de premieaftrek. Maar wanneer sprake is van afkoop, vervreemding en dergelijke, gelden voor onder het oude recht verkregen 'gouden-handdruk-stamrechten' de nieuwe regels.

Publicatiedatum:
8-09-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
intrest dividend
Subrubriek:
Niet van toepassing

VBI forfaitair voordeel en verdragstoepassing

Vraag:

Kan Nederland belasting heffen over het forfaitaire voordeel uit aanmerkelijk belang (AB) ingevolge artikel 4.13 lid 1 sub a juncto artikel 4.14 lid 1 Wet Inkomstenbelasting 2001 (Wet IB) van een in Nederland gevestigde vrijgestelde beleggingsinstelling (VBI) waarvan de AB-houders inwoners zijn van Ierland?

Antwoord:

Nee, Nederland mag geen belasting heffen over deze fictieve inkomsten. In het verdrag met Ierland wordt de VBI als inwoner gezien voor verdragstoepassingen. Om die reden zijn de artikelen 8 en 12 van het verdrag van toepassing. Het staat op grond van deze bepalingen niet bij voorbaat vast of Nederland een heffingsrecht heeft, waardoor het toepassen van de forfaitaire heffing strijd oplevert met de goede verdragstrouw.

Feiten en omstandigheden • 67 Awr s opgericht op 67 Awr 67 Awr • Geplaatst AK bestaat uit aandelen A en B, aandeelhouders 67 Awr aandeelhouders zijn inwoner van Ierland. • 67 Awr is feitelijk gevestigd in Nederland • 67 Awr fungeert als investeringsvehicle (hier zitten beleggingen in via 67 Awr • Voornemen om 67 Awr om te zetten in een N.V. en vervolgens VBI status aan te vragen (artikel 6a Wet Vpb).

Nationale wetgeving Op grond van artikel 7.1 onderdeel b Wet IB zijn de aandeelhouders/aanmerkelijkbelanghouders aan te merken als buitenlands belastingplichtige. De VBI is immers gevestigd in Nederland. Art 7.1 Ten aanzien van de buitenlandse belastingplichtige wordt de inkomstenbelasting geheven over het door hem in het kalenderjaar genoten: b. belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap en In artikel 7.5 lid 1 Wet IB staat

vervolgens opgenomen wat onder het belastbaar inkomen uit AB valt. Artikel 7.5 lid 1 1. Het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap is het inkomen uit een niet tot het vermogen van een onderneming behorend aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap, verminderd met de verliezen uit aanmerkelijk belang, berekend volgens de regels van hoofdstuk 4, met uitzondering van de in artikel 4.12 genoemde persoonsgebonden aftrek en verminderd, met overeenkomstige toepassing van de artikelen 6.2, 6.2a en 6.31, met uitgaven voor monumentenpanden. Voor de beoordeling van de vraag of er een aanmerkelijk belang is, is artikel 1.2, vierde lid, onderdeel b, niet van toepassing. Voor de toepassing van de eerste volzin is afdeling 4.2 van overeenkomstige toepassing. Het inkomen verkregen uit een VBI als AB-houder valt onder deze bepaling en wordt derhalve berekend conform de bepalingen in hoofdstuk 4 Wet IB. De reguliere voordelen verkregen uit het AB zijn belast conform artikel 4.12 sub a Wet IB. Artikel 4.13 Wet IB geeft een nadere invulling aan het begrip reguliere voordelen. Op grond van onderdeel a wordt dan een forfaitair voordeel geacht te zijn genoten uit het AB in een VBI (artikel 6a Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Artikel 4.13 1. Tot de reguliere voordelen bedoeld in artikel 4.12, onderdeel a, behoren: a. een forfaitair voordeel uit aandelen in of winstbewijzen van een lichaam dat ingevolge artikel 6a van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 is vrijgesteld van de heffing van vennootschapsbelasting alsmede een forfaitair voordeel uit aandelen in of winstbewijzen van een niet in Nederland gevestigde vennootschap waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld en waarvan de bezittingen grotendeels, direct of indirect, bestaan uit beleggingen; Het forfaitair rendement wordt ten slotte bepaald aan de hand van artikel 4.14 Wet IB. In lid 1 is bepaald dat dit rendement 4% per jaar van de waarde in het economisch verkeer (WEV) van het belang bedraagt, verminderd met de daadwerkelijk uitbetaalde dividenden conform artikel 4.12 Wet IB. Op grond van wetgeving genoemd hiervoor, dient een forfaitair voordeel van 4% van de WEV van het belang in aanmerking te worden genomen bij een buitenlandse aandeelhouder met een AB in een in Nederland gevestigde VBI. Het heffingsrecht over deze inkomsten dient bepaald te worden aan de hand van het bilaterale verdrag dat van toepassing is. Het antwoord op de vraag omtrent het heffingsrecht is namelijk afhankelijk van het verdrag. In deze casus is dat het verdrag met Ierland.

Verdrag Reguliere dividenduitkeringen zullen in de regel onder het dividendartikel in het van toepassing zijnde bilaterale verdrag vallen, terwijl vervreemdingsvoordelen veelal binnen het vermogenswinstartikel vallen. Om deze bepalingen toe te passen, dient er echter sprake te zijn van een inwoner in de zin het van toepassing zijnde bilaterale verdrag. In de meeste verdragen is bepaald dat een persoon of lichaam inwoner is als deze op grond van zijn woonplaats in de heffing wordt betrokken. Een VBI is per definitie niet onderworpen aan de belastingheffing. Het is immers een vrijgestelde beleggingsinstelling. In dat geval zou er geen sprake zijn

van een inwoner in de zin van het verdrag en dus geen recht zijn op verdragsbescherming. Het saldo-artikel van het verdrag zou dan toegepast moeten worden. Het heffingsrecht komt vervolgens toe aan het woonland. Nederland kan zijn heffingsrecht in dat geval niet uitoefenen met betrekking tot het forfaitaire voordeel. In het bilaterale verdrag met Ierland staat echter een afwijkende bepaling inzake het inwonerschap voor lichamen. Artikel 2 1. In deze Overeenkomst, tenzij het zinsverband anders vereist: f. betekenen de uitdrukkingen "inwoner van een van de Staten" en "inwoner van de andere Staat" een inwoner van Nederland of een inwoner van Ierland, al naar het zinsverband vereist; en betekent de uitdrukking inwoner van Nederland: 1. ieder lichaam, welks bedrijf wordt geleid en bestuurd in Nederland; Een lichaam is reeds inwoner van Nederland indien het wordt geleid en bestuurd in Nederland. In de casus wordt ervan uitgegaan dat dit het geval is. In dat geval is er sprake van verdragsbescherming. Artikel 20 van het bilaterale verdrag tussen Nederland en Ierland vindt dan ook geen toepassing. Immers, de artikelen 8 (dividend) en 12 (vermogenswinst) zijn van toepassing op respectievelijk dividenduitkeringen en vervreemdingswinsten. Het bilaterale verdrag met Ierland dateert uit 1969 en daarbij is volgens de Toelichtende Nota (TN) bij de brief van 1 mei 1969 aan de Tweede Kamer zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de OESO model-conventie die in 1963 is aanbevolen. In de TN staat onder meer de volgende passage: "Met betrekking tot dividenden, welke niet in deelnemingsverhouding worden uitgekeerd, is overeengekomen, dat de bronstaat daarover, naast de belasting die over de vennootschappelijke winst verschuldigd is, een bronbelasting van 15 pct. mag heffen (artikel 8, tweede lid). Voor Nederland betekent dit, dat de dividendbelasting ter zake van dividenden die aan een inwoner van Ierland worden betaald(cursivering door mij), met 10 punten wordt verlaagd." In artikel 8 van het verdrag wordt eveneens gebruik gemaakt van de bewoording betaald. Daarnaast is ook van belang dat het zevende lid een definitie kent van het begrip dividenden en spreekt over 'inkomsten uit aandelen...' (cursivering door mij). Uit het voorgaande komt zeer sterk het beeld op dat de verdragsluitende partijen in artikel 8 van het verdrag de heffingsbevoegdheid wensten te verdelen met betrekking tot de feitelijk genoten dividenden en dat opgepotte winstreserves onder het toepassingsbereik van artikel 12 dienen te vallen. Artikel 8 lid 2 van het verdrag geeft Nederland als bronland een beperkt heffingsrecht van 15% over dividenduitkeringen. Artikel 12 lid 5 van het verdrag staat een bronheffing toe aan Nederland op de vervreemding van de aandelen indien de aandeelhouders die inwoner zijn van Ierland, maar geen onderdaan zijn, in de vijf voorafgaande jaren inwoner zijn geweest van Nederland. In de casus is dit niet het geval. De vervreemdingswinsten zijn derhalve toegewezen aan Ierland op grond van artikel 12 lid 4 van het verdrag. Het forfaitair voordeel is echter geen zuivere dividenduitkering of vervreemding aangezien er niet daadwerkelijk een vermogensverschuiving plaatsvindt. Er wordt belasting geheven over een

forfaitair rendement op de aandelen, die uiteindelijk de AB-houders zal toekomen in de vorm van daadwerkelijke dividenduitkeringen of bij de vervreemding van de aandelen. Het is niet duidelijk of Nederland op dat moment een heffingsrecht heeft. Indien vervolgens de heffing toekomt aan Ierland, dan is sprake van ongeoorloofde heffing door Nederland. Er kan dan sprake zijn van een zogenoemde 'treaty-override' of schending van de goede verdragstrouw. Hierover is reeds het een en ander aan bod gekomen in de jurisprudentie.
Jurisprudentie In het arrest van 5 september 2003, nr. 37651, ECL:NL:HR:2003:AE8398, BNB 2003/379, heeft de Hoge Raad (HR) het volgende geoordeeld inzake de fictief loonregeling van artikel 12a Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB): -3.4.2. Anders wordt het indien door wetsduiding of door het gebruik van ficties de nationale wetgever inkomsten die naar hun aard volgens het Verdrag onder een bepaald verdragsartikel vallen dat die inkomsten niet aan Nederland ter heffing toewijst, bestempelt tot inkomsten die, zo de nationale duiding ook voor de toepassing van het Verdrag zou gelden, onder de omschrijving van een ander verdragsartikel komen te vallen dat die inkomsten wel aan Nederland ter heffing toewijst. Voor een duiding met een dergelijk effect laat artikel 3, § 2, van het Verdrag geen ruimte, omdat daarmee de werking van het Verdrag eenzijdig zou worden gewijzigd. -3.4.3. In het onderhavige geval gaat het om het heffen van belasting over inkomsten die niet daadwerkelijk zijn verkregen en die, indien zij in de toekomst alsnog worden verkregen, als dividend of vermogenswinst kunnen toevloeien aan de ontvanger. Daarmee brengt de fictie, nu het Verdrag voor inkomsten uit dienstbetrekking andere toewijzingsregels kent dan voor dividend en vermogenswinst, potentieel een verschuiving teweeg in de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen Nederland en België, welke is gebaseerd op het onderscheid naar de aard van de inkomsten. Derhalve laat het Verdrag een op die fictie gebaseerde heffing niet toe. In het arrest van 15 april 2012, nr. 00990, NTFR 2011-958, inzake de invordering van een conserverende aanslag, oordeelde HR als volgt: 4.4.6. Hierbij verdient opmerking dat de meerbedoelde goede trouw zich er wel tegen verzet dat een ontvanger, indien na emigratie een besmette handeling plaatsvindt, naar aanleiding daarvan overgaat tot invordering van de conserverende aanslag in gevallen waarin het Verdrag de bevoegdheid tot heffing ter zake van die handeling toewijst aan het woonland (België). In die gevallen ontstaat immers op grond van de Nederlandse voorschriften – ten onrechte – een verplichting tot het betalen van belasting met betrekking tot een aanspraak op pensioen, ten gevolge van een handeling ten aanzien van dat pensioen ter zake waarvan Nederland niet tot heffing bevoegd is. Die belasting betreft weliswaar de waarde van de aanspraak ten tijde van de emigratie, en dus niet de waarde ten tijde van de besmette handeling, bijvoorbeeld afkoop, maar met het oog op de toepassing van het Verdrag is dat geen wezenlijk verschil (vgl. HR 19 juni 2009, nr. 44.050, LJN BC4725, BNB 2009/264). Aan de hier beschreven invloed van de goede trouw bij de uitlegging en

toepassing van het Verdrag kan niet afdoen dat België ten tijde van de totstandkoming daarvan op de hoogte was van de (destijds: voorgenomen) regeling in artikel 3.83, lid 1, van de Wet IB 2001. Evenmin kan daaraan afdoen dat het Verdrag van kracht is geworden na de inwerkingtreding van deze wettelijke regeling. Tot slot heeft de HR in het arrest van 23 mei 2017, nr. 13/02237, ECLI:NL:HR:2014:1191, NTFR 2015/264, inzake de forfaitaire rendementsheffing het volgende geoordeeld: 3.3.3. De Verdragen kennen aan Nederland het heffingsrecht toe over dividenden die worden betaald aan dan wel worden verkregen door een inwoner van Nederland (hierna: betaalde dividenden). De forfaitaire rendementsheffing volgens de Wet IB 2001 bewerkstelligt dat bij een inwoner van Nederland niet de daadwerkelijk ontvangen dividenden als belaste inkomsten van de aandeelhouder worden aangemerkt, maar forfaitair berekende bedragen. Dit wettigt op zichzelf nog niet de gevolgtrekking dat Nederland voor situaties die door de Verdragen worden bestreken, zijn heffingsrecht uitbreidt buiten de grens die de Verdragen daaraan stellen. Indien bepaalde inkomsten naar hun aard, zoals die bepaald wordt door de bron waaruit zij ontstaan, aan Nederland ter heffing zijn toegewezen, laten de Verdragen Nederland de ruimte om die inkomsten te belasten volgens Nederlandse wettelijke bepalingen met betrekking tot de wijze van heffing, de bepaling van het tijdstip waarop die inkomsten in aanmerking worden genomen, de bepaling van hun omvang en de wijze van hun berekening. Binnen dat kader kan er ook ruimte zijn voor het toepassen van nationale bepalingen waarbij de wetgever zich bedient van forfaits en ficties. Die ruimte is echter niet onbeperkt. Indien het gaat om inkomsten die naar hun aard vallen onder een verdragsartikel dat die inkomsten aan een ander land dan Nederland ter heffing toewijst, kan die toewijzing niet ongedaan worden gemaakt door een afwijkende duiding van deze inkomsten naar Nederlands nationaal recht, bijvoorbeeld in de vorm van een wettelijke fictie. Een dergelijke duiding naar nationaal recht kan dan ook voor de toepassing van de Verdragen niet worden gevolgd indien de consequentie daarvan zou zijn dat de desbetreffende inkomsten onder de omschrijving van een ander verdragsartikel komen te vallen dat die inkomsten wel aan Nederland ter heffing toewijst. De Verdragen laten geen ruimte voor een dergelijk effect van nationale regels, omdat daarmee de werking van die verdragen eenzijdig zou worden gewijzigd (vgl. onder meer HR 5 september 2003, nr. 37651, ECL:NL:HR:2003:AE8398, BNB 2003/379). Uit deze arresten blijkt het volgende: - Een heffing middels ficties en forfaits is toegestaan en betekent niet zonder meer dat sprake is van een schending van de goede verdragstrouw. - Dit is anders indien een inkomensbestanddeel een andere kwalificatie krijgt door nationale wetgeving, waardoor ook de heffingsbevoegdheid wijzigt, omdat daarmee een eenzijdige wijziging plaatsvindt ten aanzien van de werking van het verdrag. - Een dergelijke schending van de goede verdragstrouw is ook aanwezig als ten tijde van het sluiten van het verdrag de fictie of het forfait reeds bestond. Het enkele feit van het bestaan van een fictie of

forfait is onvoldoende om te oordelen dat de verdragspartner akkoord gaat met de fictie of het forfait.
Conclusie Uit de arresten van de HR en in het bijzonder uit het arrest van 23 mei 2014, r.o. 3.3.3, en het arrest van 5 september 2003, r.o. 3.4.3, volgt dat in het bilaterale verdrag met Ierland de heffing van het forfaitaire voordeel leidt tot een schending van de goede verdragstrouw. Zoals aangegeven, betekent het toepassen van forfaitaire voordelen in zijn algemeenheid geen schending van de goede verdragstrouw. Waar het om gaat is de vraag of de inkomsten naar hun aard onder het verdrag ter heffing aan Nederland zijn toegewezen. Nederland kan onder toepassing van het verdrag inkomsten die ter heffing zijn toegewezen aan Ierland niet onder het Nederlandse heffingsrecht brengen door het eenzijdig wijzigen van ons nationale belastingrecht of het toepassen van ficties en forfaits. Onder artikel 8 van het verdrag met Ierland heeft Nederland als bronland een beperkt heffingsrecht over dividenden uitgedeeld door een lichaam dat inwoner is van Nederland. Onder artikel 12 van het verdrag heeft Nederland geen heffingsrecht over de vervreemdingswinst op de aandelen als de vervreemder inwoner is van Ierland. Op het moment van toepassing van het forfaitaire voordeel staat niet bij voorbaat vast of Nederland een heffingsrecht heeft, waardoor toepassing van dit forfaitaire voordeel op grond daarvan in strijd is met de goede verdragstrouw. Deze conclusie betreft een conclusie ten aanzien van specifieke situatie en specifiek verdrag (Ierland). Per situatie zal beoordeeld moeten worden of sprake is van een schending van de goede verdragstrouw. Allereerst zal in ieder geval beoordeeld moeten worden of sprake is van een inwoner in de zin van het desbetreffende verdrag. Is dit niet het geval, dan is het saldo-artikel van toepassing waardoor de heffing per definitie niet toekomt aan Nederland als bronland. Ook met betrekking tot de andere artikelen kan een verschillende behandeling van toepassing zijn.

ublicatiedatum:
8-09-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
sociale zekerheid
Subrubriek:
Niet van toepassing

TEL pensioen Finland

Vraag:

De vraag is of het TEL-pensioen een sociale zekerheidsuitkering is (vgl. art. 18, derde lid Verdrag), waarvan de heffing toekomt aan het bronland (Finland)?

Antwoord:

Het Finse pensioenstelsel bestaat uit: • National pension (Kansaneläke); • Earnings Related Pension (Työeläke, TEL). Belastingplichtige (inwoner NL) ontvangt een zgn. TEL-pensioen. Maar doordat zijn TEL-pensioen dermate groot is, ontvangt hij geen AOW-vergelijkbare uitkering (de Kansaneläke). Dat is blijkbaar zo geregeld in Finland. Als je inkomen voldoende groot is, dan krijg je geen AOW-achtig iets meer.

De Finse TEL-regeling is in 2009 beoordeeld. Het betreft hier een wettelijk geregeld verplicht pensioen dat zowel volgens de overzichten van MISSOC (EU Mutual Information System on Social Protection) als de SSPTW (Social Security Programs Throughout the World) deel uitmaakt van het Finse sociale zekerheidsstelsel. Daarom kan er van worden uitgegaan dat de TEL-regeling moet worden geacht deel uit te maken van het Finse sociale zekerheidsstelsel. De heffing komt dan op grond van artikel 18, derde lid van het verdrag toe aan Finland (en wij verlenen aftrek elders belast).

Publicatiedatum:
6-10-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
pensioen lijfrente
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Overbruggingsuitkeringen voetballers en wielrenners, CFK fonds

Vraag:

In het arrest van 19 mei 2017 geeft de Hoge Raad aan dat ontslagstamrechten voor de verdragstoepassing niet aangemerkt kunnen worden als uitkeringen waar de lijfrentedefinitie in het belastingverdrag met de VS op ziet. Heeft dit arrest voor de overbruggingsuitkeringen die sporters na afloop van hun carrière krijgen?

Antwoord:

Op basis van de overwegingen van de Hoge Raad in het arrest van 19 mei 2017, valt niet met zekerheid te zeggen of dit arrest ook geldt voor CFK-uitkeringen. Omdat de proceskans voor de Belastingdienst hoog wordt ingeschat is het standpunt ingenomen dat de overbruggingsuitkeringen van voetballers niet (meer) onder de lijfrentedefinitie van belastingverdrag valt. Op de uitkeringen zal dan vrijwel altijd het sportersartikel van toepassing zijn, waardoor de heffing aan Nederland toekomt.

Inleiding
In het verleden is voor belastingverdragen waarin in het pensioenartikel een lijfrentedefinitie is opgenomen, zoals bijv. het verdrag met België (en 20 andere verdragen), het standpunt ingenomen dat CFK-uitkeringen voldoen aan de lijfrentedefinitie. Dat leidt er voor deze verdragen toe dat de heffing over de CFK-uitkering niet aan Nederland toekomt. (voor dit standpunt uit het verleden zie bijlage 2). 5.1.2e vraagt zich af of het arrest van 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:913, niet leidt tot een andere conclusie. Moet uit dat arrest niet afgeleid worden dat de CFK-uitkering niet onder de lijfrentedefinitie van de betreffende verdragen (zie bijlage 1) te brengen zijn. Dat zal zeker voor de CFK-uitkeringen die een overbruggingskarakter hebben, er toe leiden dat Nederland veelal het heffingsrecht heeft.

Wat zegt de Hoge Raad in het arrest van 19 mei 2017?

De lijfrentedefinitie in het verdrag met de VS luidt als volgt: De uitdrukking "lijfrente" als bedoeld in dit artikel betekent een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke staat tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde.

In het arrest stelt de Hoge Raad dat een ontslagstamrecht geen lijfrente is in de zin van art. 19 van het belastingverdrag met de VS.
De Hoge Raad stelt: Tot de zojuist bedoelde lijfrenten tegen een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' kan niet worden gerekend het recht op periodieke uitkeringen dat een (ex-)werknemer in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking heeft verkregen van zijn (ex-)werkgever. Dat heeft ook te gelden in het geval dat de (ex-)werkgever de verplichting tot het doen van die periodieke uitkeringen tegen betaling heeft overgedragen aan een derde, ook indien – zoals in dit geval – die derde een zogenaamde stamrecht-BV is die door de (ex-)werknemer zelf is opgericht. Met zijn oordeel dat het door belanghebbende in de maand september 2011 ontvangen bedrag een uitkering is uit een lijfrente als bedoeld in artikel 19 van het Verdrag, heeft het Hof dit miskend.

De Hoge Raad wijkt hiermee af van de (meer grammaticale?) interpretatie die de Belastingdienst altijd hanteerde. De vraag is hoe we dit arrest moeten toepassen bij andere producten die mogelijk onder de lijfrentedefinitie van een belastingverdrag vallen, zoals de CFK-uitkeringen.

Mogelijk sluit de Hoge Raad ontslagstamrechten uit, omdat de werknemer een recht op periodieke uitkeringen heeft ontvangen. De werknemer heeft daarvoor dan geen voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staan. De Hoge Raad neemt niet snel een kasrondje aan. In deze casus dus ook niet. Dat lijkt me formeel ook juist, er is geen genietingsmoment van de ontslagvergoeding voor de werknemer. Hij krijgt alleen een aanspraak. Zou de Hoge Raad met het arrest willen aangeven dat sprake moet zijn van geld (in casu loon) dat je ontvangen hebt, voordat je kunt spreken van een tegenprestatie in geld of geldswaarde? Zo ja, dan vallen ook CFK-uitkeringen niet onder lijfrentedefinitie vallen. Dat de CFK-uitkeringen niet rechtstreeks door de voormalige werkgever worden betaald, is voor de Hoge Raad niet relevant, gezien de overwegingen aangaande de ontslagstamrechten die zijn ondergebracht bij een derde (stamrecht-BV). (Ten overvloede: voor pensioenen gaat deze redenering niet op, omdat die niet onder de lijfrentedefinitie vallen, maar als pensioen aangemerkt worden voor de verdragstoepassing.)

Aandachtspunt is nog dat bij een ontslagstamrecht rechtstreeks een PU wordt toegekend door de werkgever en bij de CFK-overbruggingsuitkeringen afgesproken is dat een bedrag van het loon naar het CFK wordt overgemaakt. Mogelijk kunnen dan de exacte formuleringen van de CFK-regeling nog een rol spelen.

Of richt de Hoge Raad zich op de woorden 'verkregen in het kader van ... een dienstbetrekking'? Dan zou je de lijfrentebepaling niet kunnen toepassen bij dienstbetrekkinggerelateerde periodieke uitkeringen. Ook met deze visie is verdedigbaar dat CFK-uitkeringen niet onder lijfrentedefinitie vallen.

ts

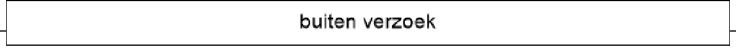
jn

Dat de Hoge Raad de visie wil beperken tot in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking verkregen stamrechten komt me heel vreemd voor. Wat is het verschil tussen een stamrecht toegezegd tijdens de dienstbetrekking t.o.v. toegezegd bij de beëindiging van de dienstbetrekking. Daar kan ik me theoretisch niets bij voorstellen.

Het blijft gissen naar de bedoeling van de Hoge Raad en of de CFK-uitkering al dan niet onder de lijfrentedefinitie valt.

Omdat de Hoge Raad niet helemaal duidelijk is, kunnen we een proefprocedure opstarten. Gezien de door de Hoge Raad gebruikte bewoordingen zijn er weinig argumenten te verzinnen, waarom de overwegingen van de Hoge Raad niet ook van toepassing zijn op de CFK-uitkeringen. Een proefprocedure gaat tot dubbele heffingen leiden en dus tot enige ophef. Bijv. België belast de uitkeringen (of is dat door de subject to tax-benadering?).

Er bestaan uiteraard vele soorten PU's, ook die uit de dienstbetrekking voortkomen.



Onderwerp	**Pensioenartikel België: € 25.000-grens**
Datum ontvangst KG	**27 november 2017**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	**27 november 2017**

Vraag

Belanghebbende is inwoner van België. Hij koopt in 2014 zijn Nederlandse lijfrentepolis, met een waarde van 67 Awr voor ingangsdatum af. Daarnaast ontvangt belanghebbende onder meer een jaarlijkse stamrechtuitkering van 67 Awr uit eigen stamrecht B.V.

De vraag is of de stamrechtuitkering op grond van artikel 18, paragraaf 2 van het belastingverdrag tussen Nederland en België, in Nederland mag worden belast; meer specifiek of voor de € 25.000-grens rekening mag worden gehouden met de afkoopsom die op grond van paragraaf 3 in Nederland mag worden belast?

Antwoord

Ja. Op grond van artikel 18, paragraaf 2, laatste volzin, van het belastingverdrag tussen Nederland en België, mag bronstaatheffing plaatsvinden indien het totale brutobedrag van de inkomstenbestanddelen die ingevolge paragraaf 2, sub a en b, voor bronstaatheffing in aanmerking komen, in het kalenderjaar een bedrag van € 25.000 te boven gaat.

Het totale brutobedrag van de inkomstenbestanddelen die naar de letter van paragraaf 2, sub a en b, voor bronstaatheffing in aanmerking komen, omvat zowel de afkoopsom als de stamrechtuitkering. Beide inkomsten zijn in Nederland immers fiscaal gefaciliteerd opgebouwd en worden in België niet 'regulier' in de belastingheffing betrokken. Uit de systematiek van de verdragsbepaling volgt dat eerst paragraaf 2 moet worden toegepast alvorens men toekomt aan paragraaf 3.

buiten verzoek

Beschouwing

Feiten

Belanghebbende is inwoner van België. Hij koopt in 2014 zijn Nederlandse lijfrentepolis voor 67 Awr af. De afkoop van deze in Nederland gefaciliteerd opgebouwde aanspraak heeft plaatsgevonden voor de lijfrente-ingangsdatum. Het heffingsrecht over deze afkoopsom komt om die reden op grond van artikel 18, paragraaf 3, van het belastingverdrag tussen Nederland en België, toe aan Nederland.

Belanghebbende bezit daarnaast alle aandelen in een stamrecht B.V., waaruit hij sinds 2011 jaarlijks een stamrechtuitkering van 67 Awr ontvangt.

Dit stamrecht is door belanghebbende in juli 2010 verkregen bij beëindiging van zijn dienstverband met zijn Nederlandse werkgever. Belanghebbende heeft in maart 2012 de pensioengerechtigde leeftijd bereikt. Het stamrecht is in overwegende mate erop afgestemd en strekt er toe te voorzien in het levensonderhoud vanaf de datum van beëindiging van dienstverband en het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Voor toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en België, kan de stamrechtuitkering derhalve onder artikel 18 (pensioenartikel) worden gerangschikt. [1]

Zowel de stamrechtuitkering als de afkoopsom worden in België, ingevolge artikel 17 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, als 'inkomsten van kapitalen en roerende goederen' niet tegen het algemeen van toepassing zijnde tarief voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen belast.

Relevante regelgeving

Nationaal recht
Belanghebbende is als inwoner van België in Nederland belastingplichtig voor zover hij Nederlands inkomen geniet zoals bedoeld in hoofdstuk 7 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna IB 2001). De stamrechtuitkering behoort in gevolge artikel 7.2, lid 2, onderdeel b IB 2001 tot het belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland. Belanghebbende is ter zake van de stamrechtuitkering derhalve belastingplichtig, mits Nederland het heffingsrecht op basis van het belastingverdrag met België kan effectueren.[2]

Belastingverdrag
In artikel 18 van het belastingverdrag tussen Nederland en België is bepaald welk land ter zake van de stamrechtuitkering mag heffen.[3] Hoofdregel is dat het woonland ingevolge artikel 18, paragraaf 1, onderdeel a van het belastingverdrag heffingsbevoegd is. Op basis van paragraaf 2 kan echter bronstaatheffing aan de orde komen. De tekst van paragraaf 2 luidt als volgt:

*"**2.** Niettegenstaande het bepaalde in paragraaf 1, mag een daar bedoeld inkomstenbestanddeel ook worden belast in de verdragsluitende Staat waaruit dit inkomstenbestanddeel afkomstig is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat, indien en voor zover:*
***a** wat betreft inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagraaf a, de aanspraak op dat inkomstenbestanddeel in de verdragsluitende Staat waaruit het afkomstig is van belasting is vrijgesteld, dan wel de bijdragen die daarvoor zijn betaald aan het pensioenfonds, pensioenspaarfonds of de vennootschap die het inkomstenbestanddeel verschuldigd is, in het verleden bij het bepalen van het in die Staat belastbare inkomen in aftrek zijn gebracht, dan wel anderszins in het verleden in die Staat in aanmerking zijn gekomen voor fiscale faciliëring; en*
***b** wat betreft inkomstenbestanddelen als bedoeld in paragraaf 1, subparagrafen a en b, dat inkomstenbestanddeel in de verdragsluitende Staat waarvan de genieter ervan inwoner is niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige beroepen, dan*

[1] Zie onder meer HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5676 en ECLI:NL:2000:AA5678
[2] In casu ligt de vraag voor of Nederland het heffingsrecht volledig kan effectueren, zonder verminderingen in gevolge het besluit van de staatssecretaris van financiën van 22 juni 2006, nr. CPP2006/1404M, Stcrt. nr. 128 betreffende de regeling tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België inzake grensoverschrijdende ontslaguitkeringen (Regeling van 1 september 2005, nr. CPP 2005/2036).
[3] Het stamrecht kwalificeert in casu als 'overbruggingspensioen' en valt om die reden onder toepassing van het pensioenartikel.

wel het brutobedrag van dit inkomstenbestanddeel voor minder dan 90 percent, in de belastingheffing wordt betrokken.
***Het** vorenstaande is echter uitsluitend van toepassing indien het totale brutobedrag van de inkomstenbestanddelen die op grond van het vorenstaande in de verdragsluitende Staat waaruit zij afkomstig zijn, belastbaar zouden zijn, in het kalenderjaar een bedrag van 25.000 euro te boven gaat.*

Uit deze verdragsbepaling volgen een drietal cumulatieve voorwaarden alvorens het heffingsrecht toekomt aan de bronstaat. Ten aanzien van de stamrechtuitkering resteert enkel de vraag of aan de in de laatste volzin genoemde voorwaarde, de € 25.000-grens, wordt voldaan. Meer specifiek is de vraag of voor toepassing van de € 25.000-grens rekening mag worden gehouden met de afkoopsom van de lijfrentepolis.

Uitleg verdragsbepaling

Grammaticale uitleg: € 25.000-grens
Uit de tekst van de verdragsbepaling volgt dat bronstaatheffing over een inkomensbestanddeel, als bedoeld in paragraaf 1, mag plaatsvinden indien het totaalbedrag van de inkomensbestanddelen die in gevolge paragraaf 2, sub a en b, voor bronstaatheffing in aanmerking komen, in het kalenderjaar meer dan € 25.000 bedraagt. Een zuiver grammaticale uitleg leidt er derhalve toe dat alle 'pensioeninkomsten' die in Nederland fiscaal gefaciliteerd zijn opgebouwd en in België niet 'regulier' belast worden, moeten worden opgeteld om te bepalen of de € 25.000-grens wordt overschreden.

Onderbouwing voor een dergelijke grammaticale uitleg is te vinden in de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting: *"Een bronstaatheffing voor deze uitkeringen en afkoopsommen is mogelijk*
i...
ii..
iii. mits het gezamenlijke brutobedrag van de in paragraaf 1 bedoelde inkomstenbestanddelen die in de bronstaat belastbaar zouden zijn in het desbetreffende kalenderjaar waarin zij worden genoten meer bedrag dan 25 000 euro."[4]

En in de parlementaire behandeling: *"Ten slotte is een bronstaatheffing aan de orde indien het totale bruto bedrag van (het gedeelte van) de pensioen, lijfrente en sociale zekerheidsuitkeringen, waarvoor volgens paragraaf 2, subparagrafen a en b, van artikel 18 een bronstaatheffing kan gelden, in het kalenderjaar meer dan € 25.000 bedraagt."*[5]

Deze grammaticale uitleg wordt verder versterkt door het woord *'niettegenstaande'* in paragraaf 3. Allereerst valt uit de gekozen bewoording op te maken dat eerst paragraaf 2 moet worden toegepast alvorens paragraaf 3 toepassing vindt. Ten tweede volgt uit het woord *'niettegenstaande'* dat de bronstaat in weerwil van paragraaf 2 heffingsbevoegd is over niet-ingegane pensioenen. Daarmee kan worden betoogd dat aan de bronstaat een uitbreidende heffingsbevoegdheid toekomt ten opzichte van paragraaf 2. Kortom, als op basis van paragraaf 2 geen bronstaatheffing kan plaatsvinden, dan komt paragraaf 3 in beeld op grond waarvan alsnog bronstaatheffing kan plaatsvinden.

---

[4] Gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het Belastingverdrag met België, 01-01-2002, http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00AB93C5&cpid=WKNL-LTR-Nav2

[5] NV, Kamerstukken II 2001/02, 28259, nr. 6, p. 43-44, https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-28259-6.html

Gevolg van deze zuiver grammaticale uitleg is dat de stamrechtuitkering eenmalig ter heffing wordt toegewezen aan de bronstaat. Kwestieus is of een dergelijke knipperlichtsituatie door beide verdragsluitende staten is beoogd.

Doel en strekking: € 25.000-grens

Uit de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting van artikel 18 valt het volgende over de *ratio legis op te merken*: *"Leidraad daarbij is een waarborging van een grensoverschrijdende coherente werking van de bij pensioenen en lijfrenten gehanteerde systematiek waarin aanspraken op oudedagsvoorzieningen via de aftrek van premies belastingvrij kunnen worden opgebouwd en oudedagsuitkeringen worden belast. In dat verband is in artikel 18 een zodanig verdeling van heffingsbevoegdheden overeengekomen dat een evenwichtige verhouding wordt gerealiseerd tussen de fiscale facilitering bij de opbouw van aanspraken op pensioenen en lijfrenten en de belastingheffing over pensioen- en lijfrenteuitkeringen, dan wel de afkoopsommen daarvan. In lijn met het OESO Modelverdrag 1992/1997 is het uitgangspunt hierbij een woonstaatheffing voor pensioen- en lijfrenteuitkeringen. Een bronstaatheffing voor deze uitkeringen is vervolgens aan de orde indien in grensoverschrijdende situaties sprake is van een "scheve" verhouding tussen verleende fiscale faciliteiten tijdens de opbouwfase en de belastingheffing tijdens de uitkeringsfase; weliswaar wordt met deze mogelijkheid van een bronstaatheffing primair beoogd verschijnselen als "pensioenvlucht" te voorkomen c.q. te bestrijden, voor de toepassing ervan is het niet van belang of belanghebbenden al dan niet bewust handelingen hebben verricht waarmee is beoogd in de meest voordelige zin gebruik te maken van de verschillen in de respectievelijke nationale wetgevingen."*[6]

Verder is over de € 25.000-grens opgemerkt: *"Met betrekking tot voorwaarde iii wordt opgemerkt dat het bedrag van 25 000 euro is verkregen door het gemiddelde bedrag van in Nederland in 1999 betaalde uitkeringen voor eerste en tweede pijler pensioenvoorzieningen naar een substantieel aantal toekomstige jaren te extrapoleren. Met deze grens wordt derhalve bereikt dat op personen die ten hoogste een dergelijk gemiddeld pensioen genieten uitsluitend de hoofdregel van paragraaf 1 van artikel 18 van toepassing is."*

Uit de memorie van toelichting volgt daarnaast*: "Voor pensioenen tot 25 000 euro geldt om praktische redenen een uitsluitende woonstaatheffing; daarbij komt dat oneigenlijk gebruik in die gevallen niet een doorslaggevende beweegreden voor emigratie zal zijn geweest."*

Uit de nota naar aanleiding van het verslag: "Dit alles betekent dat slechts voor de personen van wie, om wat voor reden dan ook, de reguliere pensioentermijnen niet worden belast volgens het gewone stelsel van aanslag een verandering optreedt in die zin dat zij voortaan Nederlandse belasting over hun pensioenentermijnen gaan betalen. Daarbij gaat het dan wel over personen die ter zake van hun reguliere pensioentermijnen in België 15% roerende voorheffing over 3% van de nominale waarde van hun pensioenaanspraken betalen, terwijl zij deze aanspraken in Nederland tegen een tarief van thans maximaal 52%, [...], fiscaal gefacilieerd hebben opgebouwd. Voor pensioenen van meer dan € 25 000 levert dat een volstrekt onevenwichtig resultaat op."

En: "Om praktische redenen geldt de bepaling alleen als die naar een afwijkend tarief belaste pensioenuitkeringen meer dan € 25 000 bedragen. Deze wijziging ten opzichte van het Verdrag 1970 is niet te doen om de budgettaire opbrengst. [...] Ook is niet relevant of de pensioengenieter om fiscale redenen is geëmigreerd. [...] Met deze grens wordt bereikt dat daar waar de scheve verhouding in absolute zin niet groot is, de hoofdregel van toepassing blijft.

Tot slot valt uit de nota naar aanleiding van het verslag het volgende op te merken over de samenhang tussen paragraaf 2 en 3: "Voor wat betreft de € 25.000-grens merk ik op dat de paragraaf 2 van artikel 18 van het Verdrag 2001 primair betrekking heeft op reguliere uitkeringen. De omstandigheid dat daaronder ook afkoopsommen betreffende ingegane pensioenen vallen, is in principe van bijkomstige aard. [...] Mede gelet op de wijze waarop reguliere pensioenuitkeringen volgens de Belgische nationale fiscale wetgeving

[6] Gezamenlijke artikelsgewijze toelichting, zie voetnoot 4.

worden behandeld, is het hanteren van een doelmatigheidgrens dan gerechtvaardigd.[...] Paragraaf 3 van artikel 18 heeft betrekking op afkoop van niet-ingegane pensioenen. Een dergelijke afkoop is naar Nederlandse maatstaven in principe niet mogelijk en zeker niet wenselijk. Bij de opbouw van pensioenen verleent Nederland immers fiscale faciliteiten vanuit de gedachte dat op die wijze een kapitaal wordt gevormd waarmee de verzorging van de oudedag financieel wordt zekergesteld. Bij een afkoop vóór pensioeningangsdatum is dit ten principale niet het geval. Onder die omstandigheid is het redelijk dat de verdragsluitende Staat te allen tijde de door hem bij de opbouw van het pensioenkapitaal verleende fiscale faciliteiten als het ware terugneemt. Om die reden bevat paragraaf 3 van artikel 18 dan ook geen € 25.000-grens."

Te concluderen valt dat de verdragsluitende staten met artikel 18 een evenwichtige situatie hebben beoogd tussen de fiscaal gefaciliteerd opbouw van oudedagsvoorzieningen en belastingheffing in de uitkeringsfase. In afwijking op dit hoofddoel is omwille van doelmatigheid ten aanzien van ingegane pensioentermijnen een grens van € 25.000 overeengekomen. Als rechtvaardigingsgrond voor deze doelmatigheidsgrens dient te gelden dat voor pensioenen tot € 25.000 *'oneigenlijk gebruik niet een doorslaggevende beweegreden zal zijn'* en de *'scheve verhouding'* in dergelijke gevallen *'in absolute zin niet zo groot is.'* Voor afkoop van oudedagsvoorzieningen vóór pensioeningangsdatum is in paragraaf 3 bewust geen doelmatigheidsgrens opgenomen. Een doelmatigheidsgrens wordt daarbij niet gerechtvaardigd geacht, omdat bij afkoop voor pensioeningangsdatum ten principale afbreuk wordt gedaan aan het karakter van de oudedagsvoorziening.

Gelet op het voorgaande, in het bijzonder de antwoorden van de staatssecretaris van financiën van 16 augustus 2002[7], moeten de paragrafen 2 en 3 in onderlinge samenhang worden bezien. Uit deze onderlinge samenhang volgt dat er bewust een verschil is beoogd in de behandeling van ingegane en niet-ingegane pensioenen. Ten aanzien van ingegane pensioenen is welbewust een doelmatigheidsgrens aangebracht. Voor niet-ingegane pensioenen is een doelmatigheidsgrens niet aan de orde, omdat dit te zeer indruist tegen het karakter van de oudedagsvoorziening. Hieruit kan mogelijk worden afgeleid dat de verdragsluitende staten niet hebben beoogd dat voor toepassing van paragraaf 2 rekening mag worden gehouden met niet-ingegane pensioenen die onder paragraaf 3 vallen. In de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het verdrag is dit echter niet met zoveel woorden opgemerkt, derhalve kan deze stelling onvoldoende worden onderbouwd.

Grammaticale uitleg vs. doel en strekking
Voor zover uit het voorgaande twijfel bestaat over de uitleg van de verdragsbepaling, kan uit de jurisprudentie worden opgemerkt dat de grammaticale uitleg als uitgangspunt dient.[8] Zodra de tekst aanleiding geeft tot diverse interpretaties, en er mogelijk een spanningsveld ontstaat tussen de grammaticale uitleg enerzijds en de doel en strekking anderzijds, kan het belang het belang van doel en strekking toenemen.

In paragraaf 2 van artikel 18 van het belastingverdrag tussen Nederland en België, is de tekst helder geformuleerd. De gehanteerde bewoording en systematiek leidt er toe dat eerst paragraaf 2 moeten worden toegepast, alvorens paragraaf 3 *'niettegengaande het bepaalde in de paragrafen 1 en 2'* kan worden toegepast. Aangezien de tekst duidelijk is geformuleerd, is er geen ruimte om van de grammaticale uitleg af te wijken.

[7] Nota naar aanleiding van het verslag, zie voetnoot 5.
[8] Zie bijvoorbeeld rechtsoverweging 6.1 van A-G Wattel in zijn conclusie bij HR 2 juni 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AU8201

Conclusie

Uit de grammaticale uitleg van artikel 18, paragraaf 2, van het belastingverdrag tussen Nederland en België, volgt dat voor toetsing van de € 25.000-grens alle inkomstenbestanddelen die op grond van paragraaf 2, sub a en b, voor bronstaatheffing in aanmerking komen, moeten worden samengeteld. In casu mag derhalve rekening worden gehouden met de afkoopsom van de lijfrentepolis. Het heffingsrecht over de stamrechtuitkering komt om die reden toe aan Nederland.

Dat deze uitkomst mogelijk niet geheel in lijn is met hetgeen door beide verdragsluitende staten is beoogd, kan als knelpunt worden aangemerkt.

Onderwerp	**Art 16 (directeursbeloningen) Verdrag tussen Nederland en Zwitserland, toepassing lid 3 (50%-50% verdeling) in geval van commissaris.**
Datum ontvangst KG	**28 november 2017**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	

Vraag

Kan een commissaris (met Duitse nationaliteit) woonachtig in Zwitserland toezichthoudend op een in Nederland gevestigde vennootschap gebruik maken van de 50%-50% regeling voor directeursbeloning zoals neergelegd in art. 16 lid van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen?

Antwoord

Nee. Onder het oude verdrag was de 50%-50% verdeling van toepassing op zowel bestuurders en commissarissen. In het nieuwe verdrag zijn commissarissen niet meer opgenomen. Op basis van grammaticale uitleg is deze regeling derhalve niet van toepassing op een commissaris. Daarnaast lijkt uit de parlementaire geschiedenis, hoewel niet expliciet besproken, dat door onderhandeling toepassing van de regeling bij commissarissen bewust is uitgesloten (zie beschouwing).

Beschouwing

In artikel 16 lid 1 en lid 2 wordt expliciet gesproken over de commissaris. Lid 3 welke de 50%-50% verdeling behandeld spreekt enkel over bestuurders (dit in tegenstelling tot het oude verdrag; zie tekst van artikel 16 hieronder).

Artikel 16 Directeursbeloningen

- 1. Directeursbeloningen, presentiegelden, vaste beloningen en andere vergoedingen ontvangen door leden van de raad van beheer of van de raad van commissarissen van een lichaam dat inwoner is van Zwitserland, in die hoedanigheid, mogen in Zwitserland worden belast.
- 2. Directeursbeloningen, presentiegelden, vaste beloningen en andere vergoedingen door bestuurders of commissarissen in die hoedanigheid ontvangen van een lichaam dat inwoner is van Nederland, mogen in Nederland worden belast.

- 3. Onverminderd het bepaalde in het tweede lid, zijn lonen en salarissen betaald door een lichaam dat inwoner is van Nederland aan zijn bestuurders die inwoner zijn van Zwitserland voor de helft onderworpen aan belasting in Nederland en voor de andere helft aan belasting in Zwitserland. Indien dergelijke lonen en salarissen worden ontvangen door bestuurders vanwege de uitoefening van hun werkzaamheden in die hoedanigheid bij een in Zwitserland gevestigde vaste inrichting van een lichaam dat inwoner is van Nederland en ten laste komen van de vaste inrichting, mogen deze in Zwitserland worden belast.
- 4. Beloningen voor diensten die door personen als bedoeld in het eerste en tweede lid in een andere hoedanigheid daadwerkelijk worden ontvangen, zijn overeenkomstig de bepalingen van artikel 14 of 15 belastbaar.
- 5. Voor de toepassing van het tweede lid van dit artikel betekenen de uitdrukkingen „bestuurders" en „commissarissen" onderscheidenlijk personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam, en personen die zijn belast met het toezicht daarop.

Uit de memorie van toelichting (zie hieronder) blijkt dat er een verschil is tussen het Nederlandse en Zwitserse vennootschapsrecht. Het verschil zit hem erin dat de figuur van bestuurder in Zwitserland anders ingevuld is dan het Nederlandse vennootschapsrecht. Leden van de raad van bestuur (beheer) van een in Zwitserland gevestigde vennootschap delegeren in de regel een belangrijk deel vanhun bevoegdheden aan een niet-statutaire directie, die belast is met de dagelijkse leiding van de vennootschap en die geen deel uitmaakt van de raad van bestuur. De taak van de raad van bestuur ziet daarentegen met name op het toezicht houden op het beleid en de werkwijze van de niet-statutaire directie en het goedkeuren daarvan. Benoeming van een raad van toezicht (raad van commissarissen) blijft daardoor veelal achterwege bij in Zwitserland gevestigde vennootschappen. De leden van de raad van bestuur zijn niet in dienstbetrekking bij de vennootschap en ontvangen dan ook geen salaris maar een vergoeding voor hun (toezichthoudende) werkzaamheden. De niet-statutaire directieleden zijn daarentegen wel in dienstbetrekking bij de vennootschap en worden als werknemer beschouwd.

Uit de memorie van toelichting blijkt dat vanwege dit verschil en voor Zwitserland nadelige fiscale gevolgen de 50%-50% verdeling in lid 3 is neergelegd voor bestuurders om een evenwichtigere verdeling van heffingsrechten te krijgen. In de toelichting is opgenomen dat deze verdeling alleen van toepassing is voor zover de **bestuursleden** van Nederlandse vennootschap in Zwitserland wonen.

Goedkeuring van het op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol

(Trb. 2010, 98)
Nr. 3 MEMORIE VAN TOELICHTING
Directeursbeloningen (artikel 16)
Op verzoek van Zwitserland is het artikel voor directeursbeloningen, dat is opgenomen in het huidige belastingverdrag, met de nodige aanpassingen gehandhaafd. In het artikel wordt onderscheid gemaakt tussen beloningen van in Zwitserland gevestigde lichamen en beloningen van in Nederland gevestigde lichamen. Dit onderscheid hangt samen met de verschillen tussen het Nederlandse en het Zwitserse vennootschapsrecht. In het Zwitserse vennootschapsrecht is de figuur van bestuurder van een vennootschap anders ingevuld dan in het Nederlandse vennootschapsrecht. Leden van de raad van bestuur (beheer) van een in Zwitserland gevestigde vennootschap delegeren in de regel een belangrijk deel van hun bevoegdheden aan een niet-statutaire directie, die belast is met de dagelijkse leiding van de vennootschap en die geen deel uitmaakt van de raad van bestuur. De taak van de raad van bestuur ziet daarentegen met name op het toezicht houden op het beleid en de werkwijze van de niet-statutaire directie en het goedkeuren daarvan. Benoeming van een raad van toezicht (raad van commissarissen) blijft daardoor veelal achterwege bij in Zwitserland gevestigde vennootschappen. De leden van de raad van bestuur zijn niet in dienstbetrekking bij de vennootschap en ontvangen dan ook geen salaris maar een vergoeding voor hun (toezichthoudende)
werkzaamheden. De niet-statutaire directieleden zijn daarentegen wel in dienstbetrekking bij de vennootschap en worden als werknemer beschouwd.
Een en ander betekent dat op grond van het eerste lid van artikel 16 de vergoedingen van de leden van de raad van bestuur van een Zwitserse vennootschap, die belast zijn met het toezicht, mogen worden belast in Zwitserland, ongeacht de woonplaats van deze leden en ongeacht waar zij hun werkzaamheden verrichten. Artikel 15 is daarentegen van toepassing op het salaris van de niet-statutaire directieleden van een Zwitserse vennootschap, die belast zijn met de dagelijkse leiding. Onder omstandigheden zal derhalve Nederland dat salaris, als er sprake is van in Nederland verrichte arbeid, mogen belasten op grond van artikel 15 (het directielid woont en werkt in Nederland of woont in Zwitserland en werkt meer dan 183 dagen in Nederland). Als een directielid van een Zwitserse vennootschap ook lid van de raad van bestuur zou zijn, is op zijn salaris als

directielid artikel 15 van toepassing en op zijn vergoedingen als lid van de raad van bestuur artikel 16.
Vanwege deze voor Zwitserland nadelige fiscale gevolgen van het verschil in vennootschapsrecht is, om een evenwichtigere verdeling van heffingsrechten te verkrijgen, in het derde lid van artikel 16 geregeld dat het salaris van de leden van het bestuur van een Nederlandse vennootschap voor de ene helft ter belastingheffing toekomt aan Zwitserland en voor de andere helft aan Nederland. Deze verdeling geldt echter alleen voor zover de bestuursleden van de Nederlandse vennootschap in Zwitserland wonen. Alle overige vergoedingen in deze situatie mogen in Nederland worden belast. Woont het bestuurslid in Nederland, dan zijn alle vergoedingen, dus met inbegrip van het salaris, belastbaar in Nederland. Als het salaris van de leden van het bestuur van een Nederlandse vennootschap

echter betrekking heeft op activiteiten die aan een Zwitserse vaste inrichting van die vennootschap zijn toe te rekenen, en ook ten laste komt van deze vaste inrichting, komt het salaris geheel ter belastingheffing toe aan Zwitserland, ongeacht de woonplaats van de bestuursleden.
Nederland is een vergelijkbare bepaling vaker overeengekomen, zoals met Noorwegen (Trb. 1990, 30) en België (Trb. 2001, 136).
Het vierde lid bepaalt nog uitdrukkelijk dat op beloningen voor diensten die personen als bedoeld in het eerste en het tweede lid, in een andere hoedanigheid ontvangen, artikel 14 of 15 van toepassing is.
In het vijfde lid is de voor Nederland al geruime tijd gebruikelijke toelichting op de begrippen «bestuurder» en «commissaris» opgenomen. De voorheen gebruikte definitie van bestuurder en commissaris ging ook nog uit van het formele criterium van benoeming door de algemene vergadering van aandeelhouders of enig ander bevoegd orgaan van een lichaam, maar regelde niet alle gevallen van benoeming. Zo viel niet onder die definitie de bestuurder van een Nederlandse commerciële stichting, die door de oprichter van die stichting of door een subsidiërende instelling werd benoemd. Daarom werd de definitie aangepast.

Publicatiedatum:
14-12-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
niet-zelfstandige arbeid
Subrubriek:
overig

Tijdkrediet inwoner België

Vraag:

1. CASUS Het gaat om een werknemer die woonachtig is in België. Zij is in dienst bij de Belgische vennootschap en werkt 95% van haar tijd in Nederland. Zij is sociaal verzekerd in België, omdat zij valt onder het overgangsrecht van verordening 883/2004. Haar salaris wordt voor 95% in Nederland belast. Met ingang van 1 april 2017 verkrijgt de werknemer een tijdskredietuitkering van de Belgische RVA. Daarbij is afgesproken dat haar arbeidsovereenkomst niet wordt beëindigd, maar zij wordt wel volledig vrijgesteld voor haar werkzaamheden (zij ontvangt overigens geen vergoeding meer van de Belgische vennootschap). De verwachting is dat zij in de toekomst ook geen werkzaamheden meer zal verrichten voor de Belgische vennootschap.

2. HEFFINGSRECHT TIJDSKREDIET Wij vragen ons af waar het tijdskrediet moet worden belast. Op basis van het Besluit (Besluit Buitenlands sociale verzekeringen van 24 maart 2014, nr. DGB 2014/144M) en de verwijzing in het besluit, ziet het ernaar uit dat artikel 15 van het belastingverdrag tussen Nederland en België van toepassing is. Echter, in het voornoemde besluit gaat het om een inwoner van Nederland. Geldt dit ook voor de a contratrio beredenering voor een inwoner van België? Tevens vragen wij ons af hoe een dergelijke uitkering wordt gezien? Kan dit gezien worden als loon uit tegenwoordige dienstbetrekking of loon uit vroegere dienstbetrekking. Indien het wordt gezien als loon uit vroegere dienstbetrekking, is het dan voor de hand liggend om te kijken naar de plaats waarin de arbeid de laatste 12 maanden van de tewerkstelling is verricht (uitgaande van het nieuwe Oeso commentaar bij ontslaguitkering). Kortom: Kan Nederland (deels) heffen over het tijdskrediet?

Antwoord:

Optie 1 – afgeleid heffingsrecht voor Nederland
Deze vergoedingen kwalificeren in Nederland en België als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid als bedoeld in artikel 15 van het belastingverdrag tussen Nederland en België. Aangezien geen arbeid wordt verricht kwalificeren de inkomsten uit inkomsten uit vroegere arbeid. De belastingheffing over de uitkeringen van het tijdskrediet komen voor 95% (aansluitend op verdeling arbeid/beloning in werkzame periode) toe aan Nederland

Optie 2 – geen heffingsrecht voor Nederland
Geen heffingsrecht voor Nederland omdat, in het kort, in casu bedoelde uitkering niet afkomstig is uit (de sociale wetgeving van) de werkstaat, maar juist uit de woonstaat, waarbij de genieter een inwoner is van België. Derhalve louter een nationale kwestie van België. In het verleden gegeven antwoord van de Staatssecretaris op 13 jan 2003, nr. IFZ003/21 en de Belgische staalkaart stellen zich op het standpunt dat een Belgische RVA-uitkering valt onder art. 15 Verdrag met België 2001. Maar het cruciale in deze is dat de RVA-uitkering die wordt betaald afkomstig is uit de werkstaat terwijl de genieter een inwoner is van de andere staat. Het is dan ook geen toeval dat het in die casussen steeds ging om een Nederlandse grensarbeid die een RVA-uitkering ontving. Slechts in dit geval is er sprake van een grensoverschrijdend aspect en komt men zodoende tot de conclusie dat art. 15, par 1, van het verdrag het heffingsbevoegdheid toekent aan België (de werkstaat). Voor een Belgische grensarbeider (inwoner van België) is derhalve geen a contratrio beredenering mogelijk van het besluit van 24 maart 2014, nr. DGB 2014/144M. Art 18, lid 6 van het verdrag NL-Bel is in dit geval ook niet van toepassing. Meer in het bijzonder omdat dit artikel ook enkel is geschreven voor de situatie dat de genieter in het

woonland zit terwijl hij een uitkering op grond van de sociale wetgeving geniet uit de werkstaat. Dit is niet het geval in de gestelde casus van 5.1.2e

Beschouwing

(Belgisch)Tijdkrediet Een (Belgische) werknemer in de privésector kan vanaf een leeftijd van 55 jaar loopbaanonderbreking aanvragen. Dat wordt tijdskrediet genoemd. Om recht te hebben op verlof in het kader van een tijdskrediet bij de werkgever moet men minimaal 55 jaar zijn (enkele specifieke uitzonderingen daargelaten) en: • minstens 25 jaar beroepsloopbaan als loontrekkende heeft; • minstens 24 maanden anciënniteit heeft bij de werkgever. Vanaf 1 april 2017 is tijdskrediet alleen mogelijk als men een zgn. motief heeft (bv. zorg voor kinderen, ouderen ed.). De RVA (Rijksdienst voor arbeidsvoorzieningen) betaalt de werknemer in bepaalde gevallen een vervangingsinkomen in de vorm van een forfaitaire uitkering. Men kan maximaal 51 maanden een dergelijke uitkering krijgen. Fiscale kwalificatie bij optie 1 Men kan pas een uitkering voor tijdskrediet krijgen als men gedurende een zekere periode werkzaam is geweest bij een werkgever in de private sector. Daarmee bestaat er een verband tussen het recht hebben op de uitkering en de dienstbetrekking. Deze vergoedingen kwalificeren in Nederland en België als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid als bedoeld in artikel 15 van het belastingverdrag tussen Nederland en België. Zie onderdeel III.B.1 van de zgn. staalkaart. Aangezien geen arbeid wordt verricht kwalificeren de inkomsten uit inkomsten uit vroegere arbeid. Toerekenen aan arbeid bij optie 1 Volgens HR 22 december 2006, nr. 41 242, BNB 2007/97, is er sprake van uitoefening van de dienstbetrekking als de werknemer zich contractueel beschikbaar houdt voor de uitoefening van de dienstbetrekking. Het heffingsrecht over dit loon komt dan toe aan de staat waar de werkzaamheden zouden worden uitgeoefend. Aldus de Hoge Raad. In de literatuur is daarover discussie (zie 5.1.2e op de laatste themadag). Gezien de voorwaarden die zijn gesteld om tijdskrediet te krijgen, ligt het voor de hand om de periodieke uitkering van de RVA te relateren aan de dienstbetrekking. De dienstbetrekking blijft in de casus ook bestaan. Men hoeft echter niet te werken. Niet gesteld kan worden dat hier sprake is van een ontslaguitkering (waarop volgens het OESOcommentaar naar de laatste 12 maanden moet worden gekeken). Er is immers geen sprake van ontslag. De dienstbetrekking wordt immers niet beëindigd. Weliswaar moet er geen arbeid meer worden verricht en wordt geen looninkomsten meer genoten, maar er geen sprake van beëindiging van de dienstbetrekking. De regelgeving voor ontslagvergoedingen komt dan niet in beeld. Het OESO-commentaar biedt geen 100% uitsluitsel. Maar onderdeel 2.6, 2.7, 2.11 en 21.6 van het OESO-commentaar geeft wel inzicht in doel en strekking van beloningen ontvangen na het stopzetten van de werkzame periode. Commentaar opgenomen bij achterliggende gegevens. Gezien het bovenstaande kom ik tot het besluit dat de belastingheffing over 95% van het tijdskrediet toekomt aan het werkland, Nederland. Dat wil zeggen dat wordt aangesloten bij de situatie zoals die bestond op het moment dat men nog werkzaam was. Het besluit van 24 maart 2014, DGB 2014/144M noemt echter ook artikel 18, paragraaf 6 van het Verdrag. De vraag is of de uitkeringen uit het tijdskrediet verband houden met ziekte, gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid of overtolligheid. Dat lijkt in deze casus niet aan de orde te zijn. Overigens ook via de toepassing van artikel 18, lid 6 Verdrag komt de belastingheffing voor 95% toe aan het werkland Nederland. Volgens lid 6 kunnen deze uitkeringen worden belast in de verdragsluitende staat waarin de beloningen genoten ter zake van de daadwerkelijke vervulde dienstbetrekking mogen worden belast. Deze bepaling is beperkt tot een periode van maximaal 1 jaar, dan wel zoveel langer als de persoon nog beloningen geniet ter zake van het daadwerkelijk vervullen van de dienstbetrekking. Aangezien geen inkomsten meer worden genoten van de werkgever, blijft de toepassing van lid 6 beperkt tot 1 jaar. Niet uitgesloten is dat België niet éénzelfde standpunt zal innemen, waardoor dubbele belastingheffing kan ontstaan. Dat zal dan in een overlegprocedure moeten worden opgelost.

Onderwerp	**Kwalificatie betaling UWV ivm overgenomen loondoorbetaling ihkv WULBZ**
Datum ontvangst KG	
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**10 januari 2018**

Vraag

Een werknemer met een tijdelijk contract wordt (langdurig) ziek. Tijdens de ziekte eindigt het tijdelijk contract. Tot de datum waarop het contract wordt beëindigd dient de werkgever ogv de Wet Uitbreiding Loondoorbetaling Bij Ziekte (WULBZ) het loon te betalen. Op datum ontslag is de termijn van de loon doorbetalingsverplichting nog niet verstreken. Onder voorwaarden neemt het UWV de betalingsverplichting over.

Ivm verdragstoepassing wordt gevraagd of de betaling, afkomstig van het UWV, kwalificeert als loon uit dienstbetrekking of als sociale zekerheidsuitkering.

Antwoord

Betalingen gedaan door het UWV op grond van de overname van de betalingsverplichting, volgen het verdragsregime van de inkomsten uit dienstbetrekking of dat van directeursbeloningen.

NB Kent het desbetreffende belastingverdrag een aparte verdragsbepaling voor sociale verzekeringsuitkeringen c.q. sociale zekerheidsuitkeringen, dan hangt het van de formulering van die bepaling af of, op ziektewetuitkeringen, die bepaling van toepassing is of het dienstbetrekkingartikel dan wel het directeurenartikel.

Beschouwing

De betalingen, door het UWV treden in de plaats van de beloning die door de werknemer of directeur zou zijn genoten

In het arrest van de Hoge Raad van 8 juni 2018 (ECLI:NL:HR:2018:883) bevestigt de Hoge Raad de uitspraken van rechtbank en gerechtshof, dat de ZW uitkering aan een inwoner van Spanje onder het arbeidsartikel van het verdrag valt. Het hof oordeelt dat deze uitkering ten nauwste samen hangt met de in Nederland in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden, zodat het artikel voor niet zelfstandige arbeid uit het belastingverdrag met Spanje van toepassing is.

NB Van belang is dat het verdrag met Spanje geen aparte bepaling heeft voor socialezekerheidsuitkeringen.

Onderwerp	**Toepassing art. 21bis UBIB**
Datum ontvangst KG	**Maart 2018**
Naam/ktr vraagsteller	**Aanslagregeling kantoor buitenland**
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	

Vraag

Hoe dient art. 21bis, lid 1, onderdeel c, UBIB, 'aannemelijk maakt dat hij wegens de geringe hoogte van zijn inkomen in het woonland geen inkomstenbelasting verschuldigd is', te worden uitgelegd?

Met andere woorden, wanneer kan een in het buitenland woonachtige pensioengerechtigde, die niet aan de 'geheel of nagenoeg geheel'-eis van art. 7.8 lid 6, onderdeel a, IB kan voldoen, toch als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt?

Veel belastingplichtigen doen een beroep op deze bepaling, terwijl dat naar de visie van de Belastingdienst ten onrechte is. Kan er een praktisch houvast geboden worden bij de toepassing van art. 21b is, lid 1, onderdeel c, UBIB?

Antwoord

Art. 21bis UBIB dient strikt te worden uitgelegd. Belastingplichtige zal aannemelijk moeten maken dat hij in zijn woonland geen belasting is verschuldigd vanwege een regeling die als doel heeft een bepaald minimum inkomen buiten de belastingheffing te laten.

Om de behandelaar enig praktisch houvast te bieden dient de situatie van belastingplichtige te worden vergeleken met een inwoner met dezelfde inkomstenbronnen. Zou voor een inwoner na toepassing van het IB deel van de heffingskortingen een bedrag te betalen belasting resteren dan is het niet aannemelijk dat belastingplichtige kan voldoen aan de eis van art. 21bis, lid 1, onderdeel c, UBIB.

- In vrijwel alle gevallen wordt dan ten onrechte een beroep op deze bepaling gedaan en kan het verzoek worden afgewezen. Belanghebbende kan dan uiteraard in bezwaar alsnog het benodigde bewijs leveren.
- Is er op basis van de berekening geen sprake van een resterend bedrag te betalen belasting, moet belanghebbende nader bewijs leveren, dat hij ook feitelijk geen belasting verschuldigd is in het woonland door het minimum inkomen.

Beschouwing

Uitgangspunt van de wetgever bij de invoering van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht was om zo dicht mogelijk bij de rechtspraak van het HvJ te blijven. De rechtspraak van het HvJ is volgens de wetgever weerspiegeld in art. 7.8 IB. Enkel indien het Unierecht (lees: de rechtspraak van het HvJ) aanleiding geeft tot een verruiming van de voorwaarden zal hieraan bij algemene

maatregel van bestuur invulling worden gegeven[1]. De hier bedoelde algemene maatregel van bestuur is het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting, met name art. 21bis UBIB.

Art. 21bis, lid 1, UBIB is de Nederlandse codificatie van de uitspraak van het HvJ in de zaak Commissie vs Estland[2]. In deze zaak achtte het HvJ een Estse regeling in strijd met het vrije verkeer van werknemers. Op grond van de betreffende Estse regeling kon een in Finland woonachtige gepensioneerde die in zijn woonland wegens de geringe hoogte van zijn wereldinkomen geen belasting verschuldigd was, geen aanspraak maken op belastingverminderingen waarop inwoners wel aanspraak konden maken. Bij de invoering van art. 21bis, lid 1, gaf de besluitgever in de memorie van toelichting[3] het volgende aan:

"Artikel 21bis, eerste lid, van het UBIB 2001 geeft uitvoering aan de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Commissie v.Estland. ***Omdat de Europese jurisprudentie over de fiscale behandeling van buitenlandse belastingplichtigen die hun inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in een bronstaat verdienen nog niet volledig is uitgekristalliseerd, is er vooralsnog voor gekozen om zo dicht mogelijk bij genoemde uitspraak te blijven.*** *Dit betekent dat de bepaling alleen van toepassing is op gepensioneerde buitenlandse belastingplichtigen met een klein pensioen (of een kleine lijfrente dan wel andere oudedagsvoorziening, zoals een staatspensioen). Indien zij wegens de geringe hoogte van hun inkomen geen belasting verschuldigd zijn in hun woonland, worden zij aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, mits ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Aan voornoemde eis wordt voldaan indien het wereldwijde inkomen van de buitenlandse belastingplichtige dermate laag is dat in het woonland geen inkomstenbelasting verschuldigd is* ***als gevolg van regelingen van dat land die als doel hebben om een bepaald minimuminkomen buiten de belastingheffing te laten.*** *Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een belastingvrije som.* ***Onder de bepaling valt niet de situatie waarin de belastingplichtige in het woonland geen belasting is verschuldigd door de toepassing van regels ter voorkoming van dubbele belasting, terwijl zonder de toepassing van deze regels wel belasting verschuldigd zou zijn.****"*

Op basis van het voorgaande dient art. 21bis UBIB strikt te worden toegepast. In voorkomende gevallen zal naast de voorwaarden van art. 21bis lid 1 onderdelen a en b UBIB getoetst moeten worden of belastingplichtige in zijn woonland geen belasting verschuldigd is vanwege een regeling die als doel heeft een bepaald minimuminkomen buiten de belastingheffing te laten en dus nadrukkelijk niet vanwege de toepassing van de regels ter voorkoming van dubbele belasting.

De belastingplichtige dient het voorgaande aan de inspecteur aannemelijk te maken en dient dus strikt genomen de buitenlandse regeling te analyseren en te beoordelen. Hierin zal hij niet makkelijk slagen. De behandelaar zal op zijn beurt ook de situatie van belastingplichtige moeten beoordelen. Ter indicatie zijn aan het einde van deze notitie van enkele typische KBB-landen de basis belastingvrije sommen opgenomen. Om de behandelaar verder enig praktisch

[1] Art. 7.8 lid 8 IB en *Kamerstukken II,* 2013/14, 33 752 nr. 3, p. 24.
[2] HvJ EG 10 mei 2012, zaak C-39/10.
[3] Besluit van 17 december 2014, *Stb. 2014,579*

handvat te bieden kan de situatie worden 'vertaald' naar een binnenlandse situatie. Met andere woorden, de behandelaar beoordeelt of belastingplichtige, indien hij voor zijn wereldinkomen in Nederland belastbaar zou zijn, na aftrek van heffingskortingen, een bedrag aan belasting zou moeten betalen. Is dit het geval, dan is, zonder nader bewijs, niet aannemelijk dat wegens de geringe hoogte van het inkomen in het woonland geen inkomstenbelasting verschuldigd is en kan geen beroep worden gedaan op art. 21bis UBIB.

Voorbeeld

Belastingplichtige X is woonachtig in EU lidstaat Y en ontvangt een private pensioenuitkering van € 9.800 en een AOW uitkering van € 9.200. Op basis van het belastingverdrag is de pensioenuitkering belast in Y en de AOW uitkering in NL. Op basis van de hoofdregel van art. 7.8 lid 6 IB kan X niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

X doet echter een beroep op de uitzonderingsbepaling van art. 21bis UBIB en overlegt een Y aanslag waaruit blijkt dat over de aan Y toegewezen pensioenuitkering geen inkomstenbelasting verschuldigd is. Op de Y aanslag staat echter het aan Nederland toekomende inkomen niet vermeld.

Uitvoering van een simulatieberekening voor het jaar 2015 leert dat een inwoner bij een box 1 inkomen van € 19.000,- een bedrag van € 1.586,- aan inkomstenbelasting verschuldigd is. Na aftrek van het IB-deel van de algemene heffingskorting en de ouderenkorting blijft er een te betalen bedrag over van € 614,-. Belastingplichtige kan derhalve geen beroep doen op art. 21bis lid 1 UBIB en dus niet als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt.

Schematisch:

Box 1 inkomen:	19.000		
Inkomstenbelasting 1e schijf, 8,35%:			1.586
Premie VV, Anw en Wlz, 10,25%:	1.947		
Algemene heffingskorting	1.123	IB: 504 PVV: 619	504
Ouderenkorting	1.042	IB: 468 PVV: 574	468
Te betalen IB			**614**

Indicatie belastingvrije sommen 2016:

België:	€ 7.130,-
Duitsland:	€ 8.626,-
Polen:	€ 1.490,-

NB indien het wereldinkomen van een belastingplichtige deze bedragen te boven gaat kan er sowieso geen beroep worden gedaan op art. 21bis UBIB.

Onderwerp	Berekening aftrek elders belast en de werking van artikel 10 lid 7 BvdB2001
Datum ontvangst KG	28-02-2018
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	2 maart 2018

Vraag

Tijdens de vergadering van de kennisgroep in december 2017 is de volgende vraag aan de orde geweest.

"Belastingplichtige is binnenlands belastingplichtige geeft in zijn aangifte inkomstenbelasting / premie volksverzekeringen 2015 de volgende elementen aan:

Looninkomsten Zwitserland:	*€ 408.131*
Stamrechtuitkering:	*€ 19.000*
Aftrek eigen woning:	*€ 12.515 -/-*
Aftrek uitgaven inkomensvoorziening (lijfrente)	*€ 948 -/-*
Box 1 inkomen = Verzamelinkomen	*€ 413.668*

Op basis van artikel 18 het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland komt het heffingsrecht ten aanzien van de stamrechtuitkering toe aan de woonstaat, zijnde Nederland. Het heffingsrecht van de looninkomsten wordt op grond van artikel 15 van hetzelfde belastingverdrag integraal toewezen aan Zwitsersland.

Dit betekent dat voor meer dan 90% van het verzamelinkomen van belanghebbende het heffingsrecht wordt toegewezen aan Zwitserland.

Dient bij de berekening van de aftrek elders belast (AEB) het noemerinkomen wel of niet te worden verhoogd met het bedrag van de in aanmerking genomen uitgaven voor inkomensvoorzieningen op grond van artikel 10 lid 7 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001)? Met andere woorden: bedraagt het noemerinkomen ter berekening van de EAB € 414.616 of € 413.668?"

De vergadering onderschrijft het standpunt dat het noemerinkomen € 413.668 bedraagt.

Hoe werkt artikel 10 lid 7 BvdB 2001 uit indien slechts **een deel** van de uitgaven voor inkomensvoorziening (lijfrente) met Nederlandse inkomsten kan worden verrekend?

Gestileerd cijfervoorbeeld:

Looninkomsten Zwitserland:	€ 400.000
Stamrechtuitkering:	€ 800
Aftrek uitgaven inkomensvoorziening (lijfrente)	€ 900 -/-
Box 1 inkomen = Verzamelinkomen	€ 399.900

bedraagt het noemerinkomen ter berekening van de EAB € 399.900 of € 400.800 of € 400.700?

Antwoord

In artikel 10 lid 7 BvdB 2001 is de zogenaamde 'Schumacker'-doctrine neergelegd en bevat de volgende cumulatieve eis:(kort gezegd):
1 - het inkomen van bel.pl. hoofdzakelijk uit een ander land afkomstig is; en
2 - dit land gehouden is rekening te houden met de persoonlijke- en gezinssituatie van bel.pl.

Dit laatste is alleen aan de orde indien:
2a - meer 90% van het verzamelinkomen afkomstig is uit dat land; en
2b - het inkomen in Nederland onvoldoende is om de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen mee te verrekenen.

Dit volgt uit NvT, Besluit van 8 april 2005, Stb. 2005, 197, p. 15–16 (zie beschouwing).

Aan de eerste voorwaarde wordt voldaan.
Aan de tweede voorwaarde wordt ook voldaan. De lijfrente kan namelijk slechts gedeeltelijk worden verrekend met de stamrechtuitkering, welke in Nederland is belast.

Nu is voldaan aan de cumulatieve voorwaarden zoals neergelegd in artikel 10 lid 7 BvdB 2001 is deze bepaling van toepassing.

Bij de berekening van de AEB dient het noemerinkomen te worden verhoogd met het bedrag van de in aanmerking genomen uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Het noemerinkomen bedraagt € 400.800 (399.900 + € 900).

Beschouwing

- **Artikel 10 BvdB 2001**

Artikel 10 BvdB 2001 luidt als volgt:

"1. De in artikel 8 bedoelde vrijstelling voor buitenlands inkomen uit werk en woning wordt voor elke Mogendheid waaruit de belastingplichtige zodanig inkomen geniet afzonderlijk toegepast door een vermindering te verlenen op de verschuldigde inkomstenbelasting.
2. De in het eerste lid bedoelde vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een Mogendheid staat tot het noemerinkomen.
Maximum vrijstelling
3. De vermindering, dan wel, ingeval de belastingplichtige uit meer dan een Mogendheid buitenlands inkomen uit werk en woning geniet, het gezamenlijke bedrag van de verminderingen, kan, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting, niet meer bedragen dan het bedrag van de belasting dat zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit werk en woning.
4. Onder de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit werk en woning wordt verstaan: de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning, bedoeld in artikel 2.7, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001.
Noemerinkomen
5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het inkomen uit werk en woning verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van afdeling 3.13, van de Wet inkomstenbelasting 2001 – te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren.
Persoonsgebonden aftrek
6. In afwijking van het vijfde lid wordt het noemerinkomen per Mogendheid vermeerderd met de op het inkomen uit werk en woning in het jaar in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek voorzover deze bij de belastingheffing in die Mogendheid in aanmerking zijn genomen.
7. In afwijking van het vijfde lid, wordt, indien het inkomen van een belastingplichtige hoofdzakelijk uit een Mogendheid afkomstig is en die Mogendheid bij de belastingheffing van het inkomen de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige volledig in aanmerking neemt, of op grond van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie gehouden is deze volledig in aanmerking te nemen, het noemerinkomen, ook voor de bepaling van de vermindering wegens buitenlands inkomen uit andere Mogendheden, vermeerderd met de op het inkomen uit werk en woning in het jaar in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot een Mogendheid, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie, die als zij een zodanige lidstaat zou zijn, gehouden zou zijn om op grond van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de persoonlijke- en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen."

- **Besluit van 8 april 2005 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 in verband met het arrest De Groot van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (C-385/00) en in verband met enkele overige technische aanpassingen**

NOTA VAN TOELICHTING *Artikel I, onderdeel B*

"Het zevende lid bevat een beperking op de toepassing van het vijfde lid voor de situatie waarin het bronland bij de belastingheffing over het inkomen volledig rekening houdt met de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige. Sommige landen verlenen dergelijke tegemoetkomingen niet alleen als het gehele of nagenoeg gehele inkomen uit dat land afkomstig is, maar ook als bijvoorbeeld 75% van het inkomen uit dat land afkomstig is. Omdat het per land verschilt op welke wijze uitvoering is gegeven aan het arrest Schumacker, kan er niet een exacte inkomensgrens worden gesteld om te bepalen vanaf welk inkomen Nederland als woonland niet het volledige voordeel van de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen moet verlenen. Aangesloten wordt derhalve bij het systeem dat het andere land daarvoor hanteert. Bij de toepassing van het zevende lid is het niet van belang welke persoonlijke fiscale tegemoetkomingen door het bronland worden verleend, zolang de in dat land geldende tegemoetkomingen maar integraal, dat wil zeggen op dezelfde wijze als aan inwoners, worden verleend. De tegemoetkomingen in het bronland hoeven dus niet overeen te komen met de tegemoetkomingen die in Nederland worden verleend. Als de tegemoetkomingen in het bronland integraal worden verleend, kan ook bij de vrijstelling voor inkomen uit een derde land worden uitgegaan van het noemerinkomen dat wordt gehanteerd voor de vrijstelling van het inkomen uit het land dat de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen toekent.

Het noemerinkomen wordt eveneens vermeerderd met de in een jaar in mindering gekomen uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek, als het andere land op grond van het EU-recht gehouden is om aan de belastingplichtige de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen te verlenen. Deze eis wordt ook gesteld in relatie tot niet-EU-lidstaten. Ook hierbij maakt het niet uit of de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen vergelijkbaar zijn met de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen die in Nederland worden verleend.

*Gezien de onduidelijkheid van het EU-recht geldt vooralsnog een terughoudend standpunt of een ander land gehouden is om rekening te houden met de persoonlijke- en gezinssituatie van een belastingplichtige: alleen indien 90% of meer van het verzamelinkomen afkomstig is uit dat land **en** het inkomen in Nederland onvoldoende is om de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen mee te verrekenen. Bij de berekening van de 90%-grens kan ingeval van fiscaal partnerschap worden uitgegaan van het gezamenlijke bedrag van de verzamelinkomens van de belastingplichtige en zijn partner. Voor de berekening van de 90%-grens wordt aangesloten bij de bij besluit van 25 augustus 2003, nr. CPP2003/1251M neergelegde breuk voor de berekening van de pro rata parte-regeling van het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001 en de berekening van de 90%-eis van het grensarbeidersprotocol tussen Nederland en Duitsland van 13 maart 1980. In het besluit is aangegeven dat voor deze berekening wordt uitgegaan van het verzamelinkomen ingevolge artikel 2.18 van de Wet IB 2001 verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de negatieve persoonsgebonden aftrek, en vermeerderd met de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de uitgaven voor kinderopvang en de persoonsgebonden aftrek. Bij de berekening van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen wordt in dat kader afgezien van het in mindering brengen van het heffingvrije vermogen. Bij het bepalen van de 90%-grens kan het voorkomen dat het heffingsrecht over bepaalde inkomsten tussen woon- en bronstaat verdeeld is. Bijvoorbeeld als de bronstaat 15% mag heffen over de bruto-inkomsten en de woonstaat mag heffen over de netto-inkomsten onder verrekening van de buitenlandse bronbelasting. Om praktische problemen te voorkomen worden de gevolgen van bronheffingen over dividenden, interest en royalty's buiten de berekening gehouden. Deze inkomsten worden steeds volledig aan Nederland toegerekend. Betreft het ander inkomen waarover een bronheffing wordt ingehouden (bijv. directeursbeloningen, artiesten en sporters) dan wordt hier wel rekening mee gehouden voor de vraag of voldaan wordt aan de 90%-grens, omdat het voor die gevallen in het algemeen om een integrale heffing van de bronstaat gaat.*

In principe zou – om dubbele tegemoetkomingen te vermijden – in ieder geval bij de toepassing van het zevende lid een voorkomingssystematiek moeten worden gehanteerd, waarbij deze persoonlijke fiscale tegemoetkomingen volledig worden toegerekend aan het buitenlandse inkomen. Dit resultaat kan worden bereikt door deze, voor zover er sprake is van dubbele tegemoetkomingen, in mindering te brengen op het buitenlandse inkomen of door een voorkomingssystematiek te hanteren waarbij wordt berekend wat de inkomstenbelasting is over het «Nederlandse» inkomen in plaats van een vermindering te verlenen over het buitenlandse inkomen. Vooralsnog is er evenwel, mede in relatie tot de toepassing van de voorkomingsbepalingen in de belastingverdragen, voor gekozen zo dicht mogelijk te blijven bij de bestaande voorkomingssystematiek. Het gevolg hiervan is echter wel dat slechts een deel van de dubbele tegemoetkoming wordt teruggenomen en niet het volledige bedrag.

- Uit: Kluwer, NIB.

Aant. 8 Lid 7. Uitzondering op het noemerinkomen; inkomen hoofdzakelijk uit bronland

De hoofdregel van art. 10, vijfde lid, BVDB 2001 is dat Nederland als woonland het volledige voordeel van de persoonlijke tegemoetkomingen verleent. Dit is een eis die voortkomt uit het arrest-De Groot. Indien het wereldinkomen geheel of nagenoeg geheel uit een ander land afkomstig is, is er veelal onvoldoende te belasten inkomen in het woonland om rekening te houden met de persoonlijke tegemoetkomingen. Op grond van het arrest-Schumacker van het HvJ EG (C-279/93) moet dan de bronstaat bij de belastingheffing rekening houden met de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige. Volgens het zevende lid wordt bij het voorkomen van dubbele belasting over inkomen dat hoofdzakelijk afkomstig is uit een ander land (aant. 8.1), de in Nederland aan aftrek verleende uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek voor een evenredig deel toegerekend aan het vrijgestelde buitenlandse inkomen. Dit gebeurt in ieder geval als 90% of meer van het inkomen afkomstig is uit een ander land (aant. 8.2). Deze eis geldt ook in relatie tot niet EU-landen (aant. 8.3). De in het andere land op grond van het EU-recht te verlenen tegemoetkomingen hoeven niet overeen te komen met de in Nederland verleende tegemoetkomingen. Door de toerekening aan het vrijgestelde buitenlandse inkomen gaat een deel van het fiscale voordeel over de in Nederland verleende aftrek verloren (aant. 8.4).

De aantekeningen 8.1 tot en met 8.4 bieden geen aanknopingspunten voor de beantwoording van de vraag.

buiten verzoek

Een noemerinkomen van € 399.900 lijkt mij echter zoiezo niet in overeenstemming te zijn met artikel 10 lid 7 BvdB 2001. De aftrekpost is namelijk hoger dan het Nederlandse inkomen. Bovendien staat buiten kijf dat meer dan 90% van het inkomen uit Zwitserland afkomstig is.

Wettelijke bepalingen
Artikel 10 lid 7 BvdB 2001

Onderwerp	**60-dagen regeling besluit 'Uitleg begrip werkgever'**
Datum ontvangst KG	**21 maart 2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**11 april 2018**

Vraag

Is de 60-dagenregeling in het besluit 'Uitleg begrip werkgever' (12 januari 2010, nr DGB2010/267M) ook van toepassing op de inwoner van Duitsland die binnen een bepaald concern als statutair bestuurder werkzaam is voor diverse vennootschappen, waaronder een in Nederland gevestigde vennootschap. De bestuurder is inwoner van Duitsland en krijgt in de periode van 1 mei 2007 t/m 31 december 2016 jaarlijks een vergoeding voor de werkzaamheden die hij in Nederland verricht als bestuurder van de Nederlandse vennootschap. De bestuurder is gemiddeld 40 dagen per jaar in Nederland.

De vraag heft betrekking op de periode vóór inwerking treden nieuwe verdrag met Duitsland.

Het besluit ziet op een praktische benadering van situaties waarbij het moeilijk is te bepalen of er sprake is van materieel werkgeverschap. Enerzijds omdat er veelal sprake is van specifieke deskundigheid dan wel dat de uitwisseling plaatsvindt in het kader van bv. een kennisprogramma/loopbaanontwikkeling. De adviseur geeft aan dat de bestuurder beschikt over specifieke deskundigheid (uitleg 30%-regeling).

Antwoord

Neen. De 60-dagenregeling in het besluit 'Uitleg begrip werkgever' (12 januari 2010, nr DGB2010/267M) is in de voorgelegde situatie niet van toepassing.

Beschouwing

Het besluit ziet op situaties waarin sprake is van grensoverschrijdende detachering binnen concernverband. Kenmerkend daarbij is dat er sprake is van een dienstbetrekking bij de ene concernvennootschap en dat werkzaamheden worden verricht bij een andere concernvennootschap.

In de voorgelegde situatie is geen sprake van detachering. De statutair bestuurder is immers in dienstbetrekking bij de, in casu Nederlandse, vennootschap.

Publicatiedatum:
12-04-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
onroerende zaken
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Koopoptie onroerende zaak in Spanje

Vraag:

Belanghebbende, inwoner van Nederland, bezit indirect een aanmerkelijk belang in een Spaanse Sociedad de responsabilidad limitada (rechtspersoon met beperkte aansprakelijk). Deze SRL heeft in 2004 voor € 67 Awr een stuk Spaanse grond van 67 Awr m² in eigendom verkregen. Ten tijde van de aankoop door de SRL heeft belanghebbende in privé een optie tot koop van 67 Awr % van de grond verworven. Voor de koopoptie, die tot 67 Awr liep, is geen optiepremie in betaald. Op 67 Awr heeft belanghebbende zijn koopoptie voor € 67 Awr aan zijn in Nederland gevestigde persoonlijke holding verkocht. Op het moment van deze verkoop bezat zijn persoonlijke holding 67 Awr % van de aandelen in de Spaans SRL (de eigenaar van de grond). Vragen: a. Is de afkoop van het optierecht belast als resultaat uit terbeschikkingstelling? b. Zo ja, mag Nederland dit resultaat op basis van het belastingverdrag met Spanje (hierna: Verdrag) belasten?

Antwoord:

Gelet op de feiten zoals geschetst door de vragensteller, ziet de kennisgroep nog een aantal aandachtspunten met betrekking tot aard en omvang van de voordelen behaald met de verkoop van de optie. Ter overweging daarom een aantal opmerkingen. 3.1 Verwerving optie Uit de geschetste feiten volgt dat belanghebbende in 2004 een optie tot koop van de helft van de grond in privé heeft verworven. Voor deze optie is geen optiepremie berekend. Bij de verkoop in 2008 heeft belanghebbende een voordeel van € 67 Awr behaald. Ter overweging wijst de kennisgroep op het volgende. Het totaalwinstbegrip brengt met zich mee dat de optie bij aanvang van de werkzaamheid tegen de waarde in het economisch verkeer op de werkzaamheidsbalans moeten worden opgenomen. Bij vervreemding

van de optie is dan het verschil tussen de boekwaarde en de verkoopprijs als resultaat uit terbeschikkingstelling belast. In casu is bij de verkrijging van het optierecht geen optiepremie in rekening gebracht. De kennisgroep heeft geen inzicht verkregen in de exacte feiten, waaronder het optiecontract, waardoor zij niet heeft kunnen beoordelen of er destijds sprake was van zakelijk handelen. Indien er waarde aan de koopoptie had moeten worden toegekend, dan rijst de vraag of de aanmerkelijk belanghouder ten tijde van de verkrijging is bevoordeeld en of er niet een verkapte winstuitdeling in aanmerking had moeten worden genomen. Dit zou er dan mogelijk toe leiden dat het resultaat uit terbeschikkingstelling bij de verkoop wordt beperkt. 3.2 Verkoop optie Uit de geschetste feiten volgt dat belanghebbende de koopoptie op 67 Awr voor € 67 Awr heeft verkocht aan zijn persoonlijke holding. De vraag die bij de kennisgroep opkomt is of er, gezien de onderstaande omstandigheden, een zakelijke transactie heeft plaatsgevonden. De optie liep op 67 Awr af en 3 dagen voor het einde van de optie is deze uitgeoefend. De persoonlijke holding had op dat moment (door de herstructurering) al direct 67 Awr% van de belangen in de Spaanse SRL (de eigenaar van de grond). Het vermogensbestanddeel zou dus binnen het vermogen van de vennootschap blijven. Gelet daarnaast op de crisis op de Spaanse onroerendgoedmarkt en het feit dat er nog geen wijziging had plaatsgevonden in het bestemmingsplan, rijst de vraag of het optierecht€ 67 Awr waard was? Daarnaast is het opmerkelijk dat de andere personen geen vergoeding hebben ontvangen voor hun optierecht. De kennisgroep acht het daarom raadzaam te onderzoeken of de optie voor een zakelijke prijs is verkocht. Indien dit niet het geval is, zou (subsidiair) kunnen worden gesteld dat er sprake is van een verkapte winstuitdeling aan de aanmerkelijk belanghouder. In dat kader zij opgemerkt dat belastingheffing over een winstuitdeling van de in Nederland gevestigde persoonlijke holding aan haar Nederlandse aandeelhouder niet wordt beperkt door een belastingverdrag.

Publicatiedatum:
12-04-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Overgangsrecht verdrag Duitsland

Vraag:

Belastingplichtige geniet inkomsten uit Duitsland. In de aangifte IB/PVV 2016 heeft hij niet aangegeven dat hij gebruik maakt van het overgangsrecht als bedoeld in artikel 33 van het belastingverdrag Nederland-Duitsland. Hij maakt bezwaar tegen de opgelegde definitieve aanslag IB/PVV 2016. Het bezwaar is buiten de wettelijke bezwaartermijn ingekomen. Kan belastingplichtige nu nog verzoeken om toepassing van het overgangsrecht?

Antwoord:

Neen. De keuze voor toepassing van het overgangsrecht wordt gemaakt in de aangifte. Op het moment dat de definitieve aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, kan men niet meer terugkomen op de gemaakte keuze in de aangifte. Je vermoedens zijn m.i. juist en kun je afleiden uit het onderstaande Kamerstuk (Nota naar aanleiding van het Verslag, 33615, nr. 6). De leden van de fractie van het CDA vragen hoe de beide landen onderling communiceren dat een belastingplichtige gebruik kan maken van het overgangsrecht genoemd in artikel 33, zesde lid, van het nieuwe Verdrag, wat inhoudt dat het oude Verdrag nog een jaar kan worden toegepast. Hierover merk ik op dat een belastingplichtige een keuze kan maken bij een speciale vraag in de aangifte of belastingplichtige wel of geen gebruik wil maken van het overgangsrecht. De Belastingdienst houdt vervolgens een lijst bij van de belastingplichtigen die hebben gekozen voor toepassing van het oude Verdrag. Deze lijst zal het Duitse Ministerie van Financiën ontvangen. Andersom zullen de verschillende Duitse belastingdiensten ook met de Nederlandse Belastingdienst communiceren welke belastingplichtigen hebben gekozen voor de

toepassing van het oude Verdrag. Voor de beperktere groep lichamen lijkt geen speciale vraag in het aangiftebiljet nodig. Zij kunnen de keuze, voor zover nodig (het zal daar naar mijn inschatting minder spelen), naar mijn stellige overtuiging op voldoende wijze kwijt in hun gebruikelijke communicatie met de belastingdienst in Nederland of Duitsland. Ik heb er geen bezwaar tegen dat voor dat overgangsjaar de keuze kan worden gemaakt en herzien tot op het moment dat ofwel in Duitsland ofwel in Nederland de (eerste) relevante aanslag onherroepelijk vaststaat.

Publicatiedatum:
12-04-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
woonplaats
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Inwonersdefinitie verdrag met VAE

Vraag:

Het verdrag met de Verenigde Arabische Emiraten (VAE) kent voor de VAE een aparte invulling van het begrip woonplaats. Deze bepaling roept de volgende vragen op: 1. Kan een natuurlijk persoon die niet de nationaliteit heeft van de VAE nooit inwoner van de VAE zijn voor de toepassing van het verdrag ook niet als wordt voldaan aan de overige voorwaarden? 2. De verdragsbepaling spreekt van 'voornamelijk' en 'gewoonlijk' verblijven. Deze begrippen zijn geen synoniemen, wanneer geldt welk begrip?

Antwoord:

1. Nee, zonder onderdaan te zijn, geen inwoner voor het verdrag. De letterlijke tekst van het verdrag is duidelijk en door Nederland ook bewust zo opgenomen. De enige uitzondering is de natuurlijke persoon die aan boord van een schip woont zonder een werkelijke woonplaats in een van de Verdragsluitende Staten te hebben. 2. De begrippen worden gebruikt voor verschillende alternatieve voorwaarden en dienen naar normaal taalgebruik te worden uitgelegd: • Voornamelijk: als hoofdzakelijk, vooral of met name; • Gewoonlijk: als normaliter

Van toepassing zijde bepalingen: Artikel 4 verdrag NL-VAE luidt als volgt: 1. Voor de toepassing van dit Verdrag betekent de uitdrukking „inwoner van een Verdragsluitende Staat": a. (...) b. wat de Verenigde Arabische Emiraten betreft: een natuurlijke persoon die onderdaan is van de Verenigde Arabische Emiraten, mits deze natuurlijke persoon voornamelijk verblijft in, een duurzaam tehuis heeft of gewoonlijk verblijft in de Verenigde Arabische Emiraten en de persoonlijke en economische betrekkingen van deze natuurlijke persoon nauwer zijn met de Verenigde Arabische Emiraten dan met een andere Staat en een lichaam dat zijn plaats van werkelijke

leiding heeft in de Verenigde Arabische Emiraten. Het begrip onderdaan wordt in artikel 3, lid 1, onderdeel i van het verdrag als volgt gedefinieerd: (...) wat de Verenigde Arabische Emiraten betreft: elke natuurlijke persoon die de nationaliteit van de Verenigde Arabische Emiraten bezit en elke rechtspersoon, (...) Artikel IV van het protocol bepaalt: Een natuurlijke persoon die aan boord van een schip woont zonder een werkelijke woonplaats in een van de Verdragsluitende Staten te hebben, wordt geacht inwoner te zijn van de Verdragsluitende Staat waarin het schip zijn thuishaven heeft.

Met betrekking tot de 1e vraag: De tekst van artikel 4 lid 1 onderdeel b moet letterlijk uitgelegd worden. Een natuurlijke persoon die geen onderdaan is van de VAE kan aldaar geen inwoner zijn. In een eerder V&A van de kennisgroep onder de titel 'Inwonersdefinitie verdrag met de VAE' d.d. 01-09-2015 is hierover het volgende opgenomen: De kwestie van de Nederlandse inwoner van de VAE die geen verdragsbescherming geniet is bij MvF IZV bekend en bewust door Nederland zo gewild. Deze persoon kan niet in de hoedanigheid van inwoner van de VAE een beroep doen op de bepalingen van dit verdrag. Dat geldt ook voor inwoners van de VAE met enige andere nationaliteit dan die van de VAE zelf. De achterliggende reden voor deze afwijkende bepaling is te vinden in de parlementaire behandeling van het verdrag. In de toelichtende nota, onderdeel 5: artikelsgewijze toelichting valt het volgende te lezen: Het eerste lid wijkt af van de tekst die Nederland normaliter opneemt in haar verdragen. De tekst is nu opgesplitst en er wordt per land een definitie gegeven van wat een inwoner is van een Verdragsluitende Staat. Voor Nederland geldt de tekst die zij voorstaat en deze tekst komt grotendeels overeen met de tekst van het OESO-modelverdrag. Voor de Verenigde Arabische Emiraten wijkt de tekst enigszins daarvan af om rekening te houden met het feit dat de belasting niet wordt geheven met uitzondering van de aardolie- en aardgassector en de buitenlandse banken. In art. IV van het protocol is een uitzonderingsbepaling opgenomen voor bepaalde aan boord van schepen wonende personen.

Met betrekking tot de 2e vraag: Het betreffende verdrag geeft geen definitie van de termen 'voornamelijk verblijven' en 'gewoonlijk verblijven'. Artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht geeft de basisregel voor de uitleg van verdragen: "Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het

verdrag." Algemeen wordt aangenomen dat het Verdrag van Wenen een bevestiging vormt van bestaand internationaal gewoonterecht. Van de genoemde termen dienen dus de 'gewone betekenissen' worden vastgesteld in hun context en in het licht van het voorwerp en doel van het verdrag. De term 'voornamelijk verblijven' moet worden gelezen als 'hoofdzakelijk, vooral of met name verblijven' en ziet op de situatie van een persoon die meer in de VAE verblijft dan elders. De term 'gewoonlijk verblijven' moet worden gelezen als 'normaliter verblijven' en ziet bijvoorbeeld op de situatie van een persoon die tijdelijk (wellicht voor langere tijd) elders verblijft maar wel zijn gebruikelijke verblijfplaats in de betreffende staat heeft behouden. De termen 'voornamelijk verblijven' en 'gewoonlijk verblijven' worden in de systematiek van het artikel gebruikt voor alternatieve aanvullende voorwaarden en zien derhalve op verschillende situaties. Schematisch ziet lid 1 onderdeel b er als volgt uit: Inwoner van de VAE is: 1) Natuurlijke persoon die: a) onderdaan van de VAE is en b) nauwere persoonlijke en economische betrekkingen heeft met VAE dan met een andere staat en c) voldoet aan 1 van de volgende alternatieven i) voornamelijk verblijven, of ii) duurzaam tehuis, of iii) gewoonlijk verblijven. 2) Lichaam dat a) werkelijke leiding in VAE heeft.

Publicatiedatum:
12-04-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

ET kosten student die gaat promoveren en werknemer wordt

Vraag:

Een buitenlandse student studeert in Nederland en gaat daarna in Nederland promoveren. Gedurende de promotie krijgt de student een beurs of vergoeding, waardoor de promotiestudent werknemer wordt. Kan aan de promotiestudent een vergoeding voor extra-territoriale kosten (art. 31a, tweede lid, ond. e Wet LB) worden gegeven? NB. De vraag is van belang om te komen tot afspraken met universiteiten over vaste kostenvergoedingen voor extra kosten levensonderhoud voor buitenlandse bursalen en buitenlandse promotiestudenten..

Antwoord:

Om een voormalige student van een Nederlandse universiteit als promotiestudent of bursaal een ET-kosten-vergoeding te kunnen geven is onder meer van belang dat de betrokkene op het moment dat hij werknemer wordt vanuit het buitenland in dienstbetrekking is genomen. Daarvan is alleen sprake als de student voor het worden van werknemer niet in Nederland woonde. (Voor de toepassing van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers, gelden aanvullende voorwaarden.)

Kernvraag De casus betreft een student, die studeert in Nederland en na zijn afstuderen in Nederland bij de universiteit als promotiestudent of bursaal werknemer wordt. Omdat hij voor de aanvang van de studie uit het buitenland afkomstig is, willen de universiteiten de betrokken een ET-kosten-vergoeding geven. De

stelling van de universiteiten lijkt te zijn dat als je eenmaal uit het buitenland afkomstig bent en naar Nederland komt en dan werknemer wordt, op welk moment dan ook, ET-kosten vergoed kunnen worden. In ieder geval kan niet onbeperkt de ET-kosten-vergoeding gegeven worden. Een beperking in de tijd is te vinden in antwoord 10 in het besluit van 23 augustus 2013. In dat antwoord staat: Het is echter in het algemeen niet aannemelijk dat na verloop van 10 jaar nog sprake is van tijdelijk verblijf of van extra kosten die met een dergelijk verblijf verband houden. A contrario zou je hieruit af kunnen leiden dat tot 10 jaar altijd sprake is van tijdelijk verblijf of extra kosten. In deze is echter de vraag of bij het begin van het werknemerschap de ET-kosten-vergoeding kan worden gegeven. Mij lijkt dat de tekst van art. 31a, lid 2, ond. e Wet LB dan beslissend is. In het UBLB zijn wel bepalingen opgenomen voor ingekomen werknemers, dat is echter een specifieke groep van uit het buitenland afkomstige werknemers. Wellicht biedt die lagere regelgeving (UBLB) wel inzicht in hetgeen de lagere regelgever bedoeld heeft in art. 31a Wet LB, maar kan m.i. niet beslissend zijn. De vragen die voor de gestelde vraag relevant zijn, zijn dan: - 1.Is sprake van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst? - 2. Wordt men vanuit het buiten Nederland in dienstbetrekking genomen?

Ad 1. Is sprake van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst? Voor ingekomen werknemers is beslist dat bij aanvang van de dienstbetrekking niet beoordeeld wordt of men tijdelijk naar Nederland komt. Ook als men zich permanent wil vestigen in Nederland, wordt men aangemerkt als ingekomen werknemer (antwoord 7 in het besluit van 21 oktober 2005). Voor de niet ingekomen werknemer in de zin van het UBLB kan m.i. dan niet meer gesteld worden dat bij permanente vestiging in Nederland geen ET-kosten vergoed kunnen worden. Daarmee lijkt vraag 1 voor de onderhavige vraag niet meer relevant.

Ad 2. Wordt men vanuit het buitenland in Nederland in dienstbetrekking genomen? Of een werknemer vanuit het buitenland in dienstbetrekking is genomen bij de inhoudingsplichtige is in de jurisprudentie aan de orde geweest. De Hoge Raad concludeerde op 24 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3167: Ter beantwoording van de vraag of belanghebbende door PTC uit een ander land is aangeworven, diende het Hof te beoordelen of PTC met belanghebbende een arbeidsovereenkomst is aangegaan op een moment waarop belanghebbende haar woonplaats buiten Nederland had en niet - anders dan in situaties als opleiding of stage - in Nederland werkzaam was. Uit dit arrest van de Hoge Raad blijkt dat

de woonplaats relevant is. Dit zou betekenen dat relevant wordt of de student die in Nederland aanwezig is, in Nederland woont. De tweede voorwaarde is dat de men niet anders in Nederland werkzaam was dan als opleiding of stage. Gezien de bewoordingen van de Hoge Raad lijkt mij dat dit arrest ook van toepassing is voor de uitleg van art. 31a Wet LB. Immers de terminologie 'uit een ander land aangeworven' en 'vanuit het buitenland aangeworven' lijkt me identiek. In art. 10 e, lid 3, UBLB is een uitzondering gemaakt op de hoofdregel dat wonen of werken in Nederland prohibitief is voor toepassing van de ET-kosten-vergoeding. Ook uit HR 16 september 2001, nr. 10/02528 valt af te leiden dat werken in Nederland prohibitief is. Het betrof een inwoonster van België, die korte tijd als ondernemer werkte en toen in dienstbetrekking ging werken. Uit dit arrest is in ieder geval af te leiden dat de algemene stelling van de universiteiten niet juist is. Het is dus niet zo, dat als je eenmaal uit het buitenland afkomstig bent en naar Nederland komt en dan werknemer wordt op welk moment dan ook, ET-kosten vergoed kunnen worden.

Conclusie Om een voormalige student van een Nederlandse universiteit als promotiestudent of bursaal een ET-kosten-vergoeding te kunnen geven is onder meer van belang dat de betrokkene op het moment dat hij werknemer wordt vanuit het buitenland in dienstbetrekking is genomen. Daarvan is alleen sprake als de student voor het worden van werknemer niet in Nederland woonde. (Voor de toepassing van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers, gelden aanvullende voorwaarden.)

Praktische gevolgen Het bovenstaande standpunt is voor de universiteit niet zo eenvoudig uitvoerbaar. Men zal immers de woonplaats van de werknemer moeten weten over de periode dat hij nog 'gewoon' student was.

Publicatiedatum
12-04-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

30%-regeling en schoolgelden

Vraag:

Een bedrijf splitst de kosten van schoolgelden voor internationale scholen als volgt 1. Van een uitzending in het buitenland terugkerende Nederlanders die op basis van de bedrijfspolicy recht hebben op een vergoeding van schoolgelden als ze in het buitenland voor 2 jaar of meer een vergoeding voor schoolkosten hebben ontvangen. Uit een deelwaarneming blijkt dat de meeste van deze medewerkers de kinderen onderbrengen op een internationale school in Nederland. Het is mogelijk dat de volgende 'baan' binnen de werkgever voor deze personen weer in het buitenland is 2.

Werknemers zonder de 30%-regeling omdat de 30%-regeling

gedurende deze 'uitzending' in Nederland is verlopen. Dit betreft personen die al voor een langdurige (aaneengesloten) periode op de

Nederlandse payroll staan. 3. Werknemers zonder de 30%-regeling

omdat de 30%-regeling (mede) gedurende een eerdere periode in

het buitenland inmiddels is verlopen. Deze groep betreft medewerkers waarvoor de nieuwe uitzending in Nederland is gestart in de jaren 2011 – 2017.

1. Kwalificeren de kosten van internationale schoolgelden als extraterritoriale kosten die onbelast kunnen worden vergoed voor terugkerende Nederlanders die niet in aanmerking komen voor de

30%-regeling? 2. Kwalificeren de kosten van internationale

schoolgelden als extraterritoriale kosten die onbelast kunnen worden vergoed voor medewerkers waarvoor de volledige looptijd van de

30%-regeling is verlopen in de huidige en zelfde uitzendingsperiode

naar Nederland? 3. Kwalificeren de kosten van internationale schoolgelden als extraterritoriale kosten die onbelast kunnen worden vergoed voor medewerkers die op een nieuwe uitzending naar

Nederland zijn gekomen maar waarvoor de looptijd van de 30%

-regeling (gedeeltelijk) is verlopen door een eerdere

uitzendingsperiode naar Nederland?

Antwoord:

Uitgangspunten: 1. Schoolgelden die voldoen aan de definitie in art. 8 UBLB 1965 zijn extraterritoriale kosten. 2. Vergoedingen en verstrekkingen van deze schoolgelden aan extraterritoriale werknemers zijn vrijgesteld a. als onderdeel van de bewijsregel (art. 10ea, eerste lid, onderdeel b UBLB 1965); b. los van de bewijsregel (art. 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB). 3. Voor ingekomen werknemers is de looptijd van de bewijsregel maximaal acht jaar (art. 10ec UBLB); voor uitgezonden werknemers is de looptijd gelijk aan de duur van de uitzending. 4. Vergoedingen van extraterritoriale kosten die niet onder de bewijsregel vallen zijn alleen vrijgesteld als

ze opgeroepen worden door het tijdelijk verblijf van de werknemer buiten het land van herkomst bewijsregel (art. 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB). 5. Voor de uitleg van het begrip 'tijdelijk' sluit de Belastingdienst aan bij de looptijd van de bewijsregel De zwakte van deze invulling zit in de flexibiliteit: enige tijd geleden 10 jaar, thans acht jaar en in de nabije toekomst wellicht vijf of zes jaar. In oude parlementaire stukken (geheugen hcv) en voor uitgezonden werknemers ((art. 10ec UBLB) is de term ingevuld met de duur van de extraterritoriale werkzaamheden

Ad. 1 Hoewel de kosten verband houden met de voorbije en mogelijk toekomstige uitzendingen is dit verband te zwak om de kosten aan die uitzending(en) toe te rekenen. De vergoeding/verstrekking is belast. Desgewenst kan de vergoeding/verstrekking aangewezen worden als eindheffingsloon.

Ad. 2 Het betreft hier werknemers die langer dan acht jaar in Nederland tewerk zijn gesteld. De bewijsregel is niet meer van toepassing en de werknemers verblijven niet tijdelijk meer buiten het land van herkomst. De vergoeding/verstrekking is belast. Desgewenst kan de vergoeding/verstrekking aangewezen worden als eindheffingsloon.

Ad. 3 Voor deze werknemers is de bewijsregel niet van toepassing. De vraag of werknemer tijdelijk verblijven buiten het land van herkomst wordt beoordeeld per tewerkstelling. De vergoeding/verstrekking is op grond van (art. 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB) gericht vrijgesteld. Voor de beoordeling van het begrip 'tijdelijk verblijven' moeten alle feiten en omstandigheden in aanmerking worden genomen.

Onderwerp	**Verdeling heffingsrecht niet-doorbelaste internationale ontslagvergoeding**
Datum ontvangst KG	**30 januari 2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**13 april 2018**

Vraag

Casusomschrijving

- X heeft de Franse nationaliteit;
- X is uitgezonden van Y Frankrijk naar Y Nederland van 1 oktober 2010 tot 20 augustus 2016
- In 2015 en 2016 was het inkomen van X volledig aan belastingheffing in Nederland onderworpen;
- In het kader van de uitzending van X is er tussen Y Frankrijk en X een uitzendcontract opgesteld op basis van een netto salarisovereenkomst. Deze netto salarisovereenkomst hield in dat X niet meer of minder belasting zou betalen gedurende de uitzending in Nederland dan hij zou hebben betaald indien hij niet zou zijn uitgezonden. Als gevolg hiervan is er middels de Franse salarisadministratie een hypothetische Franse belasting ingehouden en kwam de Nederlandse belasting volledig voor rekening van Y Nederland;
- In het kader van deze uitzending is aan X de 30%-regeling toegekend;
- Op 20 augustus 2016 is zijn uitzendovereenkomst beëindigd en is X met zijn gezin weer terug naar Frankrijk verhuisd;
- Vanaf deze datum kwalificeert X tevens weer als niet-inwoner van Nederland;
- Van 20 augustus 2016 tot en met 4 september 2016 heeft X vakantiedagen opgenomen;
- Vanaf 5 september 2016 tot 20 november 2016 was hij met garden leave;
- Op 20 november 2016 is zijn dienstbetrekking formeel beëindigd en heeft hij een eindafrekening ontvangen;
- Deze eindafrekening is onder andere bepaald op basis van zijn arbeidsperiode bij Y, leeftijd, salarisniveau en impact van het ontslag op zijn verdere carrière;
- De eindafrekening is volledig door Y Frankrijk uitbetaald, niet gecommuniceerd met Y Nederland, noch doorbelast naar Y Nederland;
- De ontvangen bedragen in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking zijn in de Franse inkomstenbelastingheffing betrokken.

Vraagstelling

Dient in de bovenstaande casus het nieuwe OESO-Commentaar en de uitleg die hieraan gegeven wordt in het Besluit van 23 april 2015 [en] verkort gevolgd te worden of heeft de inspecteur de vrijheid de relevante feiten en omstandigheden zelfstandig te toetsen, mogelijk resulterend in het toepassen van de toewijzingsregels zoals volgend uit de arresten uit 2004?

Antwoord

In de casus is sprake van een ontslagvergoeding die in 2016 genoten is. Het besluit van 23 april 2015 (nr. DGB 2015/584M) geeft aan dat op deze ontslagvergoeding de regels uit het nieuwe commentaar worden toegepast. Dit betekent dat de toewijzingsregels uit de arresten uit 2004 geen toepassing vinden.

Beschouwing

Het besluit van 23 april 2015 (nr. DGB 2015/584M, hierna: het besluit) geeft voor de belastingheffing over ontslaguitkeringen uitsluitsel hoe rekening moet worden gehouden met de wijzigingen in het OESO-commentaar[1]. Voor ontslaguitkeringen genoten met ingang van 15 juli 2014 geldt het nieuwe OESO-commentaar. In de casus is sprake van een ontslagvergoeding die in 2016 genoten is. Op

[1] In geval sprake is van een op het OESO-modelverdrag gebaseerd verdrag, zie onderdeel 4 van het besluit

deze ontslagvergoeding moeten de regels uit het nieuwe commentaar worden toegepast. Dit betekent dat de toewijzingsregels uit de arresten uit 2004[2] geen toepassing vinden.

Het OESO-commentaar onderkent veel verschillende deeluitkeringen die in een beëindigingsvergoeding begrepen kunnen zitten. Dit betekent dat de beëindigingsvergoeding gesplitst moet worden naar de verschillende deeluitkeringen.

Bij een algemene ontslagvergoeding die een werkgever wettelijk of contractueel verplicht is te betalen bij ontslag waarvan de berekening ook ziet op het arbeidsverleden moet als algemene regel de heffing gebaseerd worden op de verdeling van de heffingsrechten gedurende de laatste 12 maanden. Of de beloning ten laste is gekomen van een werkgever in de werkstad is daarbij niet van belang[3].

Voorgaande betekent dat, afhankelijk van hoe de onderbouwing is van de ontslaguitkering, in dit geval de algemene regel wel of niet kan worden toegepast op de verschillende deeluitkeringen.

Volgens het besluit toetst de inspecteur in geval vaststaat dat sprake is van een algemene ontslagvergoeding niet of specifieke omstandigheden aanwezig zijn die een toerekening afwijkend van de 12-maandsperiode rechtvaardigen. Het gegeven dat Frankrijk alles geregeld heeft is dan ook niet relevant. Dit kan uiteraard anders zijn als de ontslagvergoeding een deeluitkering bevat die niet onder een van de categorieën in het OESO-commentaar valt[4]. Mocht de vergoeding bijvoorbeeld in het bijzonder zijn vastgesteld met het oog op de toekomst, waarvoor ook een berekeningswijze zou zijn toegepast, is de toerekening mogelijk ook anders. Denk maar aan de redenering voor overbrugging naar pensioen. Misschien is zoiets denkbaar voor overbrugging naar een nieuwe functie, maar dat zal dan concreet uit de onderbouwing van de vergoeding moeten blijken. In zoverre zal de inspecteur de relevante feiten en omstandigheden moeten toetsen.

Achterliggende gegevens

[2] HR 11 juni 2004, nrs. 37 714 (ECLI:NL:HR:2004:AF7812) en 38 112 (ECLI:HR:2004:AF7816)
[3] Onderdeel 3 besluit
[4] 2014 OESO-commentaar paragraaf 2.3-2.16

Onderwerp	**Opmaken stallingsbeschikking Art. 24a BvdB 2001**
Datum ontvangst KG	**22 februari 2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**18 april 2018**

Vraag

Belanghebbende woont in Nederland. Deze bezit panden in het buitenland. Deze panden zijn in de aangiften IB 2010, 2011 en 2012 tot de rendementsgrondslag van box 3 gerekend. In de aangifte is voor deze panden ook een aftrek elders belast gevraagd volgens de vrijstellingsmethode (art. 6 verdrag(en) wijst de heffing toe aan de situsstaat).
Belanghebbende heeft in de betreffende jaren een persoonsgebonden aftrekpost (PGA). Deze PGA vermindert het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (art. 6.2, lid 2 Wet IB 2001). Het inkomen uit sparen en beleggen wordt hierdoor op nihil vastgesteld.
Er is geen doorschuifbeschikking als bedoeld in art. 24a BvdB 2001 opgemaakt.

Vraag: kan de doorschuifbeschikking buiten de vijfjaarstermijn worden opgemaakt?

Antwoord

Ja. Het is geen bezwaar om deze doorschuifbeschikking buiten de vijfjaarstermijn alsnog op te maken.

Beschouwing

Deze problematiek doet zich op regelmatige basis voor, met name voor de toepassing van art. 11 BvdB 2001. Volgens de wettelijke tekst van art. 11 en art. 24a BvdB 2001 moet de inspecteur het door te schuiven bedrag bij beschikking vaststellen.
Op grond van de wettelijke tekst van art 26 BvdB vindt de vaststelling van het over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over betreffende jaar plaats. Volgens de wettelijke tekst dient de vaststelling op het aanslagbiljet vermeld te zijn. 5.1.2d
5.1.2d
wordt niet op het aanslagbiljet afgedrukt.
Met ingang van het belastingjaar 2016 wordt de doorschuifbeschikking zoals bedoeld in art. 11 BvdB 2001 wel gecentraliseerd afgegeven door het IBR-team van de Belastingdienst/PDB in Eindhoven. 5.1.2d
5.1.2d
Bovendien moet de Belastingdienst steeds meer drastische keuzes maken in de te behandelen aangiften IB/PVV. 5.1.2d
5.1.2d
Het zou dan ook, gezien het bovenstaande, tegen de algemene beginselen behoorlijk bestuur indruisen om belastingplichtigen nu tegen te werpen dat niet binnen enige termijn (de aanslagtermijn van 5 jaar c.q. de ambtshalve verminderingstermijn van 5 jaar) de doorschuifbeschikking niet meer kan worden afgegeven. Belanghebbende zou daardoor een financieel voordeel mis lopen.
Noch in art. 11, noch in art. 24a BvdB 2001 is bepaald binnen welke termijn de doorschuifbeschikking moet zijn afgegeven, wil deze alsnog op grond van art. 11, eerste lid, tweede volzin BvdB 2001 dan wel art. 24a eerste lid, tweede volzin BvdB 2001, verrekenbaar zijn.

Ik merk daarbij wel op dat een door te schuiven bedrag dient te worden verrekend met het eerst daaropvolgend belastingjaar, waarin ruimte ontstaat om het door te schuiven bedrag te verrekenen. Indien het te verrekenen bedrag niet bij de vaststelling van de definitieve aanslag IB is verrekend, kan door middel van het indienen van een bezwaarschrift dan wel het verzoek om ambtshalve vermindering (art. 9.6 Wet IB 2001 juncto art. 45a Uitv reg. IB 2001) de vastgestelde aanslag IB worden verminderd. Het verlenen van deze vermindering is wel gebonden aan de termijn voor het ambtshalve verminderingenbeleid. Daarin verschilt deze situatie niet van bv. het vergeten zijn van een andere aftrekpost, bv. scholingsuitgaven.

Achterliggende gegevens

Wettelijke bepalingen

Art. 26 BvdB 2001

1. De inspecteur stelt het bedrag van het volgens artikel 11 naar een volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning per Mogendheid en het bedrag van het volgens artikel 24a naar een volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Deze vaststelling gebeurt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar. Het bedrag van het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning en het bedrag van het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen worden op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.

Art. 24a BvdB 2001

1. Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen dat als gevolg van het in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek en de toepassing van artikel 24, tweede lid, tweede volzin, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging bedraagt niet meer dan het bedrag van de persoonsgebonden aftrek waarmee het voordeel uit sparen en beleggen is verminderd. De overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.
2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 24 het buitenlands voordeel uit sparen en beleggen verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlands voordeel uit sparen en beleggen. Het noemerinkomen wordt niet verhoogd.

Art. 11 BvdB 2001

1. Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands inkomen uit werk en woning — per Mogendheid berekend met inachtneming van de verrekening volgens artikel 12 — dat door de toepassing van artikel 10, derde lid, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.
2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 10 het buitenlands inkomen uit werk en woning verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning. Het noemerinkomen wordt niet verhoogd.

Onderwerp	**3 Maandstermijn (art 38-2 AWR) en HR 2011 en HR 2018**
Datum ontvangst KG	**22 maart 2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	**20 april 2018**

Vraag

In Hoge Raad 23-2-2018, nr. 17/02487, ECLI:NL:HR:2018:254 wordt geoordeeld dat voor de vraag of aan de 3 maandstermijn wordt voldaan, mede gezien de normale onderbrekingen, de gehele periode van uitzending in aanmerking moet worden genomen.
In Hoge Raad HR 13 mei 2011, nr. 10/031, ECLI:NL:HR:2011:BP2281 is geoordeeld dat voor de vraag of sprake is van een normale onderbreking die kan worden toegerekend aan de arbeid in de niet-verdragsstaat in aanmerking wordt genomen de wijze waarop de verlofdagen worden geregistreerd door de werkgever.

De vraag is of gezien het arrest van 2018 (gedurende de gehele periode van uitzending is de relatie werken verlof 1:1) nu toch nog gekeken moet worden naar de feitelijk opgebouwde verlofdagen op basis van het werken in de niet-verdragsstaat?

Antwoord

Beide arresten hebben nog steeds hun belang. De beoordeling of sprake is van een aaneengesloten periode van drie maanden moet worden bezien voor de gehele duur van de uitzending.
Daarbij is van belang dat er evenredigheid bestaat tussen de verrichte arbeid en het verlof. Als die verhouding 1: 1 is bij een normale cyclus zal dat het geval zijn.
Voor de vaststelling is het systeem dat de werkgever hanteert voor het toereken van verlof aan die arbeid doorslaggevend als dat systeem niet ongebruikelijk, onlogisch of jegens de werknemer onredelijk is.

De driemaandstermijn wordt onderbroken als sprake is van een (of meer) in een verdragsstaat gewerkte dag(en) of een (of meer) verlofdag(en) die is (zijn) opgebouwd door werken in een verdragsstaat

Beschouwing

Opmerkingen Hoge Raad 23-2-2018, nr. 17/02487
ECLI:NL:HR:2018:254

5.1.2e

Toepassing art 38, lid 2 AWR (fictieve onderworpenheid)

Beslissing:

2.3.1.

De klacht die zich richt tegen het in 2.2 vermelde oordeel van het Hof slaagt.

2.3.2.
In artikel 38, lid 2, van de AWR is bepaald dat de in dat artikellid gegeven faciliteit van toepassing is voor zover het aldaar bedoelde loon betrekking heeft op arbeid die gedurende ten minste drie aaneengesloten maanden is verricht binnen het gebied van een mogendheid die voldoet aan de overigens in dat artikellid opgenomen voorwaarden. Indien sprake is van een uitzending naar een zodanige mogendheid van langer dan drie maanden, is de faciliteit dus van toepassing tenzij de arbeid aldaar niet aaneengesloten is verricht. Van 'arbeid verricht binnen het gebied van een Mogendheid (...)' als bedoeld in artikel 38, lid 2, van de AWR is ook sprake indien de arbeid wordt verricht binnen het gebied van twee of meer mogendheden die alle voldoen aan de in die bepaling opgenomen voorwaarden (HR 23 april 2004, nr. 38767, ECLI:NL:HR:2004:AO8217, BNB 2004/228).

2.3.3.

De onder 2.1.1 vermelde feiten laten geen andere conclusie toe dan dat de uitzending van belanghebbende meer dan drie maanden heeft geduurd. De faciliteit is dan van toepassing, ook voor de periode van uitzending in 2012, tenzij de arbeid niet aaneengesloten is verricht.

2.3.4.
Zoals de Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arrest van 13 mei 2011 (nr. 10/01031, ECLI:NL:HR:2011:BP2281, BNB 2011/231) kunnen tot de arbeid in een mogendheid als bedoeld in artikel 38, lid 2, van de AWR ook worden gerekend de gebruikelijke onderbrekingen van die arbeid, waaronder verlofdagen, ook indien deze worden 'samengebald' tot een aangesloten periode. Bij de beoordeling of sprake is van onderbrekingen die kunnen worden toegerekend aan de arbeid verricht binnen het gebied van een mogendheid als bedoeld in artikel 38, lid 2, van de AWR, moet de hele periode van uitzending in aanmerking worden genomen. Het oordeel van het Hof dat belanghebbende in 2012 geen recht heeft op toepassing van de faciliteit wegens de verhouding tussen de in de eerste drie maanden van uitzending opgenomen verlofdagen en de feitelijk in Angola gewerkte dagen, berust dus op een onjuiste rechtsopvatting.

2.3.5.
Uit de gegrondbevinding van de klacht volgt dat de andere klacht geen behandeling behoeft. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. Voor het Hof was niet in geschil dat de door belanghebbende in de periode van 13 november 2012 tot en met 12 februari 2013 opgenomen verlofdagen toerekenbaar zijn aan de arbeid die hij vanaf 13 november 2012 daadwerkelijk heeft verricht in Angola en in Congo. Er is dan geen reden om de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting te weigeren voor het loon dat betrekking heeft op de periode vanaf 13 november 2012 tot en met 31 december 2012. De uitspraak van de Rechtbank moet worden bevestigd.

Opmerkingen:

1. De rechtbank keek in deze zaak wat globaler zij nam de gehele periode (van uitzending), in ogenschouw. Van de periode van 365 dagen die aanvangt op 13 november 2012 zijn er 187 gewerkte dagen. Ook uit info over een latere periode bleek dat ongeveer de helft van de dagen werkdagen zijn en de helft verlofdagen. Dus werk:verlof is 1:1.
   Het oordeel is dan, vanaf 13 november 2012 tot 3 december 2013 is enkel in Angola en Congo gewerkt en heeft belanghebbende verlof gehad dat toerekenbaar is. Dus ook voor 2012 (vanaf 13 november 2012) is sprake van fictieve onderworpenheid.

2. Het Hof gaat echt kijken naar de periode in 2012 en concludeert dat er dan geen 'evenredigheid' is. De gewerkte dagen (32) kunnen immers nooit (56) verlofdagen hebben opgeleverd. Geen evenredigheid. De verlofdagen zijn niet daadwerkelijk in Angola opgebouwd.

3. De Hoge Raad:
   a) Arbeid en verlof (gebruikelijke onderbrekingen) mag je 'samenballen' tot een aaneengesloten periode.
   b) Je moet kijken naar de gehele periode van uitzending (het Hof keek alleen naar de periode in 2012, en dat is een onjuiste rechtsopvatting)
   c) De HR gaat de zaak zelf afdoen en stelt dat niet in geschil was dat de opgenomen verlofdagen tussen 13 november 2012 en 3 februari 2013 toerekenbaar zijn aan de arbeid die vanaf 13 november daadwerkelijk is verricht in Angola en Congo

In wezen draait het om de feitelijkheid van de verlofdagen. Wij hanteren in de praktijk inderdaad de periode van uitzending en gaan kijken of sprake van een aaneengesloten periode (inclusief toerekenbare verlofdagen)

We kijken dan wel, althans bij de inhoudingsplichtigen, naar de registratie van verlofdagen (het systeem) van de inhoudingsplichtige. Werkgevers hebben een heel systeem van etiketteren van

verlofdagen en van het toerekenen aan de werkperiode. Veelal is dat systeem dat eerst het opgebouwde verlof in aanmerking wordt genomen en mocht dat niet toereikend zijn geldt voor de rest een fifo syteem. Dat dat kan bevestigt HR 13 mei 2011, nr 10/031, ECLI:NL:HR:2011:BP2281).

(...) 3.3.3. Belanghebbende bepleit een toerekening van verlofdagen die afwijkt van de wijze waarop de werkgever die verlofdagen heeft geadministreerd. Uit de uitspraken van het Hof en de Rechtbank en de stukken van het geding blijkt niet dat belanghebbende het standpunt heeft ingenomen dat deze wijze van administratie afwijkt van een in de rechtsverhouding tussen hem en zijn werkgever geldende toerekening van (loon over) verlofdagen aan bepaalde arbeid. Evenmin blijkt daaruit dat de wijze waarop de werkgever de verlofdagen heeft geadministreerd in verhoudingen als de onderhavige ongebruikelijk is. Deze administratie gaat uit van een vast stelsel, dat kennelijk is ontleend aan het zogenoemde lifostelsel. Het aan dit stelsel ten grondslag liggende uitgangspunt dat de werkzaamheden aan het bijbehorende verlof voorafgaan, is niet onlogisch of jegens een werknemer onredelijk te achten. Onder deze omstandigheden kan de verlofperiode van 6 tot en met 21 augustus 2004 niet worden toegerekend aan arbeid verricht in een niet-verdragsland, zoals belanghebbende bepleit.(...)

In dit geval is het eigenlijk feitelijk fout gegaan door niet echt vast te stellen waar de verlofdagen die in de periode 13 november 2012 tot 13 februari 2013 zijn opgenomen (56 stuks) vandaan komen. Zij kunnen (en dat doet het Hof wel) niet zijn opgebouwd door het werken vanaf 13 november 2012. Het zijn dus de facto verlofdagen die elders (mogelijk in Nederland of werken in een Verdragsland zijn opgebouwd. Als we dat hadden aangevoerd, dan had HR 13 mei 2011 mogelijk een andere uitkomst gegeven.

Suggestie: voor deze zaken altijd de informatie die aanwezig is bij de inhoudingsplichtige raadplegen.

Onderwerp	Persoonsgebonden aftrek, verrekening in box 3 en aftrek elders belast (voortwenteling)
Datum ontvangst KG	04-10-2017
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	7 mei 2018

Vraag

Belanghebbende heeft de eigendom van een monumentenpand. In 2010 heeft belanghebbende flink wat onderhoudskosten voor dit pand. Hierdoor is sprake van een aanzienlijke persoonsgebonden aftrek wegens uitgaven voor monumentenpanden (PGA). Deze PGA wordt in 2010 eerst verrekend met box 1 en vervolgens met box 3.

Belanghebbende heeft recht op een aftrek elders belast box 3 volgens de vrijstellingsmethode. Door de verrekening van het PGA kan belanghebbende een deel van de aftrek elders belast (AEB) box 3 volgens de vrijstellingsmethode niet effectueren.

Op grond van artikel 24a lid 1 van het besluit voorkoming dubbele belasting (BvdB 2001) vindt er daarom een doorschuiving plaats naar het volgend jaar. In onderhavig geval is er ook een doorschuifbeschikking opgemaakt.

Echter, in 2011 zelf is voor de berekening van de AEB de teller box 3 (voordat rekening is gehouden met vorenstaande) al hoger dan het noemerinkomen. Met andere woorden: per saldo geen heffing box 3. In 2011 heeft belanghebbende geen PGA.

Wat gebeurt er in 2011 met het onverrekende gedeelte van het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen uit 2010. Verdampt deze of wordt deze weer doorgeschoven naar 2012?

Antwoord

Volgens de letterlijke tekst is artikel 24a BVDB 2001 alleen van toepassing indien in het desbetreffende jaar in box 3 een persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen. Nu dit in de voorgelegde casus in 2011 niet het geval is, lijkt de doorschuifregeling van artikel 24a BvdB2001 in 2011 niet van toepassing. Daardoor zou het doorgeschoven bedrag uit 2010 verdampen in 2011.

De kennisgroep is echter van mening dat op grond van jurisprudentie van het EU Hof van Justitie (o.a. arrest De Groot) de persoonsgebonden aftrek niet verdampt maar doorgeschoven kan worden. Uit de wetgeschiedenis volgt dat de tekst van artikel 24a BVDB 2001 niet letterlijk geïnterpreteerd dient te worden. Destijds is besloten in het besluit van 5 februari 2007 niet alle details, nuanceringen of mogelijk voorkomende situaties op te nemen. Vandaar dat een en ander bij de codificatie ook niet in artikel 24a BvdB 2001 terecht is gekomen.
Daarnaast, zou een beroep worden gedaan op hardheidsclausulebeleid, zou dit gehonoreerd worden.

Beschouwing

Artikel 24a BvdB 2001 luidt als volgt:

"1. Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen dat als gevolg van het in aanmerking nemen van de persoonsgebonden aftrek en de toepassing van artikel 24, tweede lid, tweede volzin, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt

overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging bedraagt niet meer dan het bedrag van de persoonsgebonden aftrek waarmee het voordeel uit sparen en beleggen is verminderd. De overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands voordeel uit sparen en beleggen door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 24 het buitenlands voordeel uit sparen en beleggen verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlands voordeel uit sparen en beleggen. Het noemerinkomen wordt niet verhoogd."

Een letterlijke interpretatie van de tekst leidt tot de conclusie dat artikel 24a BvdB 2001 alleen van toepassing is indien in het desbetreffende jaar in box 3 een persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen.

Als dit in 2011 niet het geval is, kan de doorschuifregeling van artikel 24a BvdB2001 in 2011 niet worden toegepast.

Artikel 24a BvdB2001 is opgenomen ter codificatie van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 5 februari 2007, nr. IFZ2006/588M, *Stcrt.* 2007, 33. Dat besluit is uitgevaardigd tot goedkeuring van de doorschuifregeling in situaties waarin het buitenlands voordeel uit sparen en beleggen niet volledig kon worden vrijgesteld als gevolg van de persoonsgebonden aftrek die op het voordeel uit sparen en beleggen in mindering was gebracht.

In de toelichting op artikel 24a BvdB 2001 is het volgende opgenomen:
"Deze goedkeuring was nodig omdat bij de voorkoming van dubbele belasting wegens buitenlandse inkomsten in box III geen mogelijkheid tot doorschuiven van niet-vrijgesteld buitenlands inkomen is opgenomen. De achterliggende gedachte hierbij is geweest dat nu de rendementsgrondslag van het voordeel uit sparen en beleggen niet negatief kan zijn en bovendien in box III geen mogelijkheid tot verliesverrekening bestaat, een doorschuifregeling of inhaalregeling niet nodig is."

Uit het verslag van de KG IBR/PH-nw van december 2017:

Volgens de letterlijke tekst is artikel 24a BVDB 2001 alleen van toepassing indien in het desbetreffende jaar in box 3 een persoonsgebonden aftrek in aanmerking is genomen. Nu dit in de voorgelegde casus in 2011 niet het geval is, lijkt de doorschuifregeling van artikel 24a BvdB2001 in 2011 niet van toepassing. Daardoor zou het doorgeschoven bedrag uit 2010 verdampen in 2011.

5.1.2e *is van mening dat op grond van jurisprudentie van het EU Hof van Justitie (o.a. arrest De Groot) de pga verrekening niet verdampt maar doorgeschoven kan worden.*
Hij licht dit als volgt toe. De tekst van artikel 24a BVDB 2001 dient niet letterlijk geïnterpreteerd te worden. Destijds is besloten in het besluit van 5 februari 2007 niet alle details, nuanceringen of mogelijk voorkomende situaties op te nemen. Vandaar dat een en ander bij de codificatie ook niet in artikel 24a BvdB 2001 terecht is gekomen.
Daarnaast, zou een beroep worden gedaan op hardheidsclausulebeleid, zou dit gehonoreerd worden.

Achterliggende gegevens

Artikel 6:2 Wet inkomstenbelasting 2001
Artikel 24a Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Publicatiedatum:
17-05-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
gewone buitenlandse belastingplichtige
Gerelateerde wet- en regelgeving

Toerekening ondernemersaftrek aan binnenlandse en buitenlandse winst

Vraag:

Een buitenlands belastingplichtige geniet in 2015 zowel winst uit onderneming uit een vaste inrichting in Nederland als uit een vaste inrichting in zijn woonland. Mag belastingplichtige bij het bepalen van de belastbare winst in Nederland de ondernemersaftrek volledig in mindering brengen op de winst toerekenbaar aan de Nederlandse vaste inrichting of moet hij deze pro-rata toerekenen?

Antwoord:

De buitenlandse belastingplichtige die zowel in Nederland als elders door middel van een vaste inrichting winst geniet, moet de ondernemersaftrek pro-rata toe rekenen aan respectievelijk de Nederlandse en de buitenlandse winst. Dit volgt impliciet uit artikel 7.2, lid 2, onderdeel a, juncto artikel 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna IB 2001). Op grond van artikel 7.2, lid 2, onderdeel a IB 2001 is een niet-inwoner belastingplichtig in Nederland voor zover hij/zij belastbare winst uit Nederlandse onderneming geniet. De belastbare winst uit Nederlandse onderneming moet overeenkomstig artikel 3.2 en 3.3 IB 2001 worden bepaald. Op grond van artikel 3.2 IB 2001 is de belastbare winst het gezamenlijk bedrag van de (wereld)winst die de belastingplichtige geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling. De niet-inwoner is op grond van artikel 7.2, lid 2, onderdeel IB 2001, slechts belastingplichtig in Nederland voor zover deze wereldwinst voortvloeit uit een onderneming of gedeelte van een onderneming, gedreven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. De belastbare winst uit Nederlandse onderneming is derhalve dat gedeelte van de wereldwinst (inclusief ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling),

dat valt toe te rekenen aan de Nederlandse vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger. De ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling volgt de toerekening van de wereldwinst aan respectievelijk de Nederlandse en de buitenlandse winst.

1. Casusschets, vraag en beschouwing (zoals geschetst door de vraagstellers) "Casus (gestileerd) X. inwoner van België, kwalificeert niet en heeft een onderneming in Nederland en België. De Nederlandse winst bedraagt € 20.000, de Belgische winst bedraagt € 25.000. X heeft recht op € 7.280 aan zelfstandigenaftrek. In zijn aangifte vermeldt hij een belastbare winst uit Nederlandse onderneming van € 12.720 (Nederlandse winst € 20.000 – zelfstandigenaftrek € 7.280). Vraag In het besluit 9a voorkoming dubbele belasting is bepaald dat voor de AEB de ondernemersaftrekken naar evenredigheid moeten worden toebedeeld. Dit zag zowel op binnenlands als buitenlands belastingplichtigen. Hoe zit dit nu vanaf 2015 met al dan niet kwalificeren? Ik was altijd in de veronderstelling dat de ondernemersaftrekken naar evenredigheid moeten worden toegerekend, waar staat dit dat dit nog steeds zo is, ook in geval van niet kwalificeren? Beschouwing In het Bvdb wordt in art. 9a de toedeling van de ondernemersaftrek geregeld. Dit artikel is echter geschreven voor de binnenlands belastingplichtige en bedoeld om de teller vast te stellen. Art 8 van het besluit zegt namelijk dat een binnenlands belastingplichtige is vrijgesteld van inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands inkomen. Art. 9 besluit zegt vervolgens dat buitenlands inkomen de winst uit de buitenlandse onderneming (VI) omvat. Art 9a besluit geeft vervolgens aan dat bij het bepalen van de winst uit de buitenlandse onderneming met een pro-rata deel van de zelfstandigenaftrek rekening moet worden gehouden. Vanaf 2015 (verdwijnen van de optie) komen we in mijn optiek niet meer toe aan het Besluit. In artikel 2.1 Wet IB is bepaald wie binnenlands- en wie buitenlands belastingplichtig is. Voor degene die niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten wordt het inkomen als bedoeld in Hoofdstuk 7 in aanmerking genomen, i.c art. 7.2 lid 2: de belastbare winst uit Nederlandse onderneming. Dit is de belastbare winst, bedoeld in in de artikelen 3.2. en 3.3. uit een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming, dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland. Op het moment dat er sprake is van een buitenlandse vi waar nog winst wordt gegenereerd komt dit dus niet meer in de aangifte. De Nederlandse winst moet worden bepaald volgens de regels van H3. Hoofdstuk 3 is bedoeld voor de binnenlandse belastingplichtige die zijn gehele wereldwinst moet

aangeven. Het gezamenlijke bedrag van de winst die een belastingplichtige als ondernemer geniet uit één of meer ondernemingen dient verminderd te worden met de ondernemersfaciliteiten en de Mkb-winstvrijstelling. Uit de wettekst blijkt derhalve dat eerst de wereldwinst berekend dient te worden conform de regels van hoofdstuk 3. Vervolgens hoeft alleen het deel van de wereldwinst dat in Nederland is gegenereerd in Nederland te worden aangegeven. In dit deel is derhalve de ZA aftrek al ponds/ponds gewijs meegenomen. De enige discussie die eventueel kan ontstaan is of, door eerst van artikel 2.1 naar hoofdstuk 7 te gaan en vervolgens terug naar de winstbepaling van Hoofdstuk 3 of de wetgever niet heeft bedoeld alleen de binnenlandse winst volgens de regels van H3 vast te stellen."

2. Relevante regelgeving 2.1 Wet inkomstenbelasting 2001 Op grond van het bronlandbeginsel betrekt Nederland niet-inwoners enkel in de heffing van inkomstenbelasting voor zover zij Nederlands inkomen genieten. Het Nederlands inkomen is gedefinieerd in hoofdstuk 7 van de Wet inkomstenbelasting (hierna IB 2001). Het belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland is uitgewerkt in artikel 7.2 IB 2001, meer specifiek voor de buitenlandse ondernemer is lid 2, onderdeel a van belang: 2. Het inkomen uit werk en woning in Nederland is het gezamenlijk bedrag van a. de belastbare winst uit Nederlandse onderneming, dat is de belastbare winst, bedoeld in de artikel 3.2 en 3.3 uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of een vaste vertegenwoordiger in Nederland (Nederlandse onderneming); De niet-inwoner is derhalve in Nederland belastingplichtig voor zover hij belastbare winst uit Nederlandse onderneming geniet. Wat is de belastbare winst uit Nederlandse onderneming? Dat is de belastbare winst, bedoeld in de artikelen 3.2 en 3.3 uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. Voor het bepalen van de belastbare winst uit Nederlandse onderneming verwijst artikel 7.2, lid 2, onderdeel a IB 2001 dus naar artikel 3.2 en 3.3 IB 2001. In artikel 3.2 IB 2001 wordt de hoogte van de belastbare winst uit onderneming als volgt gedefinieerd: 3.2 Belastbare winst uit onderneming is het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer onderneming (paragraaf 3.2.2) verminderd met de ondernemersaftrek (paragraaf 3.2.4) en de MKB-winstvrijstelling (paragraaf 3.2.5). Artikel 3.2 IB 2001 definieert de belastbare winst voor binnenlands belastingplichtigen. De aldaar gedefinieerde

belastbare winst betreft derhalve de wereldwinst, verminderd met de ondernemersaftrek (o.a. zelfstandigenaftrek) en MKB-winstvrijstelling. De verwijzing 'bedoeld in de artikelen 3.2 en 3.2' brengt met zich mee dat de buitenlands belastingplichtige de belastbare winst uit onderneming in Nederland overeenkomstig de artikelen 3.2 en 3.3 IB 2001 moet bereken. Dat betekent dat de buitenlands belastingplichtig voor de berekening van de belastbare winst, ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling zich moet baseren op de wereldwinst. De buitenlands belastingplichtige is echter beperkt belastingplichtig in Nederland, bijgevolg wordt hij/zij niet voor de wereldwinst in de heffing betrokken, maar slechts voor dat gedeelte van de wereldwinst dat voortvloeit 'uit een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of een vast vertegenwoordiger in Nederland'. De buitenlandse belastingplichtige moet dus, nadat hij de belastbare wereldwinst overeenkomstig de regels voor binnenlands belastingplichtige heeft berekend, een toerekening maken van deze belastbare wereldwinst aan respectievelijk de Nederlandse vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger en de buitenlandse vaste inrichting(en) of vaste vertegenwoordiger(s). De ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling, die zijn geïncludeerd in de wereldwinst, volgen deze toerekening. Uit de wettekst volgt dus impliciet een pro-rata toerekening. 2.2 Besluit DGB2010/2574M In afwijking van deze pro-rata toerekening maakte de Minister van Financiën naar aanleiding van het arrest Gielen op 10 juni 2010 een goedkeurend besluit bekend, waarin hij een goedkeuring verleende voor volledige toerekening van de ondernemersaftrek aan de Nederlandse winst : "Het is vervolgens de vraag of, en zo ja, op welke wijze de ondernemersaftrek in mindering moet komen op de winst uit Nederlandse onderneming. Daarvoor is het van belang in hoeverre de ondernemersaftrek kan worden toegerekend aan de Nederlandse winst dan wel de buitenlandse winst. Met betrekking tot artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BVDB 2001) heb ik bij Besluit van 8 april 2005, Stb. 2005, nr. 197, toegelicht dat als gevolg van de wijziging van die bepaling met ingang van 1 januari 2006 voor binnenlandse belastingplichtigen voorlopig een voor de belastingplichtige gunstige benadering kan worden gevolgd. Zo komt bij zowel 'Nederlandse' winst als buitenlandse winst de ondernemersaftrek eerst in mindering op de Nederlandse winst. Mocht de Nederlandse winst onvoldoende zijn om de ondernemersaftrek op in mindering te brengen dan wordt het restant aan ondernemersaftrek toegerekend aan de buitenlandse winst. Deze voor de binnenlandse

belastingplichtige gunstige benadering zal ook voor de buitenlandse belastingplichtige worden gevolgd. Dit betekent dat bij een buitenlandse belastingplichtige de ondernemersaftrek eerst in mindering komt op de Nederlandse winst en als deze niet voldoende is, op de buitenlandse winst." De Minister keurde derhalve expliciet toe dat in navolging van de binnenlands belastingplichtige, ook de buitenlands belastingplichtig de meest gunstige benadering mocht kiezen, oftewel een volledige toerekening van de ondernemersaftrek aan de Nederlandse winst. Hieruit kan worden afgeleid dat uit de wettekst, zoals hiervoor betoogd, een pro-rata toerekening volgt, anders was deze expliciete goedkeuring immers overbodig. Deze goedkeuring had wat betreft de Minister echter een tijdelijk karakter, over de duur van deze goedkeuring voegde hij het volgende toe: "Ik wil hierbij opmerken dat ik overweeg om bij de eerstvolgende wijziging van het BVDB 2001 de toerekening van de ondernemersaftrek aan de winst aan te passen en voor binnenlandse belastingplichtigen op te nemen als een pro rata-toerekening. Deze toerekening zal dan op overeenkomstige wijze worden toegepast bij de buitenlandse belastingplichtige." De beoogde wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna Bvdb 2001) heeft per 1 januari 2012 plaatsgevonden middels de invoering van artikel 9a Bvdb 2001. De binnenlands belastingplichtige die buitenlandse winst geniet, moet op grond van dit artikel de ondernemersaftrek pro-rata toerekenen aan de buitenlandse winst. Art. 9a, lid 1 Bvdb 2001: 'Bij het bepalen van de belastbare winst uit buitenlandse onderneming, bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, wordt de ondernemersaftrek, bedoeld in artikel 3.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001, in aanmerking genomen voor een bedrag dat de ondernemersaftrek waarop de belastingplichtige in dat jaar recht heeft, in dezelfde verhouding staat als de winst uit buitenlandse onderneming, voor aftrek van de ondernemersaftrek, staat tot de winst, bedoeld in artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001.' Gelet op de tekst van het besluit van 10 juni 2010: 'Deze toerekening zal dan op overeenkomstige wijze worden toegepast bij de buitenlandse belastingplichtige', moet deze pro-rata toerekening vanaf 1 januari 2012 ook door buitenlandse belastingplichtigen worden toegepast. 2.3 EU-recht Nu naar nationaal recht kan worden geconcludeerd dat de ondernemersaftrek pro-rata moet worden toegerekend, rijst de vraag of een dergelijke toerekening mogelijk strijd oplevert met het EU-recht. Allereerst valt op te merken dat de ondernemersaftrek een brongebonden aftrekpost is, oftewel een fiscale faciliteit die niet zozeer verband houdt met 'de persoonlijke en gezinssituatie'. De daaraan vastklevende EU-jurisprudentie, zoals vrij recent zaak-X , is dus niet

van toepassing. Wel relevant is de vraag of een pro-rata toerekening een verboden discriminatie met zich mee brengt in de zin van het EU-recht, in casu inbreuk van de vrijheid van vestiging ingevolge artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna VWEU). Uit de vaste EU-jurisprudentie valt hierover het volgende op te merken: 'De heffing en invordering van inkomstenbelasting behoort niet tot de bevoegdheidssfeer van de EU. De lidstaten zijn niettemin verplicht de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen. Tussen een zelfstandige die ingezetene is enerzijds en een zelfstandige die niet-ingezetene is anderzijds, bestaan in beginsel objectieve verschillen. Beide zelfstandigen zijn niet vergelijkbaar en mogen verschillend worden behandeld. Een wettelijke bepaling werkt dan ook in beginsel niet discriminatoir, indien een ingezeten zelfstandige, anders dan een niet-ingezeten zelfstandige, op grond daarvan voor een belastingvoordeel in aanmerking komt. Van schending van artikel 49 van het VWEU is in beginsel dus geen sprake. Wel kan van discriminatie in de zin van artikel 49 van het VWEU tussen ingezetenen en niet-ingezetenen sprake zijn, indien ongeacht het feit dat zij in verschillende lidstaten woonachtig zijn, wordt vastgesteld, dat de twee categorieën belastingplichtigen zich, gelet op het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden.' Wil er sprake zijn van discriminatie, moet er voor toepassing van de fiscale faciliteit een verschil zijn in behandeling van de binnenlandse en buitenlandse ondernemer. Is deze voor toepassing van de ondernemersaftrek aanwezig? Met de invoering van artikel 9a BvdB 2001 vindt bij de binnenlandse ondernemer sinds 2012 een pro-rata toerekening plaats van de ondernemingsaftrek aan de buitenlandse winst. Zoals hiervoor betoogd, geldt deze pro-rata eveneens voor de buitenlandse ondernemer. Beiden worden derhalve op gelijke wijze behandeld, van discriminatie is dan ook geen sprake. In feite bevindt de binnenlandse ondernemer zich in een ongunstigere situatie, omdat deze vanwege een toerekening van ondernemingsaftrek aan de buitenlandse winst een progressienadeel ondervindt. De Hoge Raad oordeelde op 13 juli 2012 dat een dergelijk nadeel voor toepassing van de MKB-winstvrijstelling geen inbreuk op de vrijheid van vestiging vormt.

Publicatiedatum:
13-06-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
niet-zelfstandige arbeid
Subrubriek:
overig
Gerelateerde wet- en regelgeving

Levensloopregeling in de uitkeringsfase

Vraag:

Welk verdragsartikel is van toepassing op uitkeringen uit een levensloopregeling

Antwoord:

De verdragstoepassing op uitkeringen uit een levensloopregeling is aan de orde geweest in een reactie van de staatssecretaris op een advies van de Adviescommissie fiscale behandeling pensioenen (bijlage 1, zie hier onder). De conclusie is in het kort dat op uitkeringen uit de levensloopregeling meestal het arbeidsartikel van toepassing is en bij uitzondering het pensioenartikel. Dit wetende is de vraag hoe dit in de praktijk toegepast moet worden als een werknemer in meerdere landen gewerkt heeft.

Levensloop en arbeidsartikel Als een werknemer tijdens de opbouw van zijn levenslooptegoed in meerdere landen heeft gewerkt, dan komt de vraag aan de orde, als het arbeidsartikel van een belastingverdag van toepassing is, hoe de uitkeringen aan de diverse landen toegerekend moet worden. Bij pensioenen vindt de toerekening in beginsel diensttijdevenredig plaats. Dit is ook logisch, omdat pensioen ook gedurende de gehele diensttijd pleegt te worden opgebouwd. Als (bij uitzondering) gedurende een uitzending binnen concernverband geen pensioen wordt opgebouwd en pas bij terugkomst pensioen wordt toegezegd ook over de periode van uitzending, dan beschouwen we dat als uitgangspunt een pensioen dat aan de Nederlandse diensttijd moet worden toegerekend, omdat de premie ook ten laste van het Nederlandse loon komt (vgl. art. 10a, eerste lid, onderdeel b Uitv.besl. LB 1965). Een levenslooptegoed is meestal niet diensttijdevenredig opgebouwd. Immers de opbouw van een levenslooptegoed kan naar behoefte van de werknemer geschieden. De toerekening van de levensloopuitkering aan de diverse landen dient mijns inziens te geschieden evenredig aan de bedragen die zijn gestort gedurende de periode dat enig land het heffingsrecht had over deze arbeidsinkomsten. De heffing over de uitkering sluit dan aan bij de fiscale faciliëring die is genoten over het bedrag dat gestort is in de levensloopregeling

Voorbeeld: Werknemer A werkt sinds 1980 bij werkgever B. Sinds de invoering van de levensloopregeling bij de werkgever op 1 januari 2006 stort hij jaarlijks € 5.000. Op 1 januari 2010 gaat deze werknemer voor 2 jaar in Spanje werken voor zijn werkgever. Hij woont gedurende deze twee jaar in Spanje. Zijn loon is belast in Spanje. Hij stort gedurende die periode jaarlijks € 10.000. Spanje geeft geen fiscale faciliteit voor de stortingen in de levensloopregeling. Daarna werkt hij nog 3 maanden voor zijn werkgever in Zweden. De werknemer woont gedurende deze periode in Nederland. Het heffingsrecht over deze periode komt toe aan Nederland. Gedurende deze periode draagt hij € 5000 bij aan de levensloopregeling. Daarna werkt de werknemer nog 21 maanden in Duitsland. Het heffingsrecht over deze inkomsten komt toe aan Duitsland. Gedurende deze periode draagt de werkgever niet bij aan de levensloopregeling. Op januari 2014 neemt werknemer A een sabbatical leave van 1 jaar. Hij woont gedurende dit jaar in Nederland. Tijdens dit jaar ontvangt hij een uitkering uit de levensloopregeling van € 60.000. De heffing over de uitkering verloopt als volgt. In totaal is aan premie betaald € 45.000. 25/45e deel zijn gestort tijdens een periode dat Nederland het heffingsrecht had over het inkomen, ook over de periode dat de werknemer in Zweden werkte. 20/45e deel is gestort terwijl Spanje het heffingsrecht had. Aan Duitsland komt geen heffing toe over de levensloopuitkering, omdat tijdens het werken in Duitsland geen bedragen gestort zijn. Nederland belast de hele uitkering van € 60.000, maar geeft een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting over een bedrag van € 26.667 (20/45e deel). Mijn inziens is de uitkomst niet anders als belanghebbende gedurende de periode dat hij in Spanje heeft gewerkt in Nederland gewoond zou hebben. Nederland zou het Spaanse loon, inclusief fiscale faciliteit voor de levensloopregeling, weliswaar in de heffing hebben betrokken (wereldinkomen), maar voor dit loon zou Nederland op basis van het verdrag een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting hebben verleend. Per saldo zou er geen (of een minimaal) fiscaal voordeel zijn genoten ter zake van de storting in de levensloopregeling

Levensloop en pensioenartikel Het is (bij hoge uitzondering) ook mogelijk dat het pensioenartikel op de uitkering uit de levensloopregeling van toepassing is. Zonder tegemoetkomende regeling komt de heffing toe over € 60.000 aan Nederland (woonland). Immers loon is al hetgeen uit dienstbetrekking wordt genoten. Dit aspect is bij de kennisgroep aan de orde geweest. Besloten is toen om voor levensloopregelingen een overeenkomstige regeling (saldomethode) goed te keuren als we kennen voor pensioen in het besluit van 6 augustus 2002, nr. CPP2002/784M (Loon- en inkomstenbelasting. In het buitenland opgebouwde zuivere pensioenen waarvoor tijdens de opbouw geen tegemoetkoming is genoten)

Bijlage 1 Advies 3 De adviescommissie adviseert om standpunten weer te geven met betrekking tot de internationale aspecten van de levensloopregeling. Het betreft de vraag welk verdragsartikel op de

uitkeringen van toepassing is en daarnaast de vraag hoe het buitenland naar nationaal recht tegen een levensloopuitkering aankijkt en dit in de heffing betrekt. De commissie merkt in dit kader terecht op dat de belastingverdragen en het gemeenschapsrecht geen specifieke bepalingen kennen voor regelingen als de Nederlandse levensloopregeling. De levensloopregeling zal derhalve zelfstandig getoetst moeten worden aan de meer algemene toewijzingsbepalingen uit de belastingverdragen. Met de adviescommissie ben ik uiteraard van mening dat de praktijk zeer gebaat is bij duidelijkheid over de verdragstoepassing op uitkeringen uit een levensloopregeling. Zoals tot uitdrukking gebracht tijdens de parlementaire behandeling van de Wet VPL, is het evenwel niet mogelijk om in algemene zin aan te geven welk verdragsartikel op dergelijke uitkeringen van toepassing is. Dit dient per geval op basis van de vormgeving van de uitkering(en) en het van toepassing zijnde verdrag3 te worden beoordeeld. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet VPL4 zijn enige algemene richtlijnen voor deze beoordeling gegeven. Uitkeringen uit een levensloopregeling vormen nationaal inkomsten uit een dienstbetrekking. Volgens vaste jurisprudentie is op dergelijke uitkeringen dan het verdragsartikel inzake niet-zelfstandige arbeid (artikel 15 OESO-modelverdrag) van toepassing, tenzij de inkomsten onder – in OESO termen – artikel 16 (bestuurders en commissarissen), artikel 17 (artiesten en sporters), artikel 18 (pensioenen) of artikel 19 (overheidsfuncties) vallen. Anders dan waar de adviescommissie van uit lijkt te gaan, kunnen de uitkeringen uit een levensloopregeling naar mijn mening niet onder een in een verdrag opgenomen sociale-zekerheidsbepaling worden gerangschikt. Dergelijke bepalingen zien in zijn algemeenheid op verplichte wettelijke regelingen die voorzien in bescherming bij bijvoorbeeld werkloosheid, ziekte, arbeidsongeschiktheid en overlijden, waarbij de omvang van de uitkeringen wordt bepaald door de staat, en waarbij uitkeringen veelal worden gedaan door de staat of een publiekrechtelijke entiteit. Een levensloopregeling valt hier niet onder. In veel gevallen zal Nederland met betrekking tot uitkeringen uit een levenslooptegoed dat is opgebouwd in een in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking, op basis van artikel 15, 16, 17 of 19, heffingsbevoegd zijn of blijven. Dit lijkt overeen te komen met het door de adviescommissie genoemde uitgangspunt om de uitkering onder de arbeidsartikelen te scharen. Het vervolg van de zienswijze van de commissie, om in het geval dat aansluitend op de levensloopuitkering het pensioen in gaat, het pensioenartikel van toepassing te laten zijn, kan echter niet in zijn algemeenheid worden gevolgd. Van een pensioen of soortgelijke beloning kan naar mijn mening geen sprake zijn zolang de dienstbetrekking – waaruit de levensloopuitkering wordt betaald - in stand blijft.5 De opmerking in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet VPL dat (bij een particuliere dienstbetrekking) het pensioenartikel in beginsel van toepassing is indien met behulp van de levensloopregeling direct voorafgaande aan het ouderdomspensioen – gedeeltelijk of – volledig verlof wordt opgenomen, dient dan ook in samenhang te worden gelezen met de

passage uit de jurisprudentie van de Hoge Raad in de daaraan voorgaande zin. In deze jurisprudentie wordt - met betrekking tot ontslaguitkeringen – uitdrukkelijk gesproken van uitkeringen die ingaan na het einde van de dienstbetrekking. Van een pensioen in verdragszin is uiteraard wel sprake indien het levenslooptegoed is ingebracht in een pensioenregeling. Van een pensioenuitkering kan in voorkomende gevallen ook sprake zijn indien het levenslooptegoed na het beëindigen van de dienstbetrekking ineens wordt uitgekeerd, en de hoogte van de uitkering is afgestemd op en bedoeld voor overbrugging van de periode van het einde van de dienstbetrekking tot het ingaan van het pensioen (de omstandigheid dat sprake is van een uitkering ineens kan hierbij overigens van belang zijn voor de toewijzing van het heffingsrecht). Ten slotte kan de vraag hoe het buitenland naar nationaal recht tegen een levensloopregeling aankijkt, niet in zijn algemeenheid en met zekerheid worden beantwoord. Ik ben bereid te bezien of in elk geval over de positie van de buurlanden meer duidelijkheid kan worden verkregen. Voor het geval zich, door een afwijkende opvatting van een verdragspartner, problemen in de sfeer van dubbele belasting mochten gaan voordoen, zal in het kader van de onderling-overlegprocedure met die partner naar een oplossing moeten worden gezocht. Bij een dergelijk overleg zouden dan ook de mogelijke ervaringen van de Scandinavische landen kunnen worden betrokken.

Onderwerp	**ETK en contract voor onbepaalde duur**
Datum ontvangst KG	**21 juni 2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**13 juli 2018**

Vraag

Een werknemer woont binnen de straal van 150 kilometer van de Nederlandse grens en komt zo niet in aanmerking voor de 30%-regeling. De werknemer kan wel profijt hebben van de vergoeding/verstrekking van de werkelijke extraterritoriale kosten. Gaat dat ook op voor de werknemer die een contract tekent voor onbepaalde duur, en zo ja, voor welke periode?

Antwoorden

Ja, de werknemer komt in aanmerking voor ETK vergoeding/verstrekking van de werkelijke kosten voor de duur dat de 30%-regeling van toepassing zou zijn geweest indien de straal van 150 kilometer geen rol speelt. De duur van het arbeidscontract speelt daarbij geen rol.

Beschouwing

Bij de parlementaire behandeling van de wijziging van de 30%-regeling ingaande 1 januari 2012 is opgemerkt dat werknemers die op grond van aangepaste wet- of regelgeving niet langer gebruik kunnen maken van de 30%-regeling doorgaans nog wel in aanmerking zullen komen voor de gericht vrijgestelde vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten.

Vergoedingen van extraterritoriale kosten die niet onder de bewijsregel vallen zijn echter alleen vrijgesteld als ze opgeroepen worden door het tijdelijk verblijf van de werknemer buiten het land van herkomst (art. 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB). Voor de uitleg van het begrip "tijdelijk" sluit de Belastingdienst aan bij de looptijd van de bewijsregel. De toetsing vindt plaats per tewerkstelling.

Voor de werknemers die geen last hebben van de straal van 150 kilometer en dus wel in aanmerking komen voor de 30%-regeling meldt vraag en antwoord 7 uit het Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M dat het verblijf in Nederland geacht wordt tijdelijk te zijn gedurende de looptijd van de 30%-regeling. Bij werknemers met een beschikking 30%-regeling wordt dus gedurende de periode van de looptijd van de regeling geen onderscheid gemaakt tussen contracten voor bepaalde en onbepaalde duur. Dat heeft naar de mening van de Kennisgroep ook te gelden voor de werknemer die niet in aanmerking komt voor de 30%-regeling door toepassing van de straal van 150 kilometer.

Dit betekent dat ook bij de toetsing of sprake is van extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking voor het begrip "tijdelijk" de werknemer geacht wordt tijdelijk in Nederland te verblijven gedurende de looptijd van de 30%-regeling indien deze wel van toepassing geweest zou zijn. Dus ook bij een contract voor onbepaalde tijd is gedurende de maximale looptijd van de regeling sprake van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst.

De kennisgroep merkt hierbij volledigheidshalve op dat voorgaande ook geldt als de werknemer niet kwalificeert voor toepassing van de 30%-regeling omdat hij niet aan de salarisnorm voldoet of als gevolg van toepassing van de kortingsregeling uit artikel 10eh UBLB en vraag 8 in het Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M.

Van toepassing zijnde bepalingen:

Wet LB, art. 31a

1.

Het bedrag van de verschuldigde belasting met betrekking tot vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g, wordt per inhoudingsplichtige bepaald.

2.

De verschuldigde belasting met betrekking tot vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g, wordt bepaald naar een tarief van 80%, met dien verstande dat deze vergoedingen en verstrekkingen worden verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met 1,2% van het loon waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b belasting wordt geheven, alsmede met vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g, ter zake of in de vorm van:

(...)
e.
extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (extraterritoriale kosten), met dien verstande dat voor bij of krachtens algemene maatregel van bestuur aan te wijzen groepen werknemers die door een inhoudingsplichtige van buiten Nederland in dienstbetrekking worden genomen of buiten Nederland worden uitgezonden, onder daarbij te stellen voorwaarden, geldt dat vergoedingen van kosten en verstrekkingen van verblijf buiten het land van herkomst — voor van buiten Nederland in dienstbetrekking genomen werknemers gedurende ten hoogste acht jaar — ten minste worden beschouwd als vergoeding voor extraterritoriale kosten tot ten hoogste 30% van het daarbij aan te wijzen gedeelte van het loon, alsmede tot het bedrag van de daarbij aan te wijzen schoolgelden;

Geldend van 12-09-2013 t/m heden

Artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB (extraterritoriale kosten)

Vraag 7

Volgens artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB, moet sprake zijn van een tijdelijk verblijf. Geldt de 30%-regeling ook voor ingekomen werknemers die aan alle voorwaarden voldoen maar zich hier permanent vestigen?

Antwoord

Ja, voor de periode waarin hoofdstuk 4A van het UBLB op een ingekomen werknemer van toepassing is, wordt deze geacht tijdelijk hier te lande te verblijven.

2. 30 september 2011: 33 003, nr. 3 Belastingplan 2012: Memorie van toelichting
Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012)

Memorie van toelichting

Wellicht ten overvloede wordt er nog op gewezen dat werknemers die thans gebruikmaken van de 30%-regeling, maar die daar op grond van aangepaste wet- of regelgeving niet langer gebruik van kunnen maken, als werknemer met extraterritoriale kosten doorgaans nog wel in aanmerking zullen komen voor de gericht vrijgestelde vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten op grond van de Wet LB 1964.

Publicatiedatum:
18-07-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
woonplaats
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Forfaitaire heffing en inwonerschap

Vraag:

Italië maakt een belastingparadijsje voor rijke buitenlanders. Buitenlanders die zich in Italië vestigen betalen (optioneel) € 100.000 per jaar ongeacht hoeveel inkomen zij verdienen uit bronnen buiten Italië. Het gaat bijvoorbeeld om het totale niet-Italiaanse inkomen uit interest en dividenden, vermogenswinsten en arbeidsinkomsten. Indien een inwoner van Italië niet opteert voor dit bijzondere regime, zijn de normale nationaalrechtelijke Italiaanse regels van toepassing op zowel de Italiaanse bronnen als de inkomensbronnen buiten Italië. Op inkomen uit Italiaanse bronnen (bijvoorbeeld Italiaanse werkdagen of in Italië gelegen onroerend goed) zijn altijd de normale Italiaanse regels van toepassing. Voor de toepassing van het vierde en het vijfde lid van artikel 2 Wet LB is vereist dat de werknemer buiten Nederland woonachtig is en dat het loon onderworpen (vierde lid) of (voor zover) feitelijk onderworpen is aan een belasting naar het inkomen door een verdragsland (vijfde lid). Deze bepalingen vinden we terug in het zevende lid van artikel 7.2 Wet IB 2001 (in omgekeerde volgorde). Is bij toepassing van de lumpsum voor de toepassing van het verdrag sprake van een inwoner van Italië? Is met het betalen van de lumpsum voor toepassing van artikel 2(4) en (5) Wet LB voldaan aan de voorwaarde van 'onderworpenheid'? Hoe wordt artikel 7.2 Wet IB toegepast in deze situatie?

Antwoord:

Inwoner Italië De omstandigheid dat Italië een speciale regeling kent voor niet-Italiaanse bronnen van inkomen leidt niet tot de conclusie dat voor verdragstoepassing geen sprake is van een inwoner van Italië.

Loonbelasting Volgens het Handboek loonheffingen wordt geen loonheffing ingehouden bij toepassing van het vierde lid (meer dan 90% buiten Nederland werken) indien sprake is van een inwoner van de andere verdragsstaat. De onderworpenheid in de andere verdragsstaat wordt dus niet getoetst. Voor inwoners van een verdragsland geldt dat bij toepassing van het vijfde lid alleen ingehouden wordt over het Nederlandse deel van het loon. De feitelijke onderworpenheid in de andere verdragsstaat wordt dus niet getoetst. Ook bij toepassing van het vijfde lid is relevant of belanghebbende voor de toepassing van het verdrag inwoner van de andere verdragsstaat is. In de casus is sprake van een inwoner van de verdragsstaat Italië. De standpunten zoals weergegeven in het Handboek loonheffingen zullen derhalve onverkort van toepassing zijn. Dit betekent dat – ook in de situatie waarin geopteerd is voor het bijzondere regime in Italië – sprake is van onderworpenheid in de zin van artikel 2 (4) Wet LB en artikel 2(5) Wet LB. Inkomstenbelasting In de inkomstenbelasting zal Nederland heffingsrecht hebben voor de fysiek in Nederland gewerkte dagen.

Van toepassing zijnde bepalingen: Inwoner van Italië? Verdrag Nederland – Italië Artikel 4. Woonplaats 1. Voor de toepassing van deze Overeenkomst betekent de uitdrukking "inwoner van een van de Staten" iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Deze uitdrukking omvat echter niet een persoon die in die Staat slechts aan belasting is onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in die Staat of van vermogen dat in die Staat is gelegen. 2. Indien een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide Staten is, wordt zijn positie als volgt bepaald: a. hij wordt geacht inwoner te zijn van de Staat waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft: indien hij in beide Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarmede zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen); b. indien niet kan worden bepaald in welke staat hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft, of indien hij in geen van de Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waar hij gewoonlijk verblijft; c. indien hij in beide Staten of in geen van beide gewoonlijk verblijft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarvan hij onderdaan is; d. indien hij onderdaan is van beide Staten of van geen beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de Staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming. 3.

Indien een andere dan een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide Staten is, wordt hij geacht inwoner te zijn van die Staat waar de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen. Toepassing op de casus: Op basis van de in het verzoek geschetste Italiaanse regeling kan niet gezegd worden dat belastingplichtige in Italië slechts onderworpen is ter zake van inkomsten uit bronnen in Italië. Italië betrekt de buitenlandse bronnen in de belastingheffing waarbij echter de mogelijkheid bestaat te kiezen voor toepassing van een regime waarbij het totale inkomen uit buitenlandse bronnen – van welke omvang dan ook - wordt belast met een lumpsum van EUR 100.000 per jaar.

Loonbelasting Artikel 2(4) en(5) Wet LB 1964 1. Werknemer is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat of van een inhoudingsplichtige loon geniet uit een vroegere privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking van hemzelf of van een ander, dan wel uit een bestaande privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking van een ander. 4. Het eerste lid is eveneens niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, anders dan de dienstbetrekkingen die in het derde lid, eerste volzin, zijn genoemd, indien: a. het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden of een andere mogendheid wordt geheven, en b. het loon niet op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen is onderworpen. 5. Het eerste lid is eveneens niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een gedeeltelijk, maar niet nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, anders dan de dienstbetrekkingen die in het derde lid, eerste volzin, zijn genoemd, voorzover het loon uit die dienstbetrekking met inachtneming van verdragen waarbij de Staat der Nederlanden partij is, feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden of een andere mogendheid wordt geheven. De toepassing van deze wetsartikelen is weergegeven in het Handboek Loonheffingen 2018, onderdeel 17.2.2. Loonbelasting inhouden Om te bepalen of u over het loon van uw in het buitenland wonende werknemer loonbelasting moet inhouden, bepaalt u waar hij werkt voor u: – alleen in Nederland – voor 90% of meer in het

buitenland – gedeeltelijk in Nederland en gedeeltelijk in het buitenland Werknemer werkt alleen in Nederland Werkt de werknemer alleen in Nederland voor u, dan moet u over zijn volledige salaris loonbelasting inhouden. Werknemer werkt voor 90% of meer in het buitenland Als uw werknemer in een kalenderjaar voor 90% of meer in het buitenland voor u werkt en in een niet-verdragsland woont, moet u over het volledige loon loonbelasting inhouden. Maar als het volledige loon in het niet-verdragsland aan belasting is onderworpen, houdt u geen loonbelasting in. Uw werknemer hoeft dus niet aan te tonen dat het werkland feitelijk belasting inhoudt. Als uw werknemer in een kalenderjaar voor 90% of meer in het buitenland voor u werkt en in een verdragsland woont, houdt u geen loonbelasting in. Werknemer werkt gedeeltelijk in Nederland en gedeeltelijk (voor minder dan 90%) in het buitenland Als uw werknemer in een verdragsland woont en in een kalenderjaar voor minder dan 90% in het buitenland werkt, moet u over het loon dat hij in Nederland verdient, loonbelasting inhouden. Over het loon dat uw werknemer in het buitenland verdient, houdt u alleen loonbelasting in als Nederland volgens het verdrag belasting mag heffen. Als uw werknemer in een niet-verdragsland woont en in een kalenderjaar voor minder dan 90% in het buitenland werkt, moet u over het volledige loon loonbelasting inhouden. Maar als het niet-verdragsland zelf belasting heft over (een deel van) het loon dat uw werknemer verdient, houdt u over dat deel geen loonbelasting in. Loonadministratie en aangifte loonheffingen In de loonadministratie behandelt u een werknemer die in het buitenland woont en in Nederland werkt, hetzelfde als uw Nederlandse werknemers. Stroomschema U kunt het volgende stroomschema gebruiken om te bepalen of u loonbelasting moet inhouden op het loon dat uw werknemer in Nederland verdient. U past het schema per land toe: als u meer werknemers hebt die in verschillende landen wonen, doorloopt u het schema dus voor elk land. Let op! Dit schema geldt niet voor bestuurders en commissarissen, uitkerings- en pensioengerechtigden, artiesten en beroepssporters, studenten, hoogleraren en andere docenten, ambtenaren, werknemers in het internationaal transport en vliegverkeer en werknemers die worden uitgezonden door of namens de Nederlandse staat. Toepassing op de casus: Bij wonen en 90% of meer werken buiten Nederland in een verdragsland hoeft geen loonbelasting te worden ingehouden. Bij wonen en minder dan 90% werken buiten Nederland in een verdragsland moet worden ingehouden over het Nederlandse deel van het loon. Bij inwoners van niet-verdragslanden zal bij de toepassing van het vierde lid bepaald moeten worden of het

inkomen in het woonland onderworpen aan belasting is. Bij de toepassing van het vijfde lid zal getoetst moeten worden of over het loon feitelijk belasting betaald wordt.

Inkomstenbelasting Art. 7.2, tweede lid, letter b, juncto zevende lid Het inkomen uit werk en woning in Nederland is het gezamenlijke bedrag van: (...) b. het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid; Lid 7 De gedeeltelijk buiten Nederland vervulde dienstbetrekking voor een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964, wordt geacht geheel in Nederland te zijn vervuld. De eerste volzin vindt geen toepassing voorzover het loon uit die dienstbetrekking met inachtneming van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of verdragen waarbij de Staat der Nederlanden partij is, feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege een andere mogendheid of door de rijksoverheid op de BES eilanden wordt geheven. De eerste volzin vindt evenmin toepassing indien de dienstbetrekking nagenoeg geheel buiten Nederland wordt vervuld en het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door een andere mogendheid wordt geheven en het loon niet op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen is onderworpen. (...) Parlementaire behandeling "De leden van de fracties van VVD en CDA alsmede de NOB vragen of de in de Veegwet voorgestelde herformulering van de bepalingen inzake de uitbreiding van de buitenlandse belastingplicht niet een te generieke werking heeft, waardoor die niet in overeenstemming is met de beperkte doelstelling (anti-misbruikkarakter) ervan (artikel 7.2 Wet IB 2001). Dienaangaande merk ik op dat, zoals reeds in de memorie van toelichting bij de Wet IB 2001 werd vermeld, het tot zevende lid vernummerde zesde lid beoogt een sluitend systeem op te zetten om te voorkomen dat door verschillen tussen het belastingstelsel van het woonland en dat van het werkland dubbele vrijstelling zou optreden. Er is dus sprake van een aanvullend karakter en niet van een nieuw heffingsregime. De herformulering van de bedoelde bepalingen, die overigens voornamelijk van redactionele aard is, blijft binnen de hiervoor aangegeven doelstelling en leidt derhalve niet tot een te generieke werking. Het spreekt voor zich dat de toewijzingsregels in belastingverdragen, op grond waarvan een heffingsrecht toekomt aan de andere verdragsstaat, blijven voorgaan boven bepalingen van nationaal recht." Kamerstukken II 2000/01, 27466, 6, p. 102 (NV II). "De in de eerste volzin

opgenomen bepaling vindt geen toepassing indien het loon in het buitenland is onderworpen aan inkomstenbelasting. Evenals onder artikel 49, zevende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 beoogt de bepaling te voorkomen dat het loon nergens wordt belast. Indien het loon op grond van het nationale recht van het andere land onderworpen is aan inkomstenbelasting en de toepassing van het belastingverdrag met dat andere land er niet toe leidt dat het andere land moet afzien van belastingheffing, vindt het bepaalde in de eerste volzin daarom geen toepassing." Kamerstukken II 1998/99, 26727, 3, p. 273 (MvT). "De wijzigingen van het zevende lid hangen samen met de wijziging van artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals is voorgesteld in artikel III, onderdeel A. Door de hier voorgestelde wijziging blijft de tekst ter zake van de gedeeltelijk buiten Nederland vervulde dienstbetrekking aansluiten bij het in de loonbelasting voorgestelde werknemersbegrip. De nieuwe derde volzin leidt ertoe dat een dienstbetrekking die nagenoeg geheel buiten Nederland wordt vervuld, niet geacht wordt in Nederland te zijn vervuld indien het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen in een ander land en Nederland niet op grond van een verdrag in feite exclusief het heffingsrecht heeft. Met een andere in dit onderdeel voorgestelde wijziging vervalt voorts de fictie dat een dienstbetrekking die wordt verricht aan boord van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd, in Nederland geacht wordt te zijn vervuld." Kamerstukken II 2003/04, 29758, 3, p. 24 (MvT). Toepassing op de casus: De hoofdregel is weergegeven in artikel 7.2(2)(b) Wet IB: het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid is in Nederland belast. In artikel 7.2(7)(1e volzin) Wet IB is een uitzondering op deze regel opgenomen welke inhoudt dat een gedeeltelijk buiten Nederland vervulde dienstbetrekking voor een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB geacht wordt geheel in Nederland te zijn vervuld. Op deze uitzondering op de hoofdregel bestaan weer enkele uitzonderingen: Artikel 7.2(7)(2e volzin) Wet IB: de uitzondering is niet van toepassing voor zover het loon uit die dienstbetrekking – met inachtneming van belastingverdragen - feitelijk is onderworpen aan belastingheffing door een andere Mogendheid. Artikel 7.2(7)(3e volzin) Wet IB: de uitzondering is niet van toepassing als de dienstbetrekking voor 90% of buiten Nederland wordt uitgeoefend en het loon door die andere mogendheid onderworpen is aan een belasting naar het inkomen en het loon niet op grond van een verdrag of supranationale regeling in feite slechts in Nederland aan belastingheffing naar het inkomen is onderworpen. Op grond van verdragstoepassing kan Nederland in

een verdragssituatie zoals in de casus zijn heffingsrecht in de inkomstenbelasting nooit verder uitbreiden dan het inkomen relaterend aan de Nederlandse werkdagen als het woonland op basis van het verdrag (mede) heffingsrecht over het inkomensbestanddeel heeft. Nederland kan in de casus dus heffen over de fysiek in Nederland gewerkte dagen. Conclusie Het is allemaal net niet. Elk land is soeverein om belasting te heffen en presentjes uit te delen. Door de lumpsum kun je niet stellen dat een belanghebbende voor de verdragstoepassing geen inwoner is omdat hij niet 'slechts onderworpen is ter zake van bronnen in Italië'. De belastingheffing over de buitenlandse inkomsten koopt hij af met EUR 100.000. Een schijntje in vergelijking met de normale tarieven maar daar gaan wij niet over. Een en anders staat dus niet in de weg aan toepassing van artikel 2(4) en 2(5) Wet LB en de praktische invulling daarvan in het Handboek Loonheffingen. Ook in de inkomstenbelasting zijn er geen mogelijkheden om als gevolg van het bijzondere regime toch een Nederlandse heffing te bewerkstellingen over de niet-Nederlandse werkdagen.

Publicatiedatum:
8-08-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Besluit voorkoming dubbele belasting
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Bestuurdersbeloningen en de golfstaten

Vraag:

Is, ter voorkoming van dubbele belasting, op beloningen verkregen door bestuurders van in een van de Golfstaten gevestigde ondernemingen de vrijstellings- of de verrekeningsmethode van toepassing?

Antwoord:

Op beloningen verkregen door bestuurders van een van de Golfstaten (Bahrein, Koeweit, Oman, Qatar, Saoedi-Arabië of de Verenigde Arabische Emiraten (VAE)) gevestigde ondernemingen is niet de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode van toepassing. De goedkeuring voor werknemers van vorig jaar, geldt niet voor bestuurders (besluit 7 september 2017 (nr. IZV 2017-15971).

Het belastingverdrag Nederland – Verenigde Arabische Emiraten bepaalt dat voor bestuurdersbeloningen de verrekeningsmethode geldt. Dit is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid. Bij besluit van 18 juli 2008, (nr. CPP2007/664M, BNB2008/261) is echter goedgekeurd dat voor deze inkomsten op verzoek de vrijstellingsmethode kan worden toegepast, mits wordt voldaan aan de daarin omschreven cumulatieve voorwaarden. In dit verband wordt ook verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2013 (LJN BZ6878, BNB 2013/240). Het beleidsbesluit van 7 september 2017 (nr. IZV 2017-15971) ziet niet op bestuurdersbeloningen.

Bron overleg met 67 Awr In vervolg op onze eerdere reactie op de bij de KG voorliggende casus rond de bestuurdersbeloning, opties en België, hierbij – met dank aan 5.1.2e – het door IZV ingenomen standpunt rond bestuurdersbeloningen en de Golfstaten. In wezen komt dit er op neer dat ook in de relatie tot de Golstaten het besluit uit 2008 moet worden toegepast, waarbij de toepassing in een concreet geval aan de inspecteur is. De goedkeuring voor werknemers van vorig jaar, geldt niet voor

bestuurders. Wellicht ook iets om ter info in de KG aan de orde te stellen? Neem aan dat hiermee de eerdere vraag van de KG aan Fiscaliteit en cassatie over de Belgische zaak is afgehandeld (in elk geval wat onze rol betreft)? Maar als dit anders is, hoor ik het graag. 5.1.2e

Publicatiedatum:
9-08-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Besluit voorkoming dubbele belasting
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Vrijstellingen- of verrekeningsmethode voordelen uit aandelenopties bestuurder Belgische vennootschap

Vraag:

In de kennisgroepvergadering van 31 oktober 2017 is een casus aan de orde gekomen inzake een in België wonende bestuurder, die aandelenopties heeft.
Hij wordt in België op dezelfde wijze belast als een werknemer. Dus in beginsel kan de evenredigheidsmethode van toepassing zijn, zoals beschreven in het besluit van 18 juli 2008.
Echter België belast opties op het moment van toekennen en zeker in deze casus per saldo voor een heel veel lagere waarde dan belast zou zijn op het moment van uitoefenen.
De jurisprudentie in casus als deze kun je verschillend uitleggen.

5.1.2e

buiten verzoek

Antwoord:

Uiteindelijk is er dan toch duidelijkheid gekomen over de visie die het Ministerie aanhangt. Het Ministerie acht het niet toepassen van de vrijstellingsmethode goed verdedigbaar. Dat zou inhouden dat we de verrekeningsmethode in deze casus toepassen, conform het verdragsrechtelijk uitgangspunt. Bij een procedure zal het Ministerie dit standpunt ook onderschrijven. Hieronder de visie van het Ministerie (FJZ (vcoormalige DGbel) en IZ (internationale zaken, onderdeel van DGFZ)).

FJZ (voormalige DGbel) Onze indruk is dat er naar de ratio van de goedkeuring het nodige voor te zeggen is om vrijstelling te geven (hoewel België maar zeer beperkt heft en dit dus tot een omvangrijke dubbele niet-heffing zou leiden). Maar op basis van de tekst van het besluit en de jurisprudentie van de HR vinden wij de stelling dat Nederland kan bijheffen (verrekening) ook zeer goed verdedigbaar. In elk geval voor het deel dat in België niet in de heffing is betrokken. Wat ons betreft zou de inspecteur dit standpunt kunnen innemen (waarbij er dan waarschijnlijk

een procedure van gaat komen). Omdat dit ook IZV-terrein is hebben we hen gevraagd of zij hier nog beleidsmatige gedachten bij hebben. IZV ziet ook de spanning tussen ratio en tekst, maar heeft voorkeur voor het in deze casus verrekenen.

IZ IZ is sterk voorstander om in deze casus te verrekenen. Zoals besproken kan argumentatie zijn dat niet voldaan wordt aan een van de voorwaarden uit het beleidsbesluit van 18 juli 2008 voor vrijstelling, omdat het verschil tussen de waarde van de aandelenopties bij uitoefening en toekenning niet daadwerkelijk in de grondslag voor belastingheffing wordt bestrokken. Over een vergelijkbare zaak in relatie met de VS is in 2013 geprocedeerd, waarbij de insteek ook was om verrekening toe te passen en waarin de HR Financiën gelijk gaf. De zaak die nu voorligt en waarin ca. € 10 miljoen onbelast blijft geeft dus geen aanleiding tot een andere insteek dan in 2013. Theoretisch zijn er, zoals besproken, ook goede argumenten voor het uitgangspunt van vrijstelling vanuit de gedachte om bestuurders hetzelfde te behandelen als werknemers bij de voorkomingssystematiek. In het beleidsbesluit van juli 2008, wordt echter de voorwaarde gesteld: dat de toepassing van de vrijstellingsmethode alleen zal worden toegestaan in zoverre door de belastingplichtige wordt aangetoond dat de directeuren- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat in de belastingheffing zijn betrokken. Aan deze voorwaarde wordt niet voldaan voor het verschil tussen de waarde bij uitoefening en toekenning van de aandelenoptie. Daardoor wordt niet toegekomen aan de tweede voorwaarde dat in zoverre bestuurdersbeloningen in de belastingheffing worden betrokken moet worden bezien of deze niet in begunstigende zin afwijkt van de belastingheffing van arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers die in die staat werkzaamheden verrichten

Publicatiedatum:
9-08-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Overig
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Beoordelen verzekeringsplicht Vo EG 883/2004

Vraag:

Uitgaande van de gepresenteerde feiten komt het er op neer dat sprake is van een inwoner en onderdaan van Nederland die digra is van een in Duitsland gevestigde rechtspersoon. De werkzaamheden worden verricht in Nederland, Duitsland en een aantal niet met naam genoemde landen die niet onder de territoriale werkingssfeer van V 883/2004 vallen. Belanghebbende maakt gebruik van het recht van vestiging als bedoeld in artikel 49 VWEU. Naar ik veronderstel is tussen partijen niet in geschil dat belanghebbende onder de personele werkingssfeer van V 883/2004 valt. Ik ga er bij de verdere beoordeling van de casus van uit dat zowel de werkzaamheden die in Nederland worden verricht als de werkzaamheden die in Duitsland worden verricht voor de toepassing van V 883/2004 moeten worden aangemerkt als werkzaamheden anders dan in loondienst. Verder veronderstel ik dat belanghebbende in beide lidstaten deze werkzaamheden pleegt te verrichten.

Gevraagd wordt naar de toepasselijke sv wetgeving (in welk land is belastingplichtige verzekerd)

Antwoord:

Dit brengt dan met zich mee dat de toepasselijke sv-wetgeving moet worden bepaald aan de hand van artikel 13, lid 2 V 883/2004. Indien een substantieel gedeelte van de werkzaamheden in Nederland wordt verricht dan wordt de Nederlandse wetgeving aangewezen. Indien geen substantieel gedeelte van de werkzaamheden in Nederland wordt verricht, dan wordt de wetgeving aangewezen van de lidstaat waar zich het centrum van belangen van zijn werkzaamheden bevindt. Ik kan mij voorstellen dat toepassing van die bepaling tot aanwijzing van de Duitse wetgeving leidt. Zoals al eerder aangegeven is hier met name van belang dat belanghebbende zich niet heeft gemeld bij de SVB zoals voorgeschreven in artikel 16 V 987/2009. De in voornoemd artikel opgenomen procedure is nu juist bedoeld om (liefst vooraf) duidelijkheid te krijgen over de wetgeving die van toepassing is op iemand die in meerdere lidstaten werkzaamheden verricht (dit dus los van de vraag of betrokkene dat pleegt te doen). Indien betrokkene het nalaat zich te melden wordt in casu artikel 16 V 987/2009 toegepast op initiatief van de SVB zodra het door de Belastingdienst in kennis is gesteld van de situatie van de betrokkene. Dit betekent dus concreet dat wij deze zaak moeten voorleggen aan de SVB. Indien belanghebbende zich ook niet heeft gemeld m.b.t. de latere jaren lijkt het mij

verder noodzakelijk dat we de SVB daarnaast verzoeken de toepasselijke wetgeving voor de jaren 2017 en 2018 vast te stellen; dit indien in die latere jaren eveneens in meer lidstaten wordt gewerkt. Recente jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep (CRvB d.d. 291217, ECLI:NL:CRVB:2017:4469) en de Belastingkamer van Hof 's-Bosch (uitspraken d.d.190418, ECLI:NL:GHSHE:2018:1644 en 1665) leert ons dat beiden sterk hechten aan een strikte toepassing van voornoemde procedure, hetgeen m.i. ook volstrekt logisch is, gelet op het belang van een juiste toepassing van de aanwijsregels van V 883/2004. Het niet naleven van die procedure is in de ogen van de CRvB een schending van het binnen de EU geldende beginsel van loyale samenwerking. Ik acht het dan ook volstrekt ongewenst dat wij hier de spelregels niet strikt toepassen en vervolgens daarmee naar de rechter moeten. Ik stel dan ook voor dat je gemachtigde op ons voornemen attendeert en hem verzoekt om ook de arbeidssituatie 2017 en 2018 te schetsen. Daarna zal ik de zaak voor de jaren 2016 t/m 2018 aan de SVB voorleggen

Publicatiedatum:
9-08-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
pensioen lijfrente
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Uitleg artikel 18 belastingverdrag Nederland-Portugal (pensioenartikel)

Vraag:

De uitleg van artikel 18 uit het belastingverdrag Nederland-Portugal leidt regelmatig tot discussie. De tekst van het pensioenartikel blinkt niet uit in duidelijkheid. Het gaat dan steeds om de vraag wanneer de heffing 'terugvalt' naar het bronland, zijnde Nederland. Hoe moeten de voorwaarden die daarvoor gelden worden uitgelegd/toegepast?

Antwoord:

Uitleg artikel 18 belastingverdrag Nederland-Portugal (pensioenartikel)

Artikel 18 belastingverdrag Nederland-Portugal luidt (voor zover nu relevant) als volgt (belangrijkste elementen vetgedrukt): Artikel 18. Pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen 1 Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19, tweede lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking alsmede lijfrenten betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat, slechts in die Staat belastbaar. Ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat aan een inwoner van de andere Verdragsluitende Staat, zijn slechts in die andere Staat belastbaar. 2 Niettegenstaande het bepaalde in het eerste lid, mag een pensioen of andere soortgelijke beloning, lijfrente, of ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat, ook worden belast in de Verdragsluitende Staat waaruit deze afkomstig is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat: a. indien en voor zover de aanspraak op dit pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente in de Verdragsluitende Staat, waaruit het pensioen of andere soortgelijke

beloning of lijfrente afkomstig is, van belasting is vrijgesteld, dan wel de met het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente samenhangende bijdragen aan de pensioenregeling of verzekeringsmaatschappij, in het verleden bij het bepalen van het in die Staat belastbare inkomen in aftrek zijn gebracht, dan wel anderszins in die Staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale faciliëring; en b. indien en voor zover dit pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente in de Verdragsluitende Staat, waarvan de genieter van het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente inwoner is, niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet-zelfstandige arbeid, dan wel het brutobedrag van dat pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente voor minder dan 90 percent, in de belastingheffing wordt betrokken; en c. indien het totale brutobedrag van de pensioenen en andere soortgelijke beloning of lijfrenten en ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat, in enig kalenderjaar een bedrag van 10.000 Euro te boven gaat. 3 Niettegenstaande de bepalingen van het eerste en tweede lid, mag, indien dit pensioen of andere soortgelijke beloning geen periodiek karakter draagt, wordt betaald ter zake van een vroegere dienstbetrekking in de andere Verdragsluitende Staat en uitbetaling plaatsvindt vóór de datum waarop het pensioen ingaat, of indien in plaats van het recht op lijfrente vóór de datum waarop de lijfrente ingaat een afkoopsom wordt betaald, de betaling of deze afkoopsom ook in de Verdragsluitende Staat waaruit zij afkomstig is worden belast. Kantoor Buitenland past het pensioenartikel in de praktijk als volgt toe. De hoofdregel is dat pensioenen (en andere soortgelijke beloningen), lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen ter heffing aan Portugal zijn toegewezen. Dat wordt slechts anders als aan de voorwaarden uit lid 2 of lid 3 is voldaan of het restartikel van toepassing is. Samengevat wordt het volgende stappenplan gevolgd: Stap 1: Termijnen en afkoopsommen uit een beroepspensioenregeling Is (mede) sprake van termijnen of afkoopsommen uit een beroepspensioenregeling? Zo ja, dan is artikel 18 in beginsel op deze uitkeringen niet van toepassing. Het artikel spreekt namelijk van 'pensioen ter zake van een vroegere dienstbetrekking'. Op dit inkomen is derhalve artikel 22 lid 1, het restartikel, van toepassing. De inkomsten mogen in Portugal worden belast. Let op! Een beroepspensioenregeling kan ook wel opgebouwd zijn in dienstbetrekking. Ook bepaalde lijfrenten (vooral gouden handdruk-stamrechten), kunnen voortvloeien uit de dienstbetrekking. Art. 18 is dan wel van toepassing. Stap 2: Afkoopsom pensioen of lijfrente vóór ingangsdatum Is (mede) sprake van een afkoopsom van een pensioen of lijfrente vóór ingangsdatum? Zo ja, dan is op die afkoopsom als zodanig artikel 18, lid 3, van toepassing. De afkoopsom mag in Nederland worden belast. Stap 3: Afkoopsom lijfrente ná ingangsdatum Is (mede) sprake van een afkoopsom van een lijfrente ná ingangsdatum? Zo ja, dan is op die afkoopsom het restartikel (artikel 22, lid 1) van toepassing. De

afkoopsom mag in Portugal worden belast. Artikel 18, lid 3, is niet van toepassing omdat die bepaling alleen ziet op afkoop vóór ingangsdatum. Ook artikel 18, leden 1 en 2, zijn niet van toepassing omdat hierin gesproken wordt van 'lijfrente'. Een afkoopsom voldoet niet aan de lijfrentedefinitie aangezien het geen vaste som, periodiek betaalbaar is. In tegenstelling tot de term pensioen bevat de term lijfrente niet de toevoeging 'of andere soortgelijke beloning' waar een afkoop onder te brengen zou zijn. Let op! Een afkoopsom van een pensioen na ingangsdatum valt wel onder artikel 18, lid 1 of lid 2, omdat deze onder 'pensioen of andere soortgelijke beloning' te scharen is. Let op! De tekst in het verdrag met Portugal wijkt op dit punt af van art. 18 in het verdrag met België. In het eerste lid, van art. 18 van het verdrag met België staat expliciet dat ook niet-periodieke uitkeringen daaronder vallen. In de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het verdrag met België wordt deze uitleg bevestigd. Stap 4: Pensioentermijnen, afkoopsom pensioen na ingangsdatum, lijfrentetermijnen en SZ-uitkeringen Stap 4.1: De € 10.000,- grens Is het totaal van de volgende uitkeringen hoger dan € 10.000,-? 1. Pensioentermijnen, 2. Afkoopsommen pensioen voor en na ingangsdatum, 3. Lijfrentetermijnen, 4. SZ-uitkeringen. Zo nee, dan zijn de uitkeringen die genoemd worden in artikel 18, lid 2, vrijgesteld (Nederland mag niet heffen). De hoofdregel van artikel 18, lid 1, gaat dan op. Het gaat dan om de reguliere termijnen van pensioen, de afkoopsommen van pensioen na ingangsdatum, reguliere lijfrentetermijnen en SZ-uitkeringen. Dat zijn de enige inkomsten waarvan artikel 18, lid 2 (en lid 1), het heffingsrecht bepaalt. Zo ja, dan moet er een aantal vervolgvragen worden gesteld. Op de eerste plaats moet er een splitsing worden gemaakt tussen de pensioentermijnen en afkoopsommen na ingangsdatum en lijfrentetermijnen enerzijds en de SZ-uitkeringen anderzijds. Beide 'groepen' moeten apart worden bekeken. Zie hiervoor de stappen 4.2 en verder. Enkele nadere opmerkingen: - Afkoopsommen pensioen vóór ingangsdatum: Voor het heffingsrecht over deze afkoopsommen als zodanig geldt weliswaar artikel 18, lid 3, maar de (hoogte van de) afkoopsom telt echter ook mee voor de €10.000,- grens. Dat volgt uit de zinsnede 'Niettegenstaande (…)' uit artikel 18, lid 3. - Afkoopsommen pensioen ná ingangsdatum: Een afkoopsom van een pensioen na ingangsdatum valt wel onder artikel 18, lid 1 of lid 2, omdat dit onder 'pensioen of andere soortgelijke beloning' te scharen is. Deze afkoopsom telt daarom ook mee voor de €10.000,- grens. - Afkoopsommen lijfrente vóór ingangsdatum: Een afkoopsom van een lijfrente vóór ingangsdatum telt niet mee voor de €10.000,- grens. In artikel 18, lid 2, wordt namelijk gesproken van 'lijfrente' (in tegenstelling tot de pensioenen, waarbij ook van 'soortgelijke beloningen' wordt gesproken). Een afkoopsom van een lijfrente voldoet niet aan de lijfrentedefinitie, aangezien het geen 'vaste som, periodiek betaalbaar (…)' is. Zie artikel 18, lid 6. - Afkoopsommen lijfrente ná ingangsdatum: Een afkoopsom van een lijfrente na ingangsdatum valt niet onder de term 'lijfrente', daarmee is artikel 18 niet van toepassing (artikel 18, lid 3, is

ook niet van toepassing). Daarmee kan dit bedrag ook niet meetellen voor de €10.000,- grens. - SZ-uitkeringen: Dat de SZ-uitkeringen meetellen volgt uit de letterlijke tekst van artikel 18, lid 2, sub c. Dit standpunt is door het Ministerie van Financiën ook ingenomen in een brief aan de Portugese autoriteiten van 19 juni 2014 (zie bijlage I): "in my opinion the Netherlands social security payments have to be added to the Netherlands pensions etc. for the application of the threshold". Op dit standpunt is tot op heden nog geen reactie van Portugese kant ontvangen, derhalve volgen wij het standpunt van het Ministerie. Stap 4.2: Pensioentermijnen, soortgelijke beloningen (incl. afkoopsommen na ingangsdatum) en lijfrentetermijnen Indien is vastgesteld dat de €10.000,- grens wordt overschreden moeten de volgende twee vragen worden gesteld (artikel 18, lid 2, sub a en sub b): a. Heeft in Nederland fiscale faciliëring plaatsgevonden? Zo ja, dan mag Nederland (in zoverre) heffen over het pensioen en/of de lijfrente, mits ook aan voorwaarde b voldaan wordt. b. Wordt het pensioen en/of de lijfrente in Portugal niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet-zelfstandige arbeid belast, dan wel wordt het brutobedrag van het pensioen en/of de lijfrente voor minder dan 90 procent in de Portugese belastingheffing betrokken? Indien Portugal niet regulier heft over het pensioen en/of de lijfrente dan mag Nederland daarover (in zoverre) heffen (mits ook aan voorwaarde a wordt voldaan). Hierbij hanteren we in de praktijk de volgende vuistregels/inzichten: - Portugal heft niet regulier over lijfrenten. We verlenen dus geen vrijstelling op lijfrenten. - Voor wat betreft pensioen weten we dat in Portugal begunstigend beleid bestaat. We gaan er vanuit dat als iemand in 2009 of later is verhuisd naar Portugal, er in beginsel gebruik kan worden gemaakt van dit begunstigende beleid. Aangetoond zal moeten worden dat er in het concrete geval geen gebruik van gemaakt is. - Voor pensioenen bestaat ook een mogelijkheid om in de Portugese aangifte gebruik te maken van de zogenoemde saldomethode. De behandeling van pensioenen vergt onderzoek in de concrete situaties. Indien een van beide situaties (saldoregeling of begunstigend beleid) aan de orde kan zijn, dan concluderen wij (vooralsnog) dat minder dan 90% van het brutobedrag in de Portugese heffing wordt betrokken. Slechts als het pensioen duidelijk regulier wordt aangegeven in Portugal verlenen we vrijstelling. Stap 4.3: SZ-uitkeringen Voor de SZ-uitkeringen gelden de voorwaarden uit artikel 18, lid 2, sub a en b, niet. Indien het totaal van de SZ-uitkeringen als zodanig (los) boven de € 10.000,- uitkomt, komt het heffingsrecht sowieso aan Nederland toe. Dit dus ongeacht wat de fiscale consequenties voor de pensioenen en lijfrenten zijn. We sluiten hiermee aan op hetgeen Portugal doet. De Portugese fiscus geeft namelijk per definitie een tax credit voor SZ-uitkeringen boven de € 10.000. Zie wederom de brief van het Ministerie van Financiën van 19 juni 2014 (bijlage I) en de uitleg van het Portugese systeem ontvangen van de Portugese autoriteiten (bijlage II). Komen de SZ-uitkeringen als zodanig (los) niet, maar het geheel van de onder stap 4.1 genoemde uitkeringen wel boven de € 10.000,- grens,

dan komt de vraag op of de SZ-uitkeringen niet ook sowieso ter heffing aan Nederland toekomen. Dit ongeacht het fiscale lot van de pensioenen of lijfrenten. Dit zou een logische conclusie zijn uit de Portugese aanpak gecombineerd met een letterlijke lezing van artikel 18, lid 2, onderdeel c. Echter, indien een aanvullend klein pensioen of lijfrente toch ter heffing aan Portugal toekomt ontstaat een verdeelde heffing over een relatief klein pensioen, uitgaande van een grammaticale interpretatie. We volgen de grammaticale uitleg. Dit lijkt echter niet in overeenstemming met de gedachte achter de bepaling, namelijk om kleine pensioenen ongemoeid te laten (teleologische interpretatie). Vanuit deze achterliggende gedachte maken we de handhavingskeuze om een SZ-uitkering onder de € 10.000,- enkel in Nederland te belasten indien de aanvullende pensioenen of lijfrenten ook in Nederland belast zijn en dus het totaal van de in Nederland te belasten inkomsten boven de € 10.000,- grens uitkomt. Enkele voorbeelden: Voorbeeld 1 AOW: € 11.000,- Lijfrente (termijnen): € 3.000,- Pensioen (termijnen): € 5.000,- Het totaal van deze uitkeringen is boven de € 10.000,-. We kunnen dus onderzoeken of we mogen heffen. De AOW-uitkering is boven de € 10.000,-, dus daar geven we géén vrijstelling voor. De lijfrente is niet regulier belast in Portugal dus daar geven we géén vrijstelling voor. Van het pensioen moet beoordeeld worden of Portugal regulier heft. Voorbeeld 2 AOW: € 8.000,- Pensioen (termijnen): € 4.000,- Het totaal van deze uitkeringen is boven de € 10.000. We kunnen dus onderzoeken of we mogen heffen. De AOW-uitkering is beneden de € 10.000, dus in beginsel is de heffing hierover aan Portugal. Van het pensioen moet beoordeeld worden of Portugal regulier heft. Wordt hierbij geconstateerd dat Portugal niet regulier heft over de pensioenen dan wordt de AOW uitkering meegetrokken en is de heffing in totaliteit in Nederland. Voorbeeld 3 AOW: € 8.000,- Lijfrente (termijnen): € 4.000,- Pensioen (termijnen): € 4.000,- Het totaal van deze uitkeringen is boven de € 10.000. We kunnen dus onderzoeken of we mogen heffen. De lijfrente is niet regulier belast in Portugal dus daar geven we géén vrijstelling voor. De AOW-uitkering is beneden de € 10.000,-, maar aangezien de lijfrente aan Nederland toekomt wordt de AOW-uitkering meegetrokken en in Nederland belast. Van het pensioen moet beoordeeld worden of Portugal regulier heft. Voorbeeld 4 Pensioen (termijnen) € 6.000 Pensioen (afkoopsom voor ingangsdatum): € 20.000 Het totaal van deze uitkeringen is boven de € 10.000,-. Voor wat betreft de reguliere pensioentermijnen kunnen we daardoor onderzoeken of we mogen heffen. Hiervoor moet beoordeeld worden of Portugal regulier heft over deze pensioentermijnen. De afkoopsom van het pensioen (voor ingangsdatum) telt dus mee voor de €10.000,- grens van artikel 18, lid 2, sub c. We mogen echter sowieso heffen over die afkoopsom, op grond van artikel 18, lid 3. Voorbeeld 5 Pensioen (termijnen) € 6.000,- Lijfrente (termijnen) € 3.000,- Lijfrente (afkoopsom na ingangsdatum): € 20.000,- Alleen de pensioentermijnen en de lijfrentetermijnen tellen mee voor de €10.000,- grens van artikel 18, lid 2, sub c. De afkoopsom van de lijfrente na ingangsdatum telt niet mee, deze valt onder het restartikel.

Het totaal van reguliere pensioen/lijfrentetermijnen is beneden de € 10.000,-. We kunnen dus niet heffen over deze termijnen. Voorbeeld 6 Pensioen (termijnen) € 6.000,- Lijfrente (afkoopsom voor ingangsdatum) € 15.000,- Pensioen (afkoopsom na ingangsdatum): € 3.000,- Alleen de pensioentermijnen en de afkoopsom van het pensioen tellen mee voor de €10.000,- grens van artikel 18, lid 2, sub c. De afkoopsom van de lijfrente voor ingangsdatum telt niet mee, want voldoet niet aan de lijfrentedefinitie. Over de afkoopsom lijfrente kunnen we echter wel belasting heffen, op grond van artikel 18, lid 3. Omdat de pensioentermijnen en de afkoopsom van het pensioen niet (samen) boven de € 10.000 grens uitkomen kunnen we over beiden niet heffen.

Voor een betere weergave van het schema >>> vraag het worddoc op bij de secretaris van de KG. Schematisch: 1 Beroepspensioen uitkering art. 22 (1) PT 2 Afkoop pensioen of lijfrente voor ingangsdatum art. 18 (3) NL 3 Afkoop lijfrente na ingangsdatum art. 22 (1) PT 4.1 € 10.000,- grens: Indien totaal van: - Pensioentermijnen - Afkoopsommen pensioen - Lijfrentetermijnen - SZ-uitkeringen art. 18 (2c) ≤ 10.000 art. 18 (1) PT > 10.000 naar 4.2 4.2 Pensioentermijnen, afkoop na ingangsdatum en lijfrentetermijnen Indien cumulatief: - Fiscale faciliëring - In PT niet regulier belast: • Lijfrente • Begunstigend beleid • Saldoregeling art. 18 (2) NL 4.3 SZ-uitkeringen ≤ 10.000 en aanvullend pensioen/lijfrente aan PT art. 18 (1) PT > 10.000 art. 18 (2c) NL

Achtergrondinformatie: In de parlementaire geschiedenis, literatuur en in rechtspraak is niet bijzonder veel terug te vinden over de concrete uitleg van het pensioenartikel in het belastingverdrag Nederland-Portugal. Voor de volledigheid volgen hieronder enkele passages. Deze passages zijn echter zeer algemeen van aard. Protocol belastingverdrag Nederland-Portugal, XVI Ad artikel 18: 'Met betrekking tot artikel 18, tweede lid, onderdeel b), is het wel te verstaan dat de algemeen van toepassing zijnde belastingvrije som die in Portugal kan worden afgetrokken van de belastinggrondslag over pensioen, of andere soortgelijke beloning of lijfrente, op zich zelf niet een omstandigheid is die tot gevolg heeft dat een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente niet belast wordt tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid, dan wel het brutobedrag van dat pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente voor minder dan 90 percent in de belastingheffing wordt betrokken.' Brief minister van Buitenlandse Zaken (26 867, nr. 1, vergaderjaar 1999-2000): '(...) Voor wat betreft afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten kon Portugal instemmen met een onbeperkte bronstaatheffing voor de afkoop van nog niet ingegane pensioenen.' '(...) Voor pensioen- en lijfrente-termijnen geldt als uitgangspunt een woonstaatheffing. Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is dit uitgangspunt aangevuld met de mogelijkheid om onder omstandigheden een bronstaatheffing met betrekking tot deze inkomsten te kunnen toepassen. Alvorens de bronstaat tot heffing kan

overgaan, moet cumulatief voldaan zijn aan de voorwaarden dat de aanspraak op het pensioen of de lijfrente in de bronstaat was vrijgesteld of dat de daarvoor betaalde premies in de opbouwfase van de aanspraak fiscaal aftrekbaar waren bij de berekening van het belastbaar inkomen in de bronstaat en dat de pensioen- of lijfrente-termijnen niet worden belast tegen het normale tarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid of dat minder dan 90% van de pensioen- of lijfrente-termijnen in de belastingheffing wordt betrokken. Als derde voorwaarde voor een bronstaatheffing geldt dat het gezamenlijke bedrag van door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten pensioen- en lijfrente-termijnen of pensioen of uitkering ingevolge het sociale zekerheidsstelsel van een van de landen meer bedraagt dan 10 000 Euro (tweede lid).' '(...) Voor kleine pensioenen en lijfrenten geldt dus uitsluitend de hoofdregel van woonstaatheffing. Pensioen- en lijfrente-termijnen worden in Portugal belast tegen een inkomstenbelastingtarief van ten hoogste 32%. Daarnaast is deze categorie inkomsten tot een bedrag van ongeveer 8500 Euro van belastingheffing vrijgesteld. In het Protocol is uitdrukkelijk bepaald dat alleen op basis van het in het algemeen in Portugal voor de belastingheffing van deze inkomsten aftrekbare bedrag niet de gevolgtrekking mag worden gemaakt dat deze inkomsten voor minder dan 90% in de belastingheffing van Portugal worden betrokken (Ad artikel 18).' Vakstudie Internationaal Belastingrecht, bilateraal verdrag Nederland-Portugal: Aantekening 3, lid 2: '(...) Op grond van artikel 18, tweede lid, van het verdrag met Portugal mogen periodieke pensioenen, lijfrentetermijnen en socialezekerheidsuitkeringen ook door de bronstaat worden belast indien aan [een aantal] volgende (cumulatieve) voorwaarden is voldaan. (...) Uit de jurisprudentie blijkt dat deze bronstaatheffing niet alleen geldt voor pensioenen of lijfrenten, zoals uit de letterlijke tekst zou kunnen worden afgeleid. Deze heffing geldt in ieder geval ook voor AOW-uitkeringen. Voorts blijkt uit de jurisprudentie dat bij de toets aan deze voorwaarden niet relevant is of in Portugal feitelijk belasting wordt geheven. Aantekening 4: '(...) Artikel 18, derde lid, van het verdrag met Portugal bepaalt dat niet-periodieke betalingen ter zake van een vroegere dienstbetrekking in de bronstaat mogen worden belast. Dit geldt evenwel uitsluitend voor niet ingegane pensioenen. Ook de afkoopsom die wordt betaald in plaats van het recht op (een nog niet ingegane) lijfrente mag door de bronstaat worden belast. Indien Nederland de bronstaat is, geeft zij op grond van artikel 24, zesde lid, van het verdrag echter verrekening voor de in de woonstaat Portugal over deze afkoopsommen geheven belasting.'

Onderwerp	**Vervreemdingsvoordeel uit Zuid-Afrikaanse onroerendezaakvennootschap**
Datum ontvangst KG	**20 juni 2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e 5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**23 augustus 2018**

Vraag

Belanghebbende, inwoner van Nederland, bezit 50% van de aandelen in een Zuid-Afrikaanse vennootschap. Deze vennootschap heeft een in Zuid Afrika gelegen 'safari lodge' in eigendom. In 2015 worden de aandelen in deze vennootschap verkocht, het vervreemdingsvoordeel bedraagt 14.534.738 Zuid-Afrikaanse Rand (ZAR).

Vraag: Moet Nederland voorkoming van dubbele belasting verlenen voor het vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang dat voortvloeit uit de vervreemding van aandelen die hun waarde in grote mate ontlenen aan in Zuid-Afrika gelegen onroerende zaken?

Antwoord

De kennisgroep is van mening dat voor de toepassing van het belastingverdrag met Zuid-Afrika (hierna: het Verdrag) geen sprake is van vervreemding van een onroerende zaak. De verdragstekst noopt Nederland er enkel toe om de uitdrukking 'onroerende zaken' conform de Zuid-Afrikaanse wetgeving uit te leggen, dit strekt zich echter niet uit tot de in de belastingwetgeving van Zuid-Afrika opgenomen fictie met betrekking tot vervreemdingsvoordeel uit een onroerendezaakvennootschap. Vervreemdingsvoordelen van aandelen vallen, in lijn met het OESO-commentaar en het Nederlandse verdragsbeleid, onder de toepassing van artikel 13, vierde lid van het Verdrag. Nederland is exclusief heffingsbevoegd over de vervreemdingsvoordelen uit de aandelen en hoeft derhalve geen voorkoming van dubbele belasting te verlenen.

Voor zover belanghebbende van mening is dat de verdragstoepassing van één van beide Staten niet in overeenstemming is met het Verdrag, kan hij/zij op grond van artikel 26 van het Verdrag verzoeken om onderling overleg.

Beschouwing

1. Feitencomplex (zoals geschetst door de vraagsteller)

"Casus
Een Nederlands ingezetene heeft 50% van de aandelen (zijn broer, eveneens NL ingezetene, de andere 50%) in een Zuid-Afrikaanse srl. De srl bevat een lodge. In 2015 worden de aandelen verkocht aan een andere vennootschap van de broers. In ZA wordt volgens de adviseur deze transactie belast als zijnde capital gain. Ook van non residents wordt geheven door ZA omdat zij volgens de adviseur de aandelen kwalificeren als onroerende zaak en op grond van artikel 13 van het Verdrag wordt de heffing over vermogenswinsten op onroerende zaken toegewezen aan het land waar de onroerende

zaak in is gelegen. De adviseur heeft een kopie van het formulier ITR12 als onderbouwing meegezonden. Dit formulier lijkt mij onvolledig ingevuld, de datum bij het ondertekenen ontbreekt. Bovendien blijkt er niet uit dat het gaat om de betreffende lodge. Volgens de adviseur moet NL daarom voorkoming van dubbele belasting verlenen door het geheven bedrag aan box II inkomen volledig te voorkomen. Het bedrag aan voorkoming is ongeveer euro 200.000 per broer.

Stelling adviseur
De adviseur baseert zijn stelling op artikel 3 lid 2 van het Verdrag. Een begrip dat niet is beschreven in het Verdrag mag door het land dat het Verdrag toepast ingevuld worden op basis van de nationale wetgeving. In dit geval maakt ZA hier gebruik van door de aandelen in de srl onder het begrip onroerende zaak te brengen. De adviseur gaat er kennelijk van uit dat de andere Verdragsstaat dan eveneens gebonden is aan die uitleg van het begrip onroerende zaak. In dat licht verleent NL dan voorkoming dubbele belasting voor de vervreemdingswinst op de aanmerkelijk belang aandelen.

Visie inspecteur
NL mag op grond van artikel 3 lid 2 van het Verdrag eveneens haar invulling aan het begrip onroerende zaak geven. Deze invulling leidt niet tot het kwalificeren van de aandelen tot onroerende zaak. Maar ingevolge artikel 6, lid 2 van het Verdrag is er voor de verdragsluitende partijen toch sprake van een onroerende zaak. NL mag echter eveneens heffen op grond artikel 13 lid 4 van het Verdrag, waar geen uitzondering wordt gemaakt voor aandelen in een onroerende zaak vennootschap.

Verlenen voorkoming?
In het artikelsgewijs commentaar van de NDFR bij artikel 3 lid 2 van het OESO model verdrag staat: "De OESO bepleit hier dat ingeval zich een kwalificatieconflict voordoet, de woonstaat verplicht is de kwalificatie van de bronstaat te volgen. Hiermee wordt getracht dubbele belastingheffing te voorkomen. Nederland heeft een integraal voorbehoud gemaakt bij deze bepaling en behoudt zich daarmee het recht voor in voorkomende gevallen haar eigen kwalificatie te laten prevaleren (paragraaf 80 van het OESO-commentaar bij art. 23A/23B). Overigens kunnen vraagtekens worden gezet of het Nederlandse voorbehoud niet strijdig is met internationaal publiekrecht (zie Pötgens en De Heer, a.w.)."

Vraag: gaat NL in dit concrete geval de eigen kwalificatie laten prevaleren of volgt NL het pleidooi van de OESO en geeft voorkoming."

2. Nationaal recht

Belanghebbende, inwoner van Nederland, heeft 50% van de aandelen in een Zuid-Afrikaanse vennootschap. Ter zake van deze aandelen heeft belanghebbende derhalve in gevolge artikel 4.6, onderdeel a, Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) een aanmerkelijk belang. De voordelen uit de verkoop van deze aandelen, behoren ingevolge artikel 4.12, onderdeel b, Wet IB 2001 tot het inkomen uit aanmerkelijk belang. De omvang van het vervreemdingsvoordeel is nader uitgewerkt in paragraaf 4.6.2. Wet IB 2001.

Naar nationaal recht is er sprake van belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang, derhalve rijst de vraag of Nederland dit heffingsrecht ook op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en Zuid-Afrika (hierna: het Verdrag) kan effectueren?

3. Belastingverdrag

Om voorgaande vraag te beantwoorden, moet worden bepaald welke toewijzingsregel uit het Verdrag van toepassing is op het vervreemdingsvoordeel. In dit kader zij in gevolge artikel 3, lid 2, van het Verdrag het volgende opgemerkt over de betekenis van de uitdrukkingen in het Verdrag:

2. Voor de toepassing van de bepalingen van het Verdrag door een Verdragsluitende Staat op enig moment heeft, tenzij de context anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking op dat moment heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, waarbij elke betekenis volgens de toepasselijke belastingwetgeving van die Staat prevaleert boven een betekenis die volgens andere wetgeving van die Staat aan die uitdrukking wordt gegeven.

Voor zover uitdrukkingen in het Verdrag niet nader gedefinieerd zijn, en de context niet anders vereist, mag Nederland de uitdrukkingen derhalve naar nationaal recht interpreteren.

Naar nationaal recht kwalificeert de verkoop van de aandelen als vervreemdingsvoordeel uit aanmerkelijk belang. Bijgevolg zijn de toewijzingsregels van artikel 13 inzake 'vermogenswinsten' van toepassing:

"1. Voordelen verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat uit de vervreemding van onroerende zaken als bedoeld in artikel 6 en die zijn gelegen in de andere Verdragsluitende Staat, mogen in die andere Staat worden belast.
2. Voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende goederen die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting die een onderneming van een Verdragsluitende Staat in de andere Verdragsluitende Staat heeft, waaronder begrepen voordelen verkregen uit de vervreemding van de vaste inrichting (afzonderlijk of met de gehele onderneming), mogen in die andere Staat worden belast.
3. Voordelen verkregen uit de vervreemding van schepen of luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd of van roerende goederen die worden gebruikt bij de exploitatie van deze schepen of luchtvaartuigen, zijn slechts belastbaar in de Verdragsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. Voor de toepassing van dit lid zijn de bepalingen van artikel 8, tweede lid, van toepassing.
4. Voordelen verkregen uit de vervreemding van alle andere goederen dan die bedoeld in het eerste, tweede en derde lid, zijn slechts belastbaar in de Verdragsluitende Staat waarvan de vervreemder inwoner is.
5. Niettegenstaande de bepalingen van het vierde lid, mag een Verdragsluitende Staat, overeenkomstig zijn eigen wetgeving, de betekenis van de uitdrukking "vervreemding" daaronder begrepen, belasting heffen over voordelen door een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere Verdragsluitende Staat verkregen uit de vervreemding van aandelen in, winstbewijzen van of schuldvorderingen op een lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal, dat volgens de wetgeving van de eerstbedoelde Staat inwoner is van die Staat, alsmede uit de vervreemding van een gedeelte van de in die aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen besloten liggende rechten, indien die natuurlijke persoon – al dan niet tezamen met zijn echtgenoot – dan wel een van hun bloed- of aanverwanten in de rechte lijn onmiddellijk of middellijk ten minste vijf percent bezit van het geplaatste kapitaal van een bepaalde soort van aandelen van dat lichaam. Deze bepaling vindt alleen toepassing wanneer de natuurlijke persoon die de voordelen verkrijgt op enig moment gedurende de laatste tien jaar voorafgaande aan het jaar waarin die voordelen worden verkregen inwoner van de eerstbedoelde Staat was en mits op het tijdstip waarop de natuurlijke persoon inwoner werd van de andere Verdragsluitende Staat werd voldaan aan de eerdergenoemde voorwaarden ten aanzien van het aandelenbezit in eerdergenoemd lichaam. In de gevallen waarin, ingevolge de nationale wetgeving van de eerstbedoelde Verdragsluitende Staat, aan de natuurlijke persoon een aanslag is opgelegd ter zake van de vervreemding van vorenbedoelde aandelen die geacht wordt bij diens emigratie uit eerstbedoelde Verdragsluitende Staat te hebben plaatsgevonden, geldt het vorenstaande alleen voor zover er van deze aanslag nog een bedrag openstaat."

Gezien de aard van de voordelen en de sterke mate waarin de waarde van aandelen verband houdt met een onroerende zaak in Zuid-Afrika, spitst de vraag zich toe of de

toewijzingsregels van het eerste lid , dan wel het vierde lid van toepassing zijn.[1] Voor beide opties vallen voor- en tegenargumenten aan te dragen.

Alvorens hier op in te gaan, een civiel rechtelijke opmerking: In het Nederlandse vermogensrecht vallen zaken van vermogensrechten te onderscheiden.[2] Een aandeel betreft een vermogensrecht, en kwalificeert derhalve niet als een (onroerende) zaak.

3.1. Lid 1: vervreemdingsvoordeel uit onroerende zaken

Op grond van het eerste lid mogen voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken worden belast in de Staat waar deze zijn gelegen (situsbeginsel). Nederland moet in dat geval voorkoming van dubbele belasting verlenen overeenkomstig de vrijstellingsmethode op grond van artikel 23, tweede lid van het Verdrag.

Aangezien de waarde van de aandelen in grote mate ontleend wordt aan een in Zuid-Afrika gelegen onroerende zaak, rijst de vraag of het vervreemdingsvoordeel uit de aandelenverkoop gelijk moeten worden gesteld met een voordeel uit de vervreemding van onroerende zaken. Voor en tegen een dergelijke interpretatie valt het volgende te overwegen.

3.1.1. Vervreemdingsvoordeel uit onroerende zaken: pro-argumentatie

Voor de betekenis van de uitdrukking 'onroerende zaken' wordt verwezen naar artikel 6 van het Verdrag. De uitdrukking 'onroerende zaken' wordt nader gedefinieerd in het tweede lid:

*"**2.** De uitdrukking "onroerende zaken" heeft de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van de Verdragsluitende Staat waarin de desbetreffende zaken zijn gelegen. De uitdrukking omvat in ieder geval de zaken die bij de onroerende zaken behoren, levende en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op veranderlijke of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie, of concessie tot exploitatie, van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen, boten en luchtvaartuigen worden niet als onroerende zaken beschouwd."*

De uitdrukking 'onroerende zaken' moet aldus, in tegenstelling tot het algemene interpretatievoorschrift, worden uitgelegd overeenkomstig de wetgeving van de Verdragsluitende Staat waar de onroerende zaken zijn gelegen, in casu Zuid-Afrika. Uit navraag door de kennisgroep IBR IB-niet winst, LB en PH-aanslag bij het International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) blijkt het volgende uit de Zuid Afrikaanse 'Income Tax Act' over de belastbaarheid van 'capital gains':

"Income Tax Act 1962, Eighth Schedule 'Determination of taxable capital gains and assed capital losses' (Section 26A of this Act), Part 1 'General (paras 1-2)', paras 2 'Application':

(1) Subject to paragraph 97, this Schedule applies to the disposal on or after valuation date of-

---

[1] Op grond van de beschikbare informatie is het vijfde lid niet van toepassing, aangezien er vanuit Nederlands perspectief geen sprake is van '*een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere Verdragsluitende Staat*'. Op grond van de beschikbare informatie concludeer ik dat er voorts geen sprake is van een emigratie naar Nederland in de 10 voorafgaande jaren, derhalve is het vijfde lid evenmin vanuit Zuid-Afrikaans perspectief aan de orde. Het tweede en derde lid zijn voorts evident niet van toepassing.

[2] Artikel 3:1 BW: Goederen zijn alle zaken en alle vermogensrechten.
Artikel 3:2 BW: Zaken zijn de voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten.

(a) any asset of a resident; and
(b) the following assets of a person who is not a resident, namely-
(i) immovable property situated in the Republic held by that person or any interest or right of whatever nature of that person to or in immovable property situated in the Republic; or
(ii) any asset which is attributable to a permanent establishment of that person in the Republic.
(2) For purposes of subparagraph (1) (b) (i), an interest in immovable property situated in the Republic includes a direct or indirect interest of at least 20 per cent held by a person (alone or together with any connected person in relation to that person) in the equity share capital of a company or in any other entity, where 80 per cent or more of the value of the net assets of that company or other entity, determined on the market value basis, is, at the time of disposal of shares in that company or interest in that other entity, attributable directly or indirectly to immovable property situated in the Republic, other than immovable property held by that company or other entity as trading stock.[3]

Voor toepassing van de 'Income Tax Act', specifiek de heffing over 'capital gains', kent Zuid-Afrika dus een gelijke behandeling van de voordelen uit de vervreemding ('disposal') van aandelen in onroerendezaakvennootschappen en de behandeling van de voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken. Voor niet-inwoners worden deze voordelen, evenals voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken, in de heffing van 'capital gain tax' betrokken. Voorwaarde is wel dat 'that company or other entity' de onroerende zaken niet als 'trading stock' aanhoudt.[4]

Gelet op het voorgaande kan worden betoogd dat er sprake is van voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken als bedoeld in het eerste lid, omdat de uitdrukking 'onroerende zaken' moet worden uitgelegd volgens de nationale wetgeving van Zuid-Afrika; die wetgeving kent een gelijkstelling van 'vervreemdingsvoordelen behaald met aandelen in een onroerendezaakvennootschap' aan 'vervreemdingsvoordelen behaald met onroerende zaken'. Onder 'voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken' moeten om die reden ook de 'voordelen uit de vervreemding van aandelen in onroerendezaakvennootschap' worden verstaan.

3.1.2. Vervreemdingsvoordeel uit onroerende zaken: contra-argumentatie
Tegen een dergelijke interpretatie vallen een aantal argumenten aan te voeren.

3.1.2.1. Betekenis 'onroerende zaken' volgens Zuid-Afrikaanse wetgeving
Zoals hiervoor omschreven, mogen op grond van artikel 13, eerste lid, van het Verdrag, de voordelen uit de vervreemding van in Zuid-Afrika gelegen onroerende zaken aldaar worden belast. Daarbij wordt voor de betekenis van de uitdrukking 'onroerende zaken' terugverwezen naar artikel 6, waar in het tweede lid een definitie is opgenomen die aansluiting zoekt bij de wetgeving van de situsstaat:

"De uitdrukking 'onroerende zaken' heeft de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van de Verdragsluitende Staat waarin de desbetreffende zaken zijn gelegen."

---

[3] Deze bepaling in de Zuid-Afrikaanse 'Income Tax Act 1962' dateert van voor de totstandkoming van het belastingverdrag met Nederland (dd. 10-10-2005), en betreft derhalve geen verdragsposterieure bepaling.
[4] Gelet op de geschetste feiten, komt het mij voor dat de onroerende zaak niet als 'trading stock' (handelsvoorraad) wordt aangehouden. Of de waarde van de onroerende zaak minimaal 80% van de waarde van het vermogen van de vennootschap vertegenwoordigt heb ik niet kunnen beoordelen.

Navraag bij IBFD leert dat de Zuid-Afrikaanse 'Income Tax Act' voor de heffing over 'capital gains', ten aanzien van niet-inwoners, een gelijke behandeling kent van voordelen uit de vervreemding van aandelen in een onroerendezaakvennootschap en de vervreemdingsvoordelen van een onroerende zaak. Tegen het doortrekken van deze gelijke behandeling naar artikel 13, tweede lid van het Verdrag valt het volgende aan te voeren:

1. De Zuid-Afrikaans 'Income Tax Act' bepaalt dat de 'voordelen uit de vervreemding van aandelen in een onroerendezaakvennootschap' op gelijke wijze worden belast als de 'voordelen uit de vervreemding van een onroerende zaak'. Dit betekent niet dat de aandelen in een onroerendezaakvennootschap volgens de Zuid-Afrikaanse wetgeving een 'onroerende zaak' vormen. Het feit dat er in de Zuid-Afrikaanse wetgeving een gelijkstelling is opgenomen, impliceert juist het tegenovergestelde.
2. In lijn met het voorgaande: artikel 13, eerste lid, verwijst *uitsluitend* voor de betekenis van de uitdrukking 'onroerende zaken' terug naar de definitie in artikel 6, niet voor de uitdrukking 'voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken'. Uitsluitend voor de betekenis van de uitdrukking 'onroerende zaak', moet aansluiting worden gezocht bij de wetgeving van de situsstaat. Wat moet worden aangemerkt als 'een voordeel uit de vervreemding van een onroerende zaak', mag, conform het algemene interpretatievoorschrift, worden uitgelegd overeenkomstig de wetgeving van de verdragstoepassende Staat. Nederland is niet gehouden de Zuid-Afrikaanse fictie, om 'voordelen uit de vervreemding van aandelen in een onroerendezaakvennootschap' gelijk te behandelen als 'voordelen uit de vervreemding van een onroerende zaak', over te nemen.

3.1.2.2. Ontbreken 'afwijkende bepaling voor onroerendezaakvennootschappen'
Een ander tegenargument is dat in het Verdrag een afwijkende bepaling ontbreekt die specifiek ziet op 'voordelen uit de vervreemding van aandelen in een onroerendezaakvennootschap'. De reden dat dit een tegenargument vormt, is als volgt.

Diverse landen kennen in hun nationale wetgeving gelijkstellingen van voordelen uit de vervreemding van aandelen/rechten in onroerendezaakvennootschappen aan voordelen uit de vervreemding van onroerende zaken. In paragraaf 23 van het OESO-commentaar bij artikel 13 was daarover tot 28 januari 2003 het volgende opgemerkt:

'Certain tax laws assimilate the alienation of all or part of the shares in a company, the exclusive or main aim of which is to hold immovable property, to the alienation of such immovable property. In itself paragraph 1 does not allow that practice: a special provision in the bilateral convention can alone provide for such an assimilation. Contracting States are of course free either to include in their bilateral conventions such special provision, or to confirm expressly that the alienation of shares cannot be assimilated to the alienation of the immovable property.'

Per 28 januari 2003 is aan artikel 13 van het OESO-modelverdrag het onderstaande lid toegevoegd:

*"**4.** Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the*

365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as defined in Article 6, situated in that other Contracting State."

In paragraaf 23 van het huidige OESO-commentaar bij artikel 13 is over de samenhang van het eerste en vierde lid het volgende opgemerkt:

"The rules of paragraph 1 are supplemented by those of paragraph 4, which applies to gains from the alienation of all or part of the shares in a company holding immovable property (see paragraphs 28.1 to 28. 4 below)."

Nederland heeft daarbij het volgende voorbehoud gemaakt:

"51. Belgium, Luxembourg, the Netherlands and Switzerland reserve the right not to include paragraph 4 in their conventions."

Het huidige belastingverdrag tussen Nederland en Zuid-Afrika is op 10 oktober 2005 tot stand gekomen en op 28 december 2008 in werking getreden. De Engelstalige verdragstekst van artikel 13, eerste lid (vervreemding onroerende zaken) en het vierde lid (overige vervreemdingsvoordelen), is identiek aan het huidige OESO-modelverdrag. Een specifieke bepaling voor vervreemdingsvoordelen uit onroerendezaakvennootschappen, zoals het vierde lid van het OESO-modelverdrag, ontbreekt.

In de artikelsgewijze toelichting van de minister van Buitenlande Zaken op het Verdrag, ontbreekt een toelichting op dit punt.[5] Ook in het internationale fiscale verdragsbeleid uit 1998, dat ten tijde van de totstandkoming van het Verdrag van toepassing was, ontbreekt een standpunt over 'onroerendezaakvennootschappen'.[6] In de 'Notitie Fiscaal Verdragsbeleid' 2011 wordt wel uitvoerig stilgestaan bij dit onderwerp:

"Aandelen in onroerendezaakvennootschappen
Sinds 2003 bevat artikel 13 OESO-modelverdrag in het vierde lid een bepaling die de bronstaat een heffingsrecht toewijst ter zake van vermogenwinsten behaald met de vervreemding van aandelen die direct of indirect meer dan 50% van hun waarde ontlenenaan onroerende zaken die zijn gelegen in de bronstaat (situsstaat). De bepaling bewerkstelligt dat winsten behaald met de vervreemding van dergelijke aandelen evenzeer worden
toegewezen aan de situsstaat als winsten behaald met de vervreemding van de onderliggende onroerende zaken (zie artikel 13, eerste lid, OESO-modelverdrag). Aldus wordt voorkomen dat vermogenswinsten behaald met onroerende zaken alsnog aan de heffing door de situsstaat zouden kunnen worden onttrokken door middel van verkoop van 45 van 93de aandelen in een vennootschap waarin de onroerende zaken zijn ingebracht. Anderzijds geldt dat de heffingsbevoegdheid met betrekking tot de in de vennootschap ingebrachte onroerende zaken zelf onverminderd toegewezen blijft aan de situsstaat ingevolge artikel
6 OESO-modelverdrag. Zie bijvoorbeeld de verdragen met Argentinië 1996, India 1988, Mexico 1993 (zie ook protocol 2008), Nigeria 1991, Saoedi-Arabië 2008, Turkije 1986, en Zimbabwe 1989. Deze bepalingen bevatten veelal uitzonderingen, een minimaal vereist belang en/of een beperking van het toe te passen tarief.

---

[5] Brief van de minister van Buitenlandse Zaken, Staten-Generaal, vergaderjaar 2006-2007, 30 831, A en nr 1, link: https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-30813-1.html

[6] Ten tijde van de totstandkoming van het Verdrag (10-10-2005), was het internationale fiscale verdragsbeleid uit 1998 van toepassing: https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-25087-4.html
Dit beleid dateert dus van voor de wijzigingen in het OESO-modelverdrag uit 2002, derhalve is het niet onlogisch dat hierin nog geen gewag wordt gemaakt van onroerendezaakvennootschappen.

Indien in het kader van een finaal compromis Nederland bereid is het voorstel van de verdragspartner te volgen om een bepaling op te nemen inzake onroerendezaakvennootschappen, dan wenst Nederland hierin een aantal zaken vast te leggen. In de eerste plaats streeft Nederland ernaar dat een hoger percentage dan 50 wordt opgenomen. Voorts streeft Nederland naar het opnemen van uitzonderingen voor aandelen in beursgenoteerde vennootschappen, kleine aandelenbelangen, bedrijfsonroerendgoed, belangen gehouden door pensioenfondsen en vervreemdingswinsten gemaakt als gevolg van reorganisaties in concernverband. Indien het verdrag een dergelijke bepaling bevat en sprake is van vervreemding van aandelen in een Nederlandse onroerendezaakvennootschap, geeft dit Nederland de mogelijkheid tot effectuering van de buitenlandse belastingplicht voor inkomen uit aanmerkelijk belang bij zowel natuurlijke personen (los van een eventueel aanmerkelijkbelangvoorbehoud) als lichamen (artikel 17, derde lid, letter b, Wet Vpb 1969). In beide gevallen moet het dan gaan om vervreemding van een niet tot het ondernemingsvermogen behorend belang van ten minste 5% in een vennootschap waarvan de bezittingen voor een bepaald percentage uit in Nederland gelegen onroerende zaken bestaan.[7]

Uit het voorgaande kan het volgende worden geabstraheerd:

1. Uit het tot 2003 geldende OESO-commentaar volgt dat 'vervreemdingsvoordeel uit een onroerendezaakvennootschap' niet valt onder de toewijzingsregels van artikel 13, eerste lid, van het OESO-modelverdrag.
2. In het OESO-modelverdrag is per 2003 een afwijkende bepaling opgenomen in het vierde lid, die specifiek ziet op de 'vervreemdingsvoordelen uit een onroerendezaakvennootschap'.
3. Nederland heeft hierbij een voorbehoud gemaakt om dit 'vierde lid' niet toe te passen in zijn belastingverdragen.
4. Het belastingverdrag tussen Nederland en Zuid-Afrika is naderhand tot stand gekomen en is in hoge mate geënt op het OESO-modelverdrag.
5. In dit belastingverdrag ontbreekt een specifieke bepaling voor 'vervreemdingsvoordeel uit een onroerendezaakvennootschap'.
6. Het huidige Nederlandse internationale fiscale verdragsbeleid heeft als uitgangspunt geen specifieke 'onroerendezaakvennootschaps-bepaling' op te nemen.

Op basis van de bovenstaande, kan worden geconcludeerd dat in het belastingverdrag tussen Nederland en Zuid-Afrika bewust geen specifieke bepaling voor 'onroerendezaakvennootschappen' is opgenomen. Uit het OESO-commentaar is af te leiden dat 'voordelen uit de vervreemding van aandelen in een onroerendezaakvennootschap' nimmer onder het eerste lid vallen. Een en ander is overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid. Dat betekent dat de voordelen uit de vervreemding van aandelen in een rechtspersoon die belegt in onroerende zaken onder het vierde lid vallen.

3.2. Lid 4: overige vervreemdingsvoordelen

Artikel 13, vierde lid, van het Verdrag bepaalt dat alle 'overige vervreemdingsvoordelen' mogen worden belast in woonstaat van de vervreemder:

*"**4.** Voordelen verkregen uit de vervreemding van alle andere goederen dan die bedoeld in het eerste, tweede en derde lid, zijn slechts belastbaar in de Verdragsluitende Staat waarvan de vervreemder inwoner is."*

Dit is conform het huidige Nederlandse verdragsbeleid:

"De hoofdregel voor vermogenswinsten is een exclusieve heffingsbevoegdheid voor de woonstaat van de vervreemder; deze regel is in de meeste Nederlandse verdragen opgenomen

[7] Zie onderdeel 2.9.2 van de 'Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011', link: https://www.eerstekamer.nl/behandeling/20110211/notitie_fiscaal_verdragsbeleid_nfv

in artikel 13, vierde lid, en komt overeen met artikel 13, vijfde lid, van het OESOmodelverdrag. [...] Met name is voor Nederland van belang dat geen bronstaatheffing wordt overeengekomen voor vermogenwinsten verkregen met de vervreemding van aandelen."[8] [9]

Het vierde lid wijst de 'overige vervreemdingsvoordelen', die niet onder de andere leden vallen te kwalificeren, dus exclusief toe aan de woonstaat van de vervreemder. Het vierde lid vormt daarmee een 'restbepaling' binnen het vermogenswinstartikel.

Aangezien het hier de vervreemding van aandelen betreft, oftewel de vervreemding van vermogensrechten, kunnen de voordelen geïnterpreteerd vanuit zuiver Nederlands perspectief nimmer onder het toepassingsbereik van het eerste lid (vervreemdingsvoordelen uit onroerende zaken) vallen. Bovendien geeft de in artikel 6, tweede lid van het Verdrag opgenomen definitiebepaling van het begrip onroerende zaken geen aanleiding te concluderen tot een vervreemdingsvoordeel als bedoeld in het eerste lid. Op basis van de beschikbare informatie zijn ook de overige leden evident niet van toepassing.[10] Derhalve resteert de toepassing van het vierde lid en daardoor is Nederland, als woonstaat, exclusief heffingsbevoegd is.

3.3 Slotsom

De kennisgroep is van mening dat Nederland voor de toepassing van het belastingverdrag met Zuid-Afrika geen sprake is van een vervreemding van een onroerende zaak. De verdragstekst noopt Nederland er enkel toe om de uitdrukking 'onroerende zaken' conform de Zuid-Afrikaanse wetgeving uit te leggen, dit strekt zich echter niet uit tot de in de belastingwetgeving van Zuid-Afrika opgenomen fictie met betrekking tot vervreemdingsvoordeel uit een onroerendezaakvennootschap. Vervreemdingsvoordelen van aandelen vallen, in lijn het met OESO-commentaar en het Nederlandse verdragsbeleid, onder de toepassing van artikel 13, vierde lid van het Verdrag. Nederland is exclusief heffingsbevoegd over de vervreemdingsvoordelen uit de aandelen en hoeft derhalve geen voorkoming van dubbele belasting te verlenen.

Voor zover belanghebbende van mening is de verdragstoepassing van één van beide Staten niet in overeenstemming is met het Verdrag, kan hij/zij op grond van artikel 26 van het Verdrag verzoeken om onderling overleg.

[8] Zie onderdeel 2.9.1 van de 'Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011' (link in de vorige voetnoot).

[9] Een uitzondering op deze hoofdregel vormt het aanmerkelijkbelangvoorbehoud dat Nederland nastreeft in de verdragsonderhandelingen, zie onderdeel 2.9.3 van de 'Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011'. Op grond van de beschikbare informatie is dit in casu echter niet van toepassing.

[10] Zie voetnoot 1 voor een nadere onderbouwing van dit standpunt.

Onderwerp	**30%-regeling/ 2e commissariaat opting-in, 1ste geen opting-in, voldoet aan de woonplaatseis (straal van 150 kilometer)**
Datum ontvangst KG	**17 oktober 2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	17 oktober 2018

Inleiding
Ingaande 1 januari 2017 is de commissaris geen (fictieve) werknemer meer in de zin van de Wet LB. Wel kan deze met opting-in weer gebruik maken van de loonbelastingfaciliteiten, zoals de 30%-regeling. Wij hebben steeds verdedigd dat een commissaris met de 30%-regeling niet in aanmerking komt voor de regeling voor een 2e commissariaat met als motivering dat deze voor dat 2e commissariaat niet uit het buitenland is aangeworven. Met de woorden van de HR: op het moment van benoeming woonplaats buiten Nederland en niet – anders dan voor stage of studie – werkzaam in Nederland.[1]

Vraag

Heeft de wetswijziging ingaande 1 januari 2017 gevolgen voor het antwoord op de vraag of een niet in Nederland wonende commissaris werkzaam is in Nederland?

Antwoord

Nee. De werkzaamheden van de commissaris zijn door de wetswijziging niet gewijzigd. De commissaris die voorheen als fictief werknemer werkzaam was in Nederland is na deze wijziging nog steeds werkzaam in Nederland.

Beschouwing

De vraag die opkomt is of een commissaris - die slechts enkele dagen per kalenderjaar feitelijk werkzaam is in Nederland - gebruik kan maken van de 30%-regeling voor een nieuwe dienstbetrekking resp. opting-in situatie naast het bestaande commissariaat. In de zaak met kenmerk HR 21-03-2014, ECLI:NL:HR:2014:634, was weliswaar sprake van een nieuw commissariaat en was ook gesteld dat hiervoor de 30%-regeling niet mogelijk was omdat belanghebbende 'werkzaam' was in Nederland, edoch de uitkomst in deze zaak volgt de route van het niet binnen drie maanden tot stand komen van de nieuwe arbeidsovereenkomst. De voorgaande tewerkstelling was niet beëindigd. Wij hebben daar – net als insiders bij de advieskantoren – de conclusie aan verbonden dat een bestaand commissariaat eraan in de weg staat dat een nieuwe benoeming als commissaris de regeling deelachtig kan worden als de voorgaande niet is beëindigd.

In het voorgelegde vraagstuk is voor het eerste commissariaat geen opting-in aangevraagd. De redenen kunnen legio zijn. Voor het tweede commissariaat loont

[1] HR: 07/12637: op moment van sluiten arbeidsovk geen inwoner van Nederland (4 AWR) en niet – anders dan voor stage of studie – werkzaam zijn in Nederland.
vgl. HR 28 april 2006, nr. 41084, *BNB* 2006/262 en HR 28 april 2006, nr. 41919, *BNB* 2006/266

HR

het blijkbaar wel om een verzoek te doen voor opting-in met het oog op ondermeer de 30%-regeling. Wij pareren dat verzoek met als motivering dat belanghebbende werkzaam is in Nederland en de nieuwe benoeming niet tot stand is gekomen na beëindiging van de eerdere tewerkstelling.

5.1.2e 5.1.2e

Een werknemer aan wie de 30%-regeling was toegekend, beëindigt zijn dienstbetrekking bij zijn Nederlandse werkgever en wordt op dezelfde datum benoemd tot commissaris. Het commissariaat is een deeltijdfunctie. De 30%-regeling wordt toegekend voor dit commissariaat.

Ruim een jaar later wordt belanghebbende benoemd tot commissaris bij een andere Nederlandse vennootschap. De Belastingdienst weigert de 30%-regeling toe te kennen voor dit tweede commissariaat, omdat geen sprake is van een aanwerving vanuit het buitenland.

In de onderhavige casus was sprake van een doorlopende deeltijddienstbetrekking waarvoor de 30%-regeling was afgegeven. Omdat dit een deeltijddienstbetrekking was (een commissariaat), treedt belanghebbende ook in deeltijddienst bij een andere werkgever. De Hoge Raad oordeelt dat belanghebbende geen recht heeft op de 30%-regeling voor deze nieuwe dienstbetrekking. Hij was immers reeds in Nederland werkzaam en de uitzondering waardoor een werknemer gebruik kan blijven maken van de 30%-regeling is uitsluitend van toepassing in gevallen waarin een dienstbetrekking wordt beëindigd en binnen drie maanden een nieuwe dienstbetrekking wordt aangegaan dan wel de arbeidstijd bij dezelfde werkgever wordt uitgebreid. De werknemer kon verder geen gebruik maken van het goedkeurende beleid voor de situatie waarin een bestaande dienstbetrekking wordt verminderd en binnen drie maanden een nieuwe deeltijddienstbetrekking wordt aangegaan. Zijn situatie was daarmee onvoldoende vergelijkbaar en voor het overige was de driemaandsperiode al verstreken.

HR

Onderwerp	Gevolgen toepassen tie-breaker verdragen. Definitieve versie
Datum ontvangst KG	
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**29 oktober 2018**

Vraag

Feiten:
Belanghebbende, een Nederlander, heeft een in Nederland gevolgde en afgeronde opleiding als piloot van een verkeersvliegtuig. Belanghebbende woonde tijdens zijn opleiding in het ouderlijke huis. Zijn ouders en broers en zussen wonen allen in Nederland. Hij is een jonge vrijgezelle twintiger. Hij krijgt na de voltooiing van zijn opleiding een contract aangeboden om te gaan werken voor een Turkse vliegmaatschappij. In eerste instantie krijgt hij een tijdelijk contract aangeboden vanuit de standplaats Antalya. Vervolgens krijgt hij contract voor onbepaald duur aangeboden vanuit de standplaats Istanbul. Belanghebbende huurt in Turkije, eerst in Antalya, daarna in Istanbul, een appartement. Hij is daar lid van een sportschool. Heeft een Turkse bankrekening afgesloten. Doet ook de nodige uitgaven vanaf deze Turkse bankrekening. Naast hemzelf zijn nog enkele andere Nederlandse collega's werkzaam bij deze maatschappij. Hij trekt in Turkije met o.a. deze Nederlands collega's op. Na ruim 2,5 jaar krijgt belanghebbende een baan aangeboden bij 67 Awr Vervolgens gaat hij vliegen voor 67 Awr vanuit Schiphol. Daarom gaat hij in Amsterdam een appartement huren.

Er heeft een woonplaatsonderzoek plaatsgevonden.

Daaruit volgt dat belanghebbende regelmatig terugkeert naar Nederland (bezoek ouders, familie, vrienden ect). Een verlenging van zijn vliegbrevet wordt in Nederland behaald. Er zijn ook op vrij regelmatige basis pinbetalingen in Nederland vast te stellen (restaurantje, kleding, cadeautjes, tanken[1], uitgaan etc.) Uiteindelijk zoekt en aanvaardt hij een baan bij een Nederlandse vliegmaatschappij.

Daarnaast zien we ook allerlei betalingen vanaf zijn Turkse rekening (sportschool, betaling huur appartement, kleding, voeding, uitgaan etc.).

Woonplaats: inwoner van beide Staten
Belanghebbende heeft voldoende aannemelijk gemaakt dat hij voor de toepassing van de Turkse fiscale wetgeving als binnenlands belastingplichtige wordt aangemerkt. Wij hebben voldoende gegevens om te stellen dat hij ook in Nederland woont (art. 4 AWR). Kortom: er is sprake van een dubbele woonplaats. Dat betekent dat we toekomen aan de tie-breaker van artikel 4, tweede lid van het verdrag. Uiteindelijk komen we uit bij onderdeel b[2] (de plaats waar hij gewoonlijk verblijft; vastgesteld is dat hij, mede gezien zijn Turkse dienstbetrekking vaker in Turkije is dan in Nederland)). Voor verdragstoepassing moet dan ervan uit worden gegaan dat belanghebbende in Turkije woont.

Vraag:

[1] Voor zover kan worden nagegaan staat geen Nederlandse auto op zijn naam geregistreerd. Dat is pas vanaf dat hij in Amsterdam is komen wonen. Blijkbaar heeft hij een auto geleend/gehuurd/gebruikt en heeft deze getankt.

[2] Men kan eventueel discussiëren of het verblijf bij zijn ouders aangemerkt moet worden als een duurzaam verblijf. IN het OESO-commentaar wordt gesproken over "owning" or "possesses" a home, en dat deze "permanent" moet zijn. Hij moet het arranged en retained for permant use.
Wel wordt het uitgebreid dat concept of home iedere vorm van home kan zijn, house, apartment of rented furnished room (misschien dus kamer in ouderlijk huis?).
Al vraag ik me dus af of een kamer bij zijn ouders, onder deze omschrijving te scharen is. Het is niet dat hij deze woonruimte zelf arranged en retained heeft voor zijn permanent use. Hij logeert slechts bij zijn ouders.
Om deze casus ook van toepassing te laten zijn op andere casussen, wordt uitgegaan van het aanwezig zijn van duurzaam verblijf.

Hoe moet worden omgegaan met het Turkse inkomsten in de Nederlandse aangifte inkomstenbelasting als door de toepassing van de tie-breaker uit een belastingverdrag Nederland de "verliezende" Staat is?

En welke gevolgen heeft dit voor het reeds opgebouwde restant PGA?

Antwoord

We passen eerst de nationale wet toe waarna het verdrag de heffing beperkt overeenkomstig de voorkomingsbepalingen. Dit resulteert in een objectvrijstelling voor de buitenlandse bronnen. Als Nederland de "verliezende" staat is, dan halen we het Turkse inkomen uit de heffingsgrondslag.
Dit gaat echter niet zover dat dit vrijgesteld inkomen vervolgens doorwerkt naar heffingskortingen, drempels etc. Voor de heffingskortingen, drempels ect. Wordt het vrijgesteld inkomen wel in aanmerking genomen.

Het reeds opgebouwde PGA blijft dan gewoon in stand.

Beschouwing

In de afweging zijn de volgende mogelijkheden besproken.

Optie 1:
Als inwoner van Nederland dient hij zijn wereldinkomen aan te geven. Dat betekent dat het Turkse inkomen tot zijn box 1-inkomen behoort. Op grond van het verdrag kan Nederland niet heffen. Er moet voor dit Turks inkomen een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting (volgens vrijstellingsmethode) worden verleend. Dat geldt ook als voor de Turkse inkomsten de verrekeningsmethode geldt.

Optie 2:
Ondanks het feit dat hij inwoner van Nederland is, behoort het Turkse inkomen niet tot zijn box 1-inkomen. Hierdoor blijft het reeds opgebouwde restant PGA in stand.

Optie 3:
Als gevolg van de tie-breaker wordt belastingplichtige aangemerkt als buitenlands belastingplichtige. Dat betekent dat enkel het Nederland inkomen tot box 1/verzamelinkomen behoort.

Met betrekking tot de voor liggende opties kan het volgende worden opgemerkt.

Optie 1: Op zich wellicht de meest zuivere optie, aangezien aan optie 2 allerlei complicaties kleven. Zie hiervoor de opsomming bij optie 2.

Optie 2:
In feite is dit een optie van de beperkt binnenlandse belastingplichtige. Onder de Wet IB 1964 kennen we deze ook.

Een complicatie bij deze optie als belastingplichtige bv. Beschikt over scholingsuitgaven, een eigen woning met daarbij een aftrek voor betaalde hypotheekrente. Als binnenlands belastingplichtige zijn scholingsuitgaven aftrekbaar als persoonsgebonden aftrekpost. Er ontstaat dan een restant persoonsgebonden aftrekpost (in casu is sprake van een reeds opgebouwd restant PGA). Een eventuele eigen woning kunnen we mogelijk onderbrengen in box 3 met de stelling dat de woning in Nederland geen hoofdverblijf is. Dat betekent dat de hypotheekrente niet aftrekbaar is voor box 1. Dat betekent dat ook de doorschuifbeschikking van art. 11 BvdB 2001 niet in beeld komt.
Maar stel dat de woning is verworven met een fiscale partner. Als we eraan vasthouden dat belastingplichtige (ook) in Nederland woont dan geldt de uitzondering van art. 1.2, lid 4, onderdeel b Wet IB 2001 niet. Dus kan er sprake zijn van een fiscaal partner.
In dat geval is weer wel sprake van een eigen woning, met aftrek van de hypotheekrente. Zie art. 3.111, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001. Hierdoor ontstaat weer mogelijk een verlies in box 1.

Ook bestaat dan de mogelijkheid dat belastingplichtige in aanmerking komt voor uitbetaling van de algemene heffingskorting in het geval dat de uitzondering van art. 1.2, lid 4, onderdeel b Wet IB 2001 niet geldt. Dat lijkt mij een ongewenst effect.

Pötgens e.a. gaan in WFR 2016/126, onderdeel 4.1 uit van de beperkte binnenlandse belastingplichtige. De schrijvers baseren hun stellingen op oude jurisprudentie, waaronder de zgn. grensarbeidersarresten. Zie bij achterliggende gegevens.

Optie 3:
Belastingplichtige kan als gevolg van de tie-breaker uit het belastingverdrag daardoor niet beschouwd worden als een niet-inwoner. Vast staat dat belastingplichtige naar feiten en omstandigheden beoordeeld inwoner van Nederland is. Hij is en blijft daardoor binnenlands belastingplichtige.

Achterliggende gegevens

Wettelijke bepalingen

Art. 4, lid 2 van het verdrag Nederland-Turkije luidt als volgt

2.Indien een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide Staten is, wordt zijn positie als volgt bepaald:
a) hij wordt geacht inwoner te zijn van de Staat waarin hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft; indien hij in beide Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarmede zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen);
b) indien niet kan worden bepaald in welke Staat hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft, of indien hij in geen van de Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarin hij gewoonlijk verblijft;
c) indien hij in beide Staten of in geen van beide gewoonlijk verblijft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarvan hij onderdaan is:
d) indien hij onderdaan is van beide Staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de Staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming.

Literatuur:

WFR 2016 136
woonplaats natuurlijk

In het OESO-commentaar is niet af te leiden wat in dergelijke situatie dient te gelden.

Paragraph 2
9. This paragraph relates to the case where, under the provisions of paragraph 1, an individual is a resident of both Contracting States.

10. To solve this conflict special rulesmust be established which give the attachment to one State a preference over the attachment to the other State. As far as possible, the preference criterionmust be of such a nature that there can be no question but that the person concerned will satisfy it in one State only, and at the same time it must reflect such an attachment that it is felt to be natural that the right to tax devolves upon that particular State. The facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability, which may be less than an entire taxable period. For example, in one calendar year an individual is a resident of State A under that State's tax laws from 1 January to 31 March, then moves to State B. Because the individual resides in State B for more than 183 days, the individual is treated by the tax laws of State B as a State B resident for the entire year. Applying the special rules to the period 1 January to 31 March, the individual was a resident of State A. Therefore, both State A and State B should treat the individual as a State A resident for that period, and as a State B resident from 1 April to 31 December.

11. The Article gives preference to the Contracting State in which the individual has a permanent home available to him. This criterion will frequently be sufficient to solve the conflict, e.g. where the individual has a permanent home in one Contracting State and has only made a stay of some length in the other Contracting State.

12. Subparagraph a) means, therefore, that in the application of the Convention (that is, where there is a conflict between the laws of the two States) it is considered that the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration.

13. As regards the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room). But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.). For instance, a house owned by an individual cannot be considered to be available to that individual during a period when the house has been rented out and effectively handed over to an unrelated party so that the individual no longer has the possession of the house and the possibility to stay there.

14. If the individual has a permanent home in both Contracting States, paragraph 2 gives preference to the State with which the personal and economic relations of the individual are closer, this being understood as the centre of vital interests. In the cases where the residence cannot be determined by reference to this rule, paragraph 2 provides as subsidiary criteria, first, habitual abode, and then nationality. If the individual is a national of both States or of neither of them, the question shall be solved by mutual agreement between the States concerned according to the procedure laid down in Article 25.

15. If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention. If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State.

16. Subparagraph b) establishes a secondary criterion for two quite distinct and different situations:
a) the case where the individual has a permanent home available to him in both Contracting States and it is not possible to determine in which one he has his centre of vital interests;
b) the case where the individual has a permanent home available to him in neither Contracting State.
Preference is given to the Contracting State where the individual has an habitual abode.

17. In the first situation, the case where the individual has a permanent home available to him in both States, the fact of having an habitual abode in one State but not in the other appears therefore as the circumstance which, in case of doubt as to where the individual has his centre of vital interests, tips the balance towards the State where he stays more frequently. For this purpose regard must be had to stays made by the individual not only at the permanent home in the State in question but also at any other place in the same State.

18. The second situation is the case of an individual who has a permanent home available to him in neither Contracting State, as for example, a person going from one hotel to another. In this case also all stays made in a State must be considered without it being necessary to ascertain the reasons for them.

19. The application of the criterion provided for in subparagraph b) requires a determination of whether the individual lived habitually, in the sense of being customarily or usually present, in one of the two States but not in the other during a given period; the test will not be satisfied by simply determining in which of the two Contracting States the individual has spent more days during that period. The phrase "séjourne de façon habituelle", which is used in the French version of subparagraph b), provides a useful insight as to the meaning of "habitual abode", a notion that refers to the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient. As recognised in subparagraph c), it is possible for an individual to have an habitual abode in the two States, which would be the case if the individual was customarily or usually present in each State during the relevant period, regardless of the fact that he spent more days in one State than in the other. Assume, for instance, that over a period of five years, an individual owns a house in both States A and B but the facts do not allow the determination of the State in which the individual's centre of vital interests is situated. The individual works in State A where he habitually lives but returns to State B two days a month and once a year for a three-week holiday. In that case, the individual will have an habitual abode in State A but not in State B. Assume, however, that over the same period of five years, the individual works short periods of time in State A, where he returns 15 times a year for stays of two weeks each time, but is present in State B the rest of the time (assume also that the facts of the case do not allow the determination of the State in which the individual's centre of vital interests is situated). In that case, the individual will have an habitual abode in both State A and State B.
19.1 Subparagraph b) does not specify over what length of time the determination of whether an individual has an habitual abode in one or both States must be made. The determination must cover a sufficient length of time for it to be possible to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of the individual's life. Care should be taken, however, to consider a period of time during which there were no major changes of personal circumstances that would clearly affect the determination (such as a separation or divorce). The relevant period for purposes of the determination of whether an individual has an habitual abode in one or both States will not always correspond to the period of dual-residence, especially where the period of dual-residence is very short. This is illustrated by the following example. Assume that an individual resident of State C moves to State D to work at different locations for a period of 190 days. During that 190-day period, he is considered a resident of both States C and D under their respective domestic tax laws. The individual lived in State C for many years before moving to State D, remains in State D for the entire period of his employment there and returns to State C to live there permanently at the end of the 190-day period. During the period of his employment in State D, the individual does not have a permanent home available to him in either State C or State D. In this example, the determination of whether the individual has an habitual abode in one or both States would appropriately consider a period of time longer than the 190-day period of dual-residence in order to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that were part of the settled routine of the individual's life.

20. Where, in the two situations referred to in subparagraph b) the individual has an habitual abode in both Contracting States or in neither, preference is given to the State of which he is a national. If, in these cases still, the individual is a national of both Contracting States or of neither of them, subparagraph d) assigns to the competent authorities the duty of resolving the difficulty by mutual agreement according to the procedure established in Article 25.

Onderwerp	**Verdragstoepassing wachtgelduitkering**
Datum ontvangst KG	**17-12-2018**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	

Vraag

Belastingplichtige is t/m april 2009 werkzaam als burgerambtenaar defensie 67 Awr 67 Awr. Op datum ontslag was hij 53 jaar. Uit flg blijkt dat hij vanaf mei 2009 een wachtgelduitkering krijgt. Tot januari 2015 uitgekeerd door KPMG en daarna door WWplus uitkeringen B.V. De uitkering bedraagt € 38.718 op jaarbasis. Belastingplichtige emigreert in maart 2017 naar Frankrijk.

Onder welk artikel van het verdrag met Frankrijk valt de wachtgelduitkering (en hoe kwalificeert een wachtgelduitkering in het algemeen bij verdragstoepassing)?

Pre advies
Belastingplichtige was ambtenaar (werknemer van de Staat) dus aan artikel 15 (niet zelfstandige arbeid) kom ik naar mijn mening niet toe (Als het loon (van de Staat) betreft is artikel 19 van toepassing).

Artikel 18 (pensioen) is naar mijn mening niet van toepassing omdat het wachtgeld (doorbetalen van loon) niet kwalificeert als een pensioen (ook mede gelet op de leeftijd van belastingplichtige op moment van ontslag).

Artikel 19 (overheidsfuncties) is voor wat betreft "pensioen" naar mijn mening niet van toepassing (zie mijn visie bij artikel 18) omdat het niet is te kwalificeren als "pensioen".
Of het wachtgeld is te kwalificeren als "beloning ter zake van diensten bewezen aan die Staat" als bedoeld in artikel 19 is mij onduidelijk. WWplus uitkeringen BV is een private instelling en uitvoerder in de sociale zekerheid. Is het wachtgeld daarmee voor verdragstoepassing een sociale verzekering? Zo ja, dan is de wachtgelduitkering naar mijn mening op basis van artikel 22 van het belastingverdrag met Frankrijk in Frankrijk belast omdat een regeling met betrekking tot sociale verzekeringen ontbreekt in het Belastingverdrag met Frankrijk.
Is het wachtgeld geen "sociale verzekering" bij verdragstoepassing, en komt het wachtgeld ten laste van de Staat (de werkgever), dan zou het wachtgeld mogelijk als "beloning ter zake van diensten bewezen aan die Staat" kunnen kwalificeren naar analogie van de "stamrecht" jurisprudentie. Dit ongeacht het feit dat de uitkeerder een private instelling is.

Artikel 22 (overige inkomsten) is eventueel van toepassing als er dus sprake is van een "sociale verzekering" en tevens als het wachtgeld om een andere reden niet is te kwalificeren als "beloning ter zake van diensten bewezen aan die Staat" bedoeld in artikel 19.

Antwoord

De wachtgelduitkering valt onder artikel 19 van het Verdrag met Frankrijk, waardoor het heffingsrecht aan Nederland toekomt.

Beschouwing

Verdragstoepassing
Belastingplichtige was een burgerambtenaar bij Defensie en is op 53 jarige leeftijd ontslag verleend, omdat het zowel in het interne – als externe herplaatsingsonderzoek niet lukte om een andere betrekking te vinden. Het betreft met die reden een ontslag als bedoeld in artikel 116, lid 1, onder a Burgerlijke ambtenarenreglement Defensie. Het Sociaal Beleidskader Defensie is dan van

toepassing. Op basis van dat Beleidskader heeft belastingplichtige de wachtgelduitkering kunnen aanvragen.[1] Aangezien belastingplichtige inmiddels ouder is dan 55 jaar, heeft hij geen sollicitatieplicht meer. Gelet op het voorgaande gaat het hier om een wachtgelduitkering die is toegekend in verband met een overtolligheidsontslag en niet in verband met ziekte.[2]

De wachtgelduitkering in het onderhevige geval lijkt dan ook op een WW-uitkering. Verschil met een WW-uitkering is echter dat deze wachtgelduitkering niet openstaat voor alle werknemers die ontslagen worden. Het betreft nu immers een uitkering/doorbetaling die specifiek aan belastingplichtige wordt toegekend op grond van het Sociaal Beleidskader Defensie en niet op grond van het algemene sociale zekerheidsstelsel.

Nu het niet gaat om een uitkering op grond van het Nederlandse sociale zekerheidsstelsel, komt het besluit van IFZ van 8 oktober 1996 niet in beeld. Omdat de uitkering wel is gebaseerd op het Sociaal Beleidskader Defensie, bestaat er een zeer nauwe samenhang tussen de wachtgelduitkering en de vroegere aanstelling van belastingplichtige als ambtenaar bij Defensie. Anders gezegd, de wachtgelduitkering houdt direct verband met deze vroegere aanstelling van belastingplichtige. De wachtgelden kunnen dan ook worden gezien als een tegemoetkoming voor de diensten die belastingplichtige in Nederlandse overheidsdienst heeft verricht.

De bepaling voor overheidsdienaren in het verdrag met Frankijk is dan van toepassing:

"Artikel 19
1. Beloningen, daaronder begrepen pensioenen, door een van de Staten of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam of een publiekrechtelijke instelling daarvan, hetzij rechtstreeks, hetzij uit door hen in het leven geroepen fondsen, betaald aan een natuurlijke persoon ter zake van diensten bewezen aan die Staat of aan dat onderdeel of dat plaatselijke publiekrechtelijke lichaam of aan die publiekrechtelijke instelling in de uitoefening van overheidsfuncties, mogen in die Staat worden belast."

Omdat art. 19 van het Verdrag ziet op zowel beloningen ter zake van overheidsdiensten als pensioenen ter zake van overheidsdiensten, is voor de verdeling van het heffingsrecht niet meer relevant of de wachtgelduitkering al dan niet kwalificeert als pensioen. Het heffingsrecht komt immers onder beide scenario's toe aan de Staat waarvoor de overheidsdiensten zijn verricht en daarvoor een beloning betaalt, in dit geval Nederland.

Art. 19 van het Verdrag roept wel nog een aanvullende vraag op. Belastingplichtige ontvangt de wachtgelden namelijk van het private WW-plus, terwijl het verdrag spreekt over een rechtstreekse betaling (door de overheid) dan wel uit door hen (lees: de overheid) in het leven geroepen fondsen. WW-Plus kan echter onder dat laatste – door de overheid in het leven geroepen fondsen – worden geschaard.

Art. 19 van het Verdrag lijkt met 'door hen in het leven geroepen fondsen' namelijk op het in het tweede lid van artikel 19 OESO-Modelverdrag genoemde 'out of funds created by'. Punt 5.2 van het OESO-commentaar bij artikel 19 van het OESO-Modelverdrag zegt vervolgens over 'out of funds created by': "The phrase would cover payments from a privately administered fund established for the governement body.". Ook al ziet dit punt van het commentaar op de pensioenparagraaf van artikel 19 OESO-Modelverdrag en refereert het uitsluitend aan pensioenen, het commentaar doelt er vooral op dat met overheidsgeld gefinancierde uitkeringen die door een particuliere derde gedaan worden ook onder de uitdrukking 'out of funds created by' geschaard kunnen worden. Aangezien art. 19 van het Verdrag met 'door hen in het leven geroepen fondsen' voor alle beloningen – inclusief pensioenen – een met 'out of funds created by' vergelijkbare uitdrukking hanteert, kan verdedigd worden dat de toelichting uit het commentaar ook opgaat voor alle onder art. 19 van het Verdrag vallende beloningen. Het is alsdan ook niet relevant of de wachtgelduitkering als pensioen kwalificeert.

[1] Op basis van informatie van de vraagsteller is er geen discussie op het punt dat de wachtgelduitkering geen toeslag op een WW-uitkering van het UWV is. Belastingplichtige heeft namelijk nooit een uitkering van het UWV genoten. De wachtgelduitkering is volledig gebaseerd op het Beleidskader van Defensie.
[2] Met verwijzing naar informatie van de vraagsteller is er ook geen discussie over de vraag of er al dan niet sprake was van een overtolligheidsontslag. Deze kwalificatie van het ontslag wordt namelijk ook gehanteerd in de ontslagbriefbrief die belastingplichtige heeft ontvangen.

Publicatiedatum:
16-01-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
gewone buitenlandse belastingplichtige
Gerelateerde wet- en regelgeving

Effectuering restant persoonsgebonden aftrek bij buitenlandsbelastingplichtige

Vraag:

Voor het belastingjaar 2014 is het subject een buitenlands belastingplichtige (hierna X). X bezit een monumentaal pand in Nederland. Het gevolg hiervan is dat hoofdstuk 7 van de wet inkomstenbelasting 2001 (hierna wet IB'01) van toepassing. Het object van heffing is het inkomen uit sparen en beleggen . Daarnaast heeft X in belastingjaar 2014 een persoonsgebonden aftrekpost, namelijk (eenmalige) uitgaven voor monumentale panden . Gelet op het feit dat de aftrek hoger is dan het inkomen uit sparen en beleggen, kan de persoonsgebonden aftrek niet volledig benut worden in 2014. Voor belastingjaar 2015 heeft X wederom inkomsten uit sparen en beleggen. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt ingevolge de regels van art. 6.2a vastgesteld in een voor bezwaar vatbare beschikking. Uiteindelijk activeert art. 6.1 lid 1 onderdeel b wet IB'01 de niet eerder in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek. Laatst genoemde wetsartikel wordt echter niet vermeldt in art. 7.7 wet IB'01, het artikel dat in de casus van toepassing is. De interpretatie van de wettekst levert op dat in deze situatie een restant persoonsgebonden wordt gevormd, maar dat deze niet geëffectueerd kan worden voor de jaren na belastingjaar 2014. Voor het belastingjaar 2014 is het subject een buitenlands belastingplichtige (hierna X). X bezit een monumentaal pand in Nederland. Het gevolg hiervan is dat hoofdstuk 7 van de wet inkomstenbelasting 2001 (hierna wet IB'01) van toepassing. Het object van heffing is het inkomen uit sparen en beleggen . Daarnaast heeft X in belastingjaar 2014 een persoonsgebonden aftrekpost, namelijk (eenmalige) uitgaven voor monumentale panden . Gelet op het feit dat de aftrek hoger is dan het inkomen uit sparen en beleggen, kan de persoonsgebonden aftrek niet volledig benut worden in 2014. Voor belastingjaar 2015 heeft X wederom inkomsten uit sparen en beleggen. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt ingevolge de regels van art. 6.2a vastgesteld in een voor bezwaar

vatbare beschikking. Uiteindelijk activeert art. 6.1 lid 1 onderdeel b wet IB'01 de niet eerder in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek. Laatst genoemde wetsartikel wordt echter niet vermeldt in art. 7.7 wet IB'01, het artikel dat in de casus van toepassing is. De interpretatie van de wettekst levert op dat in deze situatie een restant persoonsgebonden wordt gevormd, maar dat deze niet geëffectueerd kan worden voor de jaren na belastingjaar 2014. Voor het belastingjaar 2014 is het subject een buitenlands belastingplichtige (hierna X). X bezit een monumentaal pand in Nederland. Het gevolg hiervan is dat hoofdstuk 7 van de wet inkomstenbelasting 2001 (hierna wet IB'01) van toepassing. Het object van heffing is het inkomen uit sparen en beleggen . Daarnaast heeft X in belastingjaar 2014 een persoonsgebonden aftrekpost, namelijk (eenmalige) uitgaven voor monumentale panden . Gelet op het feit dat de aftrek hoger is dan het inkomen uit sparen en beleggen, kan de persoonsgebonden aftrek niet volledig benut worden in 2014. Voor belastingjaar 2015 heeft X wederom inkomsten uit sparen en beleggen. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt ingevolge de regels van art. 6.2a vastgesteld in een voor bezwaar vatbare beschikking. Uiteindelijk activeert art. 6.1 lid 1 onderdeel b wet IB'01 de niet eerder in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek. Laatst genoemde wetsartikel wordt echter niet vermeldt in art. 7.7 wet IB'01, het artikel dat in de casus van toepassing is. De interpretatie van de wettekst levert op dat in deze situatie een restant persoonsgebonden wordt gevormd, maar dat deze niet geëffectueerd kan worden voor de jaren na belastingjaar 2014. Voor het belastingjaar 2014 is het subject een buitenlands belastingplichtige (hierna X). X bezit een monumentaal pand in Nederland. Het gevolg hiervan is dat hoofdstuk 7 van de wet inkomstenbelasting 2001 (hierna wet IB'01) van toepassing. Het object van heffing is het inkomen uit sparen en beleggen . Daarnaast heeft X in belastingjaar 2014 een persoonsgebonden aftrekpost, namelijk (eenmalige) uitgaven voor monumentale panden . Gelet op het feit dat de aftrek hoger is dan het inkomen uit sparen en beleggen, kan de persoonsgebonden aftrek niet volledig benut worden in 2014. Voor belastingjaar 2015 heeft X wederom inkomsten uit sparen en beleggen. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt ingevolge de regels van art. 6.2a vastgesteld in een voor bezwaar vatbare beschikking. Uiteindelijk activeert art. 6.1 lid 1 onderdeel b wet IB'01 de niet eerder in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek. Laatst genoemde wetsartikel wordt echter niet vermeldt in art. 7.7 wet IB'01, het artikel dat in de casus van toepassing is. De interpretatie van de wettekst levert op dat in deze situatie een restant persoonsgebonden wordt gevormd, maar dat deze niet geëffectueerd kan worden voor de jaren na belastingjaar 2014. Voor het belastingjaar 2014 is het subject een buitenlands belastingplichtige (hierna X). X bezit een monumentaal pand in Nederland. Het gevolg hiervan is dat hoofdstuk 7 van de wet inkomstenbelasting 2001 (hierna wet IB'01) van toepassing. Het object van heffing is het inkomen uit sparen en beleggen . Daarnaast heeft X in

belastingjaar 2014 een persoonsgebonden aftrekpost, namelijk (eenmalige) uitgaven voor monumentale panden . Gelet op het feit dat de aftrek hoger is dan het inkomen uit sparen en beleggen, kan de persoonsgebonden aftrek niet volledig benut worden in 2014. Voor belastingjaar 2015 heeft X wederom inkomsten uit sparen en beleggen. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt ingevolge de regels van art. 6.2a vastgesteld in een voor bezwaar vatbare beschikking. Uiteindelijk activeert art. 6.1 lid 1 onderdeel b wet IB'01 de niet eerder in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek. Laatst genoemde wetsartikel wordt echter niet vermeldt in art. 7.7 wet IB'01, het artikel dat in de casus van toepassing is. De interpretatie van de wettekst levert op dat in deze situatie een restant persoonsgebonden wordt gevormd, maar dat deze niet geëffectueerd kan worden voor de jaren na belastingjaar 2014. Voor het belastingjaar 2014 is het subject een buitenlands belastingplichtige (hierna X). X bezit een monumentaal pand in Nederland. Het gevolg hiervan is dat hoofdstuk 7 van de wet inkomstenbelasting 2001 (hierna wet IB'01) van toepassing. Het object van heffing is het inkomen uit sparen en beleggen . Daarnaast heeft X in belastingjaar 2014 een persoonsgebonden aftrekpost, namelijk (eenmalige) uitgaven voor monumentale panden . Gelet op het feit dat de aftrek hoger is dan het inkomen uit sparen en beleggen, kan de persoonsgebonden aftrek niet volledig benut worden in 2014. Voor belastingjaar 2015 heeft X wederom inkomsten uit sparen en beleggen. Het bedrag van de niet in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek wordt ingevolge de regels van art. 6.2a vastgesteld in een voor bezwaar vatbare beschikking. Uiteindelijk activeert art. 6.1 lid 1 onderdeel b wet IB'01 de niet eerder in aanmerking genomen persoonsgebonden aftrek. Laatst genoemde wetsartikel wordt echter niet vermeldt in art. 7.7 wet IB'01, het artikel dat in de casus van toepassing is. De interpretatie van de wettekst levert op dat in deze situatie een restant persoonsgebonden wordt gevormd, maar dat deze niet geëffectueerd kan worden voor de jaren na belastingjaar 2014.

Vraag, is het de bedoeling dat deze werkwijze wordt toepast, dat het restant persoonsgebonden aftrek wel wordt vastgesteld voor 2014 maar niet kan worden geactiveerd voor de belastingjaren na 2014? Of mag ik er van uitgaan, gelet op de werking van art. 6.2a wet IB'01, dat artikel 6.1 lid 1 onder b wet IB'01 van toepassing is ondanks dat deze expliciet niet wordt benoemd in art 7.7 wet IB'01?

Antwoord:

Uit de Parlementaire behandeling blijkt dat een bij beschikking vastgesteld restant persoonsgebonden aftrek in een later jaar gewoon kan worden benut. Artikel 7.7 Wet IB 2001 hoeft hierop niet te worden aangepast.

Wettelijke bepalingen Art. 7.7 wet IB'01 / art. 6.2 wet IB'01 / art. 6.2a wet IB'01 / art. 6.1 lid 1 onderdeel b wet IB'01

Publicatiedatum:
3-04-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
bestuurders commissarissen
Subrubriek:
Niet van toepassing

Belgische kaderregeling en Besluit bestuurdersbeloning

Vraag:

Belastingplichtige is inwoner van Nederland en bestuurder van een vennootschap in België. Hij geniet de voordelen van de kaderregeling in België. Resultaat hiervan is dat hij in België niet wordt belast over niet-Belgische werkdagen. Het belastingverdrag NL-B bepaalt dat de verrekenmethode van toepassing is. Voor directeuren- en commissarissenbeloningen is (laatstelijk) in onderdeel 3.4. van het Besluit van 18 juli 2008, CPP2007/664M, BNB 2008/261, V-N 2008/39.7 goedgekeurd dat een vrijstelling wordt toegepast indien, kortgezegd, wordt aangetoond dat de inkomsten in de andere staat in de heffing worden betrokken en in vergelijking met buitenlandse werknemers geen sprake is van een bijzonder belastingregime (er dus geen sprake is van het ontgaan van belasting). Vraag Kan een inwoner van Nederland die in België de voordelen geniet van de kaderregeling (geheel dan wel voor zover) een beroep doen op dit besluit

Antwoord:

Voor de aan België toegerekende heffingsrechten (de volledige bestuurdersbeloning) blijft voor het gedeelte dat ziet op de niet in België gewerkte dagen de verrekeningsmethode van toepassing (de hoofdregel volgens het verdrag). Voor de beloning voor de Belgische binnenlandse dagen kan wel de vrijstellingsmethode worden toegepast.

Beschouwing:

De Belgische kaderregeling is een facilitaire regeling voor kwalificerende kaderleden die onder andere inhoudt dat België (nationaal) uitsluitend heft over de beloningen gerelateerd aan de in België gewerkte dagen. De kaderleden vallen onder het instituut van niet-inwoner. Voor de feitelijk niet in België wonende werknemer heeft deze fictie in zoverre geen betekenis omdat die op die grond al niet-inwoner is. De arbeidsinkomsten van een werknemer (niet zijnde bestuurder) worden door het verdrag Nederland-België (art 15) slechts toegerekend aan België voor zover ze een relatie hebben met de fysiek in België verrichte werkzaamheden.

Voor bestuurdersbeloningen (art 16 van het verdrag) heeft de kaderregeling tot gevolg dat hoewel de bestuurdersbeloning volledig wordt toegerekend aan België, België toch slechts heft over de Belgische arbeidsdagen. België heft niet over de inkomsten die zien op de buitenlanddagen. Door de verdragsallocatie zal Nederland de inkomsten (als woonland) wel aan moeten merken als elders belast inkomen, waarover dus in beginsel voorkoming verleend moet worden. Immers de verdragsallocatie veronderstelt de onderworpenheid.

Voor bestuurdersbeloningen geldt volgens het verdrag (art 23) de methode van verrekening (de Nederlandse belasting wordt verminderd met de buitenlandse belasting).

Dus de hoofdregel is: verrekenen

In het Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, onderdeel 3.4 wordt goedgekeurd dat de vrijstellingsmethode van toepassing in zoverre wordt aangetoond dat de beloningen in de andere staat (België) in de belastingheffing zijn betrokken welke niet in begunstigende zin afwijkt van de belastingheffing van arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers die in die staat werkzaamheden verrichten. De bestuurdersbeloning over de Belgische binnenlanddagen, wordt niet anders belast dan de beloning van buitenlandse werknemers. Hiervoor kan een beroep worden gedaan op het besluit (evenredigheidsmethode). Voor de bestuurdersbeloning over de Belgische buitenlanddagen is dat anders, hierover heft België niet; in de zin van het besluit is dat een begunstigende afwijking ten opzichte van de gewone werknemers. Immers het volgens het verdrag toegerekende inkomen wordt nationaalrechtelijk in België niet belast. Er kan daarvoor ook niet worden aangetoond dat deze inkomsten in de belastingheffing in België zijn betrokken. Omdat in het besluit de term 'in zoverre' wordt gebruikt is splitsing van de inkomsten in dit verband mogelijk. Overigens heeft rechtbank Arnhem op 24 april 2012 (LJN: BW3587) overwogen dat aan de toepassing van de resolutie strikte voorwaarden worden gesteld. De rechtbank concludeerde dat in de daar besliste casus de resolutie niet van toepassing was omdat de voordelen door de bronstaat niet in de heffing waren betrokken.

Conclusie: voor het gedeelte van de bestuurdersbeloning die ziet op de niet in België gewerkte dagen is de verrekeningsmethode van toepassing.

Publicatiedatum:
3-04-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
buitenlandse belastingplicht
Subrubriek:
kwalificerende buitenlandse belastingplichtige
Gerelateerde wet- en regelgeving

Vraag

Kan art. 21bis lid 2 UBIB worden toegepast indien het VK de Europe Unie zonder deal verlaat?

Antwoord

Ja, dat kan. Omdat er geen precedent is, kan in het geval van een harde-Brexit de situatie van een inwoner het VK enkel worden vergeleken met die van een inwoner van Nederland die migreert naar een land buiten de landenkring. Door toepassing van art. 21bis lid 2 UBIB worden beide situaties gelijk behandeld en is er geen strijd met het EU recht.

Beschouwing

Als het VK op 29 maart 2019 met een no-deal de EU verlaat vervallen voor inwoners van het VK de verkeersvrijheden uit de Europese verdragen. Dit heeft gevolgen voor de op deze verkeersvrijheden gebaseerde regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht. Vanaf de Brexit valt het VK buiten de landenkring van art. 7.8 lid 6 IB. Inwoners van het VK kunnen daarmee geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige (KBB) meer zijn.

Art. 7.8 lid 8 IB geeft echter de mogelijkheid om bij algemene maatregel van bestuur personen die niet aan de voorwaarden van art. 7.8 lid 6 IB voldoen toch als KBB aan te merken. Deze algemene maatregel van bestuur is het uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting (UBIB). In art. 21bis UBIB zijn de uitzonderingsbepalingen opgenomen, het 2e lid luidt:

Een buitenlandse belastingplichtige die in een kalenderjaar voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in onderdeel a of onderdeel b en het slot van de eerste volzin van artikel 7.8, zesde lid, van de wet[1], en die gedurende een deel van dat kalenderjaar 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 staat of op de BES eilanden wordt betrokken, wordt voor dat deel van het kalenderjaar aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Op grond van een letterlijke lezing van deze bepaling zouden inwoners van het VK over de eerste maanden van belastingjaar 2019 nog als KBB kunnen worden aangemerkt als zij over het gehele jaar bezien voldoen aan het geheel of nagenoeg geheel (90%) criterium voldoen.

Deze bepaling is echter niet specifiek voor de Brexit-situatie geschreven, de bepaling is geschreven voor belastingplichtigen die migreren, die actief buiten de landenkring gaan

[1] De bedoelde voorwaarden zijn: geheel of nagenoeg geheel criterium, al dan niet tezamen met de partner en de inkomensverklaring.

wonen. Het voorgaande blijkt ook uit de onderstaande passage uit de parlementaire behandeling[2].

Artikel 21bis, tweede lid, van het UBIB 2001 regelt dat buitenlandse belastingplichtigen die slechts een deel van het jaar binnen de landenkring van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wonen, maar wel over het gehele kalenderjaar bezien hun gehele of nagenoeg gehele inkomen in Nederland verdienen, voor dat deel van het jaar worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, mits ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Dat betekent dat die belastingplichtigen niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen gedurende het deel van het jaar dat ze niet binnen genoemde landenkring wonen.

Met deze wijziging worden buitenlandse belastingplichtigen die gedurende het kalenderjaar in een land buiten de landenkring gaan wonen en die vergelijkbaar zijn met binnenlandse belastingplichtigen, namelijk omdat ze in het betreffende kalenderjaar hun gehele of nagenoeg hun gehele inkomen in Nederland verdienen, hetzelfde behandeld als binnenlandse belastingplichtigen die gedurende het kalenderjaar in een land buiten de landenkring gaan wonen.

De vraag komt op of het feit dat de belastingplichtige niet daadwerkelijk migreert maar door de Brexit buiten de landenkring komt te wonen aanleiding geeft tot een andere behandeling.

De kennisgroep is van mening dat, hoewel er voor de Brexit-situatie geen direct precedent is[3], geen aanleiding is een uitzondering te maken. De in de laatste zin van de hiervoor geciteerde passage uit de parlementaire geschiedenis gemaakte vergelijking tussen een buitenlandse belastingplichtige en een inwoner is ook in deze situatie de juiste.

Een inwoner van het VK maakt enkel voor het eerste deel van het jaar gebruik van het vrije verkeer. De enige mogelijke vergelijking die in die situatie met een inwoner gemaakt kan worden is die met een inwoner die migreert naar een land buiten de landenkring. Deze belastingplichtige krijgt voor het binnenlandse deel een behandeling als inwoner (vergelijkbaar met het regime voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen) en voor het buitenlandse deel een behandeling als (reguliere) buitenlandse belastingplichtige. Door de toepassing van art. 21bis lid 2 UBIB worden beide groepen gelijk behandeld.

[2] Stb. 2014-579, p. 19-20.

[3] Onderzocht is of er in de jurisprudentie gewezen over de toetredingen tot de EU aanwijzingen te vinden zijn, deze zijn echter niet gevonden. Het grootste deel van de over dit onderwerp gewezen jurisprudentie ziet op tewerkstellingsvergunningen, op dit terrein speelt geen deeljaar problematiek.

Publicatiedatum:
3-04-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
niet-zelfstandige arbeid
Subrubriek:
overig
Gerelateerde wet- en regelgeving

Private aanvulling WW en WGA – Hoe verdragsrechtelijk te beoordelen

Vraag:

Hoe moeten uitkeringen uit een in cao's afgesproken private aanvulling WW en WGA (PAWW) voor de toepassing van een belastingverdrag worden gekwalificeerd?

Antwoord:

Op het WW-gerelateerde deel en het WGA-gerelateerde deel van de PAWW uitkering is het arbeids- of directeurenartikel van een belastingverdrag van toepassing.

Nationaalrechtelijk In veel cao's is een private aanvulling WW en WGA (PAWW) afgesproken. De PAWW wordt uitgevoerd door de Stichting PAWW. De PAWW verstrekt werknemers een aanvullende uitkering na afloop van de wettelijke WW-of loongerelateerde WGA-uitkering. Voor meer informatie over de PAWW verwijs ik naar bijlage 1. In het handboek loonheffing staat over deze PAWW dat dit een vrijgesteld aanspraak is (bijlage 2). De werkgever betaalt geen premies en de werknemerspremies zijn aftrekbaar van het brutoloon. Door de vormgeving is mijns inziens nationaalrechtelijk sprake van een niet tot het loon behorende aanspraak in de zin van art. 11, eerste lid, ond. f, Wet LB 1964. De uitkeringen zijn belast. Ik neem aan dat deze belast zijn als loon van derden. (Mij lijkt niet dat hier sprake is van een periodieke uitkeringen die op grond van art. 34 Wet LB jo. art. 11 UBLB 1965 onder de loonbelasting zijn gebracht. De uitkeringen passen niet binnen de opsomming van art. 11 UBLB 1965)

Verdragsrechtelijk 1. WW-gerelateerde uitkering 1.1. Besluit 8 oktober 1996 In het besluit van 8 oktober 1996, nr. IFZ 96/906M, V-N 1996, p. 4384, punt 7 is het beleid opgenomen over de belastingheffing over WW-uitkeringen. In het besluit staat het volgende: 'Met betrekking tot de werkloosheidsuitkeringen die op grond van de Werkloosheidswet van 1987 worden toegekend dient voor de toepassing van de door Nederland

gesloten belastingverdragen onderscheid te worden gemaakt tussen werkloosheidsuitkeringen waarbij: a. de dienstbetrekking niet is verbroken; b. de dienstbetrekking wel is verbroken. De onder a vallende WW-uitkeringen volgen het verdragsregime van de inkomsten uit dienstbetrekking of dat van directeursbeloningen, omdat het dienstverband is blijven bestaan en ze derhalve in de plaats treden van de beloning die door de werknemer of directeur zou zijn genoten. Kent het desbetreffende belastingverdrag een aparte verdragsbepaling voor sociale verzekeringsuitkeringen c.q. sociale zekerheidsuitkeringen, dan hangt het van de formulering van die bepaling af of op dit soort WW-uitkeringen die bepaling van toepassing is of het dienstbetrekkingartikel of het directeurenartikel. Op de onder b vallende WW-uitkeringen is het restartikel van toepassing. Kent het desbetreffende belastingverdrag echter een aparte verdragsbepaling voor sociale verzekeringsuitkeringen c.q. sociale zekerheidsuitkeringen, dan hangt het van de formulering van die bepaling af of op dit soort WW-uitkeringen die bepaling van toepassing is of het restartikel. Ontbreken beide bepalingen in het desbetreffende belastingverdrag, dan blijft de nationale wetgeving in stand; in Nederland zal dan steeds over dit soort WW-uitkeringen loon- en (eventueel) inkomstenbelasting moeten worden geheven. Aanvullingen die door de voormalige werkgever op dit soort WW-uitkeringen worden gedaan volgen het regime van die uitkeringen.(Een vergelijkbaar standpunt voor WW-uitkeringen als het bovenstaande is voor de toepassing van het Verdrag met België 1970 opgenomen in het besluit van 9 juli 2002, nr. IFZ2002/601, NTFR 2002/1058, V-N 2002/36.8. In dit besluit wordt geen standpunt ingenomen over aanvullingen op de WW door de werkgever. Daar staat het volgende: Op grond van artikel 26 van het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 19 oktober 1970 is tussen de Nederlandse en Belgische bevoegde autoriteiten een overlegprocedure gevoerd over de kwalificatie van WW-uitkeringen ingeval de dienstbetrekking niet is verbroken. Daarbij is overeengekomen dat de heffingsbevoegdheid over een gedeeltelijke werkloosheidsuitkering waarbij de dienstbetrekking blijft bestaan, op dezelfde wijze wordt verdeeld als de heffingsbevoegdheid over het salaris, het loon of andere soortgelijke beloningen verkregen ter zake van de uitoefening van de dienstbetrekking (artikel 15) of, in voorkomend geval, de functie (artikel 16). Deze uitkomst ligt in lijn met het besluit van 8 oktober 1996, nr. IFZ96/906M, over de kwalificatie van sociale voorzieningen en sociale verzekeringen onder belastingverdragen. Voor de goede orde wordt opgemerkt dat indien de dienstbetrekking is verbroken, de heffingsbevoegdheid over de werkloosheidsuitkering op grond van artikel 22 aan het woonland wordt toegewezen. Op deze plaats merk ik op dat het voorgaande niet geldt onder het op 5 juni 2001 ondertekende belastingverdrag tussen Nederland en België. Daarin is in artikel 18 een afzonderlijke verdragsbepaling voor sociale zekerheidsuitkeringen opgenomen. Opgemerkt wordt wel dat het laatstgenoemde besluit een resultaat is van een tussen de Belgische en Nederlandse autoriteiten

gevoerde overlegprocedure en alleen gaat over de WW-uitkering en niet over een private aanvulling. In het besluit van 8 oktober 1996, staat wel expliciet dat het standpunt ook geldt voor aanvullingen op WW-uitkeringen. Voor het Verdrag met België 2001 geldt dat art. 18 op de WW-uitkering van toepassing is, omdat in art. 18 een afzonderlijke verdragsbepaling voor socialezekerheidsuitkeringen is opgenomen.

1.2. Besluit uit 1996 nog actueel? Is het bovenstaande besluit uit 1996 nog de actuele visie? Voor de aanvulling op de WW door de werkgever geldt hetzelfde verdragsrechtelijke regime, staat in het besluit. Dat is mijns inziens een opvallend standpunt. Immers hoe kan gemotiveerd worden dat op een private WW-aanvulling het sociale zekerheidsartikel van toepassing is? In het besluit van 8 oktober 1996 staat dat voor aanvullingen op de WW door de werkgever het regime van toepassing is dat ook op de WW-uitkering van toepassing is. Dat lijkt mij niet juist. De PAWW is een arbeidsrechtelijke (in de cao) vastgelegde afspraak tussen de werkgever en de werknemer. De enige band met sociale zekerheidsuitkeringen, is dat dat de PAWW afgestemd is op sociale zekerheidsuitkeringen en sociale zekerheidsuitkeringen aanvult. Dat is bij de WULBZ op vergelijkbare wijze het geval. Daarnaast kennen we ook andere private aanvullingen, zoals de ANW-hiaatdekkingen in pensioen. Pensioen zelf is wellicht ook te zien als een aanvulling op de AOW. Immers door de franchise zijn die oudedagsvoorzieningen op elkaar afgestemd. De PAWW moet gezien worden als een aanspraak die de werknemer heeft op grond van het arbeidsrecht. Het artikel voor de sociale zekerheidsuitkeringen in een belastingverdrag kan daarmee niet van toepassing zijn. Er is geen sprake van een betaling overheid-burger. Met betrekking tot meerdere vergelijkbare uitkeringen is ook het standpunt ingenomen dat de bepaling voor de sociale zekerheid niet van toepassing is. In een onderlinge overlegprocedure met België (9 juni 2010, IFZ/2010/310 U) is overeengekomen dat op een aanvulling op een WW-uitkering ter overbrugging tot de pensioeningangsdatum art. 18, par. 1, ond. a van toepassing is. Dat lijkt in strijd met het besluit van 1996. In ond. b is namelijk de toewijzing van de heffing over sociale wetgevingsuitkeringen geregeld. Aan ond. a kom je dan m.i. alleen toe, als je eerst hebt geconcludeerd dat art. 15 van toepassing is. Het standpunt uit de overlegprocedure is gebaseerd op eerdere standpunten over de VROM-B-uitkeringen van een Nederlandse multinational. Deze uitkeringen hebben een soortgelijk karakter. in de Belgische circulaire van 28 april 2004 (AFZ/2004/0313), die tot stand gekomen is in overleg met Nederland, staat het volgende: 2. Uitkering in het kader van "VROM-B" regeling 72. Met "VROM-B" regeling wordt bedoeld "Vertrekregeling voor in België woonachtige oudere medewerkers, werkzaam in Nederland". Het betreft hier uitkeringen ter aanvulling van de Belgische werkloosheidsuitkering die – voor zover en zolang betrokkene werkloos is in de zin van de Belgische werkloosheidswetgeving – de werkgever jaarlijks verstrekt tot de voor betrokkene geldende pensioengerechtigde

leeftijd. 73. Wat de verdragsrechtelijke kwalificatie betreft, vallen de uitkeringen die in het kader van de "VROM-B" regeling worden toegekend onder het toepassingsgebied van artikel 18 van het Verdrag aangezien de dienstbetrekking is beëindigd. 74. Naar analogie met wettelijke brugpensioenen van Belgische oorsprong, met name het deel betaald door de werkgever, vallen de uitkeringen in het kader van de "VROM-B"-regeling onder de toepassing van paragraaf 1, subparagraaf a van artikel 18 van het Verdrag. Overeenkomstig laatstvermelde verdragsbepalingen wordt de heffingsbevoegdheid met betrekking tot deze uitkeringen toegekend aan België als woonstaat. Uitkeringen in het kader van de "VROM-B" regeling komen niet in aanmerking voor de toepassing van de in paragraaf 2 van artikel 18 voorziene belastingheffing in de bronstaat Nederland aangezien de uitkeringen in de woonstaat België belastbaar zijn tegen de normale progressieve tarieven. Ik ben van mening dat deze aanvullende uitkeringen een te indirecte band hebben om als een sociale zekerheidsuitkering aangemerkt te kunnen worden. Ik zie dit als een uitkering uit een aanspraak, die direct voortvloeit uit de dienstbetrekking en te maken heeft met een ontslag of einde dienstbetrekking. Dus, vergelijkbaar met een ontslagvergoeding. Sinds 2014 is het OESO-commentaar bij art. 15 uitgebreid inzake ontslagvergoedingen. De hoofdregel is dat bij uitkeringen ten gevolge van het einde van de dienstbetrekking art. 15 van toepassing is, tenzij een specialis in beeld komt. De uitkering volgt daarmee het arbeids- of directeurenartikel. Uitkeringen als de PAWW lijken niet te brengen onder een van de in het commentaar genoemde betalingen. Helemaal duidelijk is deze toerekening niet af te leiden uit het OESO-commentaar. Op basis van het OESO-commentaar zou uitgegaan kunnen worden van een ‘severance payment’ en zou de beloning toegerekend moeten worden aan de ’12-maands-periode’ genoemd in punt 2.7.

2. WGA-gerelateerde uitkering In het besluit van 8 oktober 1996, nr. IFZ 96/906M, V-N 1996, p. 4384, punt 7 is het beleid opgenomen over de belastingheffing over ZW-uitkeringen en de WULBZ. Deze uitkeringen zijn m.i. vergelijkbaar met de WGA-uitkering. In het besluit staat het volgende: Ziektewetuitkeringen volgen het verdragsregime van de inkomsten uit dienstbetrekking of dat van directeursbeloningen, omdat ze in de plaats treden van de beloning die door de werknemer of directeur zou zijn genoten. In dit verband zij verwezen naar de uitspraak van het Hof Amsterdam van 21 maart 1986, nr. 1781/84, opgenomen in het Vakstudie Nieuws van 14 februari 1987, punt 8. Kent het desbetreffende belastingverdrag een aparte verdragsbepaling voor sociale verzekeringsuitkeringen c.q. sociale zekerheidsuitkeringen, dan hangt het van de formulering van die bepaling af of op ziektewetuitkeringen die bepaling van toepassing is of het dienstbetrekkingartikel of het directeurenartikel. Bij de Wet uitbreiding loondoorbetalingsverplichting bij ziekte (Wulbz) (Stb. 1996, 134), welke wet bij Besluit van 19 februari 1996, Stb. 141, op 1 maart 1996 in werking is getreden, zijn het

Burgerlijk Wetboek, de Ziektewet en enkele andere wetten gewijzigd. Op grond van het bepaalde in het gewijzigde artikel 1638c van het Burgerlijk Wetboek (BW) betaalt de werkgever gedurende het eerste ziektejaar het loon door (70% van het loon, of meer als dat in de CAO is geregeld, maar altijd ten minste het minimumloon). Het loon wordt bij ziekte van de werknemer 52 weken doorbetaald, maar nooit langer dan het contract duurt. De eerste twee ziektedagen kunnen voor rekening van de werknemer komen. De ZW blijft bestaan als "vangnet" voor werknemers die geen werkgever (meer) hebben. Daarbij gaat het ondermeer om werknemers die in het eerste ziektejaar hun baan verliezen, uitzendkrachten, vrijwillig verzekerden, thuiswerkers en stagiaires en zieke werklozen. Verder is ziekengeld mogelijk bij ziekte als gevolg van zwangerschap en bevalling, bij faillissement van de loondoorbetalende werkgever, bij ziekte in de eerste drie jaar na het in dienst nemen van een (voormalig) arbeidsongeschikte en bij ziekte door orgaandonatie. De kring van verzekerden voor de ZW is dezelfde als die van vóór 1 maart 1996, zij het echter dat de werknemers die in dienstbetrekking arbeid verrichten bij arbeidsongeschiktheid wegens ziekte gedurende 52 weken geen recht op ziekengeld op grond van de ZW hebben, omdat zij ingevolge het bepaalde in het gewijzigde artikel 1638c BW aanspraak kunnen maken op loondoorbetaling door hun werkgever. … Loondoorbetalingen wegens ziekte volgen het verdragsregime van de inkomsten uit dienstbetrekking of dat van directeursbeloningen, omdat ze op grond van artikel 1638c van het BW door de werkgever worden betaald. Kent het desbetreffende belastingverdrag een aparte verdragsbepaling voor sociale verzekeringsuitkeringen c.q. sociale zekerheidsuitkeringen, dan mist die bepaling toepassing omdat de loondoorbetaling niet als een sociale verzekeringsuitkering c.q. een sociale zekerheidsuitkering kan worden aangemerkt. Immers, zij berust op artikel 1638c van het BW. Samengevat staat in het besluit: Is in het verdrag een bepaling voor sociale zekerheidsuitkeringen opgenomen, dan moet voor zover ZW-voorziening is, deze bepaling gevolgd worden. Wel is de exacte tekst van de bepaling nog van belang. Als in het verdrag geen bepaling voor sociale zekerheidsuitkeringen is opgenomen, dan volgt de ZW-uitkering het arbeids- of directeurenartikel. De WULBZ volgt het arbeids- of directeurenartikel. De conclusie uit het bovenstaande is dan mijns inziens voor het WGA-gerelateerde deel als volgt: Voor de aanvulling op de WGA is in het besluit niets geregeld. Mij lijkt de PAWW voor zover die ziet op een aanvulling op de WGA het regime volgt van de WULBZ. Het is een werkgevergerelateerde aanspraak en vloeit voort uit de dienstbetrekking en is geen sociale zekerheidsuitkering. Dat de werknemer de premie betaalt middels inhouding, maakt dat mijns inziens niet anders. De uitkering vloeit voort uit de CAO en dus de arbeidsovereenkomst en is dan vergelijkbaar met de WULBZ. De uitkering volgt daarmee het arbeids- of directeurenartikel. Toerekening voor het belastingverdrag op basis van art. 15 vindt plaats op basis van de gebruikelijke arbeidsverdeling vóór de ziekt

Publicatiedatum:
3-04-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
overig
Subrubriek:
Niet van toepassing

Woonplaatsficties en heffingskortingen LB

Vraag:

Ambtenaar wordt uitgezonden vanuit Nederland naar het buitenland. Op basis van de feiten en omstandigheden (art. 4 AWR) is de ambtenaar gedurende de uitzending geen inwoner meer van Nederland, maar van het andere land. Is de beperking van de heffingskorting voor de loonbelasting op grond van art. 20 lid 3 en 4 Wet LB van toepassing op de uitgezonden ambtenaar?

Antwoord:

Het is afhankelijk van de van toepassing zijnde regelgeving die voor de uitzending van de ambtenaar geldt of de beperking van toepassing is. Uitgezonden ambtenaren op wie artikel 13 van Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie bij het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of Artikel X van het NAVO-status verdrag van toepassing is, worden voor de belastingheffing geacht inwoners van Nederland te zijn. Dat betekent dat art. 20 lid 3 en 4 Wet LB niet toegepast kunnen worden op deze ambtenaren. De heffingskorting voor de loonbelasting wordt voor deze groep derhalve niet beperkt. Voor alle andere uitgezonden ambtenaren kan art. 20 lid 3 en 4 Wet LB wel toegepast worden. De woonplaatsfictie uit de inkomstenbelasting – en eventueel uit bilaterale verdragen overeenkomstig art. 28 Nederland Standaardverdrag – werkt niet door naar de loonbelasting.

Relevante bepalingen nationale wetgeving AWR Op basis van art. 4 lid 1 AWR wordt de woonplaats van een persoon op basis van de omstandigheden beoordeeld. De AWR bevat geen relevante woonplaatsficties voor de ambtenaar in deze casus. Inkomstenbelasting Op grond van de hoofdregel van art. 2.1 Wet IB wordt de ambtenaar aangemerkt als buitenlands belastingplichtige, aangezien hij niet in Nederland woont. Art. 2.2 lid 2 Wet IB bevat echter de volgende woonplaatsfictie: 'Een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden, wordt steeds geacht in Nederland te wonen indien hij is uitgezonden: a) als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland; of b) om in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, in een andere mogendheid werkzaamheden te verrichten.' Met 'verdrag' in onderdeel b worden geen belastingverdragen bedoeld, maar bijvoorbeeld verdragen en overeenkomsten inzake ontwikkelingssamenwerking en VN-vredesoperaties. In de parlementaire behandeling is hierover namelijk het volgende opgenomen: 'Onderdeel b van het tweede lid breidt de woonplaatsfictie in de tweede plaats uit tot uitgezonden werknemers zoals bijvoorbeeld militairen en ontwikkelingswerkers met de Nederlandse nationaliteit in Nederlandse overheidsdienst. Indien bijvoorbeeld ontwikkelingswerkers worden uitgezonden naar een ontwikkelingsland en aldaar werkzaam zijn in het kader van een overeenkomst die Nederland met dat land heeft gesloten over ontwikkelingssamenwerking, wordt aan de ontwikkelingswerkers in het algemeen een bijzondere, geprivilegieerde status in het werkland toegekend teneinde hen zo weinig mogelijk te belemmeren in de uitoefening van hun werkzaamheden. Voor uitgezonden militairen die deelnemen aan bijvoorbeeld VN-vredesoperaties geldt hetzelfde. De positie van deze groepen werknemers is daardoor in zeker opzicht vergelijkbaar met die van uitgezonden leden als bedoeld in onderdeel a.' Op grond van deze fictie wordt de uitgezonden ambtenaar, ook al is hij geen inwoner van Nederland, dus aangemerkt als binnenlands belastingplichtige voor de inkomstenbelasting. Dat betekent dat hij op basis van art. 2.7 lid 1 laatste volzin Wet IB recht heeft op het IB-deel van de heffingskorting. Art. 2.2 lid 2 Wet IB maakt daarbij geen onderscheid op basis van het land waar de ambtenaar naartoe is gezonden, er is bijvoorbeeld geen verschil in behandeling tussen EU- en niet-EU-landen. De fictie van art. 2.2 lid 2 Wet IB is overigens alleen van toepassing op personen die de Nederlandse nationaliteit hebben. Daarnaast geldt de fictie

alleen voor ambtenaren die worden uitgezonden, en dus niet voor personen die in het werkland lokaal zijn aangeworven. Loonbelasting Art. 2 lid 1 en 3 Wet LB luiden als volgt: '1. Werknemer is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat of van een inhoudingsplichtige loon geniet uit een vroegere privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking van hemzelf of van een ander, dan wel uit een bestaande privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking van een ander. (...) 3. Tenzij werkzaamheden zijn of worden verricht in een functie van bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam, dan wel in dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden of in het kader van een uitzending op grond van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, is het eerste lid niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking. Voor werkzaamheden die zijn of worden verricht aan boord van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd, is de eerste volzin slechts van toepassing indien wordt voldaan aan de in het vierde lid gestelde voorwaarden.' Dit betekent dat de uitgezonden ambtenaar aangemerkt wordt als werknemer voor de loonbelasting, ongeacht het land waar hij woont. De bepaling in de loonbelasting is dan ook geen woonplaatsfictie. Met betrekking tot de heffingskorting voor de loonbelasting bepaalt art. 20 Wet LB vervolgens het volgende: '1. De over een loontijdvak van een jaar verschuldigde belasting is het bedrag van de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare loon verminderd met het bedrag van de heffingskorting voor de loonbelasting. 2. Het bedrag van de heffingskorting voor de loonbelasting bedraagt maximaal het bedrag van de verschuldigde belasting over het loontijdvak van een jaar. 3. Voor werknemers die in een andere lidstaat van de Europese Unie, in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, in Zwitserland of op de BES eilanden wonen, wordt voor de toepassing van het eerste en tweede lid alleen het deel van de heffingskorting voor de loonbelasting dat betrekking heeft op de arbeidskorting in aanmerking genomen. 4. Voor werknemers die niet in Nederland wonen en geen werknemer als bedoeld in het derde lid zijn, is, in afwijking van het eerste lid, de over een loontijdvak van een jaar verschuldigde belasting het bedrag van de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare loon.' Het is afhankelijk van het land waar een werknemer woont of lid 3 of lid 4 op hem van toepassing is gedurende de uitzending. Voor de ambtenaar bestaat hierin dus geen verschil met een reguliere werknemer. Afhankelijk van het antwoord op de vraag of de ambtenaar in een andere staat van de EU/EER, in Zwitserland, of op de BES-eilanden woont, mag bij het bepalen van de verschuldigde loonbelasting uitsluitend rekening gehouden worden met het belastingdeel van de arbeidskorting, dan wel mogen de heffingskortingen in het geheel niet in aanmerking genomen worden.

Internationale regelingen Bij de laatste wijziging van de tekst van art. 2.2 lid 2 Wet IB is in de MvT het volgende over internationale regelingen en in het bijzonder EU-ambtenaren opgemerkt: 'Overigens kan ook op grond van internationale regelingen een woonplaatsfictie gelden, zonder dat in de nationale wetgeving een dergelijke fictie bestaat. Zo kunnen personen in dienst van de Europese Unie op grond van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen als inwoner van Nederland worden aangemerkt.' Hieruit volgt dat internationale regelingen een woonplaatsfictie kunnen introduceren die niet voorkomt in het nationale recht. EU-ambtenaren Artikel 13 van Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie bij het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie zegt het volgende over EU-ambtenaren: 'De ambtenaren en overige personeelsleden van de Unie, die zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in dienst van de Unie vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat dan de staat van de fiscale woonplaats, welke zij bezitten op het ogenblik van hun indiensttreding bij de Unie, worden voor de toepassing van de inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen, alsmede van de tussen de lidstaten van de Unie gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, zowel in de staat waar zij zich gevestigd hebben als in de staat van de fiscale woonplaats, geacht hun woonplaats te hebben behouden in de laatstgenoemde staat, indien deze lid is van de Unie. Deze bepaling geldt eveneens voor de echtgenoot voor zover deze geen eigen beroepsbezigheden uitoefent, alsmede voor de kinderen die ten laste zijn en onder toezicht staan van de in dit artikel bedoelde personen.' Dit betekent dat een vanuit Nederland uitgezonden EU-ambtenaar geacht wordt in Nederland te blijven wonen gedurende de uitzending. Op basis van EU-recht gaat deze bepaling vóór op nationale wetgeving en moet Nederland hier dus rekening mee houden bij de belastingheffing. Dat betekent onder meer dat art. 20 lid 3 Wet LB niet van toepassing is op deze EU-ambtenaren, aangezien zij geacht worden in Nederland te (blijven) wonen. In de praktijk zal voor deze groep ambtenaren echter geen discussie ontstaan over de heffingskorting voor de loonbelasting, aangezien EU-ambtenaren op grond van artikel 12 van hetzelfde protocol vrijgesteld zijn van Nederlandse belasting over hun salaris: 'Onder de voorwaarden en volgens de procedure welke door het Europees Parlement en de Raad volgens de gewone wetgevingsprocedure bij verordeningen en na raadpleging van de betrokken instellingen worden vastgesteld, worden de ambtenaren en overige personeelsleden van de Unie onderworpen aan een belasting ten bate van de Unie op de door haar betaalde salarissen, lonen en emolumenten. Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Unie betaalde salarissen, lonen en emolumenten.' NAVO-werknemers Voor Navo-werknemers geldt een apart verdrag. Artikel X van het NAVO-status verdrag luidt als volgt: 1. 'Indien het onderworpen zijn aan enige vorm van belasting in de Staat van

verblijf afhankelijk is van verblijf, van woonplaats of van ingezetenschap, worden voor de heffing van zodanige belasting de tijdvakken, gedurende welke een lid van een krijgsmacht of van een civiele dienst aanwezig is op het grondgebied van deze Staat uitsluitend uit hoofde van zijn hoedanigheid van lid van een zodanige krijgsmacht of civiele dienst, niet beschouwd als tijdvakken van verblijf of van woonplaats aldaar, noch beschouwd verandering van verblijf, van woonplaats of van ingezetenschap te weeg te brengen. 2. Leden van een krijgsmacht of van een civiele dienst zijn in de Staat van verblijf vrijgesteld van belastingen op het salaris en de emolumenten, welke aan hen in die hoedanigheid worden uitbetaald door de Staat van herkomst, alsmede van belastingen op roerende lichamelijke zaken, waarvan de aanwezigheid in de Staat van verblijf uitsluitend voortvloeit uit de tijdelijke aanwezigheid aldaar van deze leden. Dit artikel stelt een lid van een krijgsmacht of van een civiele dienst in geen enkel opzicht vrij van belastingheffing terzake van op voordeel gerichte handelingen – andere dan de dienst, welke het lid als zodanig uitoefent – welke hij verricht in de Staat van verblijf, en de bepalingen van dit artikel – behalve voor zoveel zijn salaris, zijn emolumenten en de roerende lichamelijke zaken, vermeld in het eerste lid, betreft – verzetten zich in geen enkel opzicht tegen de heffing van belastingen, waaraan zodanig lid krachtens de wet van de Staat van verblijf is onderworpen, ook al wordt hij geacht zijn verblijf of zijn woonplaats buiten het grondgebied van die Staat te hebben, dan wel geen ingezetene van die Staat te zijn.' Uit deze bepaling volgt dat Navo-werknemers inwoner blijven van de Staat die hen uitzendt. Omdat sprake is van een internationaal verdrag, heeft deze bepaling voorrang op de Nederlandse nationale wetgeving. Daarom dienen naar het buitenland uitgezonden NAVO-werknemers voor zowel de inkomstenbelasting als de loonbelasting aangemerkt te worden als inwoners van Nederland. Dit betekent ook dat art. 20 lid 3 en 4 Wet LB niet van toepassing zijn op deze groep werknemers. Hierbij kan tevens de vraag opkomen wat de verhouding is tussen het NAVO-status verdrag en bilaterale belastingverdragen, aangezien beide internationale verdragen zijn. Op 21 december 1994 heeft de HR 2 arresten gewezen, waarin is geoordeeld dat de woonplaatsfictie uit het Navo-status verdrag voorrang heeft op de bepaling van de woonplaats volgens het bilaterale verdrag. De voornaamste reden hiervoor is dat de bepaling in het NAVO-verdrag meer specifiek is dan die in het belastingverdrag. Diplomaten onder bilaterale verdragen Voor diplomaten is in het Nederlands Standaardverdrag 1987 onder art. 28 de volgende tekst opgenomen: 'Artikel 28 Diplomatieke en consulaire ambtenaren 1. De bepalingen van deze Overeenkomst tasten in geen enkel opzicht de fiscale voorrechten en immuniteiten aan die diplomatieke en consulaire ambtenaren ontlenen aan de algemene regels van het volkenrecht of aan de bepalingen van bijzondere overeenkomsten. 2. Voor de toepassing van de Overeenkomst wordt een natuurlijke persoon die deel uitmaakt van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging van een van de Staten in de andere Staat of in een derde Staat en die onderdaan is van de zendstaat, geacht inwoner van de zendstaat te zijn, indien hij daarin aan dezelfde verplichtingen ter zake van belastingen naar het inkomen en het vermogen is onderworpen als inwoners van die Staat. 3. De Overeenkomst is niet van toepassing op internationale organisaties, hun organen en functionarissen, noch op leden van een diplomatieke of consulaire vertegenwoordiging van een derde Staat die in een van de Staten verblijven, indien zij in die Staat niet aan dezelfde verplichtingen ter zake van belastingen naar het inkomen of naar het vermogen zijn onderworpen als inwoners van die Staat.' Deze tekst is ook in veel bilaterale belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, ongewijzigd overgenomen. In een aantal andere verdragen is daarentegen alleen lid 1 van de bovenstaande tekst opgenomen, hetgeen conform het OESO-modelverdrag is . Hoewel een bilateraal verdrag in beginsel voorgaat op de nationale wetgeving, betekent dit niet dat een overeenkomstig het Nederlands Standaardverdrag geformuleerde diplomatenclausule ertoe leidt dat diplomaten ook voor de nationale Nederlandse wetgeving geacht worden inwoner van Nederland te zijn. De clausule zegt in het tweede lid immers uitsluitend dat de uitgezonden diplomaten voor de toepassing van het verdrag – en dus voor de verdeling van het heffingsrecht over het inkomen - geacht worden inwoner van Nederland te zijn . De woonplaatsfictie van lid 2 van de diplomatenclausule lijkt dan ook alleen bedoeld te zijn om ervoor te zorgen dat ficties in de nationale wetgeving, zoals artikel 2.2 lid 2 Wet IB, toegepast kunnen worden onder het verdrag. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting op het belastingverdrag tussen Nederland en België, waarin een vergelijkbaar artikel voor diplomatieke en consulaire ambtenaren is opgenomen. 'Met deze bepaling, die uitdrukking geeft aan de in de nationale belastingwetgeving van de verdragsluitende Staten neergelegde zogenoemde fictieve binnenlandse belastingplicht (artikel 3, paragraaf 1, ten 2° en ten 3° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 voor wat België betreft en artikel 2.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 voor wat Nederland betreft), is aldus zeker gesteld dat de bepalingen van het verdrag op hen van toepassing zijn.' In de loonbelasting bestaat een woonplaatsfictie voor diplomaten/consulair vertegenwoordigers echter niet, en deze kan ook niet gecreëerd worden door een bepaling in het bilaterale verdrag.

Invloed woonplaatsfictie uit de inkomstenbelasting op de loonbelasting Op basis van het voorgaande heeft voor diplomaten de woonplaatsfictie uit bilaterale verdragen geen invloed op de loonbelasting. Voor deze groep is wel nog de vraag of de woonplaatsfictie uit de inkomstenbelasting door moet werken naar de loonbelasting. Dat geldt ook voor andere dan uitgezonden EU-ambtenaren/Navo-werknemers, waarvoor in het geheel geen woonplaatsfictie is opgenomen in internationale of bilaterale regelingen. Uit de letterlijke wetteksten blijkt nergens dat de woonplaatsficties uit de inkomstenbelasting ook zouden moeten doorwerken naar de loonbelasting. Overigens is dit punt vóór 1 januari 2019 nooit relevant

geweest, omdat deze groep ambtenaren sowieso als werknemer voor de loonbelasting wordt aangemerkt, ongeacht hun woonplaats. Wat echter wel nog opvalt in de parlementaire behandeling bij de invoering van de beperking van de heffingskortingen is dat daar gesproken wordt over 'beperking toepassing heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen'. In de tekst van art. 20 lid 3 en 4 Wet LB wordt echter niet aangesloten bij de kwalificatie als binnenlandse of buitenlandse belastingplichtige, maar bij de woonplaats. Omdat het onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen voortkomt uit de inkomstenbelasting, zou uit de bewoordingen in de parlementaire behandeling afgeleid kunnen worden dat het wél de bedoeling is geweest om de woonplaatsficties uit de inkomstenbelasting te laten doorwerken naar de loonbelasting. Voor dit – wellicht vergezochte - argument is echter geen verdere ondersteuning te vinden in de parlementaire geschiedenis

Conclusie Op basis van bovenstaande beschouwing luiden de conclusies als volgt: - Uitgezonden ambtenaren op wie artikel 13 van Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie bij het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie of Artikel X van het NAVO-status verdrag van toepassing is, worden voor de belastingheffing geacht inwoners van Nederland te zijn. Dat betekent dat art. 20 lid 3 en 4 Wet LB niet toegepast kunnen worden op deze ambtenaren. De heffingskorting voor de loonbelasting wordt voor deze groep derhalve niet beperkt. - Voor alle andere uitgezonden ambtenaren kan art. 20 lid 3 en 4 Wet LB wel toegepast worden. De woonplaatsfictie uit de inkomstenbelasting – en eventueel uit bilaterale verdragen overeenkomstig art. 28 Nederland Standaardverdrag – werkt namelijk niet door naar de loonbelasting. Dat betekent dat bij hen de heffingskorting voor de loonbelasting beperkt wordt. Zij kunnen op grond van art. 2.2 en 2.7 lid 1 laatste volzin Wet IB het inkomstenbelastingdeel van de heffingskortingen wel claimen via hun aangifte inkomstenbelasting.

Onderwerp	**Conserverende aanslag buitenlands pensioen**
Datum ontvangst KG	**5 juni 2019**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**5 juni 2019**

Vraag

X woont in Nederland en werkt uitsluitend buiten Nederland. Bij zijn buitenlandse werkgever bouwt hij een tweede pijlerpensioen op. Voor het gehele loon bestaat recht op aftrek elders belast. Is er bij emigratie voor de bepaling van de hoogte van het conserverend inkomen sprake van aanspraken in de zin van art. 3.83 lid 3 Wet IB 2001 die niet ten laste van het belastbaar inkomen uit werk en woning zijn gekomen?

Antwoord

Ja, de aanspraken en premies voor de buitenlandse pensioenregeling zijn niet ten laste van het belastbaar inkomen gekomen. Dat betekent dat bij emigratie ter zake van de buitenlandse pensioenregeling niets tot het loon wordt gerekend. Noch voor de waarde in het economisch verkeer van het buitenlandse pensioen (art. 3.83), noch voor het bedrag van de premies (art. 3.136 lid 2 en art. 10a.19 wordt een conserverende aanslag opgelegd.

Beschouwing

Er zijn vier argumenten om in dit geval geen CA op te leggen:

- In de opbouwfase van het buitenlandse pensioen zijn er geen fiscale faciliteiten in Nederland verleend. Weliswaar is de aanspraak van de werkgever vrijgesteld en zijn de premies aftrekbaar bij de berekening van het belastbaar inkomen uit werk en woning, maar als gevolg van de aftrek elders belast is daar effectief geen sprake van. De bronstaat, bijvoorbeeld België[1] of Duitsland zal deze faciliteit hebben verleend.

- Na emigratie is er geen sprake meer van Nederlands inkomen in de zin van Hfdst 7 Wet IB 2001. Er is dan, zodra de uitkeringen gaan lopen, sprake van inkomsten uit een Belgische bron.

- de sourcingbepaling die o.a. is opgenomen in het belastingverdrag België 2001 (art. 18 lid 4) en Duitsland 2012 (art. 17 lid 5).

- In de MvT, Kamerstuken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 127 is opgenomen:
'De regeling van het derde lid voorkomt dat bij voortgezette pensioenopbouw de aanspraak die betrekking heeft op de periode waarin de belastingplichtige nog in het buitenland woonde en werkte — het gedeelte waarop geen Nederlandse belastingclaims rusten — zou worden begrepen in de grondslag voor de conserverende aanslag.'

[1] Dat is anders als het belastingverdrag het heffingsrecht over één of meerdere jaren toekende aan de woonstaat. Denk hierbij aan de tot 1 januari 2003 bestaande grensarbeidersregeling in het belastingverdrag België 1970.

De conserverende aanslag kan dus alleen opgelegd worden voor het gedeelte waarop wel een Nederlandse belastingclaim rust. Dat is voor de buitenlandse pensioenen niet het geval.

Aan een en ander doet niet af de letterlijke tekst van art. 3.83 en art. 3.136 Wet IB. Doorslaggevend is dat er wel premies etc ten laste van het inkomen zijn gebracht maar deze effectief niet hebben geleid tot een fiscale faciliteit in Nederland tijdens de opbouwfase van het buitenlandse pensioen.

Onderwerp	**Conserverende aanslag buitenlands pensioen**
Datum ontvangst KG	**5 juni 2019**
Naam/ktr vraagsteller	**Extern**
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**5 juni 2019**

Vraag

X woont in Nederland en werkt uitsluitend buiten Nederland. Bij zijn buitenlandse werkgever bouwt hij een tweede pijlerpensioen op. Voor het gehele loon bestaat recht op aftrek elders belast. Is er bij emigratie voor de bepaling van de hoogte van het conserverend inkomen sprake van aanspraken in de zin van art. 3.83 lid 3 Wet IB 2001 die niet ten laste van het belastbaar inkomen uit werk en woning zijn gekomen?

Antwoord

Ja, de aanspraken en premies voor de buitenlandse pensioenregeling zijn niet ten laste van het belastbaar inkomen gekomen. Dat betekent dat bij emigratie ter zake van de buitenlandse pensioenregeling niets tot het loon wordt gerekend. Noch voor de waarde in het economisch verkeer van het buitenlandse pensioen (art. 3.83), noch voor het bedrag van de premies (art. 3.136 lid 2 en art. 10a.19 wordt een conserverende aanslag opgelegd.

Beschouwing

Er zijn vier argumenten om in dit geval geen CA op te leggen:

- In de opbouwfase van het buitenlandse pensioen zijn er geen fiscale faciliteiten in Nederland verleend. Weliswaar is de aanspraak van de werkgever vrijgesteld en zijn de premies aftrekbaar bij de berekening van het belastbaar inkomen uit werk en woning, maar als gevolg van de aftrek elders belast is daar effectief geen sprake van. De bronstaat, bijvoorbeeld België[1] of Duitsland zal deze faciliteit hebben verleend.

- Na emigratie is er geen sprake meer van Nederlands inkomen in de zin van Hfdst 7 Wet IB 2001. Er is dan, zodra de uitkeringen gaan lopen, sprake van inkomsten uit een Belgische bron.

- de sourcingbepaling die o.a. is opgenomen in het belastingverdrag België 2001 (art. 18 lid 4) en Duitsland 2012 (art. 17 lid 6).

- In de MvT, Kamerstuken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 127 is opgenomen:
'De regeling van het derde lid voorkomt dat bij voortgezette pensioenopbouw de aanspraak die betrekking heeft op de periode waarin de belastingplichtige nog in het buitenland woonde en werkte — het gedeelte waarop geen Nederlandse belastingclaims rusten — zou worden begrepen in de grondslag voor de conserverende aanslag.'

[1] Dat is anders als het belastingverdrag het heffingsrecht over één of meerdere jaren toekende aan de woonstaat. Denk hierbij aan de tot 1 januari 2003 bestaande grensarbeidersregeling in het belastingverdrag België 1970.

De conserverende aanslag kan dus alleen opgelegd worden voor het gedeelte waarop wel een Nederlandse belastingclaim rust. Dat is voor de buitenlandse pensioenen niet het geval.

Aan een en ander doet niet af de letterlijke tekst van art. 3.83 en art. 3.136 Wet IB. Doorslaggevend is dat er wel premies etc ten laste van het inkomen zijn gebracht maar deze effectief niet hebben geleid tot een fiscale faciliteit in Nederland tijdens de opbouwfase van het buitenlandse pensioen.

Onderwerp	**Fictief loon en BES-eilanden**
Datum ontvangst KG	**11 06 2019**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**12 06 2019**

Vraag

Een belanghebbende woont op de Bonaire. Deze is een DGA van een Nederlandse BV. Bonaire valt onder de BES-eilanden. Deze casus heeft betrekking op het jaar 2015. De vraag gaat over de gebruikelijk loon/fictief loon.
Er is een uitspraak van de Hoge Raad op 18 november 2016. (ECLI:NL:HR:2016:2497) Is deze uitspraak toepasbaar op het belastingverdrag NL – BRN?
Zo ja, dan gelden er 3 voorwaarden:
Vereenvoudigd weergegeven stelt de Hoge Raad dat de gebruikelijkloonregeling niet verenigbaar is met het belastingverdrag indien:

- deze Nederlandse regeling ervoor zorgt dat daardoor Nederland (potentieel) over meer inkomen mag heffen dan BES-eilanden;
- BES-eilanden geen zelfde soort regeling kent; en
- BES-eilanden de gebruikelijkloonregeling niet kenbaar heeft aanvaard

Uit de Wet inkomstenbelasting (vanaf jaar 2019) van de BES-eilanden blijkt niet dat deze de gebruikelijk loon kent. De Wet loonbelasting van de BES-eilanden kent dit wel.
De vraag is of de BES-eilanden fictief loon/gebruikelijk loon kent voor deze casus?

Daarnaast rijst ook nog de vraag hoe het besluit van 26 februari 2011 (Staatsblad van Koninkrijk der Nederlanden, 107) hierin moet passen (of niet)? In dit besluit wordt artikel 2.7 van het belastingverdrag NL-BRN genoemd.

Antwoord

Deze vraag hebben we als kennisgroep al eerder een keertje aan de hand gehad. We zijn toen tot de conclusie gekomen dat de gebruikelijk loon regeling in relatie tot de BES eilanden gewoon kan worden toegepast. (zie het eerdere antwoord in de V&A database:
http://belastingnet.belastingdienst.nl/data/cms/kgr/html/Live/IBR%20IB-niet%20winst/LB/fictief_loon_caribisch_gebied.html)

De KG komt tot deze conclusie op basis van de volgende redenering:
- De relatie tot de BES eilanden is met ingang van 2011 gewijzigd, de BES eilanden zijn een onderdeel van het land Nederland, maar hebben een eigen fiscale stelsel.
- Het door jou aangehaalde besluit van 26 februari 2011 (dit is de Belastingregeling voor het land Nederland, de BRN) heeft tot doel de 2 fiscale stelsels binnen het land Nederland op elkaar te laten aansluiten. De BRN is heeft weliswaar kenmerken van een belastingverdrag (de vormgeving sluit ook enigszins aan bij het OESO-model) maar is feitelijk een nationale (Rijks-)wet/besluit. De totstandkoming heeft helemaal in Nederland plaatsgevonden. Van het beginsel van wederkerigheid waarop een belastingverdrag gebaseerd is en waarbij de HR in zijn laatste arrest aansluit is in deze situatie geen sprake. Het is een zuiver interne aangelegenheid, dus van 'treaty-override' kan geen sprake zijn.
- Daarnaast noemt de HR ook als voorwaarde voor het niet mogen toepassen van de fictief loon regeling, dat er geen equivalent mag zijn in de wetgeving van de andere staat. Dat is in de relatie tot de BES wel het geval. De Wet LB BES kent een fictief loon regeling in art. 9a. (zie ook het handboek loonheffingen BES voor meer informatie). Alleen al op die grond is toepassing van 12a LB mogelijk.

Beschouwing

Onderwerp	**Looptijd gerichte vrijstelling werkelijke ET kosten**
Datum ontvangst KG	**24 juni 2019**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**02 juli 2019**

Vraag

Gedurende welke periode (hoe lang) kan – mits aan alle voorwaarden is voldaan – gebruik worden gemaakt van de gerichte vrijstelling voor werkelijke ET kosten?

Casus
In casu is sprake van twee (Duitse) werknemers die al 12 jaar in NL werken en 4 tot 6 keer per jaar terugkeren naar het land van herkomst, Duitsland. Er is geen sprake van seizoenswerk.

Antwoord

De duur van de gerichte vrijstelling voor werkelijke ET kosten sluit aan bij de looptijd van de betreffende 30%-regeling als de werknemer daarvoor in aanmerking zou zijn gekomen. Dat kan op dit moment dus10, 8 of 5 jaar zijn.
Een uitzondering kan worden gemaakt voor seizoenarbeiders die jaarlijks slechts enkele maanden in Nederland verblijven.

Beschouwing

Het antwoord sluit aan bij het antwoord op vraag 9 in het besluit van 12 september 2013 (BWBR0033855).

In het convenant met de ABU zijn onder andere afspraken vastgelegd over de wijze waarop aannemelijk kan worden gemaakt dat sprake is van 'tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst voor het verrichten van werkzaamheden in Nederland'. Er is geen termijn genoemd met betrekking tot 'tijdelijk verblijf'. De vraag zou op kunnen komen of dit convenant rechtvaardigt dat de gerichte vrijstelling voor werkelijke ET kosten 'oneindig' kan worden toegepast, tenminste zolang als aan de gemaakte afspraken wordt voldaan. buiten verzoek

buiten verzoek

Publicatiedatum:
1-08-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Volksverzekeringen/Zorgverzekeringwet
Rubriek:
Verzekeringsplicht
Subrubriek:
Verordening EG 883/2004

Detachering naar Nederland en werken in meer lidstaten

1. Algemeen

Volgens vaste jurisprudentie van het HvJ EU vormen de bepalingen van titel II van Verordening (EG) nr. 883/2004 (hierna: V 883/2004) een volledig en eenvormig stelsel van conflictregels dat tot doel heeft de werknemers die zich binnen de Europese Unie (hierna: EU) verplaatsen onder de socialezekerheidswetgeving van één lidstaat te brengen, teneinde te voorkomen dat meerdere nationale wettelijke regelingen van toepassing zijn en dat daaruit complicaties kunnen voortvloeien.

Waar in dit memo wordt gesproken over de EU worden tevens de EER-landen (IJsland, Liechtenstein en Noorwegen) en Zwitserland bedoeld.

Voor meer informatie wordt hier verwezen naar deel 1 van de praktische gids van december 2013 over de toepasselijke wetgeving.

In dit memo wordt ingegaan op de handelwijze indien iemand werkzaamheden in Nederland verricht en daarbij stelt desalniettemin niet aan de Nederlandse socialezekerheidswetgeving te zijn onderworpen. Dit o.g.v. artikel 12 of artikel 13 V 883/2004. Dit memo besteedt met name aandacht aan de situatie waarin de toepasselijke wetgeving nog niet is vastgesteld door het daartoe bevoegde orgaan.

2. Artikel 12 en 13 V883/2004

Indien wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 12, lid 1 V 883/2004, wordt afgeweken van de hoofdregel dat de werknemer onderworpen is aan de wetgeving van de lidstaat waar hij zijn werkzaamheid in loondienst verricht (lex loci laboris).

Artikel 12, lid 1 V 883/2004 bepaalt dat degene die werkzaamheden in loondienst verricht in een lidstaat voor rekening van de werkgever die daar zijn werkzaamheden normaliter verricht, en die door deze werkgever wordt gedetacheerd om voor zijn rekening werkzaamheden in een andere lidstaat te verrichten, onderworpen blijft aan de wetgeving van de eerstbedoelde lidstaat, mits de te verwachten duur van die werkzaamheden niet meer dan 24 maanden bedraagt en de betrokkene niet wordt uitgezonden om een andere gedetacheerde persoon te vervangen (de zgn. detacheringsbepaling).

Artikel 12, lid 2 V 883/2004 kent een zgn. detacheringsbepaling voor werkzaamheden anders dan in loondienst.

Artikel 13 V 883/2004 kent een aantal aanwijsregels voor personen die in meerdere lidstaten van de EU werkzaamheden plegen te verrichten.

3. Uitgezonden om een andere gedetacheerde persoon te vervangen

Zoals uit artikel 12, lid 1 V 883/2004 blijkt kan deze aanwijsregel niet worden toegepast indien de desbetreffende werknemer wordt uitgezonden om een andere gedetacheerde werknemer te vervangen.

In zijn arrest van EU 060918, zaak C-527/16, punt 47 (Alpenrind GmbH), heeft het HvJ EU overwogen dat de detacheringsbepaling van artikel 12, lid 1 V 883/2004 een afwijking vormt van de algemene regel die geldt om vast te stellen welke wetgeving van toepassing is op personen die al dan niet in loondienst werkzaamheden in een lidstaat verrichten (lex loci laboris). De detacheringsbepaling dient daarom strikt te worden uitgelegd.

Indien een werknemer wordt uitgezonden om een andere gedetacheerde werknemer te vervangen is op eerstgenoemde werknemer de detacheringsbepaling niet van toepassing.

Het feit dat de werkgevers van de twee betrokken werknemers in dezelfde lidstaat zijn gevestigd of het feit dat zij mogelijk op personeels- of organisatorisch vlak banden hebben, is in dit opzicht niet relevant.

Ook indien er geen enkele band bestaat tussen de opeenvolgende werkgevers is toepassing van de detacheringsbepaling dus niet mogelijk.

4. Artikelen 15 en 16 V 987/2009 en verbindendheid van A1-verklaring

Het moge duidelijk zijn dat indien niet de wetgeving van toepassing is van de lidstaat waar de werkzaamheden feitelijk worden verricht, het voor alle partijen wenselijk is dat dit zo snel mogelijk duidelijk is; het liefst al voordat een dergelijke situatie zich zal voordoen.

Vandaar dat artikel 15 V 987/2009 - voor zover hier van belang - bepaalt dat in dat geval de werkgever of, bij toepassing van artikel 12, lid 2 V 883/2004, de betrokkene zelf het bevoegd orgaan van de lidstaat wiens wetgeving (volgens de werkgever of betrokkene zelf) van toepassing blijft daarvan in kennis stelt.

Artikel 16 V 987/2009 bepaalt kort gezegd dat degene die in meer lidstaten van de EU zijn werkzaamheden verricht zich moet melden bij het bevoegd orgaan van zijn woonplaats. Het bevoegd orgaan dient er vervolgens voor te zorgen dat de toepasselijke wetgeving wordt vastgesteld.

Het bevoegd orgaan kan dan aan de werkgever of betrokkene een zgn. verklaring toepasselijke wetgeving (A1) verstrekken, zie artikel 19, lid 2 V 987/2009.

Indien in een concreet geval een A1-verklaring is afgegeven dan is die voor de organen van de andere lidstaten bindend zolang die niet door de lidstaat die hem heeft afgegeven is ingetrokken of ongeldig verklaard, zie artikel 5, lid 1 V 987/2009.

De A1-verklaring is ook bindend voor rechterlijke instanties in de andere lidstaten, zie m.n. HvJ EG 260106, zaak C-2/05 (Herbosch Kiere NV) en meer recent het hiervoor al genoemde arrest Alpenrind GmbH, r.o. 47.

Uit jurisprudentie van diverse Nederlandse belastingrechters komt naar voren dat een A1-verklaring ook bindend is voor de betrokken organen en rechterlijke instanties van de lidstaat van afgifte zolang die niet in ingetrokken of ongeldig is verklaard. Dit geldt ook voor de A1-verklaring die nog niet onherroepelijk vaststaat. Zie met name het arrest van de Hoge Raad van 051018, zaaknummer 18/01619, ECLI:NL:HR:2018:1725.

In de overige bepalingen van artikel 5 staat hoe te handelen bij o.a. twijfel over de juistheid van de feiten die aan de afgifte van de A1 ten grondslag hebben gelegen.

Dat deze handelwijze strikt moet worden nageleefd blijkt onder meer uit het arrest van het HvJ EU van 270417, zaak C-620/15 (A-Rosa Flussschiff GmbH) en het hiervoor genoemde arrest in de zaak Alpenrind GmbH.

Ik laat hier zgn. Altun-achtige zaken (bewezen fraude e.d.) buiten beschouwing.

5. Artikel 15 of artikel 16 V 987/2009 niet toegepast

Indien de toepasselijke wetgeving niet is vastgesteld en betrokkene stelt dat hij weliswaar zijn werkzaamheden in Nederland verricht, maar ingevolge artikel 12, lid 1 V 883/2004 de Nederlandse wetgeving niet op hem van toepassing is maar de wetgeving van de zendstaat, dient – ondanks het feit dit niet expliciet uit artikel 15 V 987/2008 blijkt – naar het oordeel van de kennisgroep het volgende te gelden.

Links- of rechtsom zal bij de betrokkene die gebruik maakt van het vrije verkeer van werknemers tot een exclusieve aanwijzing van de wetgeving van een lidstaat moeten worden gekomen.

Het in artikel 4, lid 3 van het Verdrag betreffende de Europese Unie opgenomen beginsel van loyale samenwerking enerzijds en hetgeen in artikel 2, lid 2 V 987/2009 is bepaald m.b.t. informatie-uitwisseling tussen organen onderling, betekent dat de inspecteur de zaak alsnog (d.t.v. de SVB) dient af te stemmen met het bevoegd orgaan van de zendstaat.

Ook uit onderdeel 10 van de preambule bij V 987/2009 volgt dat de organen van de betrokken lidstaten in dat geval de feitelijke situatie van de betrokkene alsnog moeten onderzoeken. Dit met name om te voorkomen dat de betrokkene die niet conform artikel 15 of 16 V 987/2009 heeft gehandeld wordt benadeeld, zie onderdeel 9 van de preambule.

Indien sprake is van werken in meerdere lidstaten en betrokkene het bevoegd orgaan van zijn woonplaats daarvan niet in kennis heeft gesteld (met als gevolg dat de toepasselijke wetgeving nog niet is vastgesteld) dan dient de Belastingdienst dit te melden aan de SVB, zie artikel 16, lid 6 V 987/2009. De Belastingdienst dient in dat geval de SVB in kennis te stellen van de situatie van betrokkene. Indien betrokkene niet in Nederland woont zal de SVB vervolgens contact opnemen met het orgaan van de lidstaat waar betrokkene woont. Dit alles om er voor te zorgen dat de toepasselijke wetgeving alsnog wordt vastgesteld.

Indien vervolgens een A1-verklaring met terugwerkende kracht wordt afgegeven is deze (eveneens met terugwerkende kracht) bindend, zie r.o. 77 van eerder genoemd arrest Alpenrind GmbH en verder onderdeel 6 van dit memo.

Wellicht ten overvloede wordt hier nog opgemerkt dat ook de Belastingdienst een orgaan is als hier bedoeld, zie daarvoor artikel 1, aanhef, en onderdeel p V 883/2004 i.s.m. artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel c V 987/2009.

6. Gevolgen voor de premie- en bijdrageheffing

Zoals bekend is de hoofdregel dat op iemand die werkzaamheden al dan niet in loondienst verricht de wetgeving van de werkstaat van toepassing is, zie artikel 11, lid 3, aanhef en onderdeel a V 883/2004.

De inspecteur stelt vast dat werkzaamheden in Nederland worden verricht, maar kan op moment niet beoordelen of de door betrokkene gestelde feitelijke situatie juist is en of dat tot gevolg heeft dat de Nederlandse wetgeving niet van toepassing is.

Ik veronderstel dat het enkele feit dat betrokkene een beroep doet op een van de in de artikelen 12 en 13 opgenomen bijzondere bepalingen al tot gevolg heeft dat de verantwoordelijke organen tot nader onderzoek moeten overgaan.

Het ligt m.i. echter in de rede dat betrokkene die stelling op dat moment nader moet onderbouwen.

Hij is immers de meest gerede partij om alle feiten en omstandigheden die aan zijn stelling ten grondslag liggen aan de inspecteur kenbaar te maken zodat de inspecteur vervolgens kan bepalen of mogelijkerwijs sprake kan zijn van een situatie als bedoeld in artikel 12 of 13 van V 883/2004 met mogelijk het gevolg dat de Nederlandse sv-wetgeving niet van toepassing is.

Hierbij is ook van belang dat uit jurisprudentie van het HvJ EU blijkt dat met afwijkingen van de hoofdregel (toepassing lex loci laboris) strikt moet worden omgegaan.

Ook dient hier te worden gewezen op de verplichting van betrokkene om het bevoegde orgaan alle informatie, documenten en bewijsstukken te verstrekken die nodig zijn voor de vaststelling van zijn situatie, zie artikel 3, lid 2 V 987/2009. Hoewel de Belastingdienst in deze niet het bevoegde orgaan is, maar wel een orgaan dat is belast met de uitvoering van een deel van de wetgeving, zie ik niet waarom een dergelijke verplichting niet tegenover de Belastingdienst zou bestaan indien zij als eerste orgaan met de stelling van betrokkene wordt geconfronteerd. Een dergelijke verplichting tegenover de Belastingdienst past m.i. binnen het doel van artikel 3, lid 2 V 9872009 en daarmee binnen de geest van de bepaling. Een juiste toepassing van het Unierecht vereist hier immers een inspanningsverplichting voor alle betrokken partijen. Ook onderdeel 10 van de preambule past bij deze benadering; daar wordt immers gesproken over onderzoek door de organen. Daarnaast biedt ook hetgeen is bepaald in artikel 16, lid 6 V 987/2009 steun voor deze interpretatie (zie ook onderdeel 5 van dit memo).

Het bovenstaande neemt echter niet weg dat er niet aan voorbij kan worden gegaan dat de vraag of de feiten en omstandigheden dusdanig zijn dat überhaupt aan de toepassing van een van die bijzondere bepalingen wordt toegekomen - en zo ja wat dat dan

betekent voor (de procedure m.b.t. het vaststellen van) de toepasselijke wetgeving - op dat moment nog onbeantwoord is.

Kortom, op dat moment kan niet met zekerheid de toepasbaarheid van de hoofdregel van de lex loci laboris en daarmee dus de toepasbaarheid van de Nederlandse wetgeving worden uitgesloten.

De praktijk leert dat dergelijke situaties zich regelmatig voordoen op een moment waarop de voor heffing geldende wettelijke termijnen dreigen te verjaren voordat de toepasselijke wetgeving kan worden vastgesteld.

De bepalingen van V 987/2009 lijken hier - gelet op hun bewoordingen - niet in te voorzien. Artikel 5 V 987/2009 kent - voor zover hier van belang - bepalingen die betrekking hebben op de rechtskracht van de A1-verklaring.

Artikel 6 V 987/2009 voorziet alleen in de situatie dat tussen de organen of autoriteiten van twee of meer lidstaten een meningsverschil bestaat over de toepasselijke wetgeving. De vraag is echter hoe een dergelijke interpretatie zich verhoudt tot de slotzin van onderdeel 10 van de preambule bij V 987/2009. **Ik zie hier toch een risico omdat daar is bepaald dat om ervoor te zorgen dat betrokkene gedurende deze noodzakelijke uitwisselingen tussen de organen verzekerd is, hij of zij voorlopig moet worden aangesloten bij een van de sociale zekerheidsstelsels.** Vooralsnog ga ik hierna uit van voornoemde interpretatie, dus een situatie waarin artikel 6 V 987/2009 niet voorziet. Ik sta vervolgens wel stil bij de situatie dat hier artikel 6 V 987/2009 wél moet worden toegepast.

Zoals hiervoor onder 5 al aangegeven volgt uit onderdeel 9 van de preambule bij V 987/2009 onder meer dat moet worden voorkomen dat de betrokkene die niet volgens de geldende voorschriften heeft gehandeld wordt benadeeld.

Dit kan m.i. ook worden voorkomen indien de inspecteur (vooralsnog) uitgaat van de toepasbaarheid van de lex loci laboris en vervolgens overgaat tot het heffen van de premies en bijdragen die bij toepassing van de Nederlandse wetgeving verschuldigd zijn.

Indien betrokkene zich nog steeds - op een voor de inspecteur niet op juistheid te toetsen wijze - op het standpunt stelt dat de Nederlandse wetgeving niet van toepassing is, dan dient wellicht (zonder het stellen van zekerheden en zonder het in rekening brengen van rente) uitstel van betaling te worden verleend (dus in wezen slechts heffing de jure en niet de facto).

Op deze wijze wordt m.i. een voldoende evenwicht bereikt tussen enerzijds de belangen van de betrokkene (zoals de exclusieve aanwijzing van de wetgeving van een lidstaat) en anderzijds het belang van het - overeenkomstig diens wetgeving - bijdragen aan de financiering van het sociaal zekerheidsstelsel van een lidstaat indien diens wetgeving als toepasselijk wordt aangewezen anderzijds.

Een dergelijke handelwijze lijkt mij evenmin een belemmering op te leveren met het primaire Unierecht en dan met name met een van de verkeersvrijheden als bedoeld in het VWEU. Ik zie hier een parallel met HvJ EU 11 maart 2004, zaak C-9/02 (Hughes de Lasterie du Saillant).

Verder merk ik op dat ik niet zou weten wat met het oog op de vereiste loyale samenwerking op dat moment redelijkerwijs meer mag worden gevraagd van de inspecteur.

Indien betrokkene aannemelijk maakt dat een andere lidstaat van mening is dat gedurende de desbetreffende periode zijn wetgeving van toepassing is en de inspecteur dat standpunt (vooralsnog) niet deelt, lijkt mij toepassing van artikel 6 V 987/2009 de voorgeschreven weg (indien nodig gevolgd door toepassing van artikel 73 V 987/2009).

Indien uit de hiervoor genoemde slotzin van onderdeel 10 van de preambule bij V 987/2009 eveneens tot toepassing van artikel 6 V 987/2009 zou moeten leiden gedurende de periode dat de situatie van betrokkene nog wordt onderzocht door de organen van een of meer lidstaten geldt m.i. het volgende.

In die gevallen leidt bij een gestelde detachering hetgeen is bepaald in artikel 6, eerste lid, aanhef en onderdeel a tot een voorlopige aanwijzing van de Nederlandse wetgeving; Nederland is immers de enige lidstaat waar werkzaamheden worden verricht.

Indien betrokkene stelt in meer lidstaten te werken kan voornoemde bepaling desalniettemin worden toegepast zolang niet is gebleken van werken in meer lidstaten maar slechts van werken in Nederland.

Uiteindelijk kan dus zowel bij een meningsverschil als bij een nog lopend onderzoek naar de situatie van betrokkene voorlopig worden uitgegaan van toepassing van de Nederlandse wetgeving.

Naar ik veronderstel ten overvloede merk ik nog op dat het de voorkeur heeft dat de te nemen stappen in goed overleg met betrokkene worden genomen.

5.1.2e.1.2e maart/april 2019

Publicatiedatum:
9-08-2018
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Verdragen
Rubriek:
woonplaats
Subrubriek:
Niet van toepassing
Gerelateerde wet- en regelgeving

Vraag mbt uitzonderingsbepaling woonplaats Turkse wet IB

Vraag:

Volgens de Turkse wetgeving is iemand die meer dan 6 maande in een kalenderjaar in Turkije verblijft inwoner van Turkije ((art. 4 Turkse income taks act). In artikel 5 worden een aantal uitzonderingen hierop genoemd. Buitenlanders die aan het 6 maanden criterium voldoen maar behoren tot in art 5 genoemde beroepsgroepen en daarmee vergelijkbare personen worden niet als inwoner beschouwd. Gevraagd wordt of vliegend personeel (piloten) ook onder deze uitzondering valt.

Antwoord:

Article 5 of the personal income tax law covers businessmen, scientists, experts, officials and correspondents who have come to Turkey on a clearly defined temporary mission or business and other individuals with similar purposes. Therefore, a pilot who has ordinary function in the airline and stays in Turkey does not fall to article 5. However, if the pilot stays in turkey for certain purpose, for example he is a trainer and sent to Turkey by the airline company for a training activity for turkish pilots, he may fall to artice 5.

buiten verzoek 5.1.2e
5.1.2e

Onderwerp	**Wijziging percentage WKR per 2020 en gevolgen voor art. 3.84, lid 2 Wet IB.**
Datum ontvangst KG	**14 augustus 2019**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**14 augustus 2019**

Vraag

In de omrekening van het Duits en Belgisch loon naar het Nederlands fiscaal loon wordt standaard op grond van de WKR het loon verminderd met 1,2% (percentage 2019) op basis van art. 3.84, lid 2 Wet IB. Ook in de aangiftes IB wordt art. 3.82, lid 2 Wet IB toegepast door het loon ter verminderen met 1,2%. Met ingang van 2020 is voorgesteld het percentage afhankelijk te maken van de hoogte van de loonsom. Bij een loonsom van lager dan 400.000 euro wordt het percentage 1,7% en daarboven blijft het 1,2%. Hoe werkt deze wijziging door naar art. 3.84, lid 2 Wet IB? Mag vanaf 2020 uitgegaan worden van 1,7%?

Antwoord

Voor de bepaling van het bedrag dat niet tot het (fiscale) loon behoort op grond van art. 3.84, lid 2 Wet IB, mag uitgegaan worden van een aftrek van 1,7% van het loon (voor aftrek van de 1,7%).

Beschouwing

Op grond van art. 3.84, lid 2 Wet IB mag bij het loon dat een werknemer geniet van een niet-inhoudingsplichtige (vrijwel altijd een buitenlandse werkgever) voor de Wet LB 1,2% in mindering worden gebracht. Voor deze 1,2% is sprake van vrijgesteld loon (zie bijlage 1).
Deze 1,2% is o.a. verwerkt in de op de website van de Belastingdienst staande omrekenmodules voor Belgisch en Duits loon van een buitenlandse werkgever (https://belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/wonen-of-werken-buiten-nederland/content/belgisch-of-duits-loon-omrekenen-naar-nederlands-loon).

Met ingang van 1 januari 2020, zo is al aangekondigd (bijlage 2), wordt het percentage van 1,2% aangepast. Vanaf dan zal tot een (totale) loonsom (inhoudingsplichtige) 400.000 euro een percentage van 1,7% van toepassing zijn en daarboven blijft de huidige 1,2% van toepassing.

De vraag is dan hoe dit doorwerkt naar de Wet IB. De Wet IB wordt niet per 1 januari 2020 aangepast, omdat de wijziging plaats vindt in de Wet LB en de verwijzing in de Wet IB juist blijft.

Theoretisch zou dat m.i. betekenen dat je de loonsom van de (buitenlandse) werkgever (niet-inhoudingsplichtige) moet uitvragen aan de werknemer en afhankelijk daarvan het bedrag, dat niet tot het loon behoort, moet berekenen. Dan moet nog de totale loonsom van de niet-inhoudingsplichtige 'omgerekend'

worden naar een Nederlandse totale loonsom in de zin van de Wet LB. Dat is uiteraard zeer bewerkelijk en alleen theoretisch uitvoerbaar. Het zou uiteindelijk ook leiden tot een voor vrijwel iedere situatie verschillend percentage.

Het lijkt dan redelijk om uit te gaan van een percentage van 1,7% dat niet tot het loon behoort.
Dit percentage is volgens de Wet LB alleen van toepassing als de totale loonsom kleiner is dan 400.000. Dit leidt er wel toe dat een werknemer bij een niet-inhoudingsplichtige veelal iets gunstiger behandeld wordt dan andere werknemers. Dat was onder de oude systematiek overigens ook al zo, al was toen het voordeel minder. Immers onder het oude systeem was 1,2% het maximum dat een inhoudingsplichtige mocht toepassen en een werknemer bij een niet-inhoudingsplichtige mocht dit altijd toepassen. Uit onderzoek is ook gebleken dat de meeste inhoudingsplichtigen niet volledig gebruik maakten van de 1,2%. Nu wordt de behandeling van de werknemer bij een niet-inhoudingsplichtige mogelijk nog iets gunstiger, omdat 1,7% toepassen al snel hoger is dan het feitelijk toegepaste percentage bij een werknemer bij een inhoudingsplichtige.

Om pragmatische redenen is het voorstel om niet tot het (fiscale) loon te rekenen 1,7% van het loon (voor de toepassing van de 1,7%).

Bijlage 1

Parlementaire behandeling art. 3.84, lid 2 Wet IB (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)

" Artikel III , onderdeel G (artikel 3.84 van de Wet inkomstenbelasting 2001)
Deze wijziging hangt samen met de invoering van de werkkostenregeling in de Wet op de loonbelasting 1964 (zie artikel V) en beoogt te voorkomen dat een werknemer met een niet-inhoudingsplichtige werkgever in een nadeliger positie komt dan andere werknemers. Bij die andere werknemers heeft de (wel-)inhoudingsplichtige werkgever namelijk de mogelijkheid de belasting over vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 31, eerste lid, onderdeel f en onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 als eindheffingsbestanddelen aan te merken. Over deze eindheffingsbestanddelen is noch de werknemer, noch de werkgever een heffing verschuldigd, mits deze eindheffingsbestanddelen — afgezien van een aantal specifiek in artikel 31a, tweede lid, onderdelen a tot en met f, van de Wet op de loonbelasting 1964 aangewezen vergoedingen en verstrekkingen — niet meer bedragen dan 1,5% van het onder de reguliere heffing vallend loon.
Om die nadeliger positie te voorkomen is in artikel 3.84, tweede lid (nieuw), van de Wet IB 2001, een regeling opgenomen die ertoe leidt dat ook aan de hiervoor genoemde werknemers, naast de gerichte vrijstellingen overeenkomstig artikel 31a, tweede lid, onderdelen a tot en met f (*Bew.*: thans tot en met i), van de Wet op de loonbelasting 1964, een vrijstelling van 1,5% van het loon wordt gegeven. Voor het overige worden de vergoedingen en verstrekkingen tot het loon gerekend waarover de belastingplichtige inkomstenbelasting verschuldigd is. Daarmee zitten deze belastingplichtigen in dezelfde positie als anders werknemers met een werkgever die maximaal gebruik maakt van de mogelijkheden om — zonder dat dit tot verschuldigdheid van heffing door de werkgever leidt — vergoedingen en verstrekkingen als eindheffingsbestanddeel

aan te merken en er niet voor kiest om de heffing over het meerdere — gebruteerd — voor eigen rekening te nemen."
MvT, Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 54

Bijlage 2

Parlementaire behandeling. Belastingplan 2019

"Bij de augustusbesluitvorming 2018 heeft het kabinet met ingang van 2020 een bedrag van € 100 miljoen gereserveerd voor verlaging van de lasten op arbeid voor het midden- en kleinbedrijf (mkb). Met deze brief wil ik u informeren over de concrete invulling die het kabinet voor ogen heeft.
Het kabinet stelt twee verruimingen voor in de werkkostenregeling. De eerste maatregel verhoogt de vrije ruimte gericht op het mkb. De tweede maatregel houdt in dat vergoedingen voor verklaringen omtrent gedrag («VOG») niet meer ten laste komen van de vrije ruimte. Inwerkingtreding is beoogd per 2020.
Deze lastenverlichting heeft een samenloop met het vervolg op de evaluatie van de werkkostenregeling. In de kabinetsreactie op de evaluatie1 heb ik aangegeven in overleg te treden met het bedrijfsleven om na te gaan voor welke aanpassingen in de regeling draagvlak bestaat. Inmiddels hebben verschillende overleggen plaatsgevonden. De voorgenomen maatregelen komen tegemoet aan twee voor het mkb prangende knelpunten.
Tabel 1 geeft een budgettair overzicht. Het vervolg van deze brief bevat een nadere toelichting.

Tabel 1: Voorgestelde verruimingen werkkostenregeling

Maatregel	***€ mln***
Vergroten vrije ruimte gericht op het mkb. In plaats van het reguliere percentage van 1,2% geldt voor de eerste € 400.000 van de loonsom een hoger percentage van 1,7%.	93
Vrijstellen van vergoedingen voor verklaringen omtrent gedrag	9
	102

Werkkostenregeling
Via de werkkostenregeling kunnen werkgevers onbelaste vergoedingen en verstrekkingen aan hun werknemers geven. Het mag daarbij ook gaan om zaken waar werknemers privévoordeel van kunnen hebben. Typische voorbeelden zijn kerstpakketten en bedrijfsuitjes. Het totale bedrag aan deze vergoedingen en verstrekkingen moet binnen de vrije ruimte blijven. Deze vrije ruimte bedraagt in de huidige situatie 1,2% van de loonsom van alle medewerkers samen. Met name mkb-ondernemingen met lage lonen en/of veel parttimers ervaren de huidige beperking van de vrije ruimte als knellend. Een genoemd argument is dat kleinere bedrijven vaker genoodzaakt zijn om personeelsfestiviteiten op een externe locatie te organiseren, waardoor de kosten – anders dan bij festiviteiten op de werkplek – ten laste van de vrije ruimte komen.
Overigens tellen niet alle vergoedingen en verstrekkingen mee. Onder voorwaarden geldt bijvoorbeeld een vrijstelling voor reiskosten. Ook bijvoorbeeld verstrekte smartphones en tablets zijn vrijgesteld als deze noodzakelijk zijn voor een behoorlijke vervulling van de dienstbetrekking.
Voorstel: vergroten vrije ruimte gericht op het mkb
De eerste maatregel zorgt ervoor dat de vrije ruimte groter wordt, gericht op het mkb. Er komt een tweeschijvenstelsel in de berekening van de vrije ruimte. De vrije ruimte wordt berekend als 1,7% van de loonsom tot € 400.000 plus 1,2%

van de resterende loonsom. Door de vormgeving is de verruiming voor kleine werkgevers relatief het grootst. Tabel 2 toont een aantal voorbeelden.

Tabel 2: Effect grotere vrije ruimte bij verschillende loonsommen

Loonsom (€)	***Vrije ruimte voor de maatregel (€)***	***Vrije ruimte na de maatregel (€)***	***Verruiming als bedrag (€)***	***Verruiming als percentage***
200.000	2.400	3.400	1.000	*42%*
400.000	4.800	6.800	2.000	*42%*
800.000	9.600	11.600	2.000	*21%*
4.000.000	48.000	50.000	2.000	*4%*

Voorstel: vrijstellen van vergoedingen voor verklaringen omtrent gedrag

In de huidige situatie tellen vergoedingen van de werkgever aan de werknemer voor een verklaring omtrent gedrag (VOG) mee in de werkkostenregeling. Omdat een VOG vaak wettelijk verplicht is en niet tot een voordeel leidt voor de werknemer, leidt dit tot veel onbegrip bij werkgevers. De maatregel houdt in dat een vergoeding voor een VOG niet meer ten laste komt van de vrije ruimte.

Betrokkenheid mkb

Het kabinet hecht aan een invulling waar het mkb ook echt achter staat. Op verschillende momenten heeft daarom overleg plaatsgevonden met vertegenwoordigers van het mkb. Dat heeft geleid tot deze uitwerking. Ook zijn er gesprekken met ondernemers, brancheorganisaties en intermediairs gevoerd over de werkkostenregeling, waaruit is gebleken dat een grote behoefte is aan een verruiming voor het mkb.

Uitvoerbaarheid

Bij de voorstellen was en is de uitvoerbaarheid een belangrijke toetssteen. De in gang gezette uitvoeringstoets moet hier definitief uitsluitsel over geven. Ook de softwareleveranciers van salarisverwerkingsprogramma's moeten nog definitief aangeven of zij de wijzigingen tijdig kunnen verwerken voor inwerkingtreding per 2020. De Tweede Kamer wordt hierover uiterlijk bij indiening van het wetsvoorstel – naar verwachting op Prinsjesdag – nader geïnformeerd en eerder indien daar aanleiding toe is."

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 februari 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 35026, nr. 60.

Onderwerp	**Verdragsituatie maar voorkoming dubbele belasting is niet geregeld in verdrag**
Datum ontvangst KG	**14 oktober 2019**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**29 okt 2019**

Vraag

Op basis van artikel 15, lid 3 komt het heffingsrecht toe aan Ethiopië indien er sprake is van internationaal verkeer en de werkelijke leiding van de onderneming in Ethiopië is gelegen. In artikel 22 is niet opgenomen op welke wijze de voorkoming verleend moet worden (vrijstelling- of verrekeningsmethode).

(Overigens geldt hetzelfde voor het verdrag met Slovenië.)

In de nu voorliggende casus is er sprake van een inwoner van Nederland, die werkzaam is voor een in Ethiopië gevestigde luchtvaartonderneming. Voor deze onderneming voert de belastingplichtige internationale vluchten uit vanuit Ethiopië.

In de nota van toelichting bij het verdrag kan ik geen aanknopingspunten vinden op welke manier er voorkoming van dubbele belasting verleend dient te worden voor dergelijke inkomsten. Kunnen jullie aangeven of de vrijstellings- of verrekenmethode toegepast dient te worden?

Antwoord

Wij zijn zeer terughoudend met het automatisch toepassen van de veronderstelde voorkomingsmethode (bijv. de vrijstelling conform het huidige verdragsbeleid of de verrekening zoals in het BvDB voor deze situaties geregeld is) in situaties waar een belastingverdrag een voorkoming niet, of niet goed, heeft geregeld.

Omdat wij verdragen hebben afgesloten met Slovenië en Ethiopië, zijn de bepalingen uit het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting niet van toepassing op deze situaties. Door de Hoge Raad (HR 28-02-1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1816) wordt bevestigd dat het Besluit ook toepassing mist als het verdrag voorziet in een regeling, doch de dubbele belasting niet (geheel) wordt voorkomen. Dit betekent dat er volgens het verdrag geen voorkoming gegeven hoeft te worden in de door jou beschreven situaties.

Beschouwing

Ik weet niet zeker of er in Slovenië en/of Ethiopië belasting geheven wordt m.b.t. het arbeidsinkomen van de werknemers van vliegend personeel en of de desbetreffende belastingplichtigen daadwerkelijk dubbel in de heffing betrokken worden. Als er inderdaad sprake is van dubbele belasting dan is het onwenselijk om deze mensen slechter te behandelen dan degenen die dezelfde werkzaamheden verrichten in niet-verdragssituaties en die vervolgens wel verrekening krijgen op basis van het BvDB. Ik kan me daarom voorstellen dat desbetreffende belastingplichtigen in voorkomende gevallen (d.w.z. in gevallen dat er daadwerkelijk sprake is van dubbele belasting) een verzoek kunnen doen om de toepassing van de hardheidsclausule en vervolgens de voorkoming krijgen middels de verrekeningsmethode conform het BvDB.

Publicatiedatum:
8-11-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet LB
Rubriek:
30% regeling
Subrubriek:
Niet van toepassing

Verkorting looptijd 30%-regeling: wisseling van werkgever

Vraag:

Welke einddatum moet worden aangegeven op een na 1-1-19 afgegeven 30% beschikking in het kader van een wisseling van werkgever

Antwoord:

De nieuw afgegeven beschikking dient de oude einddatum te vermelden.

Casus

Een werknemer is op 01 januari 2017 begonnen met zijn tewerkstelling bij X BV. Er wordt tijdig, d.w.z. binnen 4 maanden na aanvang van de tewerkstelling, een gezamenlijk verzoek voor de toepassing van de bewijsregel ingediend. Op dit verzoek wordt positief beslist met een beschikking met een looptijd van 01 januari 2017 tot en met 31 december 2024 (volledige 8 jaar; maximale looptijd in 2017). Per 01 januari 2019 stapt de werknemer over van X BV naar Y NV. Het betreft een succesvolle wisseling (binnen de 3-maandstermijn en tijdig verzoek). De startdatum op de nieuwe beschikking zal 01 januari 2019 zijn. Voor de einddatum zijn er 2 mogelijke opties:

1. 31 december 2024: De einddatum van de oorspronkelijke beschikking.

2. 31 december 2021: De feitelijke einddatum na toepassing van het overgangsrecht.

Met ingang van 01 januari 2019 is de maximale looptijd van de 30%-bewijsregel verkort met 3 jaar tot een maximum van 5 jaar. Voor bestaande gevallen heeft de wetgever overgangsrecht geïntroduceerd. Op basis van dit overgangsrecht geldt de verkorting voor bestaande gevallen

pas per 01 januari 2021; gedurende de jaren 2019 en 2020 wordt de oorspronkelijke looptijd gerespecteerd. De aanvang van de tewerkstelling is leidend voor de vraag of een beschikking met een maximale duur van 8 jaar (voor 2019) of met een maximale duur van 5 jaar (na 2018) moet worden afgegeven. Bij kantoor buitenland komen de eerste verzoeken tot continuering van de bewijsregel bij wisseling van inhoudingsplichtige binnen. Bij deze verzoeken tot continuering is de nieuwe tewerkstelling aangevangen in januari 2019. In dit kader komt de vraag op of bij afgifte van de nieuwe beschikking rekening moet worden gehouden met de huidige wet- en regelgeving (2019). Na overleg tussen het Ministerie van Financiën, afdeling FJZ, kantoor buitenland en de Kennis groep is zijn een memo (d.d. 16 mei 2019, zie achterliggende stukken) de volgende standpunten ingenomen over de vraag welke einddatum formeelrechtelijk op de beschikking 30%-bewijsregel voor ingekomen werknemers dient te worden vermeld: (Eerste) verzoek 30%-bewijsregel, aanvang tewerkstelling vóór 01 januari 2019 werknemers die starten met hun tewerkstelling vóór 01 januari 2019, maar een beschikking 30%-bewijsregel ontvangen na 31 december 2018 hebben tot februari 2019 een beschikking ontvangen met een looptijd van 8 jaar en zijn daarbij tevens geïnformeerd over de verkorting van de looptijd en het overgangsrecht. Vanaf eind februari 2019 worden dergelijke verzoeken aangehouden omdat de vraag is opgekomen of de looptijd op de beschikking op 8 jaar dan wel 5 jaar zou moeten worden gezet. Er is besloten om de beschikking af te geven rekening houdend met de maximale looptijd van 8 jaar (Deze beslissing is mede ingegeven vanuit het procesrisico voor een beroep op het gelijkheidsbeginsel (meerderheidsregel)). Bij deze beschikking zal een informatiebrief over de verkorting van de looptijd en het overgangsrecht worden gevoegd. Voortzetting 30%-bewijsregel bij wisseling van inhoudingsplichtige, aanvang nieuwe tewerkstelling vóór 01 januari 2019 Zie het antwoord hierboven. Er is besloten om de beschikking af te geven rekening houdend met de maximale looptijd van 8 jaar. Bij deze beschikking zal een informatiebrief over de verkorting van de looptijd en het overgangsrecht worden gevoegd. Voortzetting 30%-bewijsregel bij wisseling van inhoudingsplichtige, aanvang nieuwe tewerkstelling na 31 december 2018 Het overgangsrecht (ook voor het UBLB) loopt tot en met 31 december 2020. Dat betekent dat bij deze werknemers voor wie geldt dat de 30%-bewijsregel door de verkorting van de looptijd eindigt in 2019 of in 2020 die regeling blijft doorlopen tot en met 31 december 2020. Daarbij maakt het niet uit dat er een overgang van werkgever is geweest, daarvoor geldt dat "de resterende looptijd" als bedoeld in artikel 10ed, lid 1, UBLB per 01 januari 2019 wordt bepaald op basis van de nieuwe verkorte termijn, maar met inachtneming van het overgangsrecht.

Achterliggende stukken

Volledige tekst memo d.d. 16 mei 2019, opgesteld door 5.1.2e, kantoor buitenland, afdeling 30% regeling: 'Bezwaren' tegen de informatiebrief verkorting looptijd 30%-bewijsregel

Inleiding Vrijdag 20 april 2018 heeft het kabinet aangekondigd dat het voornemens is om de looptijd van de 30%-bewijsregel per 01 januari 2019 te verkorten tot 5 jaar. Hiermee heeft het kabinet een aanbeveling opgevolgd uit de evaluatie van de 30%-bewijsregel door Dialogic. Hoewel de verkorting in eerste instantie ook voor bestaande gevallen zou gelden, heeft het kabinet toch voor gedeeltelijk respecterend overgangsrecht geopteerd. Nadat de Tweede Kamer het belastingplan 2019 – waar de verkorting van de looptijd van de bewijsregel onderdeel van uitmaakt – op 15 november 2018 had aangenomen, volgde op 18 december 2018 de Eerste Kamer. De verkorting van de looptijd van de bewijsregel was op dat moment een feit.

Massale mailing Op verzoek van het Ministerie van Financiën heeft de Belastingdienst kantoor Buitenland een tweetal massale mailingen verstuurd naar alle ten tijde van de mailing bij de Belastingdienst bekende ingekomen werknemers met een nog rechtsgeldige beschikking 30%-bewijsregel om hun te informeren over de fiscale gevolgen van de verkorting. De eerste massale mailing heeft in juni 2018 plaatsgevonden. In deze brieven hebben wij zowel werknemer als werkgever geïnformeerd over de (destijds nog) voorgenomen beslissing van het kabinet om de looptijd van de bewijsregel te verkorten en de fiscale gevolgen hiervan. De tweede massale mailing is eind december 2018 verstuurd, nadat het Parlement het belastingplan 2019 had aangenomen. Met deze brief hebben wij zowel werknemer als werkgever geïnformeerd over het feit dat de verkorting van de looptijd van de bewijsregel door het Parlement is aangenomen. Daarnaast hebben wij in deze brieven het gedeeltelijk respecterend overgangsrecht nader toegelicht.

'Bezwaren' tegen de algemeen informerende brief Tegen deze laatste informerende brief hebben verschillende expats massaal bezwaar gemaakt (teller staat op: 386 bezwaarschriften). Het merendeel van deze bezwaarschriften betreft een standaardbezwaarschrift dat is opgemaakt door het advocatenkantoor Stibbe op verzoek van the United Expats of the Netherlands. The United Expats of the Netherlands is een stichting die is opgericht door expats in reactie op het voornemen van het kabinet in april 2018 om de looptijd van de bewijsregel te verkorten (De stichting the United Expats of the Netherlands heeft eveneens het advocatenkantoor Stibbe verzocht om een juridische analyse op te stellen over de verkorting van de looptijd van de bewijsregel en het gedeeltelijk respecterend overgangsrecht). Daarnaast hebben een aantal expats een eigen brief opgemaakt waarin zij bezwaar maken tegen de verkorting van de looptijd van de bewijsregel. De Belastingdienst kantoor Buitenland heeft dit gesignaleerd aan het Ministerie van Financiën, afdeling FJZ. FJZ

heeft het volgende standpunt ingenomen. Standpunt Ministerie van Financiën, afdeling FJZ Werknemers die vóór 01 januari 2019 een beschikking 30%-bewijsregel voor ingekomen werknemers hebben ontvangen, zijn per brief geïnformeerd over de verkorting van de looptijd en het overgangsrecht. Een deel van hen heeft bezwaar gemaakt tegen deze brief. De vraag is of de brief een voor bezwaar vatbare beschikking is. Dit is niet het geval. De brief heeft gezien de bewoordingen een puur voorlichtend karakter. De bezwaren tegen de brief zijn kennelijk niet ontvankelijk. Horen is dan niet nodig. Bij deze memo is een concept-niet-ontvankelijkheidsverklaring gevoegd om binnen de vaktechnische lijn te verspreiden. Deze brief is goedgekeurd door onze lokale specialisten formeel recht.

Formele einddatum op de beschikking 30%-bewijsregel Het Ministerie van Financiën, afdeling FJZ, heeft eveneens een standpunt ingenomen welke einddatum formeelrechtelijk op de beschikking 30%-bewijsregel voor ingekomen werknemers dient te worden vermeld in de volgende situaties. (Eerste) verzoek 30%-bewijsregel, aanvang tewerkstelling vóór 01 januari 2019 werknemers die starten met hun tewerkstelling vóór 01 januari 2019, maar een beschikking 30%-bewijsregel ontvangen na 31 december 2018 hebben tot februari 2019 een beschikking ontvangen met een looptijd van 8 jaar en zijn daarbij tevens geïnformeerd over de verkorting van de looptijd en het overgangsrecht. Vanaf eind februari 2019 worden dergelijke verzoeken aangehouden omdat de vraag is opgekomen of de looptijd op de beschikking op 8 jaar dan wel 5 jaar zou moeten worden gezet. Er is besloten om de beschikking af te geven rekening houdend met de maximale looptijd van 8 jaar. Bij deze beschikking zal een informatiebrief over de verkorting van de looptijd en het overgangsrecht worden gevoegd. Voortzetting 30%-bewijsregel bij wisseling van inhoudingsplichtige, aanvang nieuwe tewerkstelling vóór 01 januari 2019 Zie het antwoord hierboven. Er is besloten om de beschikking af te geven rekening houdend met de maximale looptijd van 8 jaar. Bij deze beschikking zal een informatiebrief over de verkorting van de looptijd en het overgangsrecht worden gevoegd. Voortzetting 30%-bewijsregel bij wisseling van inhoudingsplichtige, aanvang nieuwe tewerkstelling na 31 december 2018 Het overgangsrecht (ook voor het UBLB) loopt tot en met 31 december 2020. Dat betekent dat bij deze werknemers voor wie geldt dat de 30%-bewijsregel door de verkorting van de looptijd eindigt in 2019 of in 2020 die regeling blijft doorlopen tot en met 31 december 2020. Daarbij maakt het niet uit dat er een overgang van werkgever is geweest, daarvoor geldt dat "de resterende looptijd" als bedoeld in artikel 10ed, lid 1, UBLB per 01 januari 2019 wordt bepaald op basis van de nieuwe verkorte termijn, maar met inachtneming van het overgangsrecht.

Publicatiedatum:
21-11-2019
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Wet IB
Rubriek:
binnenlandse belastingplicht
Subrubriek:
Niet van toepassing

Afbouw heffingskorting en tegemoetkoming ivm elders belast inkomen

Vraag:

De vraag is of het arrest van de Hoge Raad van 19 juli 2019 (ECLI:NL:HR:2019:1221) van toepassing kan zijn op de belastingplichtige die op Aruba salaris geniet en door het verdrag geen Nederlandse inkomstenbelasting hoeft te betalen vanwege aftrek elders belast. Aftrek elders belast (lees: objectvrijstelling) is een vrijstellingsmethode voor het niet rekenen van belasting. Hebben wij ten onrechte of terecht bij het vaststellen van de aanslagen de algemene heffingskorting verminderd door rekening te houden met het inkomen uit Aruba?

1. Belastingplichtige is van mening dat de BRK de rechtskracht heeft van een verdrag en schakelt de toepassing van de Wet IB 2001 uit voor zover die wet zijn Arubaanse salaris als belastbaar inkomen wil aanmerken. Zijn Arubaanse salaris kan daarmee niet als belastbaar inkomen uit werk en woning worden aangemerkt. Reeds daardoor zou de algemene heffingskorting niet mogen worden verminderd.

2. De algemene heffingskorting maakt onderdeel uit van het tarief, waardoor met het (in die casus van belang zijnde) EU-salaris rekening wordt gehouden voor het bepalen van de uiteindelijke belasting en dat salaris dus direct wordt belast. De algemene heffingskorting dus ook de afbouw daarvan, maakt een wezenlijk deel uit van de berekening van de belastingdruk in de inkomstenbelasting als algemene draagkrachtheffing waarin het vrijgestelde (in die casus van belang zijnde) Europese inkomen geen rol mag spelen. In dit geval is belastingplichtige van mening dat het vrijgestelde Arubaanse salaris indirect wordt belast door de afbouw van de heffingskorting, die niet als belastingvoordeel moet worden gezien maar als wezenlijk deel van de berekening van de belastingdruk in de inkomstenbelasting. Het vrijgestelde Arubaanse inkomen mag daarin geen rol spelen en dient dus ook niet (indirect) te worden belast.

Antwoord:

op vraag 1

Dit punt is door belanghebbende (in de casus die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 19 juli 2019) naar voren gebracht maar zowel door de Rechtbank, als het Hof en de Hoge Raad onbehandeld gebleven. Er is dus geen uitspraak gedaan over de vraag of het EU salaris tot het belastbaar inkomen uit werk en woning wordt aangemerkt. Als fictief binnenlands belastingplichtige behoort het arbeidsinkomen uit Aruba tot het belastbaar inkomen uit werk en woning en dient daarom in aanmerking genomen te worden voor de hoogte van de heffingskorting. Vervolgens wordt de heffing beperkt overeenkomstig de bepalingen van het BRK. Dit resulteert in een objectvrijstelling voor het Arubaanse arbeidsinkomen. Dit gaat echter niet zover dat dit vrijgesteld inkomen vervolgens doorwerkt naar heffingskortingen. Voor de heffingskortingen wordt het vrijgesteld inkomen wel in aanmerking genomen. (Zie in dit verband ook de annotatie van mr. J.C.L.M. Fijen in NTFR 2019/988.)

op vraag 2

Het oordeel van de Hoge Raad heeft betrekking op vrijgesteld EU salaris (artikel 12 Protocol). Dit oordeel kan niet één op één doorgetrokken worden naar belastingverdragen. Het doel van de BRK is anders dan van artikel 12 Protocol. Artikel 12 Protocol luidt als volgt: Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Unie betaalde salarissen, lonen en emolumenten. In het arrest van 16 december 1960, zaak C6/60 ('Zaak Humblet'), besliste het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen te Luxemburg dat voor de heffing van nationale (inkomsten)belasting op geen enkele manier rekening mag worden gehouden met de vrijgestelde bezoldiging. De BRK regelt de fiscale betrekkingen tussen de landen van het Koninkrijk der Nederlanden en heeft primair ten doel de vermijding van dubbele belasting tussen de landen. Dit is een ander doel dan artikel 12 Protocol waarover in het arrest van 19 juli 2019 is geprocedeerd. De BRK zorgt alleen voor onderlinge afgrenzing van de belasting heffende bevoegdheid van de beide verdragsluitende staten met het doel dubbele belasting voor de inwoners te voorkomen.

Volledig document

Afbouw HK en tegemoetkoming ivm elders belast inkomen

Verzoek om advies kennisgroep Internationaal Belastingrecht IB/LB/PH Bezwaarschrift aanslagen IB/PVV 2014 en 2015 (+ aanslagregeling IB/PVV 2016) Dagtekening aanslag IB/PVV 2014: 6 mei 2019 Dagtekening aanslag IB/PVV 2015: 10 mei 2019 Binnenkomst

bezwaarschrift: 11 juni 2019 Tijdig bezwaarschrift Feiten en omstandigheden Belastingplichtige is 5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e Zijn salaris werd in Aruba belast voor de inkomstenbelasting. In 2014 heeft belastingplichtige looninkomsten ontvangen van € 99.336. In 2015 heeft belastingplichtige looninkomsten ontvangen van € 115.892. Belastingplichtige is gehuwd. Belastingplichtige woont op Aruba. Belastingplichtige heeft op 24 september 2016 en 30 september 2016 zijn Nederlandse aangiften inkomstenbelasting 2014 en 2015 ingediend. Aangifte IB/PVV 2014 De ontvangen looninkomsten zijn in de aangifte IB/PVV 2014 aangegeven als buitenlands inkomen uit tegenwoordige dienstbetrekking. In zijn aangifte geeft belastingplichtige voor het buitenlands inkomen voorkoming voor dubbele belasting aan voor het bedrag van € 99.336.
Ik wil graag een toelichting geven waarom gekozen is voor de voorkoming voor dubbele belasting om misverstanden te voorkomen. Belastingplichtige krijgt feitelijk over zijn inkomen uit Aruba een objectvrijstelling over de jaren 2014 en 2015. Vanwege dat ABS de objectvrijstelling niet ondersteund (voor het belasten van de premie volksverzekeringen) heeft de behandelend inspecteur in de aanslagregeling gekozen in overleg met de belastingplichtige voor het verlenen van aftrek elders belast. In ABS is dit verwerkt door de noemerinkomen zo te verwerken zodat de heffing op een gelijk bedrag uitkomt zodat als ware sprake is van een objectvrijstelling. De inspecteur had op dat moment geen rekening gehouden met de afbouw van de algemene heffingskorting.
Als de objectvrijstelling verleend had kunnen worden dan was de afbouw van de algemene heffingskorting er waarschijnlijk niet geweest. De aftrek elders belast bedraagt € 34.624.

Daarnaast geeft belastingplichtige in zijn aangifte resultaat uit overige werkzaamheden aan van € 314 voor werkzaamheden van SDU en resultaat uit terbeschikkingstelling aan van € 1.650. In box 3 wordt een onroerende zaak in 67 Awr aangegeven voor een bedrag van € 373.724, de daarbij behorende schuld bedraagt na aftrek van de drempel € 323.200.
Het voordeel uit sparen en beleggen na aftrek van heffingsvrij vermogen bedraagt € 329.

De totale inkomstenbelasting bedraagt € 46.173
Aftrek elders belast (lees: objectvrijstelling) bedraagt € 34.624
De algemene heffingskorting is berekend op € 1.366.
De arbeidskorting is berekend op € 367. De gecombineerde heffingskorting is berekend op € 1.733.

Aangifte IB/PVV 2015
De ontvangen looninkomsten zijn in de aangifte IB/PVV 2015 aangegeven

als buitenlands inkomen uit tegenwoordige dienstbetrekking.
In zijn aangifte geeft belastingplichtige voor het buitenlands inkomen voorkoming voor dubbele belasting aan voor het bedrag van € 115.892.
De aftrek elders belast bedraagt € 43.958.

Daarnaast geeft belastingplichtige in zijn aangifte box 3 een onroerende zaak in 67 Awr aan voor een bedrag van € 463.600. De daarbij behorende schuld bedraagt na aftrek van de drempel € 323.000.
Het voordeel uit sparen en beleggen na aftrek van heffingvrij vermogen bedraagt € 3.917.

De totale inkomstenbelasting bedraagt € 54.588.
Aftrek elders belast bedraagt € 43.958.
De algemene heffingskorting is berekend op € 1.342.
De arbeidskorting is berekend op € 184.
De gecombineerde heffingskorting is berekend op € 1.526.

Belastingregeling Aruba en Nederland (BRK)
Op grond van de belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) tussen Aruba en Nederland heeft er terecht aftrek voor voorkoming dubbele belasting (lees: objectvrijstelling) plaatsgevonden. In artikel 20 BRK is bepaald dat het heffingsrecht op andersoortig inkomen dan in de overige artikelen van afdeling 1 van hoofdstuk 2 BRK bedoelde inkomen (zoals loon uit dienstbetrekking) toekomt aan het land van inwoning. Het heffingsrecht wordt in het geval van belastingplichtige dus toegewezen aan Aruba. Bezwaarschrift aanslagen IB/PVV 2014 en 2015
Belastingplichtige is van mening dat het niet correct is dat zijn (vrijgestelde) Arubaanse inkomen blijkens de aanslag wordt meegenomen in de berekening van de algemene heffingskorting. De algemene heffingskorting is naar zijn mening ten onrechte berekend op € 1.366 (2014), € 1.343 (2015) in plaats van op € 2.103 en € 2.203. Dit is het bedrag waarop hij recht zou hebben gehad indien de in de BRK overeengekomen vrijstelling van zijn Arubaanse inkomen zou zijn gerespecteerd.

Belastingplichtige verwijst naar de conclusie van de Advocaat Generaal mr. R.E.C.M. Niessen van 7 maart 2019 van in zijn ogen gelijkwaardige zaak die bij de Hoge Raad ligt (ECLI:NL:PHR:2019:216).
Hij noemt twee redenen in zijn bezwaar.
1. Belastingplichtige is van mening dat de BRK de rechtskracht heeft van een verdrag en schakelt de toepassing van de Wet IB 2001 uit voor zover die wet zijn Arubaanse salaris als belastbaar inkomen wil aanmerken. Zijn Arubaanse salaris kan daarmee niet als belastbaar inkomen uit werk en woning worden aangemerkt. Reeds daardoor zou de algemene heffingskorting niet mogen worden verminderd.

Standpunt Belastingdienst
Dit punt is door belanghebbende (in de casus die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 19 juli 2019) naar voren gebracht maar zowel door de Rechtbank, als het Hof en de Hoge Raad onbehandeld gebleven. Er is dus geen uitspraak gedaan over de vraag of het EU salaris tot het belastbaar inkomen uit werk en woning wordt aangemerkt.

Als fictief binnenlands belastingplichtige behoort het arbeidsinkomen uit Aruba tot het belastbaar inkomen uit werk en woning en dient daarom in aanmerking genomen te worden voor de hoogte van de heffingskorting. Vervolgens wordt de heffing beperkt overeenkomstig de bepalingen van het BRK. Dit resulteert in een objectvrijstelling voor het Arubaanse arbeidsinkomen. Dit gaat echter niet zover dat dit vrijgesteld inkomen vervolgens doorwerkt naar heffingskortingen. Voor de heffingskortingen wordt het vrijgesteld inkomen wel in aanmerking genomen. (Zie in dit verband ook de annotatie van mr. J.C.L.M. Fijen in NTFR 2019/988.)

2. De algemene heffingskorting maakt onderdeel uit van het tarief, waardoor met het (in die casus van belang zijnde) EU-salaris rekening wordt gehouden voor het bepalen van de uiteindelijke belasting en dat salaris dus direct wordt belast.

De algemene heffingskorting dus ook de afbouw daarvan, maakt een wezenlijk deel uit van de berekening van de belastingdruk in de inkomstenbelasting als algemene draagkrachtheffing waarin het vrijgestelde (in die casus van belang zijnde) Europese inkomen geen rol mag spelen.

In dit geval is belastingplichtige van mening dat het vrijgestelde Arubaanse salaris indirect wordt belast door de afbouw van de heffingskorting, die niet als belastingvoordeel moet worden gezien maar als wezenlijk deel van de berekening van de belastingdruk in de inkomstenbelasting. Het vrijgestelde Arubaanse inkomen mag daarin geen rol spelen en dient dus ook niet (indirect) te worden belast.

Standpunt Belastingdienst
Het oordeel van de Hoge Raad heeft betrekking op vrijgesteld EU salaris (artikel 12 Protocol). Dit oordeel kan niet één op één doorgetrokken worden naar belastingverdragen.

Het doel van de BRK is anders dan van artikel 12 Protocol. Artikel 12 Protocol luidt als volgt: Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Unie betaalde salarissen, lonen en emolumenten. In het arrest van 16 december 1960, zaak C6/60 ('Zaak Humblet'), besliste het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen te Luxemburg dat voor de

heffing van nationale (inkomsten)belasting op geen enkele manier rekening mag worden gehouden met de vrijgestelde bezoldiging.

De BRK regelt de fiscale betrekkingen tussen de landen van het Koninkrijk der Nederlanden en heeft primair ten doel de vermijding van dubbele belasting tussen de landen. Dit is een ander doel dan artikel 12 Protocol waarover in het arrest van 19 juli 2019 is geprocedeerd. De BRK zorgt alleen voor onderlinge afgrenzing van de belasting heffende bevoegdheid van de beide verdragsluitende staten met het doel dubbele belasting voor de inwoners te voorkomen.

De vraag is of het arrest van de Hoge Raad van 19 juli 2019 (ECLI:NL:HR:2019:1221) van toepassing kan zijn op de belastingplichtige die op Aruba salaris geniet en door het verdrag geen Nederlandse inkomstenbelasting hoeft te betalen vanwege aftrek elders belast. Aftrek elders belast (lees: objectvrijstelling) is een vrijstellingsmethode voor het niet rekenen van belasting. Hebben wij ten onrechte of terecht bij het vaststellen van de aanslagen de algemene heffingskorting verminderd door rekening te houden met het inkomen uit Aruba?

Standpunt Belastingdienst
Bij het vaststellen van de algemene heffingskorting is het op grond van de BRK in Nederland vrijgestelde Arubaanse loon terecht in aanmerking genomen voor de berekening van de algemene heffingskorting.

Belastingplichtige is voorts verzekerd voor de volksverzekeringen wat een verschil is tussen het arrest van de Hoge Raad en deze casus. De afbouw van de algemene heffingskorting is gekoppeld aan de hoogte van het belastbaar inkomen uit werk en woning (box I) en vangt aan bij een inkomen om en nabij de € 20.000. Belastingplichtige is verplicht verzekerd en zijn premie-inkomen is gesteld op het maximum. Daarvan uitgaande zou geconcludeerd kunnen worden dat de afbouw van het premiedeel van de gecombineerde heffingskorting terecht is en afwijkend is van de casus die bij de HR speelde. Zoals gezegd hiervoor is de afbouw echter niet gekoppeld aan het premie-inkomen, maar aan het belastbaar inkomen uit werk en woning (box I).

Standpunt Belastingdienst
Nu belanghebbende in Nederland verzekerd is, mag Nederland over het wereldinkomen premie heffen ongeacht de vraag waar het wereldinkomen belast is. De afbouw van het premiedeel van de heffingskorting is terecht. In het arrest van 19 juli 2019 is de EU ambtenaar sociaal verzekerd in een intern stelsel van de EU.

Kwalificerende buitenlandse belastingplicht: 90% criterium en AB inkomsten

Vraag:

Wordt inkomen uit aanmerkelijk belang vanuit een in Nederland gevestigde vennootschap in de teller opgenomen bij de berekening van de 90%-eis voor de kwalificerende buitenlandse belastingplicht? Het gaat daarbij voor de teller om het inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap, voor zover op grond van een verdrag de heffing aan Nederland is toegewezen.

Antwoord:

Ja, het inkomen waarover Nederland een beperkt heffingsrecht heeft telt mee voor de 90% grens.

Op 17 oktober 2019 heeft Gerechtshof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat inkomen waarover Nederland op grond van een belastingverdrag een beperkt heffingsrecht heeft, geheel moet worden aangemerkt als inkomen dat ter heffing aan Nederland is toegewezen in de zin van artikel 7.8 lid 7 Wet IB 2001. Het tegen deze uitspraak ingestelde pro forma cassatieberoep is door de staatssecretaris ingetrokken. Zie voor de bijbehorende motivering het gepubliceerde onderschrift.

Het door de inspecteur in de betreffende zaak ingenomen standpunt was in overeenstemming met het oorspronkelijke standpunt van de kennisgroep IBR-IB NW/LH/PHA (zie hierna onder oorspronkelijk standpunt). Met het intrekken van het beroep in cassatie komt dit kennisgroepstandpunt te vervallen.

Voorkomende nieuwe of aangehouden casussen kunnen overeenkomstig de uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch worden afgedaan. De kennisgroep wil behandelaars daarbij wel wijzen op het volgende.

Vangnetbepaling

In artikel 7.8 lid 4 Wet IB 2001 is een zogenoemde vangnetbepaling opgenomen, deze bepaling kan in voorkomende gevallen een basis vormen om een aftrekpost niet in aanmerking te nemen bij een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Dit is het geval als de betreffende aftrekpost bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kan worden genomen.

In de parlementaire toelichting is aangegeven dat het hierbij niet van belang is of de aftrekpost daadwerkelijk is genoten. Het is voldoende dat de aftrekpost in aanmerking had kunnen worden genomen.

Het toepassen van de bepaling levert voor de behandelaars een aantal praktische problemen op. Zo is er kennis nodig van het fiscale stelsel van het betreffende woonland om te kunnen bepalen of er een vergelijkbare faciliteit bestaat. Daarnaast ontstaan er bewijslastproblemen als een belanghebbende moet aantonen dat een bepaalde faciliteit in het woonland niet bestaat.

Ondanks deze praktische hobbels vraagt de kennisgroep behandelaars toch om alertheid bij gevallen waarin er bekend is dat het woonland een bepaalde vergelijkbare faciliteit kent. In dat geval kan aan belanghebbende gevraagd worden aan te tonen waarom er geen recht zou bestaan op deze faciliteit.

In casussen waarbij Nederland op basis van het belastingverdrag een beperkt heffingsrecht heeft, staat vast dat belanghebbende ook inkomen geniet dat belastbaar is in de woonstaat. Het vierde lid kan mede daardoor naar verwachting in voorkomende gevallen een basis vormen om eventuele aftrekposten niet in aanmerking te nemen.

Bij twijfel kan een concrete casus worden voorgelegd aan de kennisgroep.

Oorspronkelijk standpunt

Het inkomen uit aanmerkelijk belang vanuit een in Nederland gevestigde vennootschap, waarvoor Nederland volgens het belastingverdrag een beperkte bronheffing kan toepassen, telt niet mee in de teller van de breuk, voor de berekening van de 90%-eis. Het inkomen telt wel mee in de noemer van de breuk. Er wordt dus minder snel aan de 90%-eis voldaan.

Beschouwing

Bij het uitvoeren van de 90%-berekening kan het voorkomen dat je stuit op inkomensbestanddelen waarvan het heffingsrecht tussen de woon- en bronstaat verdeeld is. Bij dividenden is het vaak zo dat bijvoorbeeld de bronstaat 15% mag heffen over de bruto-inkomsten en de woonstaat mag heffen over de inkomsten onder verrekening van de buitenlandse bronbelasting. Bij dividend uit een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap heeft Nederland dan een heffingsrecht van (meestal) 15%. Daarmee is er in letterlijke zin heffing aan Nederland toegewezen. Een logische conclusie zou dan kunnen zijn dat op grond van art. 7.8 lid 7 Wet IB 2001 het dividend in de teller moet worden meegenomen. In die bepaling wordt immers gesproken van ‘inkomen dat op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting aan Nederland ter heffing is toegewezen’.

Toch is dat niet het geval. Dit inkomen wordt niet meegenomen in de teller. De reden hiervoor is de volgende. Bij een inwoner van Nederland merken we voor de voorkoming van dubbele belasting bij art. 10 Bvdb 2001 inkomen waarvan het heffingsrecht aan het woonland (Nederland) toekomt en het bronland een beperkt heffingsrecht heeft aan als inkomen dat in Nederland recht geeft op fiscale faciliteiten (wordt niet meegenomen in de voorkomingsbreuk). Dit n.a.v. het arrest De Groot van het Europese Hof van Justitie. Het is dan logisch om in een omgekeerde situatie (van een niet-inwoner) op dezelfde wijze het inkomen niet mee te nemen bij de 90%-toets. In het woonland is dat immer ook inkomen en dan kan men daar de fiscale faciliteiten claimen.

Onderwerp	**Toepassing artikel 16 van het belastingverdrag Nederland - België**
Datum ontvangst KG	**28 februari 2020**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	

Vraag

Is op leden van de directieraad van een Belgische NV artikel 16, paragraaf 1 of artikel 16, paragraaf 2 van het belastingverdrag Nederland – België van toepassing?

Het onderscheid tussen paragraaf 1 en paragraaf 2 is relevant voor de vraag of artikel 16, paragraaf 4 van het belastingverdrag Nederland – België van toepassing is.

Antwoord

De beloning van de leden van de directieraad is op grond van artikel 16, paragraaf 1 van het belastingverdrag in België belastbaar.

Nu het bestuurders als vermeld in artikel 16, paragraaf 1 van het belastingverdrag Nederland – België betreft is artikel 16, paragraaf 4 niet van toepassing.

Beschouwing

Een Belgische NV heeft een dualistische bestuursmodel[1]. Dit houdt in dat het bestuur van de vennootschap wordt waargenomen door een Raad van Toezicht en een Directieraad. De Raad van Toezicht is een collegiaal orgaan dat minstens drie leden telt, die natuurlijke of rechtspersonen zijn. Leden van de Raad van Toezicht kunnen niet tevens ook lid zijn van de Directieraad. De Directieraad is een collegiaal orgaan dat minstens drie leden telt, die natuurlijke of rechtspersonen zijn. Die Directieraad – die benoemd en ontslagen wordt door de Raad van Toezicht – zal als een formeel orgaan van de vennootschap kwalificeren. Leden van de Directieraad kunnen niet tevens ook lid zijn van de Raad van Toezicht. De Directieleden mogen hun functie niet in de hoedanigheid van werknemer uitoefenen[2].

De Belgische NV heeft een vaste inrichting in Nederland.

Art. 7:107 WVV

> *De directieraad is een collegiaal orgaan dat minstens drie leden telt, die natuurlijke of rechtspersonen zijn. Leden van de directieraad kunnen niet tevens ook lid zijn van de raad van toezicht. Leden van de directieraad kunnen in deze hoedanigheid niet door een arbeidsovereenkomst met de vennootschap zijn verbonden. De leden van de directieraad worden aangesteld en ontslagen door de raad van toezicht.*

Een inwoner van Nederland wordt zelfstandig lid van de Directieraad van de Belgische NV. Is het heffingsrecht over zijn beloning als lid van de Directieraad aan Nederland of aan België toegewezen?

[1] Belgische Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen, artikel 7:85 – 7:100
[2] Artikel 7:107 WVV

Artikel 16 Vennootschapsleiding

1. *Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening van een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of ter zake van de uitoefening van functies die volgens de wetgeving van die andere Staat als soortgelijke functies worden beschouwd, mogen in die andere Staat worden belast.*
2. *Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening — buiten het kader van een dienstbetrekking — van een leidende werkzaamheid of leidende functie van dagelijks bestuur, van commerciële, technische of financiële aard, mogen in die andere staat worden belast.*
3. *Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening — buiten het kader van een dienstbetrekking — van werkzaamheden andere dan deze vermeld in de paragrafen 1 en 2 mogen in die andere Staat worden belast.*
4. *Niettegenstaande de bepalingen van de paragrafen 2 en 3 mogen de aldaar bedoelde beloningen die een persoon verkrijgt ter zake van de uitoefening van die werkzaamheden in een vaste inrichting gevestigd in de andere verdragsluitende Staat dan die waarvan de vennootschap inwoner is en die door deze vaste inrichting worden gedragen, in die andere Staat worden belast.*

Artikel 16 is geformuleerd op basis van de Belgische nationale wetgeving met betrekking tot bestuurders[3]. De Belgische nationale fiscale wetgeving[4] kent zowel een formeel als een materieel bestuurdersbegrip waarbij de uitdrukking bestuurder ruim moet worden opgevat, namelijk als lid van de vennootschapsleiding.

Artikel 32, WIB 92

Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die:

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;
2° in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst.

De kennisgroep IBR IB-niet winst/LB heeft op 17 december 2015 een standpunt geformuleerd over artikel 16. Samenvattend betekent dit dat onder paragraaf 1 voor België niet alleen de formeel benoemde bestuurders van Belgische vennootschappen vallen maar ook degenen die de functie in materieel opzicht vervullen. De beoordeling vindt plaats vanuit de optiek van de bronstaat (de staat waar de bestuurde vennootschap is gevestigd).

Paragraaf 2 gaat over leidinggevende werkzaamheden of leidinggevende functies van dagelijks bestuur, van technische of commerciële aard. Kortom een veel meer materiële benadering dan in paragraaf 1. Bovendien gaat het om de uitoefening van de functie buiten dienstbetrekking. In België zijn 'bestuurders' in meer gevallen niet in dienstbetrekking, maar worden beschouwd als 'ondernemer'. Bijvoorbeeld de bedrijfsleiders (voorheen werkende vennoten) of zelfstandige interimmanagers. De heffing over beloningen van materiële leiders komt toe aan de staat van vestiging.

Paragraaf 4 maakt inbreuk op de paragraaf 2 indien de werkzaamheden worden verricht ten behoeve van een vaste inrichting. De heffing wordt dan toegewezen aan de staat waar de vaste inrichting is gevestigd.

[3] Tweede Kamer, vergaderjaar 2001-2002, 28259, nr. 3, Memorie van Toelichting, p 42
[4] artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Onderwerp	**(Voorlopige) verliesverrekening en doorschuifregeling**
Datum ontvangst KG	**18 maart 2020**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e 5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**27 maart 2020**

Vraag

Casus:
In 2012 heeft bp recht op aftrek elders belast. Bp heeft zowel binnenlandse als buitenlandse inkomsten. In 2015 lijdt bp verlies (binnenlands). Vrij snel na het indienen van de aangifte IB 2015, dient bp een verzoek tot voorlopige verliesverrekening in. Dit wordt ingewilligd en het verlies van 2015 wordt voor 80% verrekend met het inkomen van 2012. Nadat de definitieve aanslag 2015 wordt opgelegd, wordt het restant van 20% van het verlies alsnog verrekend met 2012. Ten gevolge van de definitieve verliesverrekening wordt duidelijk dat de aftrek elders belast niet volledig gebruikt kan worden en wordt de aftrek elders belast doorgeschoven naar 2013. Er zit een periode van enkele jaren tussen de voorlopige verliesverrekening en de doorschuiving elders belast en daar valt bp over.

De vraag die nu speelt is of de doorschuiffaciliteit (ook) moet worden toegepast na een voorlopige verliesverrekening? Of kan de doorschuiffaciliteit pas rechtsgeldig ingeroepen worden met het definitief worden van de verliesverrekening?

Antwoord

Op grond van artikel 26, derde lid, aanhef en onderdeel c van het Besluit voorkoming dubbele belasting kan het door te schuiven bedrag altijd worden herzien (of alsnog worden vastgesteld) als de beschikking wordt herzien waarin het verlies is vastgesteld

De definitieve aanslag IB/PVV 2012 wordt verminderd als gevolg van de voorlopige verliesverrekening uit het jaar 2015. Het noemerinkomen, zoals bedoeld in art. 10, vijfde lid BvdB 2001 wordt op dat moment lager vastgesteld. Als na de voorlopige verliesverrekening met de inkomsten van 2012 een door te schuiven bedrag zoals bedoeld in art. 11 BvdB 2001 ontstaat, dan moet op dat moment een doorschuifbeschikking worden afgegeven tot dat bedrag. Er had na de voorlopige verliesverrekening met de inkomsten van 2012 een herziene doorschuifbeschikking 2012 moeten worden afgegeven op grond van art. 26, derde lid, onderdeel a van het BvdB 2001. Het door te schuiven bedrag kan vervolgens worden overgebracht naar het daaropvolgende jaar (2013). Als vervolgens de definitieve verliesverrekening plaatsvindt, wordt een herziene doorschuifbeschikking 2012 afgegeven op grond van art. 26, derde lid, onderdeel c van het BvdB 2001. Het (extra) door te schuiven bedrag kan vervolgens weer worden overgebracht naar het daaropvolgend jaar (2013).

Beschouwing

Indien door de verlaging van het noemerinkomen een deel van het buitenlandse inkomen niet tot vrijstelling leidt, wordt het doorgeschoven naar een volgend jaar. Bij samenloop van verliescompensatie en buitenlands inkomen wordt derhalve het buitenlandse inkomen doorgeschoven en niet het te verrekenen negatieve inkomen.

http://deeplinking.kluwer.nl/?param=003F326A&cpid=WKNL-LTR-Nav2&2ndDocId=inode84e38f9c13ec794713f68f37181f928&_ts=1585316982504&ctx=vakstudie&documentId=id73242279388fa4d95b84f7d04157e130&mode=commentary&pubId=WKNL_CSL_605

Het bedrag van de voorlopige verliesverrekening wordt op grond van artikel 3.152, lid 5 Wet IB 2001 bij beschikking vastgesteld. De definitieve aanslag IB/PVV 2012 wordt ook verminderd als gevolg van de voorlopige verliesverrekening uit het jaar 2015.

Het noemerinkomen, zoals bedoeld in art. 10, vijfde lid BvdB 2001 wordt op dat moment lager vastgesteld. Als na de voorlopige verliesverrekening met de inkomsten van 2012 een door te schuiven bedrag zoals bedoeld in art. 11 BvdB 2001 ontstaat, dan moet op dat moment een doorschuifbeschikking worden afgegeven tot dat bedrag. Zie art. 26, derde lid, aanhef en onderdeel a van het BvdB 2001. Het vastgestelde door te schuiven bedrag wordt herzien of alsnog worden vastgesteld, indien een aanslag wordt verminderd wegens verrekening van verliezen uit andere jaren. Hier wordt een verlies verrekend uit 2015. Hierbij is niet van belang of er sprake is van een verrekening van een definitief vastgesteld verlies of van een voorlopige verliesverrekening. Artikel 26, derde lid, onderdeel a van het BvdB 2001 maakt daarin geen onderscheid.

Achterliggende gegevens

Wettelijke bepalingen

Artikel 3.152 Formalisering achterwaartse verliesverrekening

Art. 3.152 Lid 5 Wet IB 2001 luidt als volgt:
"5. Voorafgaand aan de vermoedelijke vaststelling van de in het eerste lid bedoelde beschikking kan de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking volgens bij ministeriële regeling te stellen regels een voorlopige verliesverrekening verlenen tot ten hoogste het bedrag waarop de vermindering vermoedelijk zal worden vastgesteld. Een voorlopige verliesverrekening kan door één of meer voorlopige verliesverrekeningen worden aangevuld."

Artikel 23 Verliesverrekening; formalisering achterwaartse verliesverrekening

Art. 23 uitv. Reg. IB 2001 luidt als volgt:
"1. Een voorlopige verliesverrekening als bedoeld in artikel 3.152, vijfde lid, van de wet kan worden verleend indien het verlies over een kalenderjaar wordt aangegeven door de in de uitnodiging tot het doen van aangifte gevraagde gegevens en bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen en te ondertekenen en de gevraagde bescheiden of andere gegevensdragers in te leveren of toe te zenden.
2. Bij de berekening van de voorlopige verliesverrekening wordt het vermoedelijke verlies voor 80 percent in aanmerking genomen."

Art. 10 lid 5 BvdB 2001 luidt als volgt:

"5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het inkomen uit werk en woning verminderd met de — met overeenkomstige toepassing van afdeling 3.13, van de Wet inkomstenbelasting 2001 — te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren."

Artikel 11 BvdB 2001, voor zover van belang, luidt als volgt:
"1. Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands inkomen uit werk en woning — per Mogendheid berekend met inachtneming van de verrekening volgens artikel 12 — dat door de toepassing van artikel 10, derde lid, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.
2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 10 het buitenlands inkomen uit werk en woning verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning. Het noemerinkomen wordt niet verhoogd."

[Uit: NvT, besluit van 23 december 1994, Stb. 1994, 964.]
'De op de voet van artikel 3, derde lid naar het volgende jaar over te brengen bedragen, kunnen in de in het derde lid, onderdelen a tot en met d, genoemde gevallen door de inspecteur worden herzien.
Onderdeel a ziet op de situatie waarin een verlies wordt teruggewenteld naar een eerder jaar waarin buitenlands inkomen is genoten. De terugwenteling kan de mate waarin in dat jaar voor dit buitenlands inkomen voorkoming wordt gegeven en daarmee het naar een volgend jaar over te brengen bedrag beïnvloeden.

Onderdeel b ziet op de situatie waarin de inspecteur een navorderingsaanslag oplegt en de navordering gevolgen heeft voor de toepassing van de stallingsregeling. Hierbij kan bij voorbeeld worden gedacht aan de situatie dat in een bepaald jaar buitenlands inkomen is gestald maar door de aan de navordering ten grondslag liggende correctie over dat jaar het bedrag van het binnenlandse onzuivere inkomen (en daarmee het wereldinkomen) toereikend wordt om voor het gehele bedrag van dat buitenlandse onzuivere inkomen voorkoming te geven.
In onderdeel c wordt de situatie genoemd waarin de inspecteur een ondernemingsverlies dat bij beschikking is vastgesteld herziet en het bedrag van de stalling daardoor wijziging ondergaat. Te denken valt bij voorbeeld aan een ondernemingsverlies dat te hoog is vastgesteld en dat zodanig wordt verlaagd, dat een bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen dat in eerste instantie is gestald eveneens moet worden verlaagd.

Onderwerp	**Beoordeling dubbele woonplaats 30%-bewijsregel**
Datum ontvangst KG	
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	

Vraag

Om in aanmerking te komen voor de 30%-bewijsregel moet een werknemer meer dan 16 van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland op een afstand van meer dan 150 km van de Nederlandse grens woonachtig zijn geweest. Hoe moet de woonplaats inzake het 150 km-criterium worden vastgesteld bij de 30%-bewijsregel?

1. Moet de woonplaats worden vastgesteld naar Nederlands nationaal recht?
2. Moet bij de vaststelling van de woonplaats het nationale recht van het betreffende derde land in acht genomen worden?
3. Wat is het gevolg van een dubbele woonplaats?

Antwoord

1. **Ja, de woonplaats moet worden beoordeeld naar Nederlands nationaal recht conform artikel 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen.**
2. **Nee, de woonplaats moet niet worden beoordeeld naar het nationale recht van het betreffende derde land. Het Nederlands nationaalrechtelijke beoordelingskader dient te worden toegepast op de buitenlandse situatie.**
3. **Ingevolge de Memorie van Antwoord zal de 'tie-breaker-rule' uit het desbetreffende belastingverdrag uitkomst moeten bieden. Om toegang te krijgen tot het betreffende belastingverdrag zal in dat geval moeten worden beoordeeld of de werknemer naar het nationale recht van een of beide landen op basis van fiscaal inwonerschap voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing wordt betrokken. Hiervoor kan een woonplaatsverklaring worden opgevraagd.[1] Deze woonplaatsverklaring is tweeledig: enerzijds zal moeten worden verklaard of de werknemer naar nationaal recht van het betreffende land op basis van inwonerschap voor het wereldinkomen in de belastingheffing zal worden betrokken (art. 4, lid 1, van het belastingverdrag), en anderzijds zal moeten worden verklaard of de werknemer voor het belastingverdrag, na toepassing van de 'tie-breaker-rule' uit het betreffende belastingverdrag, als inwoner van het betreffende land wordt aangemerkt.**

Beschouwing

Achtergrond van de vraag
Om in aanmerking te komen voor de 30%-bewijsregel moet een werknemer onder andere voldoen aan het 150 km-criterium ex artikel 10e, lid 2, sub b, onderdeel 2, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. Dit criterium houdt kortgezegd in dat de werknemer aannemelijk dient te maken dat hij meer dan 16 van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland op een afstand van meer dan 150 km van de Nederlandse grens woonachtig is geweest. Deze afstand dient hemelsbreed te worden gemeten, zo blijkt uit de parlementaire toelichting.[2]

Vraagstelling
Door een fiscaal adviseur is het standpunt ingenomen dat bij constatering van een dubbele woonplaats de 'tie-breaker-rule' de doorslag moet geven in welk land de werknemer woonachtig is geweest. In de casus heeft de werknemer in de 24-maandsperiode zowel banden met België, Duitsland als Frankrijk gehad. Hoe moet in deze situatie worden bepaald waar de werknemer woonachtig is geweest?

Relevante passage uit het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965

[1] Indien het een situatie betreft met meer dan één derde land, dan zullen er meerdere woonplaatsverklaringen moeten worden opgevraagd.
[2] 2 december 2011, 33 003, nr. D Memorie van Antwoord

Artikel 10e, lid 2, sub b, onderdeel 2, UBLB
"(...)

2°. die in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland woonachtig was op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens van Nederland exclusief de territoriale zee van Nederland en de exclusieve economische zone van het Koninkrijk, bedoeld in artikel 1 van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone."

Relevante passage uit de parlementaire geschiedenis

2 december 2011, 33 003, nr. D Memorie van Antwoord[3]
"*De leden van de fractie van de VVD vragen een reactie op het commentaar van de NOB van 11 november 2011 op de concept AMvB met betrekking tot de 30%-regeling. Deze reactie is hierna opgenomen. De NOB heeft vragen gesteld over het begrip 'woonachtig' en de toepassing van de 30%-regeling bij een dubbele woonplaats. Het gaat er bij dit begrip om waar de werknemer woonde in de periode voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland. Dit begrip 'wonen' sluit aan op het fiscale woonplaatsbegrip zoals dit geldt voor de Wet IB 2001. Dit kan worden bepaald volgens de wijze waarop - op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met de bij dat artikel behorende jurisprudentie - een fiscale woonplaats wordt vastgesteld. Dit is van belang omdat voor de werknemer die binnen de grens van 150 kilometer woont, wordt verondersteld dat hij gemiddeld lagere extraterritoriale kosten heeft. Toepassing van het 30%-forfait bij deze werknemers zou leiden tot een niet te rechtvaardigen voordeel voor deze werknemer ten opzichte van de werknemer binnen Nederland met vergelijkbare kwaliteiten en in een vergelijkbare situatie voor wat betreft de woon-werkafstand. Ter zake van de dubbele woonplaats kan worden aangesloten bij het in veel verdragen opgenomen artikel 4, tweede lid, van het OESO-modelverdrag, waarin voor een dergelijke situatie een oplossing is gegeven."*

Relevante passage uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen

Artikel 4, lid 1, Awr
"*Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld."*

Relevante passages uit de jurisprudentie inzake de beoordeling van de woonplaats bij de 30%-bewijsregel

---

[3] Is de uitspraak van de staatssecretaris gedaan in zijn wetgevende functie? Gelet op de jurisprudentie wekt dat mogelijk geen vertrouwen op. Hoe kijkt Formeel Recht hier tegenaan?
Reactie 5.1.2e (VTA formeel recht K&EC Buitenland):
Ik neem aan dat de Staatssecretaris deze uitlating heeft gedaan in zijn rol als uitvoerder en niet als (mede)wetgever. Zouden we hier last van kunnen krijgen? Ja. Voor de toepassing van de 30% bewijsregel gaat het om de vraag of iemand uit het buitenland is aangeworven. Op het moment dat de conclusie is dat belastingplichtige een band van duurzame aard met Nederland heeft, is hij m.i. niet meer uit het buitenland aangeworven. Niet relevant zou dan moeten zijn of de band met het andere land sterker is. Een en ander heeft de Hoge Raad ook tot uitdrukking gebracht in zijn arrest van 12 april 2013, nr. 12/02980, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824, r.o. 3.2.2: "Gelet op die arresten heeft de Centrale Raad verder terecht vooropgesteld dat die duurzame band met Nederland niet sterker hoeft te zijn dan de band met enig ander land, zodat voor een woonplaats hier te lande niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijk leven zich in Nederland bevindt."
Betoogd zou kunnen worden dat we uitvoering moeten geven aan de jurisprudentie van de Hoge Raad en dat we dit als zodanig doen. Dat de Hoge Raad met het arrest van 12 april 2013 de uitlating van de Stas heeft overruled. Het lijkt me goed dat er ook met het ministerie geschakeld wordt. En dan voornamelijk wat de politieke wens is. Feit is dat een tie breaker analyse voor een nog grotere werkdruk gaat zorgen. Enige voordeel is dat de bewijslast dat de tie breaker het andere land als woonland aanwijst op belastingplichtige rust. In de lagere jurisprudentie is de stelling dat de tie breaker rule toegepast moet worden ook afgewezen. Naar mijn mening vanuit een juridische analyse juist. Het is immers goed mogelijk dat iemand een dubbele woonplaats heeft.
Het is dus verdedigbaar. Overigens is het goed om deze vraag even met de kennisgroep formeel recht te bespreken (5.1.2e). Belangrijkste lijkt me hoe dan ook dat ergens wordt opgeschreven dat we enkel beoordelen of er een band van duurzame aard is met Nederland (artikel 4 AWR). Zeker met ingang van het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013. Een en ander ook af te stemmen met MinFin.
Voor beide standpunten valt overigens wat te zeggen. Juridisch lijkt me het standpunt van tie breaker onjuist. Dat zou enkel geïmporteerd kunnen worden via het vertrouwensbeginsel; dat we gebonden zijn om het te toetsen conform de uitlating van de Stas. Een sterk punt is wel dat de Hoge Raad op een later moment heeft geoordeeld dat een dubbele woonplaats mogelijk is en dat het middelpunt niet in Nederland hoeft te zijn gelegen om toch een woonplaats in NL te hebben.

Gerechtshof Amsterdam 29 oktober 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:4616
"4.1. Waar iemand woont wordt ingevolge artikel 4 van de AWR naar de omstandigheden beoordeeld. Daarbij moet acht worden geslagen op alle in aanmerking komende omstandigheden van het geval. Het komt er volgens de Hoge Raad in zijn arrest van 4 maart 2011, nr. 10/04026, ECLI:NL:HR:2011:BP6285, BNB 2011/127, volgens vaste rechtspraak op aan of deze omstandigheden van dien aard zijn, dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en het desbetreffende land. Die duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met een ander land, zodat voor een woonplaats in enig land niet noodzakelijk is dat het middelpunt van betrokkenes maatschappelijke leven zich in dat land bevindt. Verder dient geen bijzondere betekenis te worden toegekend aan bepaalde (categorieën van) omstandigheden, zoals bijvoorbeeld iemands sociale of economische binding met een land."

Rechtbank Noord-Holland 11 september 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:7844
"17. De rechtbank is van oordeel dat het gelijk aan verweerder is. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 28 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AW4065, moet het antwoord op de vraag of een werknemer uit het buitenland is aangeworven, worden vastgesteld aan de hand van het woonplaatsbegrip van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Indien eiser op het moment van sluiten van de arbeidsovereenkomst met [A BEDRIJF] op 3 juni 2013 zijn fiscale woonplaats in Nederland had in de zin van artikel 4 van de AWR, is hij niet "uit een ander land aangeworven" in de zin van artikel 10e, tweede lid, onder b van het UBLB.

18. Ingevolge het bepaalde in artikel 4, eerste lid, van de AWR wordt naar de omstandigheden beoordeeld waar iemand woont. Daarbij moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval. Het komt er volgens vaste rechtspraak op aan of deze omstandigheden van dien aard zijn, dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland (vergelijk HR 20 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3163). Die duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met enig ander land, zodat voor een woonplaats hier te lande niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijke leven zich in Nederland bevindt (vergelijk HR 22 december 1971. ECLI:NL:HR:1971:AX4909). Uit de parlementaire geschiedenis van het fiscale woonplaatsbegrip, zoals weergegeven in de bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal bij het arrest van de Hoge Raad van 2 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1227, volgt dat de wetgever geen bijzondere betekenis wilde toekennen aan bepaalde (categorieën) omstandigheden, zoals bijvoorbeeld iemands sociale of economische binding met een land (vergelijk ook HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824).

19. (...) De rechtbank is op grond hiervan van oordeel dat eiser op 3 juni 2013 als inwoner van Nederland dient te worden aangemerkt in de zin van artikel 4 van de AWR. Alles wat eiser hiertegenover heeft aangevoerd, zoals de (aanvankelijk beoogde) tijdelijkheid van zijn verblijf in Nederland in het kader van studie en de aard van zijn eerste contract (een 'internship contract') bij [A BEDRIJF] , alsmede het verblijf van zijn (toenmalige) vriendin in Italië en het ter beschikking hebben van een kamer in zijn ouderlijk huis aldaar, rechtvaardigen geen andersluidend oordeel. Al die omstandigheden kunnen hoogstens tot de slotsom leiden dat er ook een duurzame band van persoonlijke aard bestond tussen eiser en Italië; zij doen niets af aan de aanwezigheid van de duurzame band van persoonlijke aard die er bestond tussen eiser en Nederland. Op grond van het vorenstaande kan eiser niet worden aangemerkt als uit een ander land aangeworven werknemer als vereist ingevolge artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB."

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:5471
"2.10. In artikel 4, eerste lid, van de AWR is opgenomen dat naar de omstandigheden wordt beoordeeld waar iemand woont. De bepaling van de fiscale woonplaats moet aan de hand van de feitelijke omstandigheden worden bepaald. Dit betekent dat niet het civiele recht en formele criteria, zoals inschrijvingen in gemeentelijke registers, beslissend zijn, maar de materiële werkelijkheid. Daarbij moeten alle omstandigheden van het geval in aanmerking worden genomen. Er is sprake van een woonplaats in Nederland als die omstandigheden van dien aard zijn dat er een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland. Die band

hoeft niet sterker te zijn dan met enig ander land, zo blijkt uit het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824, BNB 2013/123. In dit arrest is voorts tot uitdrukking gebracht dat het niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijk leven zich in Nederland bevindt zodat de mogelijkheid bestaat dat iemand zowel in Nederland als in een ander land woont in de zin van artikel 4 van de AWR."

"2.11.3. Naar het oordeel van de rechtbank is belanghebbende er met alles wat hij in dit verband heeft aangevoerd, tegenover de gemotiveerde betwisting door de inspecteur, niet in geslaagd aannemelijk te maken dat hij op [datum] 2013 niet beschikte over een woonplaats in Nederland. Door in dit verband voor de bepaling van de woonplaats uit te gaan van de plaats waarmee de persoonlijke en financiële betrekkingen het nauwst zijn, heeft belanghebbende een verkeerde toets aangelegd. Om te concluderen tot een woonplaats in Nederland, hoeft de band met Nederland immers niet sterker te zijn dan de band met enig ander land (zie 2.10). Overigens heeft belanghebbende in zijn beroepschrift zelf opgemerkt dat wat hij heeft aangevoerd over zijn sterke(re) band met Turkije geldt tot 29 januari 2013 en dus, naar de rechtbank begrijpt, niet meer aan de orde is op het latere – en hier relevante – moment waarop de arbeidsovereenkomst is aangegaan.
Belanghebbendes stelling dat ook toegang tot de 30%-regeling bestaat als belanghebbende naast een woonplaats in Nederland ook nog een woonplaats elders had berust op een onjuiste lezing van het arrest van de Hoge Raad van 24 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3167, BNB 2008/309."

<u>Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:5470</u>
"2.10. Blijkens ov. 3.4 van het in 2.9 genoemde arrest moet de vraag of iemand uit het buitenland is aangeworven worden vastgesteld aan de hand van het woonplaatsbegrip in de zin van artikel 4 van de AWR. De rechtbank ziet geen reden om voor de zogeheten '24 maandstoets' van een ander woonplaatsbegrip uit te gaan. Dit betekent dat bij de beantwoording van de voorliggende vraag het naar het oordeel van de rechtbank gaat om de woonplaats in de zin van artikel 4 van de AWR. In artikel 4, eerste lid, van de AWR is opgenomen dat naar de omstandigheden wordt beoordeeld waar iemand woont. De bepaling van de fiscale woonplaats moet aan de hand van de feitelijke omstandigheden worden bepaald. Dit betekent dat niet het civiele recht en formele criteria, zoals inschrijvingen in gemeentelijke registers, beslissend zijn, maar de materiële werkelijkheid. Daarbij moeten alle omstandigheden van het geval in aanmerking worden genomen."

"2.11.3. (...) Alles wat belanghebbende hiertegenover heeft aangevoerd, zoals de tijdelijkheid en onzekerheid van zijn dienstverband bij [naam werkgever 1] , de aanwezigheid van zijn vriendin in India en het vastgoedbezit aldaar, rechtvaardigen geen andersluidend oordeel. Al die omstandigheden kunnen hoogstens tot de slotsom leiden dat er ook een duurzame band van persoonlijke aard bestond tussen belanghebbende en India ; zij doen niets af aan de aanwezigheid van de duurzame band van persoonlijke aard die er bestond tussen belanghebbende en [woonplaats] .
Voor belanghebbendes stelling dat voor de toepassing van de 30%-regeling maatgevend is met welk land die duurzame band het sterkst is, ontbreekt een juridische grondslag. Voor zover belanghebbende zich daarbij beroept op het arrest van de Hoge Raad van 24 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3167, BNB 2008/309, berust zijn stelling op een onjuiste lezing van het arrest."

<u>Rechtbank Haarlem 18 december 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BZ3870</u>
"4.6. (...) De leden van de fractie van de VVD vragen een reactie op het commentaar van de NOB van 11 november 2011 op de concept AMvB met betrekking tot de 30%-regeling. Deze reactie is hierna opgenomen. (...) De NOB heeft vragen gesteld over het begrip «woonachtig» en de toepassing van de 30%-regeling bij een dubbele woonplaats. Het gaat er bij dit begrip om waar de werknemer woonde in de periode voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland. Dit begrip «wonen» sluit aan op het fiscale woonplaatsbegrip zoals dit geldt voor de Wet IB 2001. Dit kan

worden bepaald volgens de wijze waarop – op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met de bij dat artikel behorende jurisprudentie – een fiscale woonplaats wordt vastgesteld. Dit is van belang omdat voor de werknemer die binnen de grens van 150 kilometer woont, wordt verondersteld dat hij gemiddeld lagere extraterritoriale kosten heeft. Toepassing van het 30%-forfait bij deze werknemers zou leiden tot een niet te rechtvaardigen voordeel voor deze werknemer ten opzichte van de werknemer binnen Nederland met vergelijkbare kwaliteiten en in een vergelijkbare situatie voor wat betreft de woon-werkafstand. Ter zake van de dubbele woonplaats kan worden aangesloten bij het in veel verdragen opgenomen artikel 4, tweede lid, van het OESO-modelverdrag, waarin voor een dergelijke situatie een oplossing is gegeven." (Kamerstuk I 2011-2012, 33003, nr. D, blz. 22-23)."

Overzicht algemene jurisprudentie inzake de woonplaats

Jurisprudentie inzake de fiscale woonplaats (artikel 4 Awr):

- ECLI:NL:HR:1971:AX4909;
- ECLI:NL:HR:1996:AA1836;
- ECLI:NL:HR:2011:BP1466;
- ECLI:NL:HR:2011:BP6285;
- ECLI:NL:HR:2013:BZ6824.

Beoordelingswijze

In artikel 10e, lid 2, sub b, onderdeel 2, UBLB wordt de term "*woonachtig*" gebruikt. Binnen het Nederlandse fiscale recht kennen wij één fiscaal woonplaatsbegrip. De wettelijke grondslag voor de fiscale woonplaats is neergelegd in artikel 4 Awr: "*waar iemand woont* (…) *wordt naar de omstandigheden beoordeeld*". Hieraan is een nadere invulling gegeven in de jurisprudentie: op basis van de feiten en omstandigheden zal moeten worden beoordeeld of er sprake is van een duurzame band van persoonlijke aard. Het gevolg hiervan is dat het Nederlandse beoordelingskader inzake de duurzame band van persoonlijke aard (ook) zal moeten worden toegepast op de buitenlandse situatie. Er wordt dan beoordeeld of de werknemer naar Nederlands nationaal recht inwoner is van het andere land (in de praktijk: het land van herkomst). Deze beoordelingswijze is conform de toelichting van de Staatssecretaris in de Memorie van Antwoord. Ook de rechtbank Zeeland-West-Brabant[4] heeft, zonder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis, geoordeeld dat de woonplaats bij het 150 km-criterium naar Nederlands nationaal recht moeten worden vastgesteld.

De situatie kan zich voordoen dat de werknemer naar Nederlands nationaal recht als inwoner wordt beschouwd van zowel Nederland (of een land binnen het 150 km-gebied) als een derde land. Wat betekent deze dubbele woonplaats voor de beoordeling van het 150 km-criterium? Gelet op de toepassing van het Nederlands nationaalrechtelijke beoordelingskader zou de verwachting zijn dat een dubbele woonplaats – in lijn met de jurisprudentie van de Hoge Raad – geaccepteerd wordt. Het feit dat de werknemer dan ook als inwoner van Nederland, dan wel van het land binnen het 150 km-gebied, wordt beschouwd, zou dan, gelet op lagere jurisprudentie, doorslaggevend zijn. Dit zou betekenen dat de werknemer niet voldoet aan het 150 km-criterium, met als gevolg dat de werknemer niet in aanmerking komt voor de toepassing van de 30%-bewijsregel. Echter, in de parlementaire toelichting heeft de Staatssecretaris een ander standpunt ingenomen. In de Memorie van Antwoord heeft de Staatssecretaris aangegeven dat voor situaties waarin tot een dubbele woonplaats is geconcludeerd, de 'tie-breaker-rule'[5] in het tussen de landen overeengekomen

[4] Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:5471.

[5] Uit de bewoordingen "*het in veel verdragen opgenomen artikel 4, tweede lid, van het OESO-modelverdrag*" valt af te leiden dat het er aansluiting moet worden gezocht bij het tussen beide landen overeengekomen belastingverdrag. Slechts indien er tussen beide landen geen belastingverdrag is overeengekomen, zal het OESO-modelverdrag moeten worden toegepast. Dit zou anders zijn geweest indien de zinsnede "*in veel verdragen opgenomen*" zou zijn weggelaten. Dan had te allen tijde moeten worden aangesloten bij het OESO-modelverdrag.

[6] Hoewel een belastingplichtige bij woonplaats (of dubbele woonplaats) naar nationaal recht toegang krijgt tot het belastingverdrag, ontbreekt mijns inziens de figuurlijke 'brug' tussen de toepassing van het Nederlandse nationale recht en het belastingverdrag. Het verdrag heeft tot doel om de heffingsrechten te alloceren. De kwalificatie als woonstaat of bronstaat heeft geen gevolgen voor de nationaalrechtelijke kwalificatie als inwoner van Nederland. Zeker niet nu de Hoge Raad een dubbele woonplaats heeft geaccordeerd. M.i. kom je, de uitspraak van de Staatssecretaris buiten beschouwing gelaten, juridisch

belastingverdrag uitkomst moet bieden.[6] Indien een belastingverdrag ontbreekt, zal de 'tie-breaker-rule' uit het OESO-modelverdrag moeten worden toegepast.

Om toegang te krijgen tot het belastingverdrag zal de werknemer door ten minste één van beide landen naar het aldaar geldende nationale recht op basis van inwonerschap voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing moeten worden betrokken. Indien één van de twee landen Nederland betreft, dan zal de werknemer zonder problemen een beroep kunnen doen op het belastingverdrag tussen Nederland en het derde land. Vervolgens zal er beoordeeld moeten worden of de werknemer op basis van het nationale recht van het derde land voor de toepassing van het verdrag eveneens als inwoner van dat derde land wordt aangemerkt. Om dit vast te stellen, kan een woonplaatsverklaring in het derde land worden opgevraagd.[7] Is de werknemer voor de toepassing van het belastingverdrag inwoner van beide staten, dan zal de 'tie-breaker-rule' in het belastingverdrag de doorslag moeten geven.[8] Mochten beide landen ook na de toepassing van de 'tie-breaker-rule' van mening zijn dat de werknemer inwoner is van beide landen, dan zal de werknemer een mutual agreement procedure moeten opstarten.

Deze beoordelingswijze zal (naar analogie) dan ook van toepassing zijn bij de beoordeling van de woonplaats ter zake van de aanwerving van de werknemer uit het buitenland.

Toepassing op de casus
In de casus van de adviseur gaat het om een werknemer die zowel banden met België, Duistland als Frankrijk heeft gehad. Op basis van de hierboven beschreven beoordelingswijze zal het Nederlands nationaalrechtelijke beoordelingskader moeten worden toegepast op de situatie van de werknemer in België, Duitsland en Frankrijk. Er zal dan beoordeeld moeten worden of de werknemer een duurzame band van persoonlijke aard met België, Duitsland en/of Frankrijk heeft gehad.

Heeft de werknemer een duurzame band van persoonlijke aard met twee of meer landen gehad? Dan zal de 'tie-breaker-rule' in het tussen de landen overeengekomen belastingverdrag uitkomst moeten bieden.[9] Alvorens de 'tie-breaker-rule' kan worden toegepast, zal er moeten worden vastgesteld of de werknemer toegang heeft tot het belastingverdrag. Aan de hand van woonplaatsverklaringen zal moeten worden vastgesteld of de werknemer naar het nationale recht van de betreffende landen als inwoner voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing van de betreffende landen wordt betrokken. Met andere woorden: er zal moeten worden vastgesteld of de werknemer door België, Duitsland en/of Frankijk als inwoner voor de toepassing van het betreffende belastingverdrag (of belastingverdragen) wordt aangemerkt (artikel 4, lid 1, van de belastingverdragen). Indien twee of meerdere landen van mening zijn dat de werknemer voor de toepassing van het belastingverdrag (of belastingverdragen) als inwoner kan worden aangemerkt, zal op basis van de 'tie-breaker-rule' uit het verdrag (of verdragen) moeten worden vastgesteld

---

gezien dan ook niet toe aan de toepassing van het belastingverdrag. Het belastingverdrag heeft geen gevolgen voor de nationaalrechtelijke woonplaatsbeoordeling.

Mogelijk dient de Memorie van Antwoord op een dusdanige wijze te worden 'gelezen' dat er niet moet worden terugvallen op het tussen beide landen gesloten belastingverdrag, maar op het OESO-modelverdrag. De stap van een woonplaatsbeoordeling naar Nederlands nationaal recht naar de toepassing van het OESO-modelverdrag is m.i. gemakkelijker gezet. Dan blijft het een volledig nationaalrechtelijke aangelegenheid en wordt de 'tie-breaker-rule' uit het OESO-modelverdrag toegepast om alsnog bepaalde werknemers met een dubbele woonplaats de mogelijkheid te bieden om in aanmerking te komen voor de bewijsregel.

[7] Hoe verhoudt zich dit tot de uitspraak van het Gerechtshof Den Bosch van 15 augustus 2019 waarin het Hof zelf heeft beoordeeld dat belastingplichtige naar nationaal recht van Roemenië als inwoner van Roemenië kan worden aangemerkt? Mogelijk zal er een zelfstandige beoordeling moeten worden gedaan of de werknemer naar het nationaal recht van het land van herkomst als fiscaal inwoner kan worden aangemerkt.

[8] Ook dit kan aan de hand van een woonplaatsverklaring worden vastgesteld. De woonplaatsverklaring zal dus tweeledig zijn:

1. Inwonerschap op basis van het nationale recht van het betreffende land (tevens artikel 4, lid 1, van het belastingverdrag);
2. Inwonerschap na toepassing van de 'tie-breaker-rule'.

[9] Er zou zich de situatie kunnen voordoen dat zowel het belastingverdrag België-Frankrijk, het belastingverdrag Duitsland-Frankrijk en het belastingverdrag België-Duitsland zal moeten worden toegepast. De toepassing van het belastingverdrag België-Duitsland is niet meer van belang indien de werknemer in het deel van Duitsland woonachtig was dat is gelegen binnen het 150 km-gebied.

welk land als 'woonstaat' kan worden aangemerkt. Ook dit kan worden vastgesteld aan de hand van een woonplaatsverklaring voor de toepassing van het belastingverdrag (na toepassing van de 'tie-breaker-rule'). Hiermee wordt de beoordeling van de woonplaats voor de belastingverdragen belegd bij de betreffende landen. Indien ook na toepassing van de 'tie-breaker-rule' twee of meer landen van mening blijven dat de werknemer als inwoner kan worden aangemerkt van de betreffende landen voor het belastingverdrag (of belastingverdragen), dan zal de werknemer een mutual agreement procedure moeten opstarten.

Achterliggende gegevens

Onderwerp	**(Voorlopige) verliesverrekening en doorschuifregeling**
Datum ontvangst KG	**18 maart 2020**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**27 maart 2020**

Vraag

Casus:
In 2012 heeft bp recht op aftrek elders belast. Bp heeft zowel binnenlandse als buitenlandse inkomsten. In 2015 lijdt bp verlies (binnenlands). Vrij snel na het indienen van de aangifte IB 2015, dient bp een verzoek tot voorlopige verliesverrekening in. Dit wordt ingewilligd en het verlies van 2015 wordt voor 80% verrekend met het inkomen van 2012. Nadat de definitieve aanslag 2015 wordt opgelegd, wordt het restant van 20% van het verlies alsnog verrekend met 2012. Ten gevolge van de definitieve verliesverrekening wordt duidelijk dat de aftrek elders belast niet volledig gebruikt kan worden en wordt de aftrek elders belast doorgeschoven naar 2013. Er zit een periode van enkele jaren tussen de voorlopige verliesverrekening en de doorschuiving elders belast en daar valt bp over.

De vraag die nu speelt is of de doorschuiffaciliteit (ook) moet worden toegepast na een voorlopige verliesverrekening? Of kan de doorschuiffaciliteit pas rechtsgeldig ingeroepen worden met het definitief worden van de verliesverrekening?

Antwoord

Op grond van artikel 26, derde lid, aanhef en onderdeel c van het Besluit voorkoming dubbele belasting kan het door te schuiven bedrag altijd worden herzien (of alsnog worden vastgesteld) als de beschikking wordt herzien waarin het verlies is vastgesteld

De definitieve aanslag IB/PVV 2012 wordt verminderd als gevolg van de voorlopige verliesverrekening uit het jaar 2015. Het noemerinkomen, zoals bedoeld in art. 10, vijfde lid BvdB 2001 wordt op dat moment lager vastgesteld. Als na de voorlopige verliesverrekening met de inkomsten van 2012 een door te schuiven bedrag zoals bedoeld in art. 11 BvdB 2001 ontstaat, dan moet op dat moment een doorschuifbeschikking worden afgegeven tot dat bedrag. Er had na de voorlopige verliesverrekening met de inkomsten van 2012 een doorschuifbeschikking 2012 moeten worden afgegeven. Het door te schuiven bedrag kan vervolgens worden overgebracht naar het daaropvolgende jaar (2013).
Als vervolgens de definitieve verliesverrekening plaatsvindt, wordt een herziene doorschuifbeschikking 2012 afgegeven. Het (extra) door te schuiven bedrag kan vervolgens weer worden overgebracht naar het daaropvolgend jaar (2013).

Beschouwing

Indien door de verlaging van het noemerinkomen een deel van het buitenlandse inkomen niet tot vrijstelling leidt, wordt het doorgeschoven naar een volgend jaar. Bij samenloop van verliescompensatie en buitenlands inkomen wordt derhalve het buitenlandse inkomen doorgeschoven en niet het te verrekenen negatieve inkomen.

http://deeplinking.kluwer.nl/?param=003F326A&cpid=WKNL-LTR-Nav2&2ndDocId=inode84e38f9c13ec794713f68f37181f928&_ts=1585316982504&ctx=vakstudie&documentId=id73242279388fa4d95b84f7d04157e130&mode=commentary&pubId=WKNL_CSL_605

Het bedrag van de voorlopige verliesverrekening wordt op grond van artikel 3.152, lid 5 Wet IB 2001 bij beschikking vastgesteld. De definitieve aanslag IB/PVV 2012 wordt ook verminderd als gevolg van de voorlopige verliesverrekening uit het jaar 2015.
Het noemerinkomen, zoals bedoeld in art. 10, vijfde lid BvdB 2001 wordt op dat moment lager vastgesteld. Als na de voorlopige verliesverrekening met de inkomsten van 2012 een door te

schuiven bedrag zoals bedoeld in art. 11 BvdB 2001 ontstaat, dan moet op dat moment een doorschuifbeschikking worden afgegeven tot dat bedrag.

Achterliggende gegevens

Wettelijke bepalingen

Artikel 3.152 Formalisering achterwaartse verliesverrekening

Art. 3.152 Lid 5 Wet IB 2001 luidt als volgt:
"5. Voorafgaand aan de vermoedelijke vaststelling van de in het eerste lid bedoelde beschikking kan de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking volgens bij ministeriële regeling te stellen regels een voorlopige verliesverrekening verlenen tot ten hoogste het bedrag waarop de vermindering vermoedelijk zal worden vastgesteld. Een voorlopige verliesverrekening kan door één of meer voorlopige verliesverrekeningen worden aangevuld."

Artikel 23 Verliesverrekening; formalisering achterwaartse verliesverrekening

Art. 23 uitv. Reg. IB 2001 luidt als volgt:
"1. Een voorlopige verliesverrekening als bedoeld in artikel 3.152, vijfde lid, van de wet kan worden verleend indien het verlies over een kalenderjaar wordt aangegeven door de in de uitnodiging tot het doen van aangifte gevraagde gegevens en bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen en te ondertekenen en de gevraagde bescheiden of andere gegevensdragers in te leveren of toe te zenden.
2. Bij de berekening van de voorlopige verliesverrekening wordt het vermoedelijke verlies voor 80 percent in aanmerking genomen."

Art. 10 lid 5 BvdB 2001 luidt als volgt:

"5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het inkomen uit werk en woning verminderd met de — met overeenkomstige toepassing van afdeling 3.13, van de Wet inkomstenbelasting 2001 — te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren."

Artikel 11 BvdB 2001, voor zover van belang, luidt als volgt:
"1. Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands inkomen uit werk en woning — per Mogendheid berekend met inachtneming van de verrekening volgens artikel 12 — dat door de toepassing van artikel 10, derde lid, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.
2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 10 het buitenlands inkomen uit werk en woning verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning. Het noemerinkomen wordt niet verhoogd."

Onderwerp	**Vergoeding schoolgelden internationale school gevestigd buiten Nederland**
Datum ontvangst KG	**18 juli 2019**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**31 maart 2020**

Vraag

Vraag 1
Kunnen schoolgelden voor een internationale school gevestigd buiten Nederland onbelast vergoed worden? Maakt het hierbij verschil of artikel 31a, lid 2, onderdeel e Wet LB 1964 (extraterritoriale kosten) of artikel 31a, lid 8 Wet LB 1964 (30%-regeling) van toepassing is.

Vraag 2
Indien de 30%-regeling niet van toepassing is, mogen dan de integrale schoolgelden of alleen de extra kosten onbelast worden vergoed.

Antwoord

Vraag 1
<u>30%-regeling</u>
Indien de 30%-regeling van toepassing is, kunnen de schoolgelden voor een internationale school gevestigd buiten Nederland onbelast vergoed worden mits voldaan is aan de definitie van artikel 10e, lid 8 UBLB. Als de 30%-regeling van toepassing is, toets je of de school een internationale school is. Een direct causaal verband met het zijn van extraterritoriale werknemer[1] is niet vereist.

<u>Extraterritoriale kosten</u>
Indien de 30%-regeling niet van toepassing is, dient aan de hand van artikel 31a, lid 2, onderdeel e Wet LB 1964 getoetst te worden of de schoolgelden onbelast vergoed mogen worden. Er moet in dat geval aan twee criteria worden voldaan:

1. De schoolgelden moeten voldoen aan artikel 31a, lid 2, onderdeel e Wet LB én de definitie van art. 10e, lid 8 UBLB.
2. Er is een causaal verband met het tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst.

Vraag 2
Onder de 30%-regeling mogen de internationale schoolgelden integraal worden vergoed. Ditzelfde geldt voor werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling maar wel in aanmerking komen voor vergoeding van ET-kosten.

Voorbeelden

Ter illustratie zijn een aantal voorbeelden bijgevoegd. Uitgangspunt is dat aan de definitie van internationale school of internationale afdeling van een niet-internationale school[2] van artikel 10e, lid 8 UBLB wordt voldaan.

Voorbeeld 1

[1] Ingekomen werknemer (artikel 10e, lid 1, onderdeel b UBLB): door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2 van de wet
[2] Zie vraag 12 van Besluit DGB 2013/370M voor wat hieronder verstaan wordt.

Een expat uit Zuid-Afrika wordt uitgezonden naar Nederland. In het kader van zijn uitzending stuurt hij zijn kinderen naar een internationale school in Aachen, Duitsland. Immers, hij is in Heerlen gedetacheerd en in Aachen ligt de dichtstbijzijnde internationale school.

Antwoord
- 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk
- geen 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk mits de belastingplichtige het causaal verband met het tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst aannemelijk kan maken. In deze casus lijkt het aannemelijk dat de keuze voor de internationale school in Aachen samenhangt met het verblijf van de werknemer in Heerlen.

Voorbeeld 2
Een US expat wordt voor vijf jaar uitgezonden naar Nederland. Hij verlegt zijn woonplaats van de VS naar Nederland. Zijn schoolgaande kinderen vinden een plek op de internationale school in het Verenigd Koninkrijk.

Antwoord
- 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk
- geen 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk mits de belastingplichtige het causaal verband met het tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst aannemelijk kan maken.

Voorbeeld 3
Een US expat wordt voor vijf jaar uitgezonden naar Nederland. Hij verlegt zijn woonplaats van de VS naar Nederland. Zijn schoolgaande kinderen gaan naar een internationale school in de VS.

Antwoord
- 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk.
- geen 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk mits de belastingplichtige het causaal verband met het tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst aannemelijk kan maken. In lijn met het standpunt van de kennisgroep IBR IB-niet winst/LB van 12 april 2018 (link) moet beoordeeld worden of op grond van de feiten en omstandigheden het verband te zwak is om de kosten aan de uitzending toe te rekenen. (Bijv. als de kinderen al naar de school gingen in de VS voordat de werknemer tijdelijk buiten de VS werd tewerkgesteld.) Het is in dat geval aan de belastingplichtige aannemelijk te maken dat de kosten zijn opgeroepen door het verblijf buiten het land van herkomst.

Voorbeeld 4
Een expat uit Zuid-Afrika wordt uitgezonden naar Nederland. In het kader van zijn uitzending stuurt hij zijn kinderen naar een internationale school in the VS.

Antwoord
- 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk
- geen 30%-regeling: onbelaste vergoeding schoolgelden mogelijk mits de belastingplichtige het causaal verband met het tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst aannemelijk kan maken. In lijn met het standpunt van de kennisgroep IBR IB-niet winst/LB van 12 april 2018 (link) moet beoordeeld worden of op grond van de feiten en omstandigheden het verband te zwak is om de kosten aan de uitzending toe te rekenen. Het is in dat geval aan de belastingplichtige aannemelijk te maken dat de kosten zijn opgeroepen door het verblijf buiten het land van herkomst.

Link:

http://belastingnet.belastingdienst.nl/data/cms/kgr/html/Live/IBR%20IB-niet%20winst/LB/30_regeling_en_schoolgelden.html

Onderwerp	67 Awr
Datum ontvangst KG	
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	**06-05-2020**

Vraag

Kan de 67 Awr ontwikkelt door 67 Awr dienen als bewijsmiddel om het aantal verblijfsdagen van een belastingplichtige die internationaal werkzaamheden verricht aan te tonen?

De verblijfs- en werkdagen kunnen relevant zijn in het kader van de toepassing van de artikelen in belastingverdragen waarvoor van belang is om te bepalen waar een belastingplichtige is verbleven, zoals bijv. bij art. 15, par 2 OESO-modelverdrag.

Antwoord

Ja, de kennisgroep is van mening dat de vanaf september 2019 door de app gegenereerde werkdagenkalender als bewijsmiddel kan dienen om de verblijfs- en werkdagen in een ander land aannemelijk te maken, de bepaling van de dagenbreuk en de berekening van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. De inspecteur behoudt het recht om aanvullend bewijs te vragen indien de dagenkalender of andere omstandigheden daar aanleiding toegeven.

Beschouwing

67 Awr heeft app ontwikkeld en voorgelegd aan de Belastingdienst ter beoordeling. De app is ontwikkeld om op relatief eenvoudige wijze door middel van GPS-tracking de locatie, tijd en identiteit van een internationaal werkzame werknemer vast te leggen. Het doel van de app is om de administratieve last van de werknemer en werkgever te verlagen en op zodanige wijze informatie vast te leggen, zodat deze informatie gebruikt kan worden om aan fiscale verplichtingen te voldoen. De app genereert hiervoor een dagenkalender. Het aantal buitenlandse verblijfsdagen en werkdagen is voor de aangiften loonbelasting en inkomstenbelasting relevant in verband met de bepaling van de heffingsrechten op grond van belastingverdragen of het Besluit voorkoming dubbele belasting.

Nadat een eerste versie van de app is beoordeeld zijn er een aantal punten benoemd die verder verbeterd moeten worden voordat de app als algemeen geaccepteerd bewijsmiddel kan dienen en daadwerkelijk tot een lastenvermindering kan leiden. De volgende punten zijn toen benoemd:

- GPS tracking moet plaats kunnen vinden op zowel werkdagen als verblijfsdagen. In de oude versie vond er alleen GPS tracking plaats op dagen die aangemerkt waren als een werkdag. Hierdoor kon er onduidelijkheid bestaan op de dagenkalender een weergave was van het aantal werkdagen of verblijfsdagen. Op vrije dagen vond er geen tracking plaats.
- 67 Awr wilde de app uitsluitend gebruiken voor het aannemelijk maken van verblijfsdagen. In de dagenkalender werd echter uitsluitend gesproken over werkdagen en niet over verblijfsdagen. Door te spreken over werkdagen impliceert de dagenkalender dat het duidelijkheid geeft over het aantal gewerkte dagen in een specifiek land.
- De gebruiker kan invloed uitoefenen op de dagenkalender door een dag aan te merken als een werkdag, zodat de locatie wordt vastgelegd, of een niet werkdag, zodat de locatie niet wordt vastgelegd. Door deze invloed is het rapport niet betrouwbaarder dan een handmatig ingevulde dagenkalender. Het rapport geeft uitsluitend duidelijkheid over het verblijf voor dagen die de werknemer heeft aangemerkt als werkdag. Het zegt niets over de verblijfsplaats op een niet werkdag. Voor werknemers waarbij de 183-dagen regel een rol speelt is dit een risico.
- De app vraagt op verschillende momenten om door middel van biometrische gegevens te bevestigen dat de telefoon wordt gebruikt door de geregistreerde gebruiker. De betrouwbaarheid van een dagenkalender neemt af naarmate er meer gemiste authenticatie momenten voorkomen. Op die momenten heeft de gebruiker dus niet bevestigd dat de telefoon door hem wordt gebruikt. Er kan dan onduidelijkheid ontstaan over de verblijfsplaats van de gebruiker (belastingplichtige) Op het moment dat het rapport door de Belastingdienst wordt gekwalificeerd als niet betrouwbaar dienen er aanvullende stukken te worden overlegd om de verblijfsdagen of werkdagen aannemelijk te maken.

- Voor de vaststelling van een salary split zal de werknemer op een andere manier aannemelijk moeten maken op welke dagen er daadwerkelijk gewerkt is in het buitenland, tenzij een werkschema is opgevoerd in de app door de werkgever. Het opvoeren van een werkschema door de werkgever zorgt ervoor dat de app ook gebruikt kan worden voor het toepassen van een salary split;

In september 2019 is gebleken dat de functionaliteiten in de app verder ontwikkeld zijn. Door deze ontwikkelingen zijn een aantal belangrijke bezwaren van de kennisgroep weggenomen en kan de app zorgen voor een lastenvermindering. In de nieuwe versie blijkt uit de dagenkalender het aantal verblijfs- en werkdagen. Zowel op verblijfs- als werkdagen vindt er GPS-tracking plaats. Hierdoor kan de dagenkalender als bewijsmiddel dienen voor het aantonen van het aantal verblijfsdagen en werkdagen. Er is immers geen onduidelijkheid meer over het karakter van de dag. Ook het risico met betrekking tot de 183-dagen is weggenomen, doordat de app op iedere dag de locatiegegevens vastlegt, ongeacht of het een werkdag of verblijfsdag is.

Het bezwaarpunt dat openblijft is de betrouwbaarheid van een dagenkalender waarbij er verschillende authenticatie momenten zijn gemist. De betrouwbaarheid van een dergelijke dagenkalender neemt af. Het is daarom van belang om een voorbehoud op te nemen, zodat de inspecteur de mogelijkheid behoudt om aanvullend bewijs te vragen indien de dagenkalender of andere omstandigheden daar aanleiding toegeven.

Onderwerp	**Loonnorm 30%-regeling bij einde tewerkstelling**
Datum ontvangst KG	**22 januari 2020**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e **/ GO Eindhoven**
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	**24 augustus 2020**

Vraag

Moet in het kader van de 30%-regeling bij het bepalen of voldaan wordt aan de eis van de specifieke deskundigheid in het jaar waarin de tewerkstelling wordt beëindigd de loonnorm toegepast worden voor:

a. de periode tot en met het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd, of
b. de periode tot en met het loontijdvak volgend op het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd?

Antwoord

De inhoudingsplichtige mag kiezen of hij herrekent rekening houdend met periode a of periode b.

Beschouwing

CONCEPT

Achtergrond van de vraag

Om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling moet een werknemer onder andere specifieke deskundigheid bezitten. Deze specifieke deskundigheid wordt op grond van artikel 10eb UBLB 1965 in beginsel beoordeeld aan de hand van de hoogte van het loon in de zin van paragraaf 3.3.1 van de Wet IB 2001[1]. Indien dit loon meer bedraagt dan een bepaald bedrag (de loonnorm), bezit de werknemer specifieke deskundigheid. De loonnorm betreft een toets op kalenderjaarbasis, waarbij het exacte bedrag jaarlijks wordt aangepast.[2] Voor het jaar 2020 bedraagt de norm € 38.347.
Indien de tewerkstelling van een werknemer niet het gehele kalenderjaar duurt, moet het loon naar tijdsgelang herleid worden. Dit laatste volgt uit het feit dat artikel 10eb, lid 1 UBLB 1965 spreekt over een loonnorm op jaarbasis.
Op basis van artikel 10ec UBLB 1965 eindigt de looptijd van de 30%-regeling op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd. De maximale looptijd bedraagt echter vijf jaar.

Vraagstelling

Door een werkgever is de vraag gesteld of een werknemer tot het einde van de tewerkstelling of tot het einde van de looptijd specifiek deskundig moet zijn[3]. In de voorgelegde casus is de tewerkstelling van de werknemer per 30 april geëindigd. Moet in deze situatie de loonnorm berekend worden over de maanden januari tot en met april of januari tot en met mei? Met andere woorden: dient het loon in de zin van paragraaf 3.3.1 van de Wet IB 2001 van deze werknemer ten minste € 12.783 te bedragen (zijnde 4/12de van het bedrag op jaarbasis van € 38.347 – standpunt werkgever) of ten minste € 15.978 (zijnde 5/12de van het jaarbedrag)?

Relevante passages uit het UBLB 1965

De term 'looptijd' komt op enkele plekken in de regelgeving voor.

Artikel 10e(2)(d) UBLB 1965:
(...)
d. looptijd: de periode gedurende welke dit hoofdstuk voor een werknemer van toepassing is.

---

[1] Dit betekent ook dat als de werknemer een andere dienstbetrekking heeft aanvaard in Nederland of elders, het loon uit die dienstbetrekking ook meetelt, dit is immers loon in de zin van paragraaf 3.3.1. Wet IB.

[2] De wettelijke basis voor deze aanpassing is te vinden in artikel 10eb, lid 5 UBLB 1965.

[3] De werkgever rekende altijd inclusief extra tijdvak, de herrekende loonnorm was daardoor hoger. Omdat in het verleden bij deze werkgever echter alleen mensen met zeer forse salarissen gebruik maakten van de 30%-regeling had dat geen effect omdat de werknemers zonder uitzondering aan de loonnorm voldeden. Meer recent worden ook mensen met lagere salarissen in dienst genomen en gaat de berekeningswijze wel van invloed zijn.

Hier staat: looptijd is de periode waarin de 30%-regeling van toepassing is.

Artikel 10ec(1) UBLB1965:
Voor ingekomen werknemers bedraagt de looptijd van de bewijsregel maximaal vijf jaar, ingaande op de eerste dag van de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige en eindigende op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin die tewerkstelling is geëindigd.

De 30%-regeling is dus maximaal vijf jaar van toepassing, waarbij in gevallen waarin de tewerkstelling korter dan vijf jaar duurt, gedurende maximaal één tijdvak na het tijdvak waarin de tewerkstelling beëindigd is, de regeling toegepast kan worden.

Specifieke deskundigheid is geregeld in artikel 10eb(1) UBLB 1965:

Een werknemer bezit specifieke deskundigheid indien het loon, bedoeld in paragraaf 3.3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, op jaarbasis meer bedraagt dan € 38.347.

Hier wordt niet verwezen naar de looptijd of periode van tewerkstelling. Het artikel bepaalt slechts dat op jaarbasis aan de loonnorm voldaan moet worden. De relatie met de looptijd van de 30%-regeling komt wel aan bod in artikel 10ee UBLB 1965. In dit artikel wordt specifieke deskundigheid wél gekoppeld aan de looptijd van de 30%-regeling:

Indien de ingekomen werknemer niet langer specifieke deskundigheid bezit die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is, wordt de looptijd verminderd tot op het moment waarop deze situatie zich voordoet.

Op grond van dit artikel eindigt de looptijd van de 30%-regeling dus zodra de werknemer niet langer specifieke deskundigheid bezit, dat wil zeggen zodra hij niet meer voldoet aan de loonnorm. Door het niet meer voldoen aan de loonnorm op jaarbasis wordt de looptijd verminderd tot het laatste moment waarop de werknemer nog wel specifiek deskundig was.

Toepassing regelgeving op casus
Op basis van de tekst van artikel 10e(2)(d) en artikel 10ec in combinatie met 10ee UBLB 1965 zou geconcludeerd kunnen worden dat de werknemer tot het einde van de looptijd specifiek deskundig moet zijn, dat wil zeggen tot en met het 'extra loontijdvak' indien dit laatste van toepassing is. Dit standpunt heeft afhankelijk van de hoogte van het loon en het moment van betaling wel een keerzijde. Het risico dat de werknemer de 30%-regeling verliest neemt namelijk toe, met name indien de werknemer om wat voor reden dan ook geen nabetaling of eindafrekening geniet terwijl hij in het extra loontijdvak evenmin (regulier) loon geniet.

Voor de beantwoording van de vraag is echter ook van belang naar de achtergrond van het extra loontijdvak van artikel 10ec UBLB te kijken. Hierbij moet onderkend worden dat het in bepaalde situaties tot de looptijd rekenen van het extra loontijdvak van artikel 10ec UBLB volgens de parlementaire geschiedenis bedoeld is om werkgever en werknemer de gelegenheid te geven om op een nabetaling of eindafrekening (uitbetaling opgebouwd vakantiegeld, bonus, verlofdagen etc) de bewijsregel toe te passen.[4] Het extra tijdvak op grond van artikel 10ec UBLB heeft daarmee meer het karakter van een goedkeuring dan dat het iets zegt over de periode waarbinnen aan specifieke deskundigheid (en daarmee de loonnorm) voldaan moet worden.

Afgepeld werkt de tekst van artikel 10ec UBLB 1965 als volgt uit op de duur van de looptijd:

Tewerkstelling langer dan vijf jaar: vijf jaar
Tewerkstelling exact vijf jaar: vijf jaar
Tewerkstelling 4 jaar en 11 maanden: vijf jaar
Tewerkstelling korter dan 4 jaar en 11 maanden: duur tewerkstelling plus één loontijdvak.

Hieruit kan worden afgeleid dat de hoofdregel is dat de looptijd van de regeling maximaal vijf jaar is. Bij een tewerkstelling van vijf jaar of langer wordt de looptijd dus niet verlengd met een extra loontijdvak om zo de regeling te kunnen toepassen op een eindafrekening. Ook in geval de tewerkstelling exact vijf jaar duurt, eindigt de regeling dus exact bij einde tewerkstelling.

[4] Zie de Nota van Toelichting bij het Besluit van 20 december 2012, Stb. 2012, 694, p. 28.
[5] Uitgaande van een loontijdvak van een maand. Bij een afwijkend loontijdvak, wijkt deze periode ook

CONCEPT

Slechts in gevallen waarin de tewerkstelling 4 jaar en 11 maanden[5] of korter duurt, wordt een extra loontijdvak tot de looptijd gerekend. Dit extra loontijdvak is echter slechts een vorm van coulance die geen invloed heeft op de periode gedurende welke aan de loonnorm voldaan moet worden.

Een aanvullend argument tegen het meetellen van het extra loontijdvak bij de toetsing aan de loonnorm is dat op grond van artikel 10ee UBLB 1965 de looptijd ook direct eindigt op het moment waarop de werknemer niet langer specifieke deskundigheid bezit. In dat geval geldt ook niet de verlenging met een extra tijdvak.

Ten slotte de loonnorm zelf. Deze is geregeld in artikel 10eb(1) UBLB waarin staat dat het een norm op jaarbasis betreft. Een directe link naar de looptijd ontbreekt.

Uit het voorgaande kan afgeleid worden dat de looptijd van de regeling begint op de eerste dag van de tewerkstelling en eindigt op de laatste dag van het loontijdvak waarin de tewerkstelling eindigt, waarbij voor bepaalde situaties een extra 'coulancetijdvak' toegepast mag worden, en waarbij de looptijd maximaal vijf jaar bedraagt. Gezien de verschillende hierboven genoemde argumenten concludeert de kennisgroep dat bij herleiding van de loonnorm het 'coulancetijdvak' meegenomen mag worden maar dat de regelgeving dit niet dwingend voorschrijft. Zo redenerend kan de inhoudingsplichtige er dus voor kiezen de loonnorm toe te passen herrekend naar de periode van de tewerkstelling zonder rekening te houden met het additionele afrekentijdvak, maar kan hij er ook juist voor kiezen om dit additionele tijdvak wél mee te nemen bij het herrekenen van de loonnorm[6].

In het voorbeeld betekent dit dus dat de loonnorm herrekend mag worden naar de periode 1 januari tot en met 30 april, de periode 1 mei tot en met 31 mei blijft hierbij buiten beschouwing. Indien de inhoudingsplichtige hiervoor kiest dient in de voorgelegde casus het loon ten minste € 12.783 te bedragen. De inhoudingsplichtige kan echter ook ervoor kiezen om de loonnorm te herrekenen naar de periode 1 januari tot en met 31 mei, dan dient het loon ten minste € 15.978 te bedragen.

Achterliggende gegevens

Nota van Toelichting bij het Besluit van 20 december 2012, Stb. 2012, 694, p. 28:

Artikel II, onderdeel D (artikel 10ec van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)
Gebleken is dat ook de met ingang van 1 januari 2012 geldende tekst van artikel 10ec, eerste lid, van het UBLB 1965 onduidelijkheid oplevert ter zake van de vraag welke loonbestanddelen nog onder het regime van de 30%-regeling vallen, met name in situaties dat er sprake is van nagekomen loonbestanddelen. Ter verduidelijking wordt om die reden met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2012 opgenomen dat de looptijd eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin de tewerkstelling van de ingekomen werknemer bij de inhoudingsplichtige is geëindigd. Er is voor gekozen om de periode te laten eindigen op de laatste dag van het tijdvak na het tijdvak waarin de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige is geëindigd, om te voorkomen dat een nabetaling in het loontijdvak dat volgt op het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd net buiten de termijn van de bewijsregel zou vallen en dat daardoor die betaling niet onder de 30%-regeling zou vallen.
Aangezien reeds in artikel 10ea van het UBLB 1965 is bepaald dat de 30%-regeling ziet op loonbestanddelen die zijn genoten tijdens de looptijd van de 30%-regeling, kan er na de aanpassing van artikel 10ec van het UBLB 1965 geen twijfel meer over bestaan dat de 30%-regeling niet van toepassing is op loonbestanddelen die pas worden genoten nadat de tewerkstelling is beëindigd, met inbegrip van de extra periode van één loontijdvak.

---

enigszins af.

[6] Er zal dan dus minder snel aan de loonnorm voldaan worden.

CONCEPT

Onderwerp	**Wet invoering extra geboorteverlof (WIEG)**
Datum ontvangst KG	**17 september 2020**
Naam/ktr vraagsteller	**Herziening eerdere vraag en antwoord n.a.v. standpunt KG Loonbelasting algemeen**
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**27 oktober 2020**

Vraag

Onder welke bepaling in een belastingverdrag vallen de uitkeringen uit de Wet invoering extra geboorteverlof (WIEG)[1]?
Hoe zijn de gevolgen van de WIEG voor de VO 883/2004?

Antwoord

Er moet onderscheid gemaakt worden tussen het geboorteverlof en het nieuw ingevoerde aanvullend geboorteverlof

De loondoorbetaling die de werkgever moet verrichten tijdens het geboorteverlof valt onder het artikel voor niet-zelfstandige arbeid (art. 15 OESO). Voor de VO 883/2004 is de loondoorbetaling bij geboorteverlof aan te merken als arbeidsinkomen.

De uitkering voor het aanvullend geboorteverlof dat de werkgever ontvangt en doorbetaalt aan de werknemer is voor de toepassing van de Wet LB loon. Voor de toepassing van een belastingverdrag is echter sprake van een socialezekerheidsuitkering. Dat betekent dat het pensioenartikel of het artikel voor overige inkomsten van toepassing is.

De uitkering voor het aanvullend geboorteverlof die het UWV uitkeert aan de rechthebbende (werknemer) is aan te merken als een sociale zekerheidsuitkering voor de toepassing van een belastingverdrag. Voor respectievelijk de belastingverdragen met Duitsland en België is art. 17 resp. art. 18 van toepassing. De aanvullende uitkering valt voor de toepassing van de VO 883/2004 onder art. 11, tweede lid en wordt gelijkgesteld met arbeidsinkomen.

Beschouwing

In het kader van het Algemeen Overleg met de Tweede Kamer over grensarbeid op 5 maart 2020 is de vraag gekomen wat de grenseffecten zijn van de Wet invoering extra geboorteverlof (WIEG).

[1] Wet van 14 november 2018 tot wijziging van de Wet arbeid en zorg en enige andere wetten in verband met het geboorteverlof en het aanvullend geboorteverlof teneinde bij te dragen aan de ontwikkeling van de band tussen de partner van de moeder en het kind en tevens de positie van vrouwen op de arbeidsmarkt te vergroten alsmede uitbreiding van het adoptie- en pleegzorgverlof (Wet invoering extra geboorteverlof)

De WIEG verruimt het geboorteverlof naar eenmaal de wekelijkse arbeidsduur met loondoorbetaling en aanvullend vijf maal de wekelijkse arbeidsduur verlof, op te nemen binnen zes maanden na de geboorte van het kind. Voor het aanvullend verlof bestaat dan recht op een uitkering van het UWV. Deze uitkering bedraagt 70% van het dagloon (tot 70% van het maximum dagloon). Bovenwettelijke aanvulling tot 100% is mogelijk. Dit extra geboorteverlof kan een werknemer pas opnemen nadat eerst het geboorteverlof van eenmaal de wekelijkse arbeidsduur met loondoorbetaling is opgenomen. De werknemer is vrij in het opnemen van het gewone geboorteverlof van eenmaal de wekelijkse arbeidsduur met loondoorbetaling. Voor het aanvullend geboorteverlof geldt dat de werkgever wegens zwaarwegend bedrijfs- of dienstbelang het verlof na overleg met de werknemer anders kan inroosteren.
De uitkering voor het aanvullend geboorteverlof kan een werknemer aanvragen via de werkgever. Met deze manier van aanvragen wordt aangesloten bij de systematiek die geldt voor de aanvraag van uitkeringen voor zwangerschaps- en bevallingsverlof en voor de aanvraag voor uitkeringen voor adoptie- en pleegzorgverlof.

Loonbelasting
De uitkering in verband met aanvullend geboorteverlof ex artikel 4:2b van de Wet arbeid en zorg vormt - net als de andere uitkeringen uit de in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) genoemde aanspraken op werknemersverzekeringen[2] - loon uit dienstbetrekking. Op deze uitkering is de witte tabel van toepassing.[3] De aanspraak op deze uitkering is vrijgesteld.[4] De inhoudingsplicht voor deze uitkering ligt in beginsel bij het UWV.[5]. Wordt de uitkering door tussenkomst van de werkgever aan de werknemer betaald, dan is de werkgever de inhoudingsplichtige[6].

Verder is in de Kamerstukken terug te vinden dat de WIEG onderdeel is van het pensioengevend loon[7].

Het bovenstaande werkt door naar de Wet IB. Voor de Wet IB is dan op basis van art. 3.81 Wet IB ook sprake van loon.
Dit is alleen anders als de uitkering rechtstreeks door het UWV wordt uitbetaald aan de gerechtigde. Dan is sprake van een publiekrechtelijk periodieke uitkering (art. 3.101 Wet IB).

30%-vergoedingsregeling
Voor de toepassing van het looncriterium van de 30%-vergoedingsregeling, betekent dit dat de uitkering valt onder het loon als bedoeld in artikel 10eb van het UBLB 1965. Het maakt hierbij niet uit of dit loon door de werkgever of het UWV wordt uitbetaald. Het blijft loon uit (dezelfde) dienstbetrekking in de zin van paragraaf 3.3.1 van de Wet IB 2001.
Voor de toepassing van het looncriterium van de 30%-vergoedingsregeling betekent dit dat als de werkgever de aanvullende geboorteverlofuitkering ad max. 70% van het dagloon niet aanvult tot 100% van het reguliere loon, het

[2] Bepaalde uitkeringen uit sociale verzekeringen die niet voortvloeien uit de dienstbetrekking zijn onder de Wet LB gebracht op grond van artikel 34 Wet LB in samenhang met artikel 11 van de UBLB 1965.
[3] Artikel 22a, derde lid, onderdeel d, van de Wet LB.
[4] De aanspraak is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB.
[5] Artikel 6, eerste lid, onderdeel c, van de Wet LB.
[6] Artikel 9.1 URLB 2001
[7] Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 967, nr. 3, p. 18

loon kan dalen onder de loonnorm van artikel 10eb van het UBLB 1965.
In de eindejaarsregeling (aanpassing art. 8.2a URLB 2011) en vooruitlopend daarop in een besluit wordt geregeld dat het lagere salaris ten gevolge van het aanvullend geboorteverlof niet er toe kan leiden dat de 30%-regeling niet meer van toepassing is, zoals dat al geregeld is voor ouderschaps- en zwangerschapsverlof.

Sociale zekerheid
In de kamerstukken (zie bijlage) is onder meer terug te vinden dat voor de VO 883/2004 het (aanvullende) geboorteverlof aangemerkt moet worden als een vaderschapsuitkering. Als een werknemer in Nederland sociaal verzekerd is bestaat recht op de WIEG, ook als sprake is van een buitenlandse werkgever. Dus het recht op WIEG is geen arbeidsrechtelijke aanspraak, vgl. de WULBZ-uitkering (loondoorbetaling bij ziekte).
Voor de VO 883/2004 valt de aanvullende uitkering onder art. 11, tweede lid en wordt gelijkgesteld met arbeidsinkomen waardoor in beginsel de persoon in kwestie sociaal verzekerd blijft in Nederland.

Toepassing belastingverdragen
Het geboorteverlof bestaat uit twee (verlof)periodes.
Gedurende de eerste periode moet de werkgever het loon doorbetalen. De doorbetaling van het loon wordt voor het belastingverdrag behandeld als loon. Er wijzigt niets ten opzichte van de vóór de WIEG bestaande situaties van ouderschapsverlof. Dus op dat loon is art. 15 van het OESO-modelverdrag van toepassing. Relevant daarbij is waar betrokkene gedurende de periode van geboorteverlof gewerkt zou hebben als hij geen verlof had gehad.
Voor de sociale zekerheid heeft dit verlof ook geen consequenties.
Het aanvullend verlof, waarvoor recht bestaat op een aanvullende uitkering van het UWV, is een sociale zekerheidsuitkering die nationaalrechtelijk is aan te merken als loon uit dienstbetrekking (zie onderdeel loonbelasting). De vraag is of voor de toepassing van het belastingverdrag op de uitkering het artikel voor niet-zelfstandige arbeid van toepassing is of het artikel voor sociale zekerheid (meestal zijnde het pensioenartikel).Dat de uitkering voor de toepassing van de Wet LB als loon aan te merken is, blijkt uit het hierboven verwoorde standpunt van de KG LB algemeen. Voor de toepassing van een belastingverdrag moet de aanvullende uitkering aangemerkt worden als een socialezekerheidsuitkering. Voor de belastingverdragen met België en Duitsland is daarmee het pensioenartikel van toepassing, respectievelijk art. 18, lid 1, onderdeel b en art. 17. Het heffingsrecht komt dan toe aan de woonstaat.

Art. 18, lid 6 van het verdrag met België is niet van toepassing, omdat geen sprake is van een uitkering t.z.v. ziekte, gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid of overtolligheid. Het Nederlandse voorbehoud in onderdeel 70 van het OESO-commentaar maakt dat niet anders. Immers dat voorbehoud is in het verdrag niet terug te vinden. Het valt te overwegen om ongewenste gevolgen bijv. verlies kwalificerende buitenlandse belastingplicht, met België te bespreken of deze uitkeringen niet onder art. 18, lid 6 gebracht kunnen worden.

Opgemerkt wordt dat een eventuele suppletie door de werkgever op het aanvullend geboorteverlof wel onder art. 15 valt. Dit compliceert de uitvoering uiteraard nog verder.

Mogelijke praktische gevolgen:

Het bovenstaande levert voor de praktijk uiteraard de bekende aandachtspunten op. Als bijv. iemand in Duitsland woont en de aanvullende WIEG-uitkering ontvangt, is de uitkering in Duitsland belast, tenzij aan de 15.000 euro-grens is voldaan.[8] Stel dat hij 100% van zijn inkomsten eerder in NL belast had, verliest hij de kwalificerende buitenlandse belastingplicht. Immers meestal is dan niet meer > 90% belast in Nederland. Dan kan bijv. gevolgen hebben voor de hyptheekrenteaftrek.
Bijkomend probleem is dat de uitkering voor het aanvullende geboorteverlof dat via de werkgever uitgekeerd wordt, nauwelijks te onderkennen is door belastingplichtige en de Belastingdienst. Dat maakt het in de praktijk moeilijk om tot een juiste verdragstoepassing te komen, ook voor de buitenlandse fiscale autoriteiten.

Ook in Nederland sociaal verzekerde werknemers die werken voor een buitenlandse werkgevers kunnen recht hebben op de aanvullende uitkering van de WIEG. Dat betekent dat de werknemer in Nederland kan wonen en bijv. in Duitsland werkt. Dan bestaat de kans dat aanvullende uitkering tot gevolg heeft dat de werknemer in Duitsland niet meer als ünbeschränkt Steuerpflichtige wordt aangemerkt.

De ontvangst van een (aanvullende) uitkering in het kader van de WIEG zal niet snel tot een sociale zekerheidsswitch leiden.

---

[8] Aangekondigd is dat het belastingverdrag met Duitsland voor socialezekerheidsuitkeringen bij protocol binnen afzienbare tijd zal worden gewijzigd. Socialezekerheidsuitkeringen niet zijnde pensioen zijn dan altijd in het bronland belast.

Aanvullende geboorteverlofuitkering en de 30%-regeling
Van: KG LH algemeen 5.1.2e
Datum: 18 augustus 2020

Vraag FJZ
De Wet invoering extra geboorteverlof (WIEG) omvat vanaf 1 juli 2020 een mogelijkheid om i.v.m. aanvullend geboorteverlof een uitkering (max. 70% van dagloon) van het UWV te ontvangen.

De vraag is of iemand die gebruik maakt van deze regeling mogelijk niet meer voldoet aan de loonnorm voor de toepassing van de 30%-regeling (artikel 10eb van het UBLB 1965).

Antwoord KG LHA
De uitkering in verband met aanvullend geboorteverlof ex artikel 4:2b van de Wet arbeid en zorg vormt - net als de andere uitkeringen uit de in artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB) genoemde aanspraken op werknemersverzekeringen[9] - loon uit dienstbetrekking. Op deze uitkering is de witte tabel van toepassing.[10] De aanspraak op deze uitkering is vrijgesteld.[11] De inhoudingsplicht voor deze uitkering ligt in beginsel bij het UWV.[12]

De uitkering valt daarmee onder het loon als bedoeld in artikel 10eb van het UBLB 1965. Het maakt hierbij niet uit of dit loon door de werkgever of het UWV wordt uitbetaald. Het blijft loon uit (dezelfde) dienstbetrekking in de zin van paragraaf 3.3.1 van de Wet IB 2001.

Dit betekent dat als de werkgever de aanvullende geboorteverlofuitkering ad max. 70% van het dagloon niet aanvult tot 100% van het reguliere loon, het loon kan dalen onder de loonnorm van artikel 10eb van het UBLB 1965. Indien dit niet gewenst is moet artikel 8.2a van de URLB 2011 worden uitgebreid met loon als gevolg van het opnemen van aanvullend geboorteverlof. Het artikel is immers op dit moment alleen van toepassing bij loon als gevolg van het opnemen van ouderschaps- of zwangerschapsverlof.

KG LHA
18 augustus 2020

[9] Bepaalde uitkeringen uit sociale verzekeringen die niet voortvloeien uit de dienstbetrekking zijn onder de Wet LB gebracht op grond van artikel 34 Wet LB in samenhang met artikel 11 van de UBLB 1965.
[10] Artikel 22a, derde lid, onderdeel d, van de Wet LB.
[11] De aanspraak is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB.
[12] Artikel 6, eerste lid, onderdeel c, van de Wet LB.

WIEG

Vraag

Door salarissoftwareontwikkelaars is de vraag gesteld of de uitkering van het UWV in het kader van het aanvullend geboorteverlof loon is.

Op de loonstrook moet een aparte code opgenomen worden om duidelijk te maken dat het een uitkering van het UWV is. Dat is in de Wazo voor het aanvullend geboorteverlof toch anders geregeld dan voor de zwangerschaps- en bevallingsverlofuitkering. Voor deze laatste staat in de WAZO een loondoorbetalingsverplichting. Voor het aanvullend geboorteverlof is dat expliciet niet het geval.

Zouden we niet toch een bevestiging moeten opnemen bijv. in het Handboek LH, dat als de uitkering toekomt aan de inhoudingsplichtige en deze de uitkering doorbetaalt, dit toch loon is in de zin van art. 10eb Wet LB. Formeel klopt dat niet, omdat het een publiekrechtelijke periodieke uitkering is.

Vraag: is de uitkering bij aanvullend geboorteverlof loon of een publiekrechtelijke periodieke uitkering.

Antwoord

De uitkering bij aanvullend geboorteverlof is via artikel 10, lid 4 van de Wet LB 1964 en artikel 11, lid 1, onderdeel e van de Wet LB 1964 loon.

Toelichting

Per 1 juli 2020 is het aanvullende geboorteverlof in werking getreden. Gedurende 5 weken (bij een fulltime dienstverband) kan de partner aanvullend geboorteverlof opnemen. Voor het aanvullend verlof bestaat recht op een uitkering van het UWV ter hoogte van 70% van het dagloon (tot 70% van het maximum dagloon) voor ten hoogste 5 weken. In de 5 weken aanvullend geboorteverlof is sprake van loonderving, omdat de uitkering is vastgesteld op 70% van het dagloon en daarmee de loonderving niet volledig compenseert.[13]

Voor de financiering van het (aanvullend) geboorteverlof is aangesloten bij het huidige systeem met loondoorbetaling door de werkgever. Voor de eerste week geboorteverlof geldt dat het loon door de werkgever volledig wordt doorbetaald. Met het oog op de positie van het midden- en kleinbedrijf geldt dat de financiering van de uitkering voor het aanvullende geboorteverlof plaatsvindt via de premies voor het Algemeen arbeidsongeschiktheidsfonds (Aof). De kosten worden dan door alle werkgevers gedeeld.[14]

De doelgroep van de regeling voor geboorteverlof met loondoorbetaling en aanvullend geboorteverlof bestaat uit werknemers ingevolge artikel 1:1 Wazo. Voor de periode van aanvullend geboorteverlof geldt dat alleen werknemers die voor de Ziektewet verzekerd zijn recht hebben op een uitkering van UWV[15].

De systematiek die wordt gebruikt voor het aanvullend geboorteverlof is vergelijkbaar aan de systematiek bij de uitkeringen voor het zwangerschaps- en bevallingsverlof [16]. Het lijkt me daarom dat het op dezelfde wijze behandeld moet worden. Ik zal daarom eerst de fiscale kwalificatie van de

[13] Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 967, nr. 3, p. 3
[14] Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 967, nr. 3, p. 4
[15] Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 967, nr. 3, p. 7
[16] Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 967, nr. 3, p. 19

uitkering bij bevallingsverlof bespreken. In de toelichting bij de invoering van bevallingsverlof voor zelfstandigen is t.a.v. het bevallingsverlof voor werknemers het volgende opgenomen:

> *De zwangerschaps- en bevallingsuitkeringen die op grond van de Wet arbeid en zorg aan werknemers in de zin van de werknemersverzekeringen worden uitgekeerd, vloeien voort uit een in een (vroegere) dienstbetrekking opgekomen aanspraak, waarop krachtens artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 de zogenoemde omkeerregel van toepassing is. Die uitkeringen behoren op grond van de Wet LB 1964 al tot het loon.*
>
> *Toelichting besluit van 3 juli 2008, Stb. 2008, 264*

Naar analogie van de zwangerschaps- en bevallingsuitkering is de uitkering bij aanvullend geboorteverlof m.i. belast op grond artikel 10, lid 4 van de Wet LB 1964 i.c.m. artikel 11, lid 1, onderdeel e van de Wet op de LB 1964.

De inhoudingsplicht is geregeld via artikel 9.1 URLB.

Artikel 9.1. Door tussenkomst van de inhoudingsplichtige uitbetaalde uitkeringen ingevolge de sociale verzekeringswetten

Degene tot wie een werknemer in dienstbetrekking staat – of, indien krachtens artikel 8 van de wet een ander als inhoudingsplichtige is aangewezen, die ander – wordt geacht de uitkeringen ingevolge de sociale verzekeringswetten te verstrekken die door zijn tussenkomst worden uitbetaald.

Nu de uitkering als loon kwalificeert en niet als publieke periodieke uitkering is aanpassing van artikel 11 UBLB niet nodig.

Onderwerp	**Wet invoering extra geboorteverlof (WIEG)**
Datum ontvangst KG	**28 februari 2020**
Naam/ktr vraagsteller	**DGFZ Internationale Zaken** 5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**2 maart 2020**

Vraag

Onder welke bepaling in een belastingverdrag vallen de uitkeringen uit de Wet invoering extra geboorteverlof (WIEG)[17]?
Hoe zijn de gevolgen van de WIEG voor de VO 883/2004?

Antwoord

De loondoorbetaling die de werkgever moet verrichten tijdens het geboorteverlof valt onder het artikel voor niet-zelfstandige arbeid (art. 15 OESO). Voor de VO 883/2004 is de loondoorbetaling bij geboorteverlof aan te merken als arbeidsinkomen.

De uitkering voor het aanvullend verlof die het UWV uitkeert is aan te merken als een sociale zekerheidsuitkering voor de toepassing van een belastingverdrag. Voor respectievelijk de belastingverdragen met Duitsland en België is art. 17 resp. art. 18 van toepassing. De aanvullende uitkering valt voor de toepassing van de VO 883/2004 onder art. 11, tweede lid en wordt gelijkgesteld met arbeidsinkomen. …

Beschouwing

In het kader van het Algemeen Overleg met de Tweede Kamer over grensarbeid op 5 maart 2019 is de vraag gekomen wat de grenseffecten zijn van de Wet invoering extra geboorteverlof (WIEG).

De WIEG verruimt het geboorteverlof naar eenmaal de wekelijkse arbeidsduur met loondoorbetaling en aanvullend vijf maal de wekelijkse arbeidsduur verlof, op te nemen binnen zes maanden na de geboorte van het kind. Voor het aanvullend verlof bestaat dan recht op een uitkering van het UWV. Deze uitkering bedraagt 70% van het dagloon (tot 70% van het maximum dagloon). Bovenwettelijke aanvulling tot 100% is mogelijk. Dit extra geboorteverlof kan een werknemer pas opnemen nadat eerst het geboorteverlof van eenmaal de

[17] Wet van 14 november 2018 tot wijziging van de Wet arbeid en zorg en enige andere wetten in verband met het geboorteverlof en het aanvullend geboorteverlof teneinde bij te dragen aan de ontwikkeling van de band tussen de partner van de moeder en het kind en tevens de positie van vrouwen op de arbeidsmarkt te vergroten alsmede uitbreiding van het adoptie- en pleegzorgverlof (Wet invoering extra geboorteverlof)

wekelijkse arbeidsduur met loondoorbetaling is opgenomen. De werknemer is vrij in het opnemen van het gewone geboorteverlof van eenmaal de wekelijkse arbeidsduur met loondoorbetaling. Voor het aanvullende geboorteverlof geldt dat de werkgever wegens zwaarwegend bedrijfs- of dienstbelang het verlof na overleg met de werknemer anders kan inroosteren.
De uitkering voor het extra geboorteverlof kan een werknemer aanvragen via de werkgever. Met deze manier van aanvragen wordt aangesloten bij de systematiek die geldt voor de aanvraag van uitkeringen voor zwangerschaps- en bevallingsverlof en voor de aanvraag voor uitkeringen voor adoptie- en pleegzorgverlof.

In de kamerstukken (zie bijlage) is onder meer terug te vinden dat voor de VO 883/2003 het (aanvullende) geboorteverlof aangemerkt moet worden als een vaderschapsuitkering. Als een werknemer in Nederland sociaal verzekerd is bestaat recht op de WIEG, ook als sprake is van een buitenlandse werkgever. Dus het recht op WIEG is geen arbeidsrechtelijke aanspraak, vgl. de WULBZ-uitkering (loondoorbetaling bij ziekte). Verder is in de kamerstukken terug te vinden dat de WIEG onderdeel is van het pensioengevend loon.

Het geboorteverlof bestaat uit twee (verlof)periodes.
Gedurende de eerste periode moet de werkgever het loon doorbetalen. De doorbetaling van het loon wordt voor het belastingverdrag behandeld als loon. Er wijzigt niets ten opzichte van de voor de WIEG bestaande situaties van ouderschapsverlof. Dus op dat loon is art. 15 van het OESO-modelverdrag van toepassing. Relevant daarbij is waar betrokkene gedurende de periode van geboorteverlof gewerkt zou hebben als hij geen verlof had gehad.
Voor de sociale zekerheid heeft dit verlof ook geen consequenties. De dienstbetrekking blijft voortduren.

Voor het aanvullend verlof bestaat recht op een aanvullende uitkering van het UWV. Deze uitkering is aan te merken als een sociale zekerheidsuitkering. Een publiekrechtelijke periodieke uitkering is ingevolge art. 3.101, eerste lid, ond. a Wet IB aan te merken als een publiekrechtelijke periodieke uitkering en dus (belast) inkomen[18]. Voor de toepassing van een belastingverdrag moet de aanvullende uitkering dan aangemerkt worden als een socialezekerheidsuitkering. Voor de belastingverdragen met België en Duitsland is daarmee het pensioenartikel van toepassing, respectievelijk art. 18 en art. 17. Voor de VO 883/2003 valt de aanvullende uitkering onder art. 11, tweede lid en wordt gelijkgesteld met arbeidsinkomen

Mogelijke praktische gevolgen:

Het bovenstaande levert voor de praktijk uiteraard de bekende aandachtspunten op. Als bijv. iemand in Duitsland woont en de aanvullende WIEG-uitkering ontvangt, is de uitkering in Duitsland belast, tenzij aan de 15.000 euro-grens is voldaan. Stel dat hij 100% van zijn inkomsten eerder in NL belast had, verliest hij de kwalificerende buitenlandse belastingplicht. Immers meestal is dan niet

[18] (Ik kan niet expliciet in de kamerstukken vinden dat de aanvullende uitkering loon is, maar er staat wel dat de WIEG pensioengevend is (kamerstuk 34967, nr. 3), daarmee zal het loon zijn voor de loonbelasting. Immers tussen het pensioengevend loon en het fiscale loon bestaat een sterke band.

meer > 90% belast in Nederland. Dan kan bijv. gevolgen hebben voor de hyptheekrenteaftrek.

Ook in Nederland sociaal verzekerde werknemers die werken voor een buitenlandse werkgevers kunnen recht hebben op de aanvullende uitkering van de WIEG. Dat betekent dat de werknemer in Nederland kan wonen en bijv. in Duitsland werkt. Dan bestaat de kans dat aanvullende uitkering tot gevolg heeft dat de werknemer in Duitsland niet meer als ünbeschränkt Steuerpflichtige wordt aangemerkt.

De ontvangst van een (aanvullende) uitkering in het kader van de WIEG zal niet snel tot een sociale zekerheidsswitch leiden.

Bijlagen

Datum publicatie	Organisatie	Vergaderjaar	Dossier- en ondernummer
14-06-2018 15:42	Tweede Kamer der Staten-Generaal	2017-2018	34967 nr. 3

h. Internationale aspecten

Zowel het geboorteverlof als het aanvullende geboorteverlof moeten worden aangemerkt als een vaderschapsuitkering in de zin van de Europese sociale zekerheidsverordening 883/2004.[25]

Dit betekent in grensoverschrijdende situaties waarin de Nederlandse socialezekerheidswetgeving van toepassing is, dat buiten Nederland gevestigde werkgevers dezelfde verplichtingen hebben als Nederlandse werkgevers. Zo zijn ook de buiten Nederland gevestigde werkgevers verplicht om het loon gedurende vijf dagen door te betalen. Daarnaast moet een buiten Nederland gevestigde werkgever de aanvraag om uitkering van het aanvullend geboorteverlof indienen bij het UWV. Andere lidstaten zullen hiervan op de hoogte worden gebracht. Er zal bijzondere aandacht worden besteed aan de communicatie met de buurlanden. De verplichting tot loondoorbetaling voor in het buitenland gevestigde werkgevers is overigens niet nieuw. Deze verplichting bestaat ook bij het huidige recht op twee dagen betaald kraamverlof en is vergelijkbaar met de loondoorbetalingsverplichting ingeval van ziekte die ook geldt voor buiten Nederland gevestigde werkgevers wanneer de Nederlandse socialezekerheidswetgeving van toepassing is. Toepasselijkheid van Verordening 883/2004 brengt daarnaast mee dat de uitkering moet worden geëxporteerd als de gerechtigde in een andere lidstaat van de Europese Unie, de Europese Economische Ruimte of Zwitserland woont.

Daarnaast is de Rome I verordening[23] relevant. Ingevolge deze verordening kunnen partijen een rechtskeuze maken dat van toepassing is op de individuele arbeidsovereenkomst. Echter deze keuze mag er niet toe leiden dat de werknemer de bescherming verliest welke hij geniet op grond waarvan niet bij overeenkomst kan worden afgeweken. Dit ziet op de bepalingen van bijzonder dwingend recht welke

gelden in doorgaans het land waar de werknemer gewoonlijk zijn arbeid verricht. Bepalingen van dwingend recht zijn bepalingen aan de inachtneming waarvan een land zoveel belang hecht voor de handhaving van zijn openbare belangen zoals zijn politieke, sociale en economische organisatie, dat zij moet worden toegepast. In dit kader is dus bepalend of het geboorteverlof, artikel 4:2, en het aanvullend geboorteverlof, artikel 4:2a, kunnen worden aangemerkt als dwingendrechtelijke bepalingen in de zin van deze verordening. Dat is voor het geboorteverlof, net als het bestaande kraamverlof, het geval. Anders ligt het bij het aanvullend geboorteverlof, waar de werknemer, mede gelet op de financiële gevolgen van zijn keuze, meer zelf een afweging zal maken of hij het verlof al of niet geheel of gedeeltelijk wil opnemen. Om die reden wordt het aanvullend geboorteverlof niet aangemerkt als een dwingendrechtelijke bepaling in de zin van genoemde verordening.

Datum publicatie	Organisatie	Vergaderjaar	Dossier- en ondernummer
04-09-2018 13:32	Tweede Kamer der Staten-Generaal	2017-2018	34967 nr. 6

De leden van de D66-fractie vragen of de uitkering gedurende het aanvullend geboorteverlof volgens de Europese sociale zekerheidsverordening 883/2004 zou kunnen worden gezien als een gezinsuitkering wat zou kunnen betekenen dat gezinnen die over de grens wonen waarvan de partners in Nederland werken, ook aanspraak kunnen maken op de uitkering.

De leden van de D66-fractie vragen hiermee naar de kwalificatie van de uitkering tijdens het aanvullende geboorteverlof onder Verordening (EG) nr. 883/2004. De kwalificatie van een sociale zekerheidsuitkering is van belang om te bepalen welk hoofdstuk van deze verordening van toepassing is. In de memorie van toelichting is aangegeven dat het aanvullende geboorteverlof te kwalificeren is als een vaderschapsuitkering (oftewel een moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkeringen in de zin van artikel 3, lid 1, sub b, Verordening (EG) nr. 883/2004).

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) volgt dat bij de kwalificatie van een sociale zekerheidsuitkering gekeken dient te worden naar het doel waarop zij is gericht en de voorwaarden waaronder zij wordt toegekend. Uit de memorie van toelichting blijkt dat doelen van het aanvullende geboorteverlof zijn: het bereiken van een betere participatie van partners bij de zorg en opvoeding van hun kind, het bevorderen van de arbeidsparticipatie van vrouwen en het bereiken van een meer evenwichtige verdeling van arbeid- en zorgtaken tussen de partners. Het geboorteverlof en het aanvullend geboorteverlof worden toegekend aan de werknemer die echtgeno(o)t(e) of geregistreerde partner van de moeder is, ongehuwd met haar samenwoont of haar kind heeft erkend (hierna: partner). Beide verloven zijn dus niet bedoeld voor de moeder en niet overdraagbaar. De partner dient het geboorteverlof binnen 4 weken te rekenen vanaf de eerste dag na de bevalling op te nemen. Het aanvullend geboorteverlof is binnen 6 maanden te rekenen vanaf de eerste dag na de bevalling opneembaar. Voor het aanvullend verlof

bestaat recht op een uitkering ter hoogte van 70% van het dagloon (tot 70% van het maximum dagloon) voor ten hoogste 5 weken. Het recht op dit aanvullende geboorteverlof kan slechts genoten worden indien eerst het geboorteverlof van eenmaal de wekelijkse arbeidsduur met loondoorbetaling door de werkgever is opgenomen.

De moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkering wordt niet gedefinieerd in Verordening (EG) nr. 883/2004. Wel wordt er in overweging 19 van de preambule bij deze verordening het volgende opgemerkt: «In sommige gevallen kunnen de moeder of de vader aanspraak maken op moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkeringen, en aangezien uitkeringen aan de vader verschillen van ouderschapsuitkeringen en gelijkgesteld kunnen worden met moederschapsuitkeringen stricto sensu – aangezien zij worden uitgekeerd tijdens de eerste levensmaanden van een pasgeborene – is het opportuun voor moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkeringen een gezamenlijke regeling te treffen. Aangezien het aanvullend geboorteverlof is bedoeld voor de partner van de moeder en moet worden opgenomen in de eerste 6 maanden na de geboorte is dit naar het oordeel van de regering de juiste kwalificatie.

De kwalificatie gezinsbijslagen in de zin van de Verordening kent echter een ruim bereik (ie de preambule overweging 34 en artikel 1, sub z) van de Verordening). Voor Nederland vallen onder dit begrip: de kinderbijslag, het kindgebonden budget en de kinderopvangtoeslag. De Verordening en jurisprudentie van het HvJ EU wijzen uit dat een sociale zekerheidsuitkering als een gezinsbijslag wordt gekwalificeerd wanneer het doel van de uitkering het bestrijden van de gezinslasten is. Het Hof heeft echter ook aangegeven dat met een gezinsbijslag in de zin van de Verordening moet worden gelijkgesteld een toelage die bedoeld is om een van de ouders in staat te stellen de opvoeding van een jong kind op zich te nemen, en die meer bepaalt ertoe dient, de opvoeding van het kind te belonen, de overige kosten van verzorging en opvoeding te compenseren en eventueel de financiële nadelen te verzachten die verbonden zijn aan het feit dat van het inkomen uit een beroepswerkzaamheid wordt afgezien. Gezien deze jurisprudentie van het Hof bestaat dus wel de mogelijkheid dat het aanvullende geboorteverlof als een gezinsbijslag in de zin van Verordening 883/2004 kan worden gekwalificeerd. Zoals hierboven aangegeven, zijn er echter sterkere argumenten voor een kwalificatie van deze uitkering als vaderschapsuitkering (oftewel een moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkeringen).

Zoals reeds opgemerkt in de memorie van toelichting (blz. 11 en 12) brengt toepasselijkheid van Verordening (EG) nr. 883/2004[27] met zich mee dat de uitkering moet worden geëxporteerd als de gerechtigde in een andere lidstaat van de Europese Unie, de Europese Economische Ruimte of Zwitserland woont. Dit geldt zowel voor de situatie dat de uitkering wordt gekwalificeerd als een gezinsbijslag, als wanneer deze wordt gekwalificeerd als een moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkering. Er gelden echter ook regels die verschillen afhankelijk van de vraag of de uitkering tijdens het aanvullend vaderschapsverlof wordt gekwalificeerd als een gezinsbijslag of een moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkering. Voor gezinsbijslagen geldt bijvoorbeeld dat er sprake kan zijn van een zogenoemd afgeleid recht. Dit betekent dat ook de niet-verzekerde partner een beroep op de betreffende gezinsbijslag moet kunnen doen. Moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkering zijn echter een persoonlijk recht, waarvoor dit niet geldt. Ten overvloede zij opgemerkt dat er op dit

moment in Brussel wordt onderhandeld over een voorstel tot wijziging van Verordening (EG) nr. 883/2004.[28] Hierbij stelt de Europese Commissie voor om loonvervangende gezinsbijslagen net als moederschaps- en daarmee gelijkgestelde vaderschapsuitkeringen als strikt individuele rechten te beschouwen.

Wet- en regelgeving

https://www.eerstekamer.nl/wetsvoorstel/34967_wet_invoering_extra

Wet arbeid en zorg – hoofdstuk 3, afdeling 2, paragraaf 1

Artikel 4:2a. Aanvullend geboorteverlof 2

1 Nadat de werknemer het geboorteverlof, bedoeld in artikel 4:2, heeft opgenomen, heeft hij gedurende een tijdvak van zes maanden, te rekenen vanaf de eerste dag na de bevalling, recht op aanvullend geboorteverlof zonder behoud van loon.

2 Het aanvullend geboorteverlof bedraagt ten hoogste vijf gehele weken gebaseerd op de arbeidsduur per week.

3 Artikel 4:2, tweede en derde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 4:2b. Recht op en hoogte van de uitkering tijdens het aanvullend geboorteverlof 17

1 Op aanvraag van een werknemer als bedoeld in artikel 3:6, eerste lid, aanhef en onderdeel a, verstrekt het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen bij opname van het aanvullend geboorteverlof, bedoeld in artikel 4:2a, een uitkering aan die werknemer.

2 De uitkering wordt over ten hoogste vijf gehele weken verstrekt.

3 De uitkering bedraagt per dag 70% van het dagloon van de in het eerste lid bedoelde werknemer, doch ten hoogste 70% van het bedrag, bedoeld in artikel 17, eerste lid, van de Wet financiering sociale verzekeringen, met betrekking tot een loontijdvak van een dag.

4 Het dagloon, bedoeld in het derde lid, wordt berekend aan de hand van 1/261 deel van het loon, bedoeld in hoofdstuk 3 van de Wet financiering sociale verzekeringen, dat de werknemer in de periode van een jaar, die eindigt op de laatste dag van het tweede aangiftetijdvak voorafgaande aan het aangiftetijdvak, waarin het recht op de uitkering is ontstaan, verdiende op grond van de arbeidsovereenkomst of de publiekrechtelijke aanstelling waaruit dat recht is ontstaan.

5 Bij algemene maatregel van bestuur worden ten aanzien van de vaststelling en de herziening van het dagloon nadere en zo nodig afwijkende regels gesteld, onder meer over de vaststelling en de herziening van het dagloon wanneer de werknemer korter dan een jaar heeft gewerkt bij zijn werkgever.

6 Op een op grond van dit artikel vastgesteld dagloon is artikel 16 van de Ziektewet van overeenkomstige toepassing.

Artikel 4:2c. De aanvraag van de uitkering van het aanvullend geboorteverlof 2

1 De werknemer, bedoeld in artikel 4:2b, eerste lid, die in aanmerking wenst te komen voor de in dat lid genoemde uitkering, doet de aanvraag daartoe door tussenkomst van de werkgever bij het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen door middel van een door dit instituut beschikbaar gesteld aanvraagformulier. De aanvraag wordt eenmalig ingediend in de periode die gelegen is tussen vier weken voor de eerste dag waarop het aanvullend geboorteverlof wordt opgenomen en vier weken na de laatste dag, waarop dat verlof is opgenomen.

2 De uitkering wordt verstrekt voor zover het tijdvak, waarin er sprake was van het recht op uitkering, ligt in het jaar voorafgaand aan de datum van de aanvraag.

3 Het Uitvoeringsinstituut werknemersverzekeringen kan controlevoorschriften vaststellen. Deze voorschriften mogen niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is voor de juiste uitvoering van dit artikel of de artikelen 4:2a en 4:2b.

4 De artikelen 3:14, 3:14a, 3:16, eerste tot en met derde lid, en 3:18, zesde tot en met achtste lid, zijn van overeenkomstige toepassing.

De uitbetaling van de uitkering

Artikel 3:14 10

1 De betaling geschiedt als regel in tijdvakken van een maand.

2 De uitkering wordt betaald over iedere dag, doch niet over de zaterdagen en de zondagen.

3 De artikelen 40, 41, 47a, 48 en 85 van de Ziektewet zijn van overeenkomstige toepassing.

De betaling van de uitkering

UWV betaalt de uitkering aan u. Wij kunnen dit ook aan uw werknemer betalen als u hiervoor kiest in de aanvraag. Wij betalen de uitkering 1 keer in de 4 weken achteraf. Hoeveel wij per periode betalen, hangt af van de datum waarop het verlof ingaat. Voorbeeld: als uw werknemer 5 weken verlof opneemt, en de eerste betaaldatum is 2 weken na de ingangsdatum van het verlof, dan betalen wij 2 weken van het totale bedrag. Na 4 weken betalen wij 3 weken van het totale bedrag. Als uw werknemer het verlof gespreid opneemt, betalen wij het bedrag ook in 1 of 2 keer. Als u het verlof achteraf aanvraagt, betalen wij het hele bedrag in 1 keer.

Stopt het dienstverband van uw werknemer tijdens zijn verlof? Dan kunt u dit bij de aanvraag aangeven.

Toelichting besluit van 3 juli 2008, *Stb.* 2008, 264

Artikelsgewijs

Artikel I (artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965)

Op grond van artikel 34 van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) kunnen ter vergemakkelijking van de heffing van de inkomstenbelasting bij algemene maatregel van bestuur onder meer regels worden gesteld ingevolge welke de loonbelasting mede wordt geheven van natuurlijke personen die termijnen van lijfrenten of andere periodieke uitkeringen en verstrekkingen genieten. Deze regels zijn opgenomen in artikel 11 van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (UBLB 1965).

De vrouwelijke zelfstandige heeft op grond van de Wet zwangerschaps- en bevallingsuitkering zelfstandigen in verband met haar zwangerschap en bevalling recht op uitkering gedurende ten minste zestien weken. Dit recht is geregeld in artikel 3:18, tweede tot en met negende lid, van de Wet arbeid en zorg. Deze uitkeringen worden gedaan door het UWV, naar verwachting voor het eerst in de loop van juli 2008. Op grond van artikel 3:17 van de Wet arbeid en zorg worden onder andere beroepsbeoefenaars (met en zonder arbeidsovereenkomst), directeuren-grootaandeelhouders en meewerkende echtgenotes beschouwd als zelfstandigen die in aanmerking kunnen komen voor een uitkering in verband met zwangerschap en bevalling.

De wijziging van artikel 11, eerste lid, onderdeel c, van het UBLB 1965 strekt ertoe deze inkomsten onder de loonbelasting te brengen. Hiermee wordt de heffing van de inkomstenbelasting vergemakkelijkt, terwijl het UWV de verstrekking van de uitkeringen met behulp van de bestaande applicaties kan uitvoeren.

Door het bepaalde in artikel 11, tweede lid, van het UBLB 1965 worden de bedoelde inkomsten van een vrouwelijke zelfstandige als bedoeld in de Wet arbeid en zorg aangemerkt als loon uit vroegere arbeid. Op grond van artikel 5.4 van de Regeling zorgverzekering zijn deze uitkeringen dan aangewezen als loon als bedoeld in artikel 46, eerste lid, van de Zorgverzekeringswet. Het UWV is derhalve verplicht de op het loon in te houden inkomensafhankelijke bijdrage (thans 7,2%) volledig aan de uitkeringsgerechtigde te vergoeden. Deze vergoeding is al begroot bij de kosten die voortvloeien uit het voorstel voor de Wet zwangerschaps- en bevallingsuitkering zelfstandigen.

De hiervoor vermelde systematiek geldt ook voor de al in artikel 3:18, eerste lid, van de Wet arbeid en zorg geregelde uitkeringen bij het zwangerschaps- en bevallingsverlof van de vrouwelijke beroeps-beoefenaar op arbeidsovereenkomst die onder de zogenoemde regeling voor dienstverlening aan huis valt en daardoor resultaat uit overige werkzaamheden geniet.

De wijziging van artikel 11 van het UBLB 1965 heeft geen betrekking op de zwangerschaps- en bevallingsuitkeringen die op grond van de Wet arbeid en zorg aan werknemers in de zin van de werknemersverzekerin-gen worden uitgekeerd. Die uitkeringen vloeien voort uit een in een (vroegere) dienstbetrekking opgekomen aanspraak, waarop krachtens artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964 de zogenoemde omkeerregel van toepassing is. Die uitkeringen behoren op grond van de Wet LB 1964 al tot het loon.

WIEG en 30%-regeling

Wij hebben als beslispunt aan de stas voorgesteld om het geboorteverlof ook op te nemen in art. 8.2a URLB. De stas heeft hiermee ingestemd. De wijziging gaat mee in de Eindejaarsregeling en zal terugwerkende kracht hebben tot 1 juli 2020.

Artikel 8.2a. Uitvoering looncriterium 30%-regeling

Ingeval het loon, bedoeld in artikel 10eb, eerste en tweede lid, van het besluit, van een werknemer als gevolg van het opnemen van ouderschapsverlof of zwangerschapsverlof in een tijdvak op jaarbasis lager is dan het bedrag, genoemd in artikel 10eb, eerste lid, onderscheidenlijk tweede lid, van het besluit, wordt in dat loontijdvak bij de toepassing van dat artikel ten aanzien van de werknemer uitgegaan van het loon, bedoeld in dat artikel, dat de werknemer zou hebben genoten indien hij geen ouderschapsverlof of zwangerschapsverlof zou hebben opgenomen.

WIEG en pensioen

In het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 zal, in overleg met de Belastingdienst, worden geregeld dat periodes van het aanvullend geboorteverlof pensioengevend zijn. Daarmee wordt aangesloten bij de systematiek die thans onder andere al geldt voor het ouderschapsverlof.[19]

[19] Tweede Kamer, vergaderjaar 2017–2018, 34 967, nr. 3, p. 26

Onderwerp	**Toepassing belastingverdrag Nederland – Portugal op borgstellingsprovisie**
Datum ontvangst KG	**31 december 2020**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**15 januari 2021**

Vraag

Belanghebbende is woonachtig in Portugal en houdt een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap. Belanghebbende ontvangt een borgstellingprovisie voor een borgstelling ten aanzien van de vennootschap waarin hij dit aanmerkelijk belang (hierna: AB) houdt. Belanghebbende is van mening dat artikel 22 van het belastingverdrag tussen Nederland en Portugal van toepassing is op de borgstellingsprovisie.

Onder welk verdragsartikel kwalificeert een dergelijke borgstellingsprovisie betaald aan een particuliere buitenlands belastingplichtige AB houder?

Antwoord

Onder welk verdragsartikel een borgstellingsprovisie die wordt ontvangen door een particuliere buitenlands belastingplichtige aanmerkelijk belanghouder kan worden gekwalificeerd, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval en de Nederlandse kwalificatie van de borgstelling.

Een provisie die voortvloeit uit een onzakelijke borgstelling, die derhalve kwalificeert als een regulier voordeel van de aanmerkelijk belanghouder, valt onder het dividend-artikel. Een provisie die voortvloeit uit een zakelijke borgstelling, die derhalve kwalificeert als inkomen uit terbeschikkingstelling, valt onder het rest-artikel. De Staatssecretaris gaat er vanuit dat er meestal sprake zal zijn van een onzakelijke borgstelling. Een borgstelling zal daarom doorgaans onder het dividendartikel vallen.

Beschouwing

Belanghebbende is een buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 2.1 lid 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna Wet IB 2001).
Belanghebbende ontvangt een borgstellingsprovisie uit een in Nederland gevestigde vennootschap. Het is niet gegeven of dit inkomen naar Nederlandse maatstaven zou worden belast als TBS-inkomen (artikel 3.92 Wet IB 2001) of als inkomen uit AB (artikel 4.12 onderdeel a jo. 4.13 Wet IB 2001). Bij beoordeling van de verdragstoepassing worden daarom beide scenario's belicht.

Nationaal recht

Een vergoeding voor een borgstelling valt niet onder de TBS regeling indien de borgstelling zich in de kapitaalsfeer afspeelt. De aanmerkelijk belanghouder heeft zich dan immers in zijn hoedanigheid als aanhouder borg gesteld. In zo'n geval is de vergoeding belast als regulier voordeel uit aanmerkelijk belang en is de vergoeding niet aftrekbaar bij de vennootschap.[1]

[1] Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 maart 2018, nr. 2018-27139, Stcrt. 2018, 15751 (onderdeel

Verdragstoepassing
In hoeverre Nederland heffingsrecht heeft over een borgstellingsvergoeding is in casus afhankelijk van de toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en Portugal en de nationale kwalificatie. Op basis van dit belastingverdrag kan een borgstellingsvergoeding in potentie onder artikel 7(winst) , 10 (dividend), 11 (interest), 14(zelfstandige arbeid) of 22 (rest) vallen.

Een borgstellingsvergoeding kan enkel onder artikel 7 of 14 vallen indien belanghebbende deze vergoeding kan toerekenen aan de uitoefening van zijn beroep of bedrijf. Nu de borgstelling geen verband houdt met de uitoefening van een beroep of bedrijf ligt het niet in de rede om de borgstellingsprovisie onder artikel 7 of 14 te sorteren.

Artikel 10 van het belastingverdrag is het artikel voor dividenden. Wat onder de verdragsdefinitie "dividenden" valt is bepaald in lid 6 van dit artikel. In het commentaar op het OESO modelverdrag is aangeven dat er geen eenduidige definitie voor dividenden kon worden gevonden.[2] Het is de bedoeling geweest om ook vermomde winstuitdelingen onder deze bepaling te laten vallen.[3]
Hierbij speelt ook de nationale kwalificatie van de borgstellingsprovisie een rol.
Indien een borgstellingsprovisie volgens Nederlandse wetgeving als inkomen uit aanmerkelijk belang wordt gekwalificeerd valt deze bepaling naar de mening van de kennisgroep onder het dividendartikel van het belastingverdrag. Er is dan immers sprake van een inkomen (de provisie) waarop het recht is ontleend aan het bezit van de aandelen. Bij een zakelijke borgstelling komt het dividend-artikel niet aan de orde. De Staatssecretaris gaat er vanuit dat een borgstelling door een AB-houder aan zijn of haar vennootschap doorgaans onzakelijk is. Het is daarom van groot belang om na te gaan wat de nationale kwalificatie van de borgstelling is.

Artikel 11 van het belastingverdrag alloceert de heffing over interestinkomsten. Wat wordt verstaan onder interest is uiteen gezet onder lid 6 van dit artikel. Het gaat dan om inkomsten uit schuldvorderingen van welke aard dan ook. Naar mening van de kennisgroep kan een borgstellingprovisie niet onder deze definitie worden geschaard. De borgstellingsprovisie is immers geen inkomen uit schuldvordering, maar een vergoeding voor borgstelling. Andere inkomsten die op basis van de Nederlandse wetgeving onder de terbeschikkingstellingsregeling vallen zouden hier wel onder kunnen vallen.

Tot slot resteert de beoordeling van artikel 22 van het belastingverdrag. Aangezien een zakelijke borgstelling, zoals hiervoor geconcludeerd, niet onder één van de bovenstaande artikelen kan worden gekwalificeerd, valt deze onder de bepalingen van artikel 22 van het belastingverdrag (het restartikel).

3.2).
[2] Paragraaf 23 van het commentaar op het OESO Modelverdrag 2017.
[3] Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 10 OESO-modelverdrag 1992, aant. 4.1.

Slotsom

Onder welk verdragsartikel een borgstellingsprovisie die wordt ontvangen door een particuliere buitenlands belastingplichtige aanmerkelijk belanghouder kan worden gekwalificeerd, is afhankelijk van de omstandigheden van het geval en de Nederlandse kwalificatie van de borgstelling. Wanneer een borgstelling onzakelijk is en derhalve naar Nederlandse wetgeving wordt gekwalificeerd als inkomen uit AB, zal dit inkomen onder het dividendartikel vallen. De Staatssecretaris is in de veronderstelling dat wanneer een AB-houder zich borg stelt voor schulden van zijn vennootschap het meestal een onzakelijke borgstelling betreft. Wanneer een borgstelling zakelijk is en derhalve naar Nederlandse wetgeving onder de terbeschikkingstellingsregeling valt, zal dat inkomen doorgaans onder het restartikel vallen. Er dient dus onderzocht te worden of de borgstelling zakelijk of onzakelijk is.

Onderwerp	**Toepassing Fictie thuiswerkdagen ingevolge coronaovereenkomsten met Duitsland en België**
Datum ontvangst KG	**25 februari 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**3 februari 2021**

Vraag

In de COVID-19-gezondheidscrisisovereenkomsten met Duitsland (Stcrt. 2020, 21381) en België (Stcrt. 2020, 25956) is in onderdeel 2 een mogelijkheid opgenomen om een fictie toe te passen op de thuiswerkdagen t.g.v. de COVID-19-gezondheidscrisis. De overeenkomsten zijn ook in 2021 van toepassing. Moet de opgenomen fictie voor het belastingjaar 2020 en het belastingjaar 2021 consistent worden toegepast? Mag bijvoorbeeld voor het belastingjaar 2020 wel van de fictie gebruik worden gemaakt en voor het belastingjaar 2021 niet?

Antwoord

Voor ieder jaar afzonderlijk mag een beroep worden gedaan op de COVID-19-gezondheidscrisisovereenkomsten.

Beschouwing

De fictie zoals die is opgenomen in punt 2 van beide overeenkomsten is een afwijking van de reguliere toepassing van een belastingverdrag voor dagen dat een werknemer ten gevolge van de COVID-19-pandemie thuis moet werken. Met de gedachte dat de reguliere toepassing van een belastingverdrag steeds mogelijk moet blijven kan voor 2020 en 2021 afzonderlijk door de werknemer afgewogen worden of hij al dan niet gebruik wil maken van de in de COVID-19-gezondheidscrisisovereenkomsten geboden mogelijkheid om de thuiswerkdagen fictief aan te merken als dagen gewerkt in het werkland.

buiten verzoek

Onderwerp	**Toepassing Fictie thuiswerkdagen ingevolge coronaovereenkomsten met Duitsland en België in latere belastingjaren**
Datum ontvangst KG	**26 februari 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e **– Vraag** 67 Awr
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**3 februari 2021**

Vraag

In de COVID-19-gezondheidscrisisovereenkomsten met Duitsland (Stcrt. 2020, 21381) en België (Stcrt. 2020, 25956) is in onderdeel 2 een mogelijkheid opgenomen om een fictie toe te passen op de thuiswerkdagen t.g.v. de COVID-19-gezondheidscrisis. Voor het jaar 2020 wordt de fictie gehanteerd. In februari 2021 ontvangt de werknemer een bonus over het jaar 2020. Werkt de fictie dan door bij de verdragstoepassing in 2021?

Antwoord

Ja, ingevolge de fictie die is toegepast over 2020 worden de op grond van de fictie gewerkte thuiswerkdagen geacht in het land te zijn verricht waar zonder de maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-pandemie de dienstbetrekking zou zijn uitgeoefend. Voor de beoordeling van het heffingsrecht over de bonus moet dan de dagenbreuk toegepast worden met in acht neming van de fictie.

Beschouwing

De fictie zoals die is opgenomen in punt 2 van beide overeenkomsten is een afwijking van de reguliere toepassing van een belastingverdrag voor dagen dat een werknemer ten gevolge van de COVID-19-pandemie thuis moet werken. De thuiswerkdagen worden voor de verdragstoepassing 2020 geacht te zijn doorgebracht in de verdragsluitende staat waar de grensarbeider de dienstbetrekking zou hebben uitgeoefend zonder de maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-gezondheidscrisis.
Voor de verdragstoepassing bij bijvoorbeeld bonussen, nabetalingen, pensioenen in latere jaren moeten deze thuiswerkdagen geacht te zijn belast in het land waar de grensarbeider de dienstbetrekking zou hebben uitgeoefend en dus feitelijk de thuiswerkdagen belast zijn.

NB. Het bovenstaande standpunt is overeenkomstig ingenomen door België in een brief aan 67 Awr

Onderwerp	**Coronaovereenkomsten met België en Duitsland. Werkt fictie thuiswerkdagen door naar lid 2 artikel niet-zelfstandige arbeid?**
Datum ontvangst KG	**5 februari 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e **(kortgesloten met FJZ en IZV 10 februari 2021)**
Datum naar secretaris	**5 februari 2021**

Vraag

In de overeenkomsten met België en Duitsland in het kader van de Covid-19-gezondheidscrisis van resp. 30 april 2020 en 6 april 2020 is voor de thuiswerkdagen opgenomen dat voor de toepassing van het eerste lid van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid in de belastingverdragen een fictie mag worden toegepast. Hoe werkt deze fictie door voor de toepassing van lid 2 van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid? Bijvoorbeeld als een werknemer die in België of Duitsland woont en voor een aldaar gevestigde formele werkgever gedetacheerd is naar Nederland?

Antwoord

De in de vraag genoemde overeenkomsten met België en Duitsland van resp. 30 april 2020 en 6 april 2020, zien voor het onderdeel over de thuiswerkdagen uitsluitend op de toepassing van het eerste lid van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid. Voor de toepassing van het tweede lid van dat artikel moet getoetst worden of de werknemer feitelijk werkt voor een (materiële) werkgever of een vaste inrichting in het werkland dan wel in het werkland (fysiek) meer dan 183 dagen heeft verbleven.

Beschouwing

De overeenkomsten met België en Duitsland van resp. 30 april 2020 en 6 april 2020 gaan bij punt 2 in op de behandeling van dagen dat een werknemer thuis werkt ten gevolge van de Covid-19-gezondheidscrisis.

Kort gezegd is opgenomen dat een werknemer voor de thuiswerkdag kan kiezen of hij in afwijking van de reguliere verdragstoepassing de thuiswerkdagen toerekent aan de werkstaat. Hij wordt dan geacht in het werkland gewerkt te hebben voor zover hij de werkzaamheden in het werkland zou hebben verricht als de Covid-19-pandemie niet had plaatsgevonden.

Het onderdeel over de thuiswerkdagen ziet op de toepassing van het eerste lid van het artikel over niet-zelfstandige arbeid van het Verdrag (art. 14 belastingverdrag met Duitsland 2012 en art. 15 belastingverdrag met België 2001).
De vraag ligt voor of de overeenkomst ook gevolgen heeft voor de toepassing

van het tweede lid en dan met name voor de toepassing van de 183-dagen bepaling (lid 2, ond. a). Dit is van belang bijv. in de situatie dat een inwoner van België voor een Belgische werkgever wordt gedetacheerd naar Nederland. Stel deze werknemer werkte hier vóór de gezondheidscrisis meer dan 183 dagen (niet voor een materiële werkgever), maar ten gevolge van de gezondheidscrisis verricht hij zijn werkzaamheden thuis in België en werkt hij in 2020 minder dan 183 dagen in Nederland. Tellen de in België gewerkte thuiswerkdagen mee voor de vraag of de in het andere land gewerkte dagen het totaal van 183 dagen te boven gaat?

De overeenkomst ziet uitsluitend op het eerste lid van art. 15. Voor de toepassing van het eerste lid kan gebruikgemaakt worden van de in de overeenkomsten beschreven fictie.
Die keuze werkt niet door naar het tweede lid. De tekst van de overeenkomst laat dat niet toe. Gevolg is dat los van de toepassing van lid 1, voor de toepassing van lid 2 beoordeeld moet worden of in het werkland sprake is van een (materiële) werkgever, een vaste inrichting of in het werkland (fysiek) meer dan 183 dagen verblijf is geweest.

Het gevolg van dit uitgangspunt is dat in de genoemde situatie betrokkene in het jaar 2020 niet belast is in Nederland, omdat hij feitelijk minder dan 183 dagen in Nederland verblijf heeft gehad en in Nederland geen sprake is van een (materiële) werkgever of een vaste inrichting. De werknemer voldoet aan de voorwaarden van lid 2, valt het heffingsrecht toe aan het woonland.

Als een werknemer in België thuiswerkt voor een Belgische werkgever en de Nederlandse opdrachtgever kan aangemerkt worden als een materiële werkgever voor de toepassing van lid 2, ond. b van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid, dan leidt de fictie van lid 1 er wel toe de thuiswerkzaamheden in België voor zover zonder de gezondheidscrisis in Nederland zou zijn gewerkt, in Nederland belast zijn. In deze situatie voldoet de werknemer niet aan de voorwaarden van lid 2 en valt het heffingsrecht toe aan het werkland.

NB.	buiten verzoek
	buiten verzoek

Onderwerp	**(Geclausuleerde) woonplaatsverklaring partner 30%-er**
Datum ontvangst KG	4 maart 2021
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	3 maart 2021

Vraag

De casus betreft inwoners van Nederland die gebruik maken van de 30%-regeling en beleggen in bijv. buitenlandse aandelen. Om gebruik te kunnen maken van een lager verdragstarief of teruggave te vragen van een deel van de ingehouden bronheffing, moet men in het land waar het dividend uit afkomstig is, aantonen dat men inwoner van Nederland is. Dit aantonen kan door middel van een zogenoemde woonplaatsverklaring. Veelal op basis van een door het andere land voorgeschreven formulier. Aan een 30%-er wordt alleen een geclausuleerde woonplaatsverklaring afgegeven. Als de partner van de 30%-er een woonplaatsverklaring wil hebben voor de beleggingen van de partner, moet deze dan ook een geclausuleerde woonplaatsverklaring krijgen?

Antwoord

Nee. De partner is zelf geen partieel buitenlands belastingplichtige. Dat de partner op basis van art. 2.17 Wet IB de belegging toe kan rekenen aan de partner die wel gebruik maakt van de partiële buitenlandse belastingplichtige, maakt dat niet anders.

Beschouwing

Een inwoner van Nederland die gebruik maakt van de partiële buitenlandse belastingplicht van art. 2.6 Wet IB wordt in box 2 en 3 belast volgens de regels die gelden voor buitenlandse belastingplichtigen (art. 11 UBIB).
Als deze 30%-er buitenlandse beleggingen heeft, worden deze niet belast in Nederland in box 3. Als de buitenlandse belegging leiden tot dividend, komt het voor dat in het buitenland de buitenlandse bronheffing (deels) kan worden teruggevraagd. Daar moeten formulieren voor ingevuld worden. Veelal zijn dat buitenlandse formulieren, die de Belastingdienst moet bevestigen middels een handtekening/stempel. 5.1.2d 5.1.2d 5.1.2d
De 30%-er krijgt een geclausuleerde woonplaatsverklaring. Dus bij de afgifte van een woonplaatsverklaring wordt een clausule toegevoegd waarin wordt aangegeven dat de 30%-er een partieel buitenlands belastingplichtige is.
De volgende clausule wordt opgenomen: *Betrokkene is in Nederland voor de inkomsten uit tegenwoordige en vroegere dienstbetrekking als binnenlands belastingplichtige aan de Nederlandse belastingheffing onderworpen en kan voor de toepassing van het onderhavige belastingverdrag voor deze inkomsten als inwoner van Nederland worden aangemerkt.*
(Zie bijlage - Infobulletin 1994, mededeling MvF, nr. IFZ 94/770 van 15 juli 1994.)

Tot zover is het duidelijk. De vraag die in Arnhem opkomt is of er een geclausuleerde woonplaatsverklaring afgegeven moet worden aan de partner van de partieel buitenlands belastingplichtige. Voor zover de buitenlandse belegging persoonlijk inkomen van de partner is komt deze bron in beginsel bij de partner op. Op basis van art.2.17 Wet IB kan de partner de buitenlandse belegging toerekenen aan de wel partieel buitenlands belastingplichtige partner. (Zie bijlage – vraag en antwoord 1 besluit 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M) Bij de partner vindt dan effectief geen heffing plaats over de buitenlandse beleggingen. Door de toerekening zitten ze niet meer in de grondslag van de partner en de partieel buitenlands belastingplichtige partner hoeft de buitenlandse beleggingen niet aan te geven.
Qua resultaat wordt bij beiden de buitenlandse belegging niet in de heffing betrokken. Maar formeel is volgens art. 2.6 Wet IB de partner geen partieel buitenlandse belastingplichtige. Het gevolg daarvan is dat de partner een 'gewone' binnenlandse belastingplichtige is en dus voor zijn wereldinkomen aan de heffing is onderworpen, zowel voor de Nederlandse nationale wetgeving als ook voor de toepassing van het belastingverdrag 'ongeclausuleerd' als inwoner moet worden aangemerkt.

---

infobulletin

MvF nr. IFZ 94/770

De staatssecretaris deelt het volgende mee. ***d.d. 15-07-1994***

Beleid Tijdens de parlementaire behandeling van de goedkeuringswet van het nieuwe Nederlands-Amerikaanse belastingverdrag (Stb. 1993, 612) zijn in de Tweede
Infonr. 9400979 Kamer der Staten-Generaal vragen gesteld over de toepassing van het nieuwe Verdrag op personen die onder de 35%-regeling vallen. Naar aanleiding van deze vragen is met betrekking tot naar Nederland uitgezonden Amerikaanse deskundigen die gebruik maken van de 35%-regeling en opteren voor de fictieve buiten-landse belastingplicht voor de toepassing van het nieuwe Verdrag door mij uiteen-gezet dat de desbetreffende werknemers op grond van art. 4, lid 1 van dit Verdrag als inwoner van de VS worden aangemerkt.
Deze benadering leidt er, overeenkomstig de bedoeling van het Verdrag, toe dat geen risico van dubbele belastingheffing over het arbeidsinkomen van de desbetreffende werknemers ontstaat en de doelstelling van de 35%-regeling zoveel mo-gelijk wordt gerealiseerd. In relatie tot andere landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten waarin een met het nieuwe Verdrag Nederland-VS overeenkomende inwonersdefinitie is opgenomen wordt de thans bestaande prak-tijk met betrekking tot het afgeven van geclausuleerde woonplaatsverklaringen voor de desbetreffende deskundigen gecontinueerd en treden derhalve geen wijzi-gingen op ten opzichte van de thans bestaande situatie.
De notitie waarin dit standpunt nader wordt toegelicht is verkrijgbaar bij de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland, Postbus 2865, 6401 DJ HEERLEN en bij de Directie Voorlichting van het Ministerie van Financien.

Besluit 23 augustus 2013
Vraag 1
Welke gevolgen zijn er verbonden aan het gebruik maken van het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen (artikel 2.6 van de Wet IB 2001)?
Antwoord
Ingevolge artikel 11 van het Uitv. besl. IB 2001 wordt de in Nederland wonende ingekomen werknemer die gebruik maakt van het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen, in de boxen 2 en 3 in de heffing betrokken volgens de regels die gelden voor buitenlandse belastingplichtigen (partieel buitenlandse belastingplicht). Voor het overige, bijvoorbeeld voor box 1, de partnerregeling, toerekening van inkomensbestanddelen, etc., wordt de in Nederland wonende ingekomen werknemer als binnenlands belastingplichtige in de heffing betrokken. Een inwoner van Nederland die gebruik maakt van het keuzerecht voor in het buitenland geworven deskundigen, houdt door de keuze dus niet op binnenlands belastingplichtige te zijn.

Belastingdienst

VERTROUWELIJK

5.1.2e

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep IB-niet winst algemeen_

Contactpersoon
5.1.2e 5.1.2e 5.1.2e

Datum
4 maart 2021

Versienummer
0.3

Referentienummer
20-202-0026

Auteur
5.1.2e 5.1.2e

Behandeld door
5.1.2e 5.1.2e

Kopie aan
5.1.2e

Bijlagen
Geen

memo

Betaling studiekosten in jaar van immigratie

Casus

Een inwoner van 67 Awr wil gaan studeren aan de 67 Awr Universiteit 67 Awr 67 Awr Ten behoeve van de inschrijving volgt hij de procedure van de [Universiteit]

In die procedure moet vóór een bepaald moment een bedrag aan de 67 Awr [Universiteit] worden betaald. Na betaling van dat bedrag, wordt de verblijfsvergunningaanvraag /visumaanvraag voor de toekomstige student door de 67 Awr [Universiteit] in gang gezet. Als de toekomstige student om enige reden (waaronder ook de afwijzing van de verblijfsvergunning of het visum) niet naar Nederland kan komen en zich voor de studie uitschrijft, wordt het betaalde bedrag (grotendeels) teruggestort.

De 67 Awr [Universiteit] schrijft in de casus van belanghebbende het volgende over de betaling:

"(…) III. Financial Matters

In order to proceed with your enrolment at 67 Awr *[Universiteit] the following amount must be received by* 67 Awr *[Universiteit] before the payment deadline of 1 July 2015.*

Tuition fee 2015-2016: Euro 13560,00
Living expenses: Euro 10200,00

Total amount ('Guarantee') to be paid: Euro 23760,00

Non-EU/EFTA nationals:
Non EU/ETFA nationals need a visa and or residence permit for the Netherlands. In order for 67 Awr *[Universiteit] to arrange the visa and or residence permit for Non-EU/EFTA nationals must transfer EURO 10200,00 for living expenses.*

This amount is based on rules of the 'Dutch Immigration Service' (IND). We will transfer this sum into your Dutch bank account shortly after your arrival in Delft. (…)."

In juni 2015 betaalt belanghebbende € 23.760. Op het moment van deze betaling woont belanghebbende nog in 67 Awr. Belanghebbende emigreert in augustus 2015 naar Nederland en start op 1 september 2015 met zijn studie aan de 67 Awr [Universiteit].

Belanghebbende is met ingang van juni 2015 te kwalificeren als binnenlands belastingplichtige en verzoekt in zijn aangifte om aftrek scholingsuitgaven van € 13.310.

Belanghebbende stelt dat er met de betaling in juni 2015 sprake is van een zogenaamde depotstorting. Hij stelt dat hij de beschikkingsmacht over het betaalde geld behoudt, totdat de studie feitelijk aanvangt. Pas bij aanvang van de studie, op 1 september 2015, heeft de betaling van het collegegeld plaatsgevonden door afboeking op het depot. Aangezien belanghebbende op dat moment binnenlands belastingplichtige is, is er recht op aftrek van scholingsuitgaven, aldus belanghebbende.

Opmerking ter zijde:
Overigens zien we in veel situaties dat er enkele jaren na afloop van het betreffende belastingjaar een schriftelijke overeenkomst (vaak met een familielid of met een derde) wordt overgelegd, waarbij wordt overeengekomen om de studiekosten die door de geldverstrekker zijn betaald/voorgeschoten in de buitenlandse periode van het betreffende migratiejaar, rentedragend terug te betalen nadat belanghebbende is afgestudeerd.

Vragen
Heeft belanghebbende recht op aftrek van scholingsuitgaven?

Ter beantwoording van deze vraag zijn de volgende deelvragen van belang:
a. Wat is het betalingsmoment of het moment van ter beschikking stellen in de zin artikel 6.40 van de Wet IB 2001?
b. Meer specifiek: Heeft belanghebbende recht op aftrek van de persoonsgebonden aftrekpost (scholingsuitgaven) welke in hetzelfde belastingjaar, maar in de periode vóór immigratie naar Nederland, vooruit zijn betaald?
c. Kan een geldlening achteraf voor kosten betaald in de buitenlandse periode als persoonsgebonden aftrekpost (PGA) aangemerkt worden?

Antwoorden
Nee.
a. Het betalingsmoment of het moment van ter beschikking stellen van de scholingsuitgaven (collegegeld) is in dit geval het moment waarop het bedrag bestemd voor betaling van collegegeld van de rekening van belanghebbende is afgeschreven c.q. op de rekening van de 67 Awr Universiteit] is bijgeschreven.
b. Nee, belanghebbende heeft geen recht op aftrek van een persoonsgebonden aftrekpost, omdat hij op het betalingsmoment geen binnenlands belastingplichtige is (en hij niet kan worden aangemerkt als een z.g. kwalificerende buitenlandse belastingplichtige).
c. Nee, een latere terugbetaling van een schuld die verband houdt met de eerdere persoonsgebonden aftrekpost, is geen persoonsgebonden aftrekpost.

Beschouwing

Vraag a

Het tijdstip waarop uitgaven ter zake van persoonsgebonden aftrekposten - waartoe de scholingsuitgaven behoren - voor aftrek in aanmerking komen, wordt bepaald door artikel 6.40, lid 1, van de Wet IB 2001. Dat artikellid bepaalt dat dergelijke posten in aanmerking worden genomen op het tijdstip waarop zij:
a. zijn betaald;
b. zijn verrekend;
c. ter beschikking zijn gesteld, of;
d. rentedragend zijn geworden.

De vraag of en wanneer er sprake is van betaling, verrekening, terbeschikkingstelling of rentedragend worden, is civielrechtelijk van aard.

Betaald

De kennisgroep neemt primair het standpunt in dat de overschrijving van het geldbedrag door belanghebbende op de rekening van de 67 Awr [Universiteit] te kwalificeren is als een 'betaling' in de zin van artikel 6.40, lid 1, sub a, van de Wet IB 2001. Voor de beantwoording van de hoofdvraag is het van belang om vast te stellen op welk moment de betaling heeft plaatsgevonden.

Vanuit civielrechtelijk oogpunt vindt een betaling plaats op het moment dat een bedrag op de rekening van de crediteur is gecrediteerd (artikel 6:114 van het Burgerlijk Wetboek). Omdat dit moment voor een belastingplichtige vaak niet bekend is, wordt binnen de Wet IB 2001 ter bepaling van het tijdstip van aftrek bij girale betalingen, een ander tijdstip gehanteerd. Namelijk het tijdstip waarop de bank het bedrag van de rekening van de debiteur heeft afgeschreven. Uit de aan de kennisgroep voorgelegde casus is de precieze afschrijvingsdatum niet op te maken. Wel valt op te maken dat belanghebbende het bedrag aan collegegeld in juni 2015 heeft overgemaakt aan de 67 Awr [Universiteit]. Dat is dus het betaalmoment. Dat er sprake is van een vooruitbetaling, maakt dat niet anders.

Ter beschikking gesteld

Voor zover het giraal overmaken van het bedrag aan de 67 Awr [Universiteit] niet kwalificeert als betaling, neemt de kennisgroep subsidiair het standpunt in dat er sprake is van het ter beschikking stellen in de zin van artikel 6.40, lid 1, sub c, van de Wet IB 2001. Van terbeschikkingstelling is sprake indien een debiteur een zodanige handeling verricht, dat de rechthebbende tot het inkomensbestanddeel de beschikkingsmacht over het inkomensbestanddeel krijgt en de debiteur deze verliest. Met het overmaken van het bedrag aan collegegeld is belanghebbende de beschikkingsmacht over het geldbedrag verloren en heeft de 67 Awr [Universiteit] de beschikkingsmacht verkregen. Op het moment dat het geldbedrag op de rekening van de 67 Awr [Universiteit] stond, was de 67 Awr [Universiteit] vrij om dit bedrag naar eigen inzicht aan te wenden.

De stelling van belanghebbende, dat hij de beschikkingsmacht over het betaalde bedrag heeft behouden totdat de studie daadwerkelijk op 1 september is aangevangen, wordt daarmee niet gevolgd. Beslissend voor dit standpunt is dat belanghebbende het als collegegeld bestemde bedrag, na de betaling niet zomaar van de 67 Awr [Universiteit] kan terugvorderen. Alleen als belanghebbende - ongeacht de reden - een uitschrijvingsverzoek doet, krijgt hij een vordering op de universiteit tot terugbetaling van het betaalde bedrag. Als belanghebbende het door hem overgemaakte bedrag alleen maar kan terugkrijgen door een

uitschrijvingsverzoek te doen, kan niet worden gezegd dat de beschikkingsmacht is behouden. Belanghebbende is hoogstens in staat - door het in leven roepen van een nieuwe rechtstoestand - de beschikkingsmacht te herkrijgen. Dit is niet anders dan bij binnenlandse studenten die hun collegegeld vooruitbetalen en op een later moment beslissen dat zij de studie geen aanvang laten nemen en op dat moment het vooruitbetaalde collegegeld terugbetaald krijgen.

Bij het voorgaande heeft de kennisgroep mede in acht genomen, dat zowel uit de betalingstoelichting als uit het algemene systeem van inschrijvingen en betaling van collegegelden volgt, dat de betaling is gedaan ter kwijting van de verplichting tot betaling van het collegegeld. In de betalingstoelichting staat namelijk dat vóór 1 juli 2015 een bedrag van € 23.760 betaald moet zijn. Een deel van dit bedrag bestaat uit het collegegeld. Ten aanzien van het bedrag voor levensonderhoud staat uitdrukkelijk vermeld dat het bedrag strekt tot waarborg voor de aanvraag van de verblijfsvergunning of het visum. Ten aanzien van het collegegeld staat dit niet vermeld. Dat achter 'Total amount' tussen haakjes én aanhalingstekens het woord 'Guarantee' staat opgenomen, maakt dat niet anders. Overigens is het in de situatie dat het collegegeld wél als waarborg zou strekken voor de aanvraag van een verblijfsvergunning/visum, ook nog maar de vraag of de beschikkingsmacht bij de betalende partij blijft. Dat zal aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval dienen te worden beoordeeld.

Dat de betaling ter kwijting van de verplichting tot betaling van het collegegeld strekt en niet als waarborg kwalificeert, strookt daarnaast met het algemene systeem van inschrijving en betaling van collegegelden. Als naar de huidige 'Regeling inschrijving en collegegeld' van de 67 Awr [Universiteit] wordt gekeken, staat daarin opgenomen dat een verschuldigd bedrag aan collegegeld in zijn geheel voorafgaand aan de inschrijving bij de 67 Awr [Universiteit] dient te zijn voldaan. De stelling van belanghebbende dat het collegegeld pas verschuldigd is op het moment van inschrijving is hiermee in tegenspraak.

Vraag b

Uit het voorgaande volgt dat de betaling dan wel terbeschikkingstelling heeft plaatsgevonden op het moment dat het bedrag van de rekening van belanghebbende is afgeschreven c.q. op het moment dat de 67 Awr [Universiteit] de beschikkingsmacht over het geldbedrag had.

Omdat dit tijdstip is gelegen op een moment dat belanghebbende niet in Nederland (maar in 67 Awr woont, kan het collegegeld niet als een persoonsgebonden aftrek voor de Nederlandse inkomstenbelasting in aanmerking worden genomen. In dit verband verwijzen wij naar ons antwoord op vraag KG 19-202-0015.

N.B.: Het EU-recht is niet van toepassing omdat belanghebbende inwoner van 67 Awr is op het moment dat hij de kosten maakt. Dus ook via die route kan geen beroep gedaan worden op Nederlandse fiscale faciliteiten.

Vraag c
Als er naderhand een – al dan niet achteraf opgemaakte – schriftelijke leningsovereenkomst wordt overgelegd, waaruit volgt dat een derde het collegegeld van het onderhavige belastingjaar aan belanghebbende heeft geleend of heeft voorgeschoten, kan de aflossing van het geleende of voorgeschoten bedrag niet als scholingsuitgaven in mindering worden gebracht als belanghebbende op het moment van aflossing binnenlands belastingplichtige is. Op grond van artikel 6.40 van de Wet IB 2001 geldt dat het moment van betaling of verrekening van de scholingsuitgaven zelf doorslaggevend is. Een latere terugbetaling van een schuld die verband houdt met de eerdere persoonsgebonden aftrekpost, is zelf geen persoonsgebonden aftrekpost.

Zie ook vraag/antwoord 5.4 van het besluit 21 januari 2010, nr. DGB2010/372M. Dit besluit is ingetrokken bij besluit van 4 april 2013, nr. BLKB2013/473M, waarin onderdeel 5.4 niet meer is opgenomen vanwege het voorlichtende karakter en de omstandigheid dat het geen beleid bevat. In het voorlichtingsmateriaal op www.belastingdienst.nl is dit antwoord echter nog wel opgenomen in de brochure "Vragen en antwoorden over persoonsgebonden aftrekposten 2019", onder 5.3.

Onderwerp	**Herziening keuzemogelijkheid thuiswerkdagen ingevolge coronaovereenkomsten met Duitsland en België**
Datum ontvangst KG	**23 april 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**20 maart 2021**

Vraag

In de COVID-19-gezondheidscrisisovereenkomsten met Duitsland (Stcrt. 2020, 21381) en België (Stcrt. 2020, 25956) is in onderdeel 2 een keuzemogelijkheid opgenomen om een fictie toe te passen op de thuiswerkdagen t.g.v. de COVID-19-gezondheidscrisis. Tot welk moment kan de gemaakte keuze worden herzien of is het mogelijk de aanslag ambtshalve te verminderden?

Antwoord

De keuze kan worden herzien tot de aanslag onherroepelijk vaststaat. Ambtshalve vermindering nadat de aanslag onherroepelijk vaststaat is mogelijk als:

1. De keuze in het andere land later wordt gemaakt dan wel ook herzien wordt;
2. De belastingplichtige bewijs aanlevert dat de herziening van deze keuze in het andere land tot heffing heeft geleid.

Beschouwing

Aanleiding

- In het kader van Corona heeft Nederland vorig jaar met Duitsland en België afspraken gemaakt omtrent de belastingheffing bij grensarbeiders.
- Deze bilaterale afspraken bieden de betreffende belastingplichtigen de mogelijkheid om thuiswerkdagen fiscaal te behandelen als dagen gewerkt in de oorspronkelijke werkstaat.
- De belastingplichtigen moeten in Nederland dezelfde keuze maken als in Duitsland respectievelijk België.
- De belastingplichtigen zullen een afweging moeten maken van de gevolgen van hun keuze.
- Om te bepalen wat de voordeligste keuze voor de belastingplichtige is, dienen de fiscale gevolgen van het al dan niet toepassen van de bilaterale maatregel in twee landen in kaart gebracht te worden. De keuze die de belastingplichtige maakt bij het invullen van het biljet (zelfstandig of met hulp van Dienstverlening of een adviseur), kan achteraf niet de meest wenselijke blijken te zijn.
- Het in kaart brengen van de gevolgen van de keuze is complex. Bovendien zal in Duitsland en België in veel gevallen pas later de aangifte ingediend worden dan in Nederland (met name indien geen adviseur betrokken is). Ook de aanslag komt in veel gevallen veel later dan in Nederland gebruikelijk is. Daarnaast is bij inwoners van Nederland mogelijk de compensatieregeling van toepassing.

Beschouwing

Deze bilaterale afspraken bieden de betreffende belastingplichtigen de mogelijkheid om thuiswerkdagen fiscaal te behandelen als dagen gewerkt in de oorspronkelijke werkstaat. De belastingplichtigen moeten in Nederland dezelfde keuze maken als in Duitsland respectievelijk België.

Bovenstaande in acht nemend is het de vraag tot welk moment de belastingplichtige de keuze kan herzien.

1. De keuze kan herzien worden tot het moment waarop de aanslag onherroepelijk vaststaat.
2. De keuze kan worden herzien tot het moment waarop in beide landen de aanslag onherroepelijk vast staat.
3. De keuze kan worden herzien tot het moment van 5 jaar na verloop van het kalenderjaar waarop de keuze betrekking heeft (ambtshalve aanslag opleggen).

Ambtshalve vermindering

1. Is de uitzondering van artikel 45aa, onder d, Uitv.reg. IB 2001 van toepassing?
In artikel 45aa, onder d, Uitv.reg. IB 2001 is opgenomen dat niet verminderd wordt, wanneer de onjuistheid van de belastingaanslag voortvloeit uit de omstandigheid dat eerst nadat die belastingaanslag onherroepelijk vast is komen te staan een beroep wordt gedaan op een fiscale faciliteit, waarop een beroep moet worden gedaan bij de aangifte of op een ander wettelijk voorgeschreven moment.
De overeenkomst die door Nederland is gesloten met Duitsland en België vermeldt dat het gaat om een fictie waarop een beroep kan worden gedaan.

Vraag is of er een parallel getrokken dient te worden met het keuzerecht fiscaal partnerschap artikel 1.3 Wet IB 2001 (vervallen per 01/01/2011)/toerekenen gemeenschappelijke bestanddelen aan de partner 2.17 lid 2 Wet IB 2021 of het keuzerecht buitenlands belastingplichtige artikel 2.5 Wet IB (vervallen per 01-01-2015).

In artikel 1.3 Wet IB 2001 was in de specifieke situatie in de wettekst uitdrukkelijk opgenomen dat de keuze bij aangifte gemaakt diende te worden en dat hierop later niet teruggekomen kon worden. De keuze diende derhalve tijdig feitelijk kenbaar gemaakt te zijn aan de inspecteur zodat hij er bij het vaststellen van de definitieve aanslag rekening mee kon houden. Het verzoek om keuze tot herziening werd dan aangemerkt als aanvulling op de aangifte tot het moment van onherroepelijk worden van de aangifte. Ook in het huidige artikel 2.17 lid 2 m.b.t. het toerekenen van bestanddelen is specifiek bepaald dat dat hier jaarlijks bij aangifte voor wordt gekozen.

In het kader van artikel 2.5 Wet IB 2001 besliste het Hof dat belastingplichtige op hun keuze kunnen terugkomen tot aan het moment dat de aanslag onherroepelijk vaststaat o.a. Hof Den Haag 5 december 2017, nr. 17/0505, NTFR 2018/562). Het tijdstip waarop de keuze moet worden uitgebracht en de wijze waarop is niet geregeld in artikel 2.5 van de Wet IB. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt echter dat de keuze jaarlijks wordt gemaakt bij de aangifte inkomstenbelasting van het betreffende jaar.

Kan de keuze die op grond van de afspraak met Duitsland en België gemaakt wordt in hetzelfde licht gezien worden? Verschil is mijns inziens dat in de overeenkomsten met Duitsland en België niet worden ingegaan op het moment waarop de keuze onherroepelijk dient te worden gemaakt.

Indien het oordeel zijn dat ambtshalve vermindering mogelijk is, dan zal enkel ambtshalve vermindering worden verleend indien:

1. De keuze in het andere land later wordt gemaakt dan wel ook herzien wordt;
2. De belastingplichtige bewijs aanlevert dat de herziening van deze keuze in het andere land tot heffing heeft geleid.

Dit laatste op grond van het feit dat de fictie consistent in beide landen gemaakt dient te worden. Bovendien dienen deze inkomstenbestanddelen in het andere land daadwerkelijk belast te zijn.

Onderwerp	**COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland ook van toepassing buiten periode lockdown?**
Datum ontvangst KG	**22 maart 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**22 maart 2021**

Vraag

Zijn de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland ook van toepassing gedurende de periode dat een werknemer wel vrij over de grens kon reizen, maar toch thuis werkt?

Antwoord

Ja. De COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland zijn van toepassing op thuiswerkdagen gedurende de gehele looptijd van de overeenkomst.

Beschouwing

In de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland is een regeling voor thuiswerkdagen voor het geval (kort gezegd) een werknemer thuis werkt, uitsluitend wegens de maatregelen die de Nederlandse of Belgische/Duitse regering werden getroffen om de COVID-19-pandemie te bestrijden. Deze thuiswerkdagen kunnen onder voorwaarden voor de toepassing van het eerste lid van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid worden aangemerkt als dagen gewerkt in het land waar gewerkt zou zijn als er geen COVID-19-pandemie was geweest.
In de tekst van de overeenkomst is niet beschreven wat onder de genoemde maatregelen moet worden verstaan. De overeenkomst beperken tot situaties waarbij de maatregelen werknemers beperken in het overschrijden van de grens, zou niet passen binnen de ratio van de afspraak. Qua ratio zijn relevant de maatregelen die de regeringen hebben getroffen om besmettingen met het virus zo veel mogelijk te voorkomen. Om deze reden is sterk ingezet op zo veel mogelijk vanuit thuis te werken.
Vanuit deze ratio kunnen de thuiswerkdagen in aanmerking worden genomen gedurende de looptijd van de overeenkomst. De overige voorwaarden in de overeenkomst moeten daarbij in acht worden genomen. Zo kunnen de overeenkomsten niet toegepast worden op thuiswerkdagen die de grensarbeider, los van de Covid-19-maatregelen thuiswerkend of in een derde staat zou hebben doorgebracht.

Onderwerp	**COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland alleen van toepassing op grensarbeiders?**
Datum ontvangst KG	**23 maart 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**23 maart 2021**

Vraag

Zijn de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland uitsluitend van toepassing als sprake is van een grensarbeider, die dagelijks over de grens reist?

Antwoord

Nee. De COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland zien op de toepassing van art. 15 in bredere zin en zijn niet beperkt tot grensarbeiders die heen en weer reizen naar het werk.

Beschouwing

In de tekst van COVID-19-overeenkomsten met Duitsland en België is opgenomen dat COVID-19 grensarbeiders in een onzekere fiscale situatie hebben gebracht. Ook in de rest van de overeenkomsten wordt verwezen naar de situatie van grensarbeiders. Wie een grensarbeider precies is, is niet in de overeenkomsten opgenomen. De vraag is opgekomen of de overeenkomsten beperkt zijn tot grensarbeiders. Als grensarbeiders worden dan aangemerkt personen die dagelijks voor hun werk heen en weer reizen.

De overeenkomst ziet op de toepassing van art. 15 in bredere zin en is niet beperkt tot grensarbeiders. Dit valt ook grammaticaal af te leiden uit de volgende tekst van de inleiding van de overeenkomst: *In deze context hebben de bevoegde autoriteiten van Nederland en België overeenstemming bereikt inzake de toepassing, respectievelijk interpretatie, van artikel 15 en artikel 18, zesde lid, van het Verdrag voor situaties waarin een grensarbeider wegens maatregelen betreffende COVID-19 of daarmee verband houdende maatregelen van thuis uit werkt, of dagen die normaliter werkdagen zouden zijn, thuis doorbrengt zonder te werken.*

NB.	buiten verzoek

Onderwerp	**COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland zijn alleen van toepassing op thuis werken?**
Datum ontvangst KG	**23 maart 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**23 maart 2021**

Vraag

Zijn de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland uitsluitend van toepassing als in het woonland thuis wordt gewerkt en niet van toepassing als gewerkt wordt bijv. in een kantoor van een dochteronderneming, vakantiewoning etc.?

Antwoord

Ja. De COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland zijn uitsluitend van toepassing op dagen dat thuis gewerkt wordt.

Beschouwing

De Covid-19-overeenkomsten met België en Duitsland zijn grammaticaal beperkt tot het thuis werken. Een definitie van wat thuis is ontbreekt. In ieder geval is er grammaticaal geen ruimte om te komen tot een ander antwoord dan dat de overeenkomst uitsluitend ziet op thuis werken.
Er kwamen veel vragen binnen over werken op een andere werkplek dan thuis, zoals op het kantoor van een dochteronderneming, werken op een vakantieadres, werken bij de ouders in het land van herkomst etc. Deze uitleg strookt het meest met de ratio dat het reizen zo veel mogelijk beperkt moet worden gedurende de pandemie. Uiteraard zullen er in individuele gevallen ook valide argumenten kunnen zijn om niet thuis te werken. Om de discussies over de argumenten te voorkomen is gekozen voor een strikt grammaticale uitleg van de overeenkomsten.

NB. buiten verzoek

Onderwerp	**COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland - nieuwe dienstbetrekking als grensarbeider?**
Datum ontvangst KG	**25 maart 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**25 maart 2021**

Vraag

Zijn de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland ook van toepassing als iemand grensarbeider wordt gedurende de looptijd van de afspraken en in verband met de coronamaatregelen thuis werkt en nog niet naar kantoor in het andere land gaat, hetgeen wel gebeurd zou zijn in 'normale' omstandigheden?

Antwoord

Ja.

Beschouwing

In de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland is opgenomen dat de afspraak met betrekking ziet op de thuiswerkdagen waarop de dienstbetrekking thuis werd uitgeoefend, uitsluitend wegens de coronamaatregelen. In de afspraken is niet opgenomen dat de overeenkomsten alleen zien op op 11 maart 2020 bestaande dienstbetrekkingen. Dat is ook nergens uit af te leiden.
Ook binnen de ratio van de overeenkomst past het om ook het reizen te beperken in situaties dat een werknemer een nieuwe dienstbetrekking is aangegaan en grensarbeider wordt.

buiten verzoek

Onderwerp	**COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland – Bewijslast betreffende 'waar gewerkt zou zijn'**
Datum ontvangst KG	**30 maart 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	**30 maart 2021**

Vraag

In de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland is opgenomen dat thuiswerkdagen aangemerkt kunnen worden als dagen gewerkt in het land waar gewerkt zou zijn als er geen pandemie was uitgebroken. Hoe moet bewezen worden waar de werknemer gewerkt zou hebben?

Antwoord

Ingevolge de overeenkomst moet de werknemer voor de toepassing van de overeenkomst de nodige gegevens bijhouden. Hoe dit bewijs precies geleverd moet worden is niet in de overeenkomsten opgenomen. Nederland past in deze de vrije bewijsleer toe. Belanghebbende doet of een beroep op het belastingverdrag of op de COVID-19-overeenkomsten. Hij moet dan het bewijs leveren dat aan de voorwaarden is voldaan.

Beschouwing

In de COVID-19-overeenkomsten met België en Duitsland zijn geen expliciete bepalingen opgenomen over de verplichte wijze van bewijs leveren als een thuiswerkende werknemer zijn thuiswerkdagen op basis van in de overeenkomsten opgenomen fictie toch belast wil zien in het gebruikelijke werkland. De werknemer moet bewijzen waar hij gewerkt zou hebben zonder de maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-pandemie.
In de overeenkomsten is opgenomen dat de werknemer in beide landen de fictie consistent moet toepassen en dat de werknemer de nodige gegevens moet bijhouden (bijv. een schriftelijke bevestiging van de werkgever welk deel van de thuiswerkdagen uitsluitend wegens de maatregelen in verband met de COVID-19-pandemie thuiswerkend werd doorgebracht.)
Nederland heeft hiervoor geen modelformulieren (voor de werkgever of werknemer). De grensarbeider is vrij in de wijze waarop hij het gevraagde bewijs levert.

Ook België heeft geen modelformulier voor de werkgever. België heeft in gepubliceerde FAQ's wel aangegeven op welke wijze bewijs moet worden geleverd en welke gegevens moeten worden aangeleverd.
De relevante Belgische FAQ's zijn hieronder opgenomen.
WAT MOET IK ALS INWONER VAN BELGIË DOEN OM TE KUNNEN GENIETEN VAN DE COVID-19 AKKOORDEN?
U moet het volgende ter beschikking hebben voor de Belgische administratie:

- een attest van de werkgever met vermelding van het aantal thuiswerkdagen die enkel en alleen gelinkt zijn aan de maatregelen die werden genomen ter bestrijding van COVID-19

- het bewijs van de daadwerkelijke belasting op de bezoldigingen voor thuiswerkdagen in de staat waar de activiteit zou zijn uitgeoefend zonder maatregelen ter bestrijding van COVID-19.

WELKE VERMELDINGEN MOET HET ATTEST BEVATTEN DAT DOOR DE WERKGEVER WERD OPGESTELD IN HET KADER VAN DE COVID-19 AKKOORDEN?
Gezien het hier gaat over een geïndividualiseerd attest, moet het attest volgende gegevens bevatten:

- alle noodzakelijke gegevens voor de volledige identificatie van de werknemer (naam, voornaam, adres, geboortedatum)

- de aard van de functie uitgeoefend door de werknemer

- overzicht van het aantal thuiswerkdagen enkel en alleen omwille de maatregelen ter bestrijding van COVID-19

- indien van toepassing, het overzicht van het aantal thuiswerkdagen als voorzien in de arbeidsovereenkomst

- het overzicht van eventuele ziektedagen, verlof- en/of recuperatiedagen

- verklaring op erewoord dat het attest waar en oprecht is

- datum en handtekening van de werkgever, alsook de medeondertekening van de werknemer.

Onderwerp	**Gevolgen voor looptijd 30% regeling bij onderbreking werkzaamheden in Nederland in verband met Covid 19 beperkingen**
Datum ontvangst KG	
Naam/ktr vraagstellers	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	

KG IBR IB niet-winst/LB/PH akkoord KG-vergadering 11 mei 2021

Vraag

Wat zijn de gevolgen voor een toegekende beschikking 30%-bewijsregeling indien een niet-inwoner van Nederland gedurende de looptijd niet langer werkzaamheden zal verrichten in Nederland (in verband met de Covid 19 maatregelen)? Zorgt het niet langer kwalificeren als werknemer in de zin van artikel 2 wet LB 1964 ervoor dat de beschikking 30%-bewijsregel stopt of dat de looptijd doorloopt maar de 30%-bewijsregel niet kan worden toegepast?

Antwoord

Het niet langer kwalificeren als werknemer in de zin van artikel 2 wet LB 1964 heeft als gevolgen dat de beschikking 30%-bewijsregel stopt. Bij wederom kwalificeren als werknemer in de zin van artikel 2 wet LB 1964 is een nieuwe aanvraag van de 30%-regeling noodzakelijk.

Beschouwing

Aanleiding voor de vraag zijn de beperkingen die het Covid 19-virus met zich meebrengt voor internationale werknemers. Door Covid 19 zijn werknemers die niet woonachtig zijn in Nederland gedwongen vanuit thuis te werken en veelal niet langer fysiek in Nederland werkzaam. Verder kan een werknemer teruggekeerd zijn naar het land van herkomst en vanuit daar werkzaam zijn voor de Nederlands werkgever. Door de terugkeer naar het land van herkomst kan de fiscale woonplaats verlegd zijn.

De 30%-bewijsregel eindigt indien sprake is van een van de volgende situaties:

- De werknemer kwalificeert niet langer als een werknemer in de zin van artikel 2 wet LB 1964 of
- De tewerkstelling van de werknemer in Nederland wordt beëindigd; of
- De werknemer voldoet op enig moment niet aan de eis van specifieke deskundigheid in de zin van artikel 10ee UBLB 1965.

Uit het vraag en antwoord besluit van 23 augustus 2013[1]; is op te maken dat er sprake moet zijn van een werknemer in de zin van de wet LB 1964 om recht te hebben op de 30%-bewijsregel. Op het moment dat er niet langer sprake is van een werknemer eindigt de regeling. Met eindigen wordt bedoeld dat de 30%-bewijsregeling stopt en bij wederom kwalificeren als werknemer opnieuw moet worden aangevraagd. Zowel bij aanvang van de

[1] Zie vraag en antwoord besluit 23 augustus 2013, DGB2013/70M, vraag 32 en 33.

tewerkstelling alsmede gedurende de tewerkstelling moet er sprake zijn van een werknemer in de zin van artikel 2 wet LB.

Niet in Nederland woonachtige werknemers kunnen door toepassing van lid 3, lid 4 of lid 5 van artikel 2 wet LB 1964 niet langer kwalificeren als werknemer. Door de Covid 19-maatregelen komt het in de praktijk meer voor dat niet-inwoners van Nederland gedeeltelijk (> 90%) of volledig vanuit thuis werkzaam zijn. Door het werken in het woonland kan er sprake zijn van het feit dat de werknemer niet langer kwalificeert als een werknemer in de zin van artikel 2 van de wet LB 1964.

Werknemer in de zin van artikel 2 van de wet LB 1964 is de natuurlijke persoon die een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking heeft met een werkgever in Nederland (lid 1). Uitzonderingen op deze bepaling voor niet-inwoners van Nederland zijn aangegeven in lid 3, lid 4 en lid 5.

Artikel 2, lid 3 luidt als volgt:
Tenzij werkzaamheden zijn of worden verricht in een functie van bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam, dan wel in dienstbetrekking bij de Staat der Nederlanden of in het kader van een uitzending op grond van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, is het eerste lid niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking. Voor werkzaamheden die zijn of worden verricht aan boord van schepen of luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd, is de eerste volzin slechts van toepassing indien wordt voldaan aan de in het vierde lid gestelde voorwaarden.

Artikel 2, lid 4 luidt als volgt:
Het eerste lid is eveneens niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, anders dan de dienstbetrekkingen die in het derde lid, eerste volzin, zijn genoemd, indien:

***a.** het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden of een andere mogendheid wordt geheven, en*

***b.** het loon niet op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen is onderworpen.*

Artikel 2 lid 5 luidt als volgt:
Het eerste lid is eveneens niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een gedeeltelijk, maar niet nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, anders dan de dienstbetrekkingen die in het derde lid, eerste volzin, zijn genoemd, voorzover het loon uit die dienstbetrekking met inachtneming van verdragen waarbij de Staat der Nederlanden partij is, feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden of een andere mogendheid wordt geheven.

Een overlap tussen de bepalingen is niet mogelijk. In het verleden is het standpunt ingenomen dat de referentieperiode voor de toepassing van artikel 2 een jaar betreft tenzij de dienstbetrekking voor een kortere duur is geweest.

De uitwerking van de uitzonderingen is als volgt:

Lid 3 - Bij volledig werken buiten Nederland, is er geen sprake meer van een werknemer. Deze bepaling is niet van toepassing op bestuurders, commissarissen of werknemers in een publiekrechtelijk dienstverband.

Gevolg voor de 30%-bewijsregeling: indien een werknemer een volledig jaar buiten Nederland werkzaam is, eindigt de 30%-regeling. Bij wederom kwalificeren als werknemer in de zin van de wet LB dient een nieuwe aanvraag voor de 30%-regeling gedaan te worden.

Lid 4 – Lid 4 kent een drietal voorwaarden waarbij geen sprake is van een werknemer bij een natuurlijk persoon die niet woonachtig is in Nederland. Deze voorwaarden zijn als volgt:

- nagenoeg geheel (90% of meer) buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, en
- een onderworpenheid aan een belasting in het andere land, en
- het heffingsrecht op grond van een belastingverdrag komt niet toe aan Nederland

Ook in lid 4 geldt een uitsluiting voor bestuurders, commissarissen en werknemers in publiekrechtelijk dienstverband.

Is op basis van lid 4 betrokkene werknemer, dan blijft de 30%-regeling van toepassing. Dat zal vrijwel altijd het geval zijn, omdat hij een klein deel van de dienstbetrekking in Nederland vervult. Zou op basis van li4 betrokkene geen werknemer zijn, dan eindigt de 30%-regeling. Bij wederom kwalificeren als werknemer in de zin van de wet LB dient een nieuwe aanvraag voor de 30%-regeling gedaan te worden.
NB. In het Handboek Loonheffingen 2021 (19.2.2.) is in algemene zin goedgekeurd dat als een werknemer zijn dienstbetrekking voor minder dan 10% in Nederland vervult, betrokkene geen werknemer is. Deze goedkeuring kan ik casu omslaan in een nadeel. Als betrokkene de wet wens toe te passen en ten gevolge daarvan werknemer is, eindigt de 30%-regeling niet.

Lid 5 – Indien aan de volgende tweetal cumulatieve voorwaarden is voldaan, is er geen sprake van een werknemer voor een niet in Nederland woonachtig persoon:

- gedeeltelijk in Nederland werkt, maar minder dan nagenoeg geheel. Gedeeltelijk betekent in deze context grammaticaal gezien, alles minder dan geheel werken in Nederland.
- het inkomen moet feitelijk onderworpen zijn aan een belasting in een andere mogendheid waarmee Nederland het belastingverdrag heeft gesloten.

Ten aanzien van lid 5 is enkel loonbelasting verschuldigd voor het gedeelte van het loon dat betrekking heeft op de binnen Nederland vervulde dienstbetrekking tenzij dit inkomen ook feitelijk onderworpen is aan een belasting op grond van het belastingverdrag. Ook voor lid 5 geldt een uitsluiting voor bestuurders, commissarissen en werknemers in publiekrechtelijk dienstverband.

Is op basis van lid 5 betrokkene werknemer, dan blijft de 30%-regeling van toepassing. Dat zal vrijwel altijd het geval zijn, omdat hij een deel van de dienstbetrekking in Nederland vervult. (Zou op basis van lid 5 betrokkene geen werknemer zijn, dan eindigt de 30%-regeling. Bij wederom kwalificeren als werknemer in de zin van de wet LB dient een nieuwe aanvraag voor de 30%-regeling gedaan te worden.)

Uitvoeringsgevolgen

Zonder aanvullende bepaling in het kader van de Covid 19 maatregelen zullen er situaties ontstaan waarbij de werknemer door het (veelvuldig) thuiswerken het recht op de 30%-regeling verspeelt. Indien de werknemer bij het wederom kwalificeren als werknemer niet (tijdig) opnieuw de 30%-regeling aanvraagt, zal dit leiden tot het verlies van de 30%regeling voor bepaalde tijd. Verder brengt dit administratieve lasten met zich mee voor de werkgever en een goede inzicht in het werkpatroon van de werknemer om het moment van wederom kwalificeren als werknemer te kunnen bepalen. Aan de andere kant zorgt het (tijdelijk) onderbreken van de werkzaamheden in Nederland ervoor dat de looptijd van de 30%-bewijsregel niet verloren gaat. Deze gevolgen zijn niet enkel van toepassing door de Covid 19 beperkingen maar kunnen zich ook voordoen bij tijdelijke uitzending naar het buitenland of onderbreking van de werkzaamheden in Nederland.

Onderwerp	**Uitleg begrip "tijdelijk verblijf" van artikel 4, tweede lid, onderdeel b, van het OESO-modelverdrag**
Datum ontvangst KG	**06-07-2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	5.1.2e
Datum naar secretaris	

Vraag

Casusomschrijving
Voor de beantwoording van de voorgelegde rechtsvraag kan worden uitgegaan van het volgende feitencomplex.

Piloot A heeft tot 1 januari 2016 in Nederland ingeschreven gestaan. Met ingang van 01 januari 2016 heeft A een woning gekocht in land B. A werkt voor een in Nederland gelegen luchtvaartmaatschappij en vertrekt vanaf Schiphol. In het kader van zijn dienstbetrekking moet A op sommige dagen op oproepbasis in Nederland aanwezig zijn. Het rooster van A ziet er zo uit dat hij een paar dagen vliegt en daarna een paar dagen (reis)verlof heeft. Als A in de gelegenheid is vliegt hij naar zijn woning in land B.

In Nederland heeft A de beschikking over een vakantiehuis aan de kust. Elke vrije dag die A heeft gaat hij - al dan niet tezamen met zijn gezin - naar zijn woning aan de Nederlandse kust. Dit omvat feestdagen, weekenddagen en verlofdagen. De overige dagen verblijft A allemaal in land B.

De vraagsteller concludeert dat in geval van A sprake is van een dubbele woonplaats zoals bedoeld in artikel 4, tweede lid, van het OESO-modelverdrag. Vervolgens concludeert de vraagsteller dat artikel 4, tweede lid, onderdeel a van het OESO-modelverdrag geen oplossing biedt.

Op 19 februari pakt A het vliegtuig van land B naar NL. A komt om 21:00 uur in Nederland aan. A slaapt in zijn woning in NL. A vertrekt op 20 februari om 6:00 uur van Schiphol. A vliegt eerst naar Barcelona en vervolgens naar Dublin. In Dublin overnacht A. Op 21 februari vertrekt A van Dublin naar Amsterdam. Hier moet A passagiers ophalen voor zijn vlucht naar Wenen. In Wenen eindigt zijn dag. Op 21 februari is A 1,5 uur in Nederland geweest. Op 22 februari vliegt A van Wenen naar Amsterdam. Omdat de dienst van A er tijdig opzit maakt A gebruik om het vliegtuig naar B te pakken. Als A verlof heeft gaat A met zeer grote regelmaat naar zijn woning in land B. Neem aan dat A in zijn verlof 80% van zijn in land B doorbrengt en 20% in NL. Door het aantal werkdagen in Nederland, de simulatordagen, stand-by dagen zijn het aantal Nederland dagen ongeveer gelijk aan die van land B of zelfs meer dan land B.

Voorgelegde vragen
1. Is 19 februari een verblijfsdag in Nederland? Tellen we deze dag zowel als een verblijfsdag voor NL als land B?
2. Op 20 februari vertrekt A om 6 uur in de ochtend vanuit Nederland. Tellen we deze dag als verblijfsdag?
3. Op 21 februari heeft A een overstapmoment in Nederland – waardoor hij 1,5 tot 2 uur in NL aanwezig is. Zien we dit als een Nederlandse verblijfsdag?
4. Op 22 februari komt A terug van zijn vlucht op Schiphol om vervolgens door te vliegen naar zijn woning in land B. Zien we dit als een Nederlandse verblijfsdag?
5. Maakt het voor de gewoonlijke verblijfsdagen uit waar het verlof wordt doorgebracht?
6. Maakt het voor de gewoonlijke verblijfsdagen uit dat de Nederland dagen voor een (groot) deel afhankelijk zijn van het werk?
7. Geeft de tie-breaker uitsluitsel naar land B als de verlofdagen doorslaan naar land B terwijl het totaal aan dagen gelijk of nagenoeg gelijk zijn?
8. A is ziek geworden in het andere land. Daardoor heeft hij niet van Schiphol kunnen vliegen. Moeten de ziektedagen dan aan Nederland worden toegerekend?
9. In de kern gaat het dus om de vraag wanneer is een dag een verblijfsdag? Is een minuut aanwezigheid al voldoende?

Antwoord

De vraag spitst zich toe op de uitleg van artikel 4, tweede lid, onderdeel b van het OESO-modelverdrag (de zgn. tiebreaker). In casu heeft belanghebbende in beide landen duurzaam een tehuis tot zijn beschikking. Het middelpunt van de levensbelangen (persoonlijke en economische betrekkingen) kan niet éénduidig worden bepaald. In dat geval is het daaropvolgende criterium "gewoonlijk verblijft" van belang.

Voor de invulling van het begrip "verblijven" geldt dat sprake moet zijn van fysieke aanwezigheid. Hierbij is niet vereist dat sprake is van een hele verblijfsdag. Een minuut aanwezigheid is reeds voldoende. Hoe deze minuut gewogen moet worden is afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Het uiteindelijk aan de inspecteur is om mede op basis van voorliggend vraag en antwoord een afweging te maken

Voor de invulling van het begrip "gewoonlijk" geldt dat gekeken moet worden naar de frequentie, duur en regelmaat van verblijven, dit in onderling samenhang beziend, die deel uitmaken van de vaste routine van iemands leven.
Op basis van deze uitgangspunten kunnen de voorgelegde vragen als volgt worden beantwoord:

1. Ja.
2. Ja.
3. Onmiskenbaar is dat er fysiek in Nederland is verbleven. Dat dit in verband met werken is doet hier verder niets aan af. Zie ook vraag 6. Het is tevens onderdeel van een vaste routine. Wel dient dit in samenhang van de "sufficient length" beoordeeld te worden met andere verblijfsmomenten in Nederland (duration, frequency en length). Ook kan worden afgevraagd of ten aanzien van deze dag sprake is van vaste routine in het kader van het begrip "gewoonlijk".
4. Hetzelfde als 3. A komt terug omdat dat het einde is van zijn werkdag om vervolgens direct door te vliegen. A is in Nederland geweest. Maakt het dan nog verschil hoeveel uur A op een vliegtuig heeft moeten wachten? In beginsel niet. Fysiek verblijf wordt niet beperkt in tijdsomvang. Echter, wel moet worden gekeken naar de onderlinge samenhang met andere verblijfsmomenten in Nederland (duration, frequency en length). Ook hier kan worden afgevraagd of ten aanzien van deze dag sprake is van vaste routine in het kader van het begrip "gewoonlijk". Maakt het verschil als A binnen een half uur door kan of als A (minimaal) 2 uur moet wachten? De duur van het verblijf wordt langer. Echter is dat bepalend? Zie vorige antwoord.
5. Dat ligt eraan. het aantal dagen moet in zijn geheel beoordeeld worden. Een verlofperiode is in beginsel geen onderdeel van een vaste routine. Daarom maakt het voor de beoordeling van het gewoonlijk verblijf in beginsel niet uit waar het verlof doorgebracht wordt. Dat het verlof voornamelijk in het vakantieland wordt doorgebracht, betekent niet dat de tie-breaker doorslaat naar het vakantieland. Dat wordt niet anders als alle of nagenoeg alle verlofdagen in vakantieland worden doorgebracht. Vakantie in land B en/of Nederland kan het verblijf in land B en/of Nederland versterken, maar het kan ook zijn dat - bij enkel het aanwezig zijn in vakantieland C enkel in verband met vakantie - dat sprake is van tijdelijk verblijf aldaar.
6. Nee, het aantal dagen moet in zijn geheel beoordeeld worden. Daarbij maakt het niet uit of iemand liever elders was geweest (Hof Amsterdam 16 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:291).
   "5.3.3. Het Hof is van oordeel dat woord 'verblijven' betekent: 'ergens fysiek aanwezig zijn'. Het Hof constateert dat belanghebbende gedurende drie aaneensluitende jaren - 2002 tot en met 2004 - in Duitsland fysiek aanwezig is geweest. Voorts gaat het Hof, gelet op de tekst van artikel 3, tweede lid, Verdrag ervan uit dat aan de intentie van de persoon die in de zin van die bepaling aanwezig is geen dan wel slechts beperkte betekenis toekomt."
7. Nee, alle omstandigheden moeten meegenomen. De routine heeft daar een rol in. In casu is het werken in Nederland, het zijn in Nederland ook een vast routine - ook al is dat gekoppeld aan het werk. Dat A liever in een ander land dan NL zou zijn, doet daar niet aan af.
8. Nee, op de ziektedagen heeft A niet fysiek in Nederland verbleven. Dat hij zijn werk had moeten uitvoeren als hij niet ziek was geworden, doet daar niet aan af.[1]

[1] NB: het gaat hier om de uitleg van artikel 4 en niet om het artikel inzake niet-zelfstandige arbeid.
.

9. Een minuut aanwezigheid is fysiek aanwezig en wordt dus aangemerkt als verblijf. Hoe deze minuut gewogen moet worden is afhankelijk van de feiten en omstandigheden.

Op wordt gemerkt dat de vraagsteller sterk inzoomt op het begrip "verblijven". Echter, dit is slechts een gedeelte van het in artikel 4, tweede lid, onderdeel b, van het OESO-modelverdrag gestelde criterium. Eveneens relevant is immers de vraag of het verblijf "gewoonlijk" is.
Tot slot: Het is niet ondenkbaar dat de conclusie is dat betrokkene in beide landen gewoonlijk verblijft (is min of meer gelijkelijk verdeeld). Volgens de tie-breaker ga je dan in dat geval door naar het volgende criteria. Dat zal veelal het criterium van het onderdaan zijn van een van de betreffende staten.

In voorkomend geval kan het verstandig zijn om als inspecteur afstemming te zoeken met de andere betrokken staat, eventueel via het CLO in Almelo.

Beschouwing

De vraag spitst zich toe op de uitleg van artikel 4, tweede lid, onderdeel b van het OESO-modelverdrag in geval van kortstondig verblijf in een land.

Deze bepaling luidt als volgt: *"if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;"*

De vraag is wat onder "an habitual abode" moet worden verstaan. Dit laat zich vertalen als "gewone verblijfplaats"

In het commentaar op het OESO-modelverdrag (2017) is geen direct antwoord te vinden op de vraag. Wel wordt in het commentaar aangegeven dat de beoordeling of sprake is van "gewoonlijk verblijf" gekeken moet worden naar een referentieperiode van voldoende omvang.

Verder is in aantekening 19 bij artikel 4 opgenomen: *"a notion that refers to the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient."*
Hieruit valt af te leiden dat de frequentie, duur en regelmaat van verblijven die deel uitmaken van de vaste routine van iemands leven in onderling samenhang behoren te worden beoordeeld.

In de rechtspraak is de vraag aan de orde geweest wat onder "gewoonlijk verblijf" moet worden verstaan. Hierover heeft de rechtbank Noord-Holland zich gebogen in haar uitspraak van 07 november 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:9047. In die zaak was in geschil is de woonplaats van eiser gedurende zijn drie jaar durende detentie in Duitsland. De rechtbank oordeelt als volgt (relevante passages zijn vetgedrukt):

"22. Nu artikel 3, eerste lid, van het Verdrag noch Nederland noch Duitsland als verdragswoonplaats aanwijst, dient te worden beoordeeld of op basis van het tweede lid kan worden bepaald in welke staat eiser zijn verdragswoonplaats had. Deze bepaling hanteert het criterium in welke staat men gewoonlijk verblijft. Hierbij overweegt de rechtbank in de eerste plaats dat het begrip 'gewoonlijk verblijf' in het Verdrag zelf nader wordt omschreven, zodat voor de uitleg van dit begrip, anders dan eiser voorstaat, geen aansluiting kan worden gezocht bij de betekenis van een dergelijk begrip in het nationale (Duitse) recht. Eiser verwijst voor de invulling van de term 'gewoonlijk verblijf' voorts naar het OESO-commentaar bij artikel 4 van het OESO-Modelverdrag. Het OESO-commentaar kan echter evenmin aanknopingspunten bieden voor de interpretatie van dit begrip, aangezien het in casu van toepassing zijnde 'oude' Verdrag uit 1959 dateert van vóór het verschijnen van het (eerste) OESO-Modelverdrag in 1963 en de woonplaatsbepaling in het Verdrag (artikel 3, leden 1 en 2) niet is afgestemd op het OESO-Modelverdrag. Deze door eiser voorgestane verdragsinterpretatie kan derhalve niet worden gevolgd.

23. Verweerder betoogt dat geen sprake is van gewoonlijk verblijf in Duitsland omdat het verblijf onvrijwillig was. De rechtbank heeft geen steun kunnen vinden voor dit standpunt van verweerder. ***Blijkens de tekst van deze bepaling is sprake van gewoonlijk verblijf in een staat, als de betrokkene daar verblijft onder omstandigheden waaruit valt af te leiden, dat hij er niet slechts tijdelijk vertoeft.***
De wil of intentie van de betrokkene speelt hierbij geen rol. [..]"

Tegen deze heeft de betrokkene hoger beroep ingesteld. In hoger beroep overweegt Hof Amsterdam in haar uitspraak 16 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:291, als volgt:

5.3.1. In het tweede lid van het woonplaatsartikel van het Verdrag draait het om het begrip 'gewoonlijk verblijf'. De rechtbank heeft in onderdeel 22 van haar uitspraak terecht overwogen dat het begrip 'gewoonlijk verblijf' in het Verdrag zelf nader wordt omschreven, zodat voor de uitleg van deze verdragsterm niet (op de voet van artikel 2, tweede lid, Verdrag) aansluiting kan worden gezocht bij de betekenis van een dergelijk begrip in het nationale recht van de verdragsluitende staten. De tweede zin van dit lid definieert zelf wat daaronder moet worden verstaan. Deze definitie omvat, bij eerste lezing, evenwel niet precies de situatie van belanghebbende tijdens zijn detentie in Duitsland en zal derhalve nader moeten worden geanalyseerd

5.3.2. Artikel 31 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht (the Viena Convention on the law of treaties) geeft in het eerste lid de basisregel voor de uitleg van verdragen. Dit lid luidt als volgt:"Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag."
[...]

5.3.3 ***Het Hof is van oordeel dat woord 'verblijven' betekent: 'ergens fysiek aanwezig zijn'.***

Verder kijkt het Hof in overweging 5.3.4. naar artikel 9 van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland:

"De vraag is dan vervolgens of het gedurende drie jaren fysiek aanwezig zijn in Duitsland tevens valt onder de omschrijving 'tijdelijk in deze staat vertoeven'. Het woord 'vertoeven' heeft op zich al een tijdelijke element in zich. Wat 'tijdelijk' is, wordt niet gedefinieerd in artikel 3 van het verdrag. Een aanknopingspunt kan worden gevonden in artikel 9[2] van het Verdrag. Daarin komen de termen 'tijdelijk' en 'verblijf' beide voor in één zin. Dit artikel deelt de heffingsbevoegdheid over de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts toe aan de woonstaat indien de werknemer "tijdelijk in totaal niet meer dan 183 dagen gedurende een kalenderjaar in de andere staat (de werkstaat) verblijft" en tevens zijn loon niet ontvangt van een werkgever in de werkstaat. Het Hof leidt hieruit af dat de verdragsluitende partijen van oordeel waren dat er geen sprake meer is van een tijdelijk verblijf in de werkstaat indien de 183 dagen grens wordt overschreden. Dit vormt een aanwijzing dat voor de uitleg van de term 'tijdelijk vertoeven' kan worden aangesloten bij het 183-dagen-criterium; een dergelijke uitleg doet immers recht aan "de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag", zijnde het verdelen van de heffingsbevoegdheid tussen de twee staten ten einde dubbele belasting te voorkomen. Een verblijf van drie aaneengesloten jaren in Duitsland kan derhalve niet worden aangemerkt als een 'tijdelijk aldaar vertoeven'. Daaruit volgt dat belanghebbende gedurende die jaren geacht moet worden zijn 'gewoonlijk verblijf' in Duitsland te hebben gehad en dat het tweede lid van het woonplaatsartikel van het Verdrag derhalve Duitsland aanwijst als de woonstaat van belanghebbende gedurende die jaren. Dit heeft tot gevolg dat Nederland zijn aan de nationale belastingwet ontleende heffingsbevoegdheid niet mag uitoefenen voor wat betreft de inkomsten uit de Zwitserse bankrekening van belanghebbende."

Achterliggende gegevens

Wettelijke bepalingen

Artikel 4 van het OESO-modelverdrag

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.
2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:
a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode; c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

[2] Bedoelt wordt artikel 10.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine bymutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

Commentaar op het OESO-modelverdrag 2017

16. Subparagraph b) establishes a secondary criterion for two quite distinct and different situations:
a) the case where the individual has a permanent home available to him in both Contracting States and it is not possible to determine in which one he has his centre of vital interests;
b) the case where the individual has a permanent home available to him in neither Contracting State.
Preference is given to the Contracting State where the individual has an habitual abode.

17. In the first situation, the case where the individual has a permanent home available to him in both States, the fact of having an habitual abode in one State but not in the other appears therefore as the circumstance which, in case of doubt as to where the individual has his centre of vital interests, tips the balance towards the State where he stays more frequently. For this purpose regard must be had to stays made by the individual not only at the permanent home in the State in question but also at any other place in the same State.

18. The second situation is the case of an individual who has a permanent home available to him in neither Contracting State, as for example, a person going from one hotel to another. In this case also all stays made in a State must be considered without it being necessary to ascertain the reasons for them.

19. The application of the criterion provided for in subparagraph b) requires a determination of whether the individual lived habitually, in the sense of being customarily or usually present, in one of the two States but not in the other during a given period; the test will not be satisfied by simply determining in which of the two Contracting States the individual has spent more days during that period. The phrase "séjourne de façon habituelle", which is used in the French version of subparagraph b), provides a useful insight as to the meaning of "habitual abode", a notion that refers to the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient. As recognised in subparagraph c), it is possible for an individual to have an habitual abode in the two States, which would be the case if the individual was customarily or usually present in each State during the relevant period, regardless of the fact that he spent more days in one State than in the other. Assume, for instance, that over a period of five years, an individual owns a house in both States A and B but the facts do not allow the determination of the State in which the individual's centre of vital interests is situated. The individual works in State A where he habitually lives but returns to State B two days a month and once a year for a three-week holiday. In that case, the individual will have an habitual abode in State A but not in State B. Assume, however, that over the same period of five years, the individual works short periods of time in State A, where he returns 15 times a year for stays of two weeks each time, but is present in State B the rest of the time (assume also that the facts of the case do not allow the determination of the State in which the individual's centre of vital interests is situated). In that case, the individual will have an habitual abode in both State A and State B.

19.1 Subparagraph b) does not specify over what length of time the determination of whether an individual has an habitual abode in one or both States must be made. The determination must cover a sufficient length of time for it to be possible to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of the individual's life. Care should be taken, however, to consider a period of time during which there were no major changes of personal circumstances that would clearly affect the determination (such as a separation or divorce). The relevant period for purposes of the determination of whether an individual has an habitual abode in one or both States will not always correspond to the period of dual-residence, especially where the period of dual-residence is very short. This is illustrated by the following example. Assume that an individual resident of State C moves to State D to work at different locations for a period of 190 days. During that 190-day period, he is considered a resident of both States C and D under their respective domestic tax laws. The individual lived in State C for many years before moving to State D, remains in State D for the entire period of his employment there and returns to State C to live there permanently at the end of the 190-day period. During the period of his employment in State D, the individual does not have a permanent home available to him in either State C or State D. In this example, the determination of whether the individual has an habitual abode in one or both States would appropriately consider a period of time longer than the 190-day period of dual-residence in order to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that were part of the settled routine of the individual's life.

20. Where, in the two situations referred to in subparagraph b) the individual has an habitual abode in both Contracting States or in neither, preference is given to the State of which he is a national. If, in these cases still, the individual is a national of both Contracting States or of neither of them, subparagraph d) assigns to the competent authorities the duty of resolving the difficulty by mutual agreement according to the procedure established in Article 25.

Jurisprudentie

Uitspraak rechtbank Noord-Holland van 07 november 2016, ECLI:NL:RBNHO:2016:9047
https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBNHO:2016:9047

Uitspraak gerechtshof Amsterdam van 16 januari 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:291
https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:GHAMS:2018:291&showbutton=true&keyword=ECLI%3aNL%3aGHAMS%3a2018%3a291

Onderwerp	**Art 16 (directeursbeloningen) Belastingverdrag Nederland - Zwitserland, toepassing lid 3 (50%-50% verdeling) bij een niet-uitvoerend bestuurder.**
Datum ontvangst KG	**1 september 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	

Vraag

Kan een niet-uitvoerende bestuurder van een Nederlandse vennootschap woonachtig in Zwitserland gebruik maken van de 50%-50% regeling voor directeursbeloning zoals neergelegd in art. 16 lid 3 van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen?

Antwoord

Nee. Een niet-uitvoerende bestuurder heeft in een one-tier board een rol die sterk vergelijkbaar is met de commissaris bij een two-tier board. Het vijfde lid van art. 16 maakt onderscheid tussen de persoon die de algemene leiding heeft (bestuurder) en de persoon die het toezicht uitoefent (commissaris). De niet-uitvoerende bestuurder heeft niet de algemene leiding, maar oefent primair het toezicht uit. Voor de toepassing van art. 16, lid 3 kan de niet-uitvoerende bestuurder niet aangemerkt worden als bestuurder. Gevolg is dat art. 16, lid 2 van toepassing is.

Beschouwing

Artikel 16 Directeursbeloningen

- 1. Directeursbeloningen, presentiegelden, vaste beloningen en andere vergoedingen ontvangen door leden van de raad van beheer of van de raad van commissarissen van een lichaam dat inwoner is van Zwitserland, in die hoedanigheid, mogen in Zwitserland worden belast.
- 2. Directeursbeloningen, presentiegelden, vaste beloningen en andere vergoedingen door bestuurders of commissarissen in die hoedanigheid ontvangen van een lichaam dat inwoner is van Nederland, mogen in Nederland worden belast.
- 3. Onverminderd het bepaalde in het tweede lid, zijn lonen en salarissen betaald door een lichaam dat inwoner is van Nederland aan zijn bestuurders die inwoner zijn van Zwitserland voor de helft onderworpen aan belasting in Nederland en voor de andere helft aan belasting in Zwitserland. Indien dergelijke lonen en salarissen worden ontvangen door bestuurders vanwege de uitoefening van hun werkzaamheden in die hoedanigheid bij een in Zwitserland gevestigde vaste inrichting van een lichaam dat inwoner is van Nederland en ten laste komen van de vaste inrichting, mogen deze in Zwitserland worden belast.
- 4. Beloningen voor diensten die door personen als bedoeld in het eerste en tweede lid in een andere hoedanigheid daadwerkelijk worden ontvangen, zijn overeenkomstig de bepalingen van artikel 14 of 15 belastbaar.
- 5. Voor de toepassing van het tweede lid van dit artikel betekenen de uitdrukkingen „bestuurders" en „commissarissen" onderscheidenlijk personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam, en personen die zijn belast met het toezicht daarop.

In de kennisgroepvergadering van 5 december 2017 is het standpunt ingenomen dat art. 16, lid 3 van het belastingverdrag Zwitserland niet ziet op de commissaris, maar uitsluitend op de bestuurder. In het verslag van die vergadering is dit als volgt opgenomen:

Vraag en antwoord mbt commissarissenbeloning en verdrag met Zwitserland

De vraag is voorgelegd of een commissaris (met Duitse nationaliteit), woonachtig in Zwitserland, toezichthoudend op een in Nederland gevestigde vennootschap, gebruik kan maken van de 50%-50% regeling voor directeursbeloningen zoals neergelegd in artikel 16 lid 3 van het belastingverdrag met Zwitserland.

Onder het oude verdrag (artikel 7, lid 2) was de 50%-50% verdeling van toepassing op zowel bestuurders als commissarissen. In het nieuwe verdrag zijn commissarissen niet meer opgenomen. Op basis van grammaticale uitleg is deze regeling derhalve niet van toepassing op een commissaris. Daarnaast lijkt uit de parlementaire geschiedenis, hoewel niet expliciet besproken, dat door onderhandeling toepassing van de regeling bij commissarissen bewust is uitgesloten. Hiervoor wordt verwezen naar de beschouwing in de notitie (bijlage bij agenda).

De vergadering onderschrijft dit standpunt.

De vraag is nu opgekomen of het derde lid wel van toepassing is bij een niet-uitvoerende bestuurder.

De achtergrond van het derde lid is blijkens de memorie van toelichting (zie bijlage) dat er een verschil is tussen het Nederlandse en Zwitserse vennootschapsrecht. Het verschil zit hem erin dat de figuur van bestuurder in Zwitserland anders ingevuld is dan het Nederlandse vennootschapsrecht. Leden van de raad van bestuur (beheer) van een in Zwitserland gevestigde vennootschap delegeren in de regel een belangrijk deel van hun bevoegdheden aan een niet-statutaire directie, die belast is met de dagelijkse leiding van de vennootschap en die geen deel uitmaakt van de raad van bestuur. De taak van de raad van bestuur ziet daarentegen met name op het toezicht houden op het beleid en de werkwijze van de niet-statutaire directie en het goedkeuren daarvan. Benoeming van een raad van toezicht (raad van commissarissen) blijft daardoor veelal achterwege bij in Zwitserland gevestigde vennootschappen. De leden van de raad van bestuur zijn niet in dienstbetrekking bij de vennootschap en ontvangen dan ook geen salaris maar een vergoeding voor hun (toezichthoudende) werkzaamheden. De niet-statutaire directieleden zijn daarentegen wel in dienstbetrekking bij de vennootschap en worden als
werknemer beschouwd.

Uit de memorie van toelichting blijkt dat vanwege dit verschil en voor Zwitserland nadelige fiscale gevolgen de 50%-50% verdeling in lid 3 is neergelegd voor bestuurders om een evenwichtigere verdeling van heffingsrechten te krijgen. In de toelichting is opgenomen dat deze verdeling alleen van toepassing is voor zover de **bestuursleden van Nederlandse vennootschap** in Zwitserland wonen.

Ik noem hieronder de mijns inziens relevante argumenten (pro en contra) om te beoordelen of een niet-uitvoerende bestuurder voor de toepassing van lid 3 gezien moet worden als een commissaris of als een bestuurder.

- Lid 3 is gericht op lichamen die in Nederland zijn gevestigd. Dus veelal lichamen waarop het Nederlandse vennootschapsrecht van toepassing is. Het Nederlandse vennootschapsrecht kent het monistisch en het dualistische bestuursmodel. In een one-tier board (monistisch bestuursmodel) is sprake één board met uitvoerende en niet

uitvoerend bestuurders. Bij een two-tier board (dualistische bestuursmodel) is sprake van een raad van bestuur en een raad van commissarissen.
De twee bestuursmodellen zijn naar elkaar toe gegroeid in de loop van de tijd. Een commissaris is ook niet meer per definitie niet-uitvoerend. Door bijvoorbeeld aandeelhoudersactivisme zijn commissarissen uitvoerender geworden.

- De rol van niet-uitvoerende bestuurders in een one-tier board wordt vergelijkbaar geacht met de rol van commissaris in een two-tier board.[1]
  Er zijn wel verschillen tussen een niet-uitvoerend bestuurder en een commissaris[2].[3] Een niet-uitvoerend bestuurder is verantwoordelijk voor de handelingen en beslissingen van uitvoerende bestuurders in de dagelijkse gang van zaken. De niet-uitvoerende bestuurder kan directer ingrijpen in de koers en strategie van het bedrijf dan een commissaris.
- Voor de Wet LB is zowel de niet-uitvoerende bestuurder als de commissaris niet werkzaam in een fictieve dienstbetrekking. Dit in tegenstelling tot de leden van de raad van bestuur en de uitvoerende bestuurder.
- In lid 5 van art. 16 van het belastingverdrag Nederland – Zwitserland is opgenomen dat de commissaris, de persoon is die belast is met het toezicht op de algemene leiding. Lid 5 maakt dus onderscheid tussen de persoon die algemene leiding heeft (bestuurder) en de persoon die toezicht uitoefent op de algemene leiding (commissaris). De niet-uitvoerende bestuurder heeft primair een toezichthoudende taak.
- Als lid 3 wel van toepassing is voor een niet-uitvoerend bestuurder en niet voor een commissaris zou leiden tot een verschil in behandeling, voor twee vergelijkbare functies.
- Grammaticaal gezien is een niet-uitvoerend bestuurder een bestuurder en geen commissaris.
- Artikel 16 lid 3 van het belastingverdrag met Zwitserland spreekt van "lonen en salarissen". Dat zijn inkomsten die eerder ontvangen worden door uitvoerende bestuurders. Niet uitvoerende bestuurders zullen eerder vergoed worden door middel van presentiegelden etc. Dat zou betekenen dat het toepassingsgebied van artikel 16 lid 3 wordt beperkt tot uitvoerende bestuurders en dus geenszins commissarissen insluit die per definitie niet uitvoerend zijn. Het feit dat lid 2 de commissaris nog vernoemd en lid 3 niet, versterkt deze gedachtegang alleen maar.

Met name door de definitiebepaling in lid 5, ben ik van mening dat een niet-uitvoerende bestuurder aangemerkt moet worden als een commissaris voor de toepassing van art. 16 van het belastingverdrag Nederland-Zwitserland. Lid 3 is dan niet van toepassing op de niet-uitvoerende bestuurder. De niet-uitvoerende bestuurder en de commissaris worden dan gelijk behandeld.

---

[1] Zie art. 164a BW, Kamerstukken II 2008/09, 31 763, nr. 3 P. 20-21. In de literatuur o.a. Hanegraaf, Doorgeefluik van bestuurdersaansprakelijkheid 2017/4.3.2.
https://www.navigator.nl/document/id02be5a06fb724e8d9796a4a251ba57b2?ctx=WKNL_CSL_2426

[2] Visie literatuur in algemene zin m.b.t. art. 16 OESO-MV: De OESO-terminologie '*a member of the board of directors of a company*' vloeit voort uit een Angelsaksisch juridisch concept waarin zowel het bestuur als het toezicht op het bestuur deel uitmaakt van een orgaan binnen de vennootschap.
Uitvoerend bestuurders en niet-uitvoerend bestuurders opereren in een dergelijke bestuursvorm in een orgaan, hetgeen wordt aangeduid als een '*one-tier board*'. De meeste Nederlandse vennootschappen hebben echter een '*two-tier board*', waarin de algemene leiding (uitvoerend bestuurders) en het toezicht hierop (commissarissen) in twee verschillende organen opereren binnen de vennootschap. De personen die onderdeel uitmaken van de '*board of directors*', zowel one-tier als two-tier boards, ressorteren onzes inziens onder art. 16 OESO.
(http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00D4E781&cpid=WKNL-LTR-Nav2)

[3] Sluit aan bij visie Andy m.b.t. strekking art. 16 OESO-MV (ook in relatie tot Zwitserland in annotatie, http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00D31336&cpid=WKNL-LTR-Nav2 -> niet-uitvoerende bestuurder = commissaris Cools heeft in zijn proefschrift bepleit dat art. 16 op grond van historische redenen enkel van toepassing kan zijn op *non executive directors*. (https://www.ndfr.nl/content/c-NDFR-BWBS0000707-16#c-NDFR-BWBS0000707-16_commentary-text_6)

Bijlage

Goedkeuring van het op 26 februari 2010 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Zwitserse Bondsstaat tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met Protocol
(Trb. 2010, 98)
Nr. 3 MEMORIE VAN TOELICHTING[4]
Directeursbeloningen (artikel 16)
Op verzoek van Zwitserland is het artikel voor directeursbeloningen, dat is opgenomen in het huidige belastingverdrag, met de nodige aanpassingen gehandhaafd. In het artikel wordt onderscheid gemaakt tussen beloningen van in Zwitserland gevestigde lichamen en beloningen van in Nederland gevestigde lichamen. Dit onderscheid hangt samen met de verschillen tussen het Nederlandse en het Zwitserse vennootschapsrecht. In het Zwitserse vennootschapsrecht is de figuur van bestuurder van een vennootschap anders ingevuld dan in het Nederlandse vennootschapsrecht.
Leden van de raad van bestuur (beheer) van een in Zwitserland gevestigde vennootschap delegeren in de regel een belangrijk deel van hun bevoegdheden aan een niet-statutaire directie, die belast is met de dagelijkse leiding van de vennootschap en die geen deel uitmaakt van de raad van bestuur. De taak van de raad van bestuur ziet daarentegen met name op het toezicht houden op het beleid en de werkwijze van de niet-statutaire directie en het goedkeuren daarvan. Benoeming van een raad van toezicht (raad van commissarissen) blijft daardoor veelal achterwege bij in Zwitserland gevestigde vennootschappen. De leden van de raad van bestuur zijn niet in dienstbetrekking bij de vennootschap en ontvangen dan ook geen salaris maar een vergoeding voor hun (toezichthoudende) werkzaamheden. De niet-statutaire directieleden zijn daarentegen wel in dienstbetrekking bij de vennootschap en worden als werknemer beschouwd.
Een en ander betekent dat op grond van het eerste lid van artikel 16 de vergoedingen van de leden van de raad van bestuur van een Zwitserse vennootschap, die belast zijn met het toezicht, mogen worden belast in
Zwitserland, ongeacht de woonplaats van deze leden en ongeacht waar zij hun werkzaamheden verrichten. Artikel 15 is daarentegen van toepassing op het salaris van de niet-statutaire directieleden van een Zwitserse vennootschap, die belast zijn met de dagelijkse leiding. Onder omstandigheden zal derhalve Nederland dat salaris, als er sprake is van in Nederland verrichte arbeid, mogen belasten op grond van artikel 15 (het directielid woont en werkt in Nederland of woont in Zwitserland en werkt meer dan 183 dagen in Nederland). Als een directielid van een Zwitserse vennootschap ook lid van de raad van bestuur zou zijn, is op zijn salaris als directielid artikel 15 van toepassing en op zijn vergoedingen als lid van de raad van bestuur artikel 16.
Vanwege deze voor Zwitserland nadelige fiscale gevolgen van het verschil in vennootschapsrecht is, om een evenwichtigere verdeling van heffingsrechten te verkrijgen, in het derde lid van artikel 16 geregeld dat het salaris van de leden van het bestuur van een Nederlandse vennootschap voor de ene helft ter belastingheffing toekomt aan Zwitserland en voor de andere helft aan Nederland. Deze verdeling geldt echter alleen voor zover

[4] Tweede Kamer, vergaderjaar 2010–2011, 32 536, nr. 3 18

de bestuursleden van de Nederlandse vennootschap in Zwitserland wonen. Alle overige vergoedingen in deze situatie mogen in Nederland worden belast. Woont het bestuurslid in Nederland, dan zijn alle vergoedingen, dus met inbegrip van het salaris, belastbaar in Nederland. Als het salaris van de leden van het bestuur van een Nederlandse vennootschap echter betrekking heeft op activiteiten die aan een Zwitserse vaste inrichting van die vennootschap zijn toe te rekenen, en ook ten laste komt van deze vaste inrichting, komt het salaris geheel ter belastingheffing toe aan Zwitserland, ongeacht de woonplaats van de bestuursleden.
Nederland is een vergelijkbare bepaling vaker overeengekomen, zoals met Noorwegen (Trb. 1990, 30) en België (Trb. 2001, 136).
Het vierde lid bepaalt nog uitdrukkelijk dat op beloningen voor diensten die personen als bedoeld in het eerste en het tweede lid, in een andere hoedanigheid ontvangen, artikel 14 of 15 van toepassing is.
In het vijfde lid is de voor Nederland al geruime tijd gebruikelijke toelichting op de begrippen «bestuurder» en «commissaris» opgenomen. De voorheen gebruikte definitie van bestuurder en commissaris ging ook nog uit van het formele criterium van benoeming door de algemene vergadering van aandeelhouders of enig ander bevoegd orgaan van een lichaam, maar regelde niet alle gevallen van benoeming. Zo viel niet onder die definitie de bestuurder van een Nederlandse commerciële stichting, die door de oprichter van die stichting of door een subsidiërende instelling werd benoemd. Daarom werd de definitie aangepast.

Onderwerp	**Verrekening belastingkorting voor verlies uit AB en buitenlandse belastingplicht**
Datum ontvangst KG	**Diverse vragen**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	**3 september 2021**

5.1.2e
buiten verzoek

Vraag

Kan een niet kwalificerende buitenlandse belastingplichtige een verlies uit AB omzetten in een belastingkorting en verrekenen met de over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigde IB/PVV?

Antwoord

Ja, een dergelijke omzetting en verrekening is niet voorbehouden aan binnenlandse belastingplichtigen en kwalificerende buitenlands belastingplichtigen.

Beschouwing

Belanghebbende is een buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 2.1 lid 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna Wet IB 2001). De heffingsgrondslag is, volgens artikel 7.5 lid 1 Wet IB 2001, gelijk aan het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang uit een in Nederland gevestigde vennootschap. Dat inkomen wordt berekend volgens de regels van hoofdstuk 4. Lid 2 van artikel 7.5 bepaalt dat als de berekening van het inkomen uit AB in een Nederland gevestigde vennootschap leidt tot een negatief bedrag dat dit wordt aangemerkt als een verlies uit AB in een in Nederland gevestigde vennootschap. De verrekening van een dergelijk verlies vindt plaats volgens de in afdeling 4.10 opgenomen regels. Vervolgens bepaalt artikel 7.5 lid 3 Wet IB 2001 dat verliezen uit AB omvatten de verliezen uit de periode van binnenlandse **en** buitenlandse belastingplicht.

Afdeling 4.10 Wet IB 2001 regelt de verrekening van AB verliezen, de verdamping daarvan en de omzetting in een belastingkorting. Voor deze casus is het in die afdeling opgenomen artikel 4.53 van belang. Dit artikel regelt de omzetting van een AB verlies in een belasting-korting bij einde AB. Daarin is geen uitzondering gemaakt voor de niet inwoner waarvan het AB is geëindigd met een nog niet verrekend verlies uit AB[1]. Nu artikel 7.5 Wet IB 2001 geen afzonderlijke regels bevat met betrekking tot de verrekening van een verlies uit AB en volstaat met een verwijzing naar de in afdeling 4.10 opgenomen bepalingen is duidelijk dat

[1] Er is wel een bijzondere bepaling opgenomen voor de overheveling van de belastingkorting aan de partner bij overlijden. Die overheveling kan, volgens artikel 4.53 lid 5 Wet IB 2001 alleen als beiden binnenlands belastingplichtige zijn of kwalificerende buitenlands belastingplichtige. Deze bijzondere bepaling is niet relevant voor de beantwoording van de voorliggende vraag.

ook de niet inwoner in aanmerking komt voor de omzetting van zijn AB verlies in een belastingkorting. De conclusie is daarom dat de niet inwoner, ongeacht of gebruik wordt gemaakt van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplicht, recht heeft op de omzetting van een AB verlies in een belastingkorting en verrekening met de over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigde IB/PVV.
Ten overvloede merk ik op dat ook artikel 2.11a Wet IB 2001 geen enkele beperking bevat voor de verrekening van de belastingkorting van niet inwoners.

De tekst van de wettelijke bepalingen die golden tot de omzetting van de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen wijkt nagenoeg niet af van de nu geldende regeling voor kwalificerende buitenlands belastingplichtigen. Er is één opvallend verschil. Artikel 2.5 lid 4 Wet IB 2001, geldende tekst tot 31 december 2014, regelde dat als de terugploegregeling van toepassing was ook de verrekende belastingkorting wegens verlies uit AB terug werd gehaald. Kennelijk is dat voor de redactie van Vakstudie aanleiding tot het standpunt dat de verrekening van de belastingkorting alleen kan plaatsvinden als sprake is van een kwalificerende buitenlands belastingplichtige[2]. Ik kan daar noch in de nu geldende tekst van de Wet IB 2001, noch in de wetsgeschiedenis aanknopingspunten voor vinden. Daarom ben ik van mening dat gelet op de duidelijke tekst van de wet er met ingang van 1 januari 2015 recht bestaat op omzetting van een verlies uit AB in een belastingkorting en verrekening daarvan met de over het belastbaar inkomen uit werk en woning verschuldigde IB/PVV.

Gelet op deze conclusie heb ik geen onderzoek gedaan naar de vraag of het weigeren van de omzetting en verrekening in strijd komt met EU recht. Ik sluit niet uit dat er de nodige argumenten zijn voor het standpunt dat het niet omzetten en verrekenen een niet toelaatbaar onderscheid is tussen inwoners en niet inwoners, waarvoor een objectieve rechtvaardiging ontbreekt.

In deze beschouwing ga ik er van uit dat het verlies uit AB is ontstaan uit vervreemding van een AB tijdens de periode van binnenlandse belastingplicht. Als een verlies ontstaat door vervreemding of liquidatie na emigratie komt in verdragssituaties de vraag op of een dergelijk verlies door Nederland in aanmerking genomen moet/mag worden. Moet/mag Nederland geen rekening houden met dat verlies dan behoort dat verlies ook niet tot de te verekenen verliezen uit AB en komt omzetting in een belastingkorting niet aan de orde.

[2] Artikelsgewijs commentaar op art. 2.11 Wet IB 2001:
"**Aant. 2.4 Verrekening belastingkorting bij buitenlandse belastingplichtigen**
Buitenlandse belastingplichtigen kunnen in beginsel geen aanspraak maken op de regeling voor het omzetten van een verlies uit aanmerkelijk belang in een belastingkorting. Dit is echter anders wanneer het een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige betreft als bedoeld in artikel 7.8 van de Wet IB 2001. (...)'

Onderwerp	**Art. 8.2a URLB en bepaling hoogte 30%-vergoeding**
Datum ontvangst KG	**10 september 2021**
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	**augustus 2021**

Vraag

Hoe moet de 30%-vergoeding worden berekend bij een werknemer die een lager loon geniet omdat hij gebruik maakt van een van de in art. 8.2a URLB opgenomen verlofvormen?

Antwoord

Op basis van art. 10ea UBLB moet de 30%-vergoeding worden berekend over het fiscaal loon. De in art. 8.2a URLB opgenomen verlofvormen hebben alleen als gevolg dat de betrokkene specifiek deskundig blijft gedurende der periode van verlof. Voor het overige wijzigt niets. De in art. 10eb UBLB opgenomen loonnorm blijft van belang voor de bepaling van de hoogte van de 30%-vergoeding.

Voorbeeld
Salaris voor het opnemen van een van de in art. 8.2a URLB opgenomen verlofvormen = 40.000
Het lagere loon ten gevolge van het ouderschapsverlof = - 8000
Norminkomen van art. 10eb UBLB = 38961
Omdat betrokkene een fiscaal loon heeft dat lager is dan 38961 t.g.v. van het ouderschapsverlof is er geen ruimte voor een vergoeding. De 30%-vergoeding wordt nihil.

Beschouwing

Relevante wet- en regelgeving

Artikel 8.2a. Uitvoering looncriterium 30%-regeling
Ingeval het loon, bedoeld in artikel 10eb, eerste en tweede lid, van het besluit, van een werknemer als gevolg van het opnemen van ouderschapsverlof, zwangerschapsverlof, aanvullend geboorteverlof, pleegzorgverlof of adoptieverlof in een tijdvak op jaarbasis lager is dan het bedrag, genoemd in artikel 10eb, eerste lid, onderscheidenlijk tweede lid, van het besluit, wordt in dat loontijdvak bij de toepassing van dat artikel ten aanzien van de werknemer uitgegaan van het loon, bedoeld in dat artikel, dat de werknemer zou hebben genoten indien hij geen van de genoemde soorten verlof zou hebben opgenomen.

Artikel 10ea
1. Vergoedingen en verstrekkingen aan extraterritoriale werknemers van kosten, respectievelijk ter voorkoming van kosten van verblijf buiten het land van herkomst worden, ten aanzien van ingekomen werknemers op gezamenlijk verzoek van de werknemer en de inhoudingsplichtige, in elk geval beschouwd als vergoeding voor extraterritoriale kosten tot (bewijsregel):
a. 30% van de grondslag, waarbij de grondslag de som is van:
1°. het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf buiten het land van herkomst dat is genoten tijdens de looptijd van de bewijsregel en waarover met toepassing van de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b van de wet belasting wordt geheven, voor zover de ingekomen of uitgezonden werknemer ter zake geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting;
2°. de vergoeding voor extraterritoriale kosten, bedoeld in artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de wet;
b. het bedrag van de schoolgelden.
2. In geval van verstrekkingen zijn de waarderingsregels krachtens artikel 13 van de wet van toepassing.

Artikel 10eb
1. Een werknemer bezit specifieke deskundigheid indien het loon, bedoeld in paragraaf 3.3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, op jaarbasis meer bedraagt dan € 38.961.
2. In afwijking van het eerste lid bezit een werknemer die in het wetenschappelijk onderwijs een Nederlandse mastergraad of een hiermee gelijkwaardige buitenlandse graad heeft behaald en die

de leeftijd van 30 jaar nog niet heeft bereikt, specifieke deskundigheid indien het loon, bedoeld in paragraaf 3.3.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001, op jaarbasis meer bedraagt dan € 29.616.
3. In afwijking in zoverre van het eerste en tweede lid bezit een werknemer ook specifieke deskundigheid indien de werknemer:
in het kader van wetenschappelijk onderzoek of wetenschappelijk onderwijs in Nederland wordt tewerkgesteld bij een onderzoeksinstelling als bedoeld in artikel 1.11, onderdelen a of b, van het Vreemdelingenbesluit 2000, of
in Nederland wordt tewerkgesteld als arts in opleiding tot specialist aan een door de Registratiecommissie Geneeskundig Specialisten aangewezen opleidingsinstituut.
4. Bij de beoordeling of de specifieke deskundigheid die een ingekomen werknemer bezit niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt, wordt in onderlinge samenhang rekening gehouden met de volgende factoren, voor zover relevant:
het niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding;
de voor de functie relevante ervaring van de werknemer;
het beloningsniveau van de onderhavige functie in Nederland in verhouding tot het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer.
5. Bij het begin van het kalenderjaar worden de in het eerste en tweede lid genoemde bedragen bij ministeriële regeling gewijzigd in andere bedragen. Deze bedragen worden berekend door de te wijzigen bedragen te vermenigvuldigen met de tabelcorrectiefactor, bedoeld in artikel 10.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, en vervolgens de nodig geachte afronding aan te brengen. Indien in het voorafgaande kalenderjaar een dergelijke afronding is toegepast, kan bij wijziging worden uitgegaan van het niet-afgeronde bedrag.
6. Bij ministeriële regeling 5.1.2e art. 8.2a URLB) kunnen nadere regels worden gesteld ter zake van de toepassing van dit artikel.

Beschouwing

buiten verzoek

In art. 8.2a URLB is opgenomen dat als ten gevolge van een van de in het artikel genoemde verlofvormen zich voordoet, in dat loontijdvak ten aanzien van de werknemer bij de toepassing van art. 10eb, eerste en tweede lid UBLB uitgegaan wordt van het loon dat de werknemer zou hebben genoten indien hij geen van de genoemde verlofvormen zou hebben opgenomen.
In de tekst van art. 8.2a URLB wordt dus verwezen naar art. 10eb UBLB. Het hogere loon geldt alleen voor de toepassing van art. 10eb, eerste en tweede lid UBLB. Het hogere loon is daarmee alleen van belang voor de vraag of betrokkene specifiek deskundig blijft gedurende het verlof. Het loon dat de werknemer genoten zou hebben indien hij niet een van de genoemde verlofvormen zou hebben opgenomen dient als uitgangspunt te worden genomen voor de beoordeling of betrokkene specifiek deskundig blijft. Met andere woorden, de 30%-regeling vervalt niet door het gebruik maken van de betreffende verlofregeling. Hij blijft dus voldoen aan het bezit van specifieke deskundigheid.
In het artikel wordt niet verwezen naar art. 10ea UBLB. In dat artikel is bepaald hoe de vergoeding berekend moet worden. Hoe moet de 30%-vergoeding berekend worden als de werknemer gebruik maakt van één van de genoemde verlofvormen? De tekst van art. 10ea gaat uit van het (werkelijke) fiscale loon en kent geen verwijzing naar artikel 10eb voor wat betreft de minimale hoogte van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Over het fiscale loon berekenen we de hoogte van de vergoeding. Doordat betrokkene ook zonder aan het looncriterium te voldoen, geacht wordt specifiek deskundig te zijn, is de stelling mogelijk dat er geen 'ondergrens' meer is van de salarisnorm.

Ik zie 4 mogelijke antwoorden op de vraag 'hoe moet de 30%-vergoeding berekend worden als de werknemer gebruik maakt van één van de genoemde verlofvormen?'. Ik beschrijf de mogelijke antwoorden aan de hand van de casus

67 Awr

Casus:
Salaris voor het opnemen van een van de in art. 8.2a URLB opgenomen verlofvormen = 40.000
Het lagere loon ten gevolge van het ouderschapsverlof = - 8000
Norminkomen van art. 10eb UBLB = 38961.

Voor de periode vóór het verlof is het plaatje: fiscaal loon 38.961 en 30%-vergoeding 1039 ('brutoloon': 40.000). (NB. De vergoeding is gemaximeerd, omdat als men over het hele loon de vergoeding zou berekenen, men onder de salarisnorm zakt.)

Na de periode van het verlof is het 'brutoloon': 32.000.

Vier mogelijke uitwerkingen:
Er zijn m.i. vier uitwerkingen denkbaar:

a. De vergoeding bedraagt: 30% x 32.000 = 9.600 (Fiscaal loon: 22.400)
Betrokkene blijft specifiek deskundige, ook nu het fiscaal loon lager is dan de salarisnorm. Aan de loonnorm wordt geacht voldaan te zijn, dus de loonnorm is verder niet meer relevant. Men kan dus ook niet meer onder de loonnorm zakken en daardoor de specifieke deskundigheid verliezen. Immers het loon wordt geacht te blijven wat het was vóór de periode van verlof. De berekening van de 30%-vergoeding vindt plaats op basis van art. 10ea UBLB. Artikel 10ea kent geen verwijzing naar artikel 10eb, de ondergrens van de loonnorm is niet meer relevant. In een reguliere situatie zorgt artikel 10ee ervoor dat de 30%-regeling stopt indien de loonnorm van artikel 10eb niet wordt gehaald, daar is door de toepassing van artikel 8.2a URLB geen sprake meer van waardoor de norm in artikel 10eb geen uitwerking meer heeft op artikel 10ea. Deze uitkomst lijkt grammaticaal goed verdedigbaar maar is qua doel en strekking niet bedoeld. De 30%-vergoeding wordt dan ondanks het lagere loon hoger dan vóór het opnemen van het verlof.

b. Je moet uit blijven gaan van een brutoloon van 40.000. De vergoeding blijft dan 1039.
In 8.2a URLB staat dat je moet blijven uitgaan van het loon vóór het opnemen van verlof. Dat geldt echter alleen voor de toepassing van art. 10eb UBLB en niet voor 10ea UBLB. Bij de berekening uitgaan van ook een fictief fiscaal loon, zou de toepassing van art. 8.2a URLB ook doortrekken naar art. 10ea UBLB. Daarmee lijkt deze uitwerking niet juist, niet wenselijk.

c. De 30% vergoeding stellen op 32/40 x 1039 = 831 (fiscaal loon: 32.000 - 831 = 31.169).
Het lagere loon wordt evenredig toegerekend aan de 30%-vergoeding en het loon. Op het fiscale loon én de vergoeding wordt de breuk van 32.000/40.000 toegepast.
Deze evenredigheidsbenadering is niet te lezen in de regelgeving, maar lijkt wel een redelijke benadering. Deze benadering is in 2017 uitgedragen aan een adviseur. Zie ook de nb. hieronder.

d. Omdat betrokkene een fiscaal loon heeft dat lager is dan 38961 is er geen ruimte voor een vergoeding. De 30%-vergoeding wordt nihil.
Art. 8.2a URLB stelt dat je voor de loonnorm voor de toepassing van art. 10eb UBLB uit moet blijven gaan van het salaris vóór het verlof. Dat is 40.000. Dan blijft betrokkene specifiek deskundig omdat het loon geacht wordt hoger dan 38961 te blijven. Door het verlof zakt het fiscale loon onder de 38961. De 30%-vergoeding wordt nihil, omdat alleen voor de beoordeling van de specifieke deskundigheid de loonnorm hoger dan 38961 blijft, voor zolang het verlof duurt. Voor de berekening van de 30%-vergoeding blijft de norm van 38961 wel relevant. Deze benadering lijkt wel aan te sluiten bij de bedoeling (wetssystematisch, uitvoeringstechnisch) van de regelgever. Ook grammaticaal is dit standpunt verdedigbaar. Blijkens de tekst van 8.2a URLB, moeten het gevolg van het verlof uitsluitend zijn dat betrokkene specifiek deskundig blijft.

buiten verzoek 5.1.2e

Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Corperate Dienst Vaktechniek

-

Contactpersoon
XXX

(*secretaris*)

memo

Datum
XX
.

Versienummer
21-XXX-XXXX

Vastgesteld door
Kennisgroep XX

Kopie aan

Bijlagen
Geen

Onderwerp

Casus
Een medewerker van een openbare Universiteit kwalificeert als inwoner van België en werkt tevens vanuit België als docent. Ingangsdatum van het dienstverband is 1 augustus 2020. Hij verricht zowel onderzoeks- als onderwijstaken. Omdat hij volledig vanuit zijn woonland België werkt heeft de universiteit op grond van artikel 19 van het belastingverdrag met België in Nederland loonbelasting ingehouden en afgedragen. De hooglerarenbepaling van artikel 20 is niet toegepast omdat er geen sprake is van 'in de andere verdragsluitende staat verblijven'. De belastingplichtige woont immers in België en werkt ook vanuit België.

De medewerker geeft aan dat hij noch tijdens de duur van zijn vorige contract (van 1 augustus 2020 - 31 mei 2021) noch tijdens zijn lopende contract (sinds 1 augustus 2021) ooit fysiek in Nederland heeft gewerkt en dat de verwachting is dat hij (naar alle waarschijnlijkheid) tot het einde van zijn huidige contract (31 juli 2022) ook niet fysiek in Nederland zal werken.

Vraag/Vragen
Is artikel 20 paragraaf 1 van het Verdrag tussen Nederland en België van toepassing op een inwoner van België die uitsluitend als docent in België thuis zijn werkzaamheden verricht voor de Universiteit van Leiden?

Antwoord/Antwoorden
Nee, artikel 20 uit het Verdrag tussen Nederland en België heeft het heel expliciet over 'in de andere verdragsluitende Staat verblijven'. Dit duidt op fysieke aanwezigheid in het werkland.

Beschouwing

Artikel 20, paragraaf 1 Verdrag Nederland en België luidt als volgt:

"Beloningen, van welke aard ook, van hoogleraren en andere leden van het onderwijzend personeel, die inwoner zijn van een verdragsluitende Staat en in de andere verdragsluitende Staat verblijven om aldaar aan een universiteit of een

andere officieel erkende onderwijsinrichting, onderwijs te geven of zich met wetenschappelijk onderzoek bezig te houden, zijn in die andere Staat vrijgesteld van belasting gedurende een tijdvak van ten hoogste twee jaar vanaf de datum van de feitelijke aanvang van die functie door die personen in de andere Staat".

De toelichting bij het verdrag (Kamerstuk 28 259 Gezamenlijke artikelsgewijze toelichting) spreekt bij de verwijzing naar paragraaf 1 over de 'exclusieve woonstaatheffing van paragraaf 1'. Deze paragraaf lijkt, gelet op het aangehaalde voorbeeld, echter geschreven voor iemand die zijn werkzaamheden volledig in het bronland verricht.

Artikel 20 NSV

Vergoedingen die een hoogleraar of andere docent die inwoner is van een van de Staten en die in de andere Staat verblijft met het doel gedurende een tijdvak van ten hoog[s]te twee jaren onderwijs te geven of zich met wetenschappelijk onderzoek bezig te houden aan een universiteit, hogeschool of andere inrichting voor onderwijs of wetenschappelijk onderzoek in die andere Staat, voor dat onderwijs of dat onderzoek ontvangt, zijn slechts in de eerstbedoelde Staat belastbaar.

Art. 20 heeft het heel expliciet over in de andere staat verblijven. Dat duidt op fysieke aanwezigheid.

Doel en strekking van de (hoog)lerarenbepaling spreekt van een uitzondering op artikel 15 die ervoor zorgt dat de woonstaat met heffen over inkomen uit werkzaamheden in de andere werkstaat. Het artikel voorkomt dat bij een tijdelijk verblijf in een andere staat er een wijziging optreedt in de belastingheffing. Ook dit wijst op fysieke aanwezigheid.

Als een werknemer niet feitelijk werkt in het andere land, is art. 20 niet van toepassing.

Onderwerp	**Uitleg artikel 18 belastingverdrag Nederland-Portugal (pensioenartikel)**
Datum ontvangst KG	**Nvt**
Naam/ktr vraagstellers	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	**15-10-2021 – 29-11-2021**

Vraag

De uitleg van artikel 18 uit het belastingverdrag Nederland-Portugal leidt regelmatig tot discussie. De tekst van het pensioenartikel blinkt niet uit in duidelijkheid. Het gaat dan steeds om de vraag wanneer de heffing 'terugvalt' naar het bronland, zijnde Nederland.

Hoe moeten de voorwaarden die daarvoor gelden worden uitgelegd/toegepast?[1] Deze vraag wordt opnieuw ingebracht in verband nieuwe jurisprudentie.[2]

Antwoord

De kennisgroep onderschrijft de hierna onder beschouwing opgenomen uitleg van het artikel.

Beschouwing

Artikel 18 belastingverdrag Nederland-Portugal luidt (voor zover nu relevant) als volgt (belangrijkste elementen vetgedrukt):

> Artikel 18. Pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen
>
> 1 Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19, tweede lid, zijn **pensioenen en andere soortgelijke beloningen** betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat **ter zake van een vroegere dienstbetrekking alsmede lijfrenten** betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat, **slechts in die Staat belastbaar**. Ieder **pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel** van een Verdragsluitende Staat aan een inwoner van de andere Verdragsluitende Staat, zijn **slechts in die andere Staat belastbaar**.
>
> 2 Niettegenstaande het bepaalde in het eerste lid, mag een **pensioen of andere soortgelijke beloning, lijfrente, of ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel** van een Verdragsluitende Staat, ook worden belast in de Verdragsluitende Staat waaruit deze afkomstig is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat:
>
> a. indien en voor zover de aanspraak op dit **pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente** in de Verdragsluitende Staat, waaruit het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente afkomstig is, **van belasting is vrijgesteld**, dan wel de met het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente samenhangende bijdragen aan de pensioenregeling of verzekeringsmaatschappij, in het verleden bij het bepalen van het in die Staat belastbare inkomen in aftrek zijn gebracht, dan wel anderszins in die Staat in aanmerking zijn gekomen voor een **fiscale faciliëring**; en

[1] In deze notitie wordt steeds uitgegaan van de buitenlands belastingplichtige (inwoner van Portugal). Nederland is het bronland.
[2] HR 06 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1732 HR 06 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1733 en GHSHE 25 mei 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2263

b. indien en voor zover dit **pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente** in de Verdragsluitende Staat, waarvan de genieter van het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente inwoner is, **niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief** voor inkomsten verkregen uit niet-zelfstandige arbeid, dan wel het brutobedrag van dat pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente **voor minder dan 90 percent**, in de belastingheffing wordt betrokken; en

c. indien het **totale brutobedrag** van de pensioenen en andere soortgelijke beloning of lijfrenten en ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat, **in enig kalenderjaar een bedrag van 10.000 Euro te boven gaat**.

3 Niettegenstaande de bepalingen van het eerste en tweede lid, mag, indien dit **pensioen of andere soortgelijke beloning geen periodiek karakter draagt**, wordt betaald ter zake van een **vroegere dienstbetrekking in de andere Verdragsluitende Staat** en **uitbetaling plaatsvindt vóór de datum waarop het pensioen ingaat, of indien in plaats van het recht op lijfrente vóór de datum waarop de lijfrente ingaat een afkoopsom wordt betaald**, de betaling of deze afkoopsom ook in de Verdragsluitende Staat waaruit zij afkomstig is worden belast.

Kennis en expertisecentrum Buitenland past het pensioenartikel in de praktijk als volgt toe.

De hoofdregel is dat pensioenen (en andere soortgelijke beloningen), lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen[3] ter heffing aan Portugal zijn toegewezen. Dat wordt slechts anders als aan de voorwaarden uit lid 2 of lid 3 is voldaan of het restartikel van toepassing is.

Samengevat wordt het volgende stappenplan gevolgd:

Stap 1: Termijnen en afkoopsommen uit een beroepspensioenregeling

Is (mede) sprake van termijnen of afkoopsommen uit een beroepspensioenregeling?

Zo ja, dan is artikel 18 in beginsel op deze uitkeringen niet van toepassing. Het artikel spreekt namelijk van 'pensioen ter zake van een vroegere *dienstbetrekking*'. Op dit inkomen is derhalve artikel 22 lid 1, het restartikel, van toepassing. De inkomsten mogen in Portugal worden belast.

Let op! Een beroepspensioenregeling kan ook wel opgebouwd zijn in dienstbetrekking. Ook bepaalde lijfrenten (vooral gouden handdruk-stamrechten), kunnen voortvloeien uit de dienstbetrekking. Art. 18 is dan wel van toepassing.

Stap 2: Afkoopsom pensioen of lijfrente vóór ingangsdatum

Is (mede) sprake van een afkoopsom van een pensioen of lijfrente vóór ingangsdatum?

Zo ja, dan is op die afkoopsom als zodanig artikel 18, lid 3, van toepassing. De afkoopsom mag in Nederland worden belast.

Stap 3: Afkoopsom lijfrente ná ingangsdatum

Is (mede) sprake van een afkoopsom van een lijfrente ná ingangsdatum?

[3] Hiema: SZ-uitkeringen.

Zo ja, dan is op die afkoopsom het restartikel (artikel 22, lid 1) van toepassing. De afkoopsom mag in Portugal worden belast.

Artikel 18, lid 3, is niet van toepassing omdat die bepaling alleen ziet op afkoop vóór ingangsdatum. Ook artikel 18, leden 1 en 2, zijn niet van toepassing omdat hierin gesproken wordt van 'lijfrente'. Een afkoopsom voldoet niet aan de lijfrentedefinitie aangezien het geen vaste som, periodiek betaalbaar is. In tegenstelling tot de term pensioen bevat de term lijfrente niet de toevoeging 'of andere soortgelijke beloning' waar een afkoop onder te brengen zou zijn.

Let op! Een afkoopsom van een pensioen na ingangsdatum valt wel onder artikel 18, lid 1 of lid 2, omdat deze onder 'pensioen *of andere soortgelijke beloning*' te scharen is.

Let op! De tekst in het verdrag met Portugal wijkt op dit punt af van art. 18 in het verdrag met België. In het eerste lid, van art. 18 van het verdrag met België staat expliciet dat ook niet-periodieke uitkeringen daaronder vallen. In de gezamenlijke artikelsgewijze toelichting bij het verdrag met België wordt deze uitleg bevestigd.

Stap 4: SZ-uitkeringen uit de AOW en Anw

Is (mede) sprake van een SZ-uitkering uit de AOW of Anw?

Zo ja, dan is die uitkering, ongeacht de hoogte, ter heffing aan Portugal toegewezen op grond van artikel 18, lid 1.

De Hoge Raad[4] heeft voor een AOW-uitkering (en aansluitend ook Anw-uitkeringen) geoordeeld dat aan de voorwaarde van artikel 18, lid 2, sub a (fiscale faciliëring) niet kan worden voldaan. De Hoge Raad heeft daarmee uitgesloten dat de uitzondering vanartikel 18, lid 2 van toepassing kan zijn op AOW- en Anw-uitkering.

Stap 5: Pensioentermijnen, afkoopsom pensioen na ingangsdatum, lijfrentetermijnen en SZ-uitkeringen uit werknemersverzekeringen

Stap 5.1: De € 10.000,- grens

Is het totaal van de volgende uitkeringen hoger dan € 10.000,-?

1. **Pensioentermijnen,**
2. **Afkoopsommen pensioen voor en na ingangsdatum,**
3. **Lijfrentetermijnen,**
4. **SZ-uitkeringen.**

Het gaat hierbij om de reguliere termijnen van pensioen, de afkoopsommen van pensioen na ingangsdatum, reguliere lijfrentetermijnen en SZ-uitkeringen.

Zo nee, dan zijn de uitkeringen die genoemd worden in artikel 18, lid 2, vrijgesteld (Nederland mag niet heffen). De hoofdregel van artikel 18, lid 1, gaat dan op.

Zo ja, dan moet er een tweetal vervolgvragen worden gesteld, zie nader 5.2.

[4] HR 6 november 2020, ECLI:NL:HR:1733.

Enkele nadere opmerkingen:
- Afkoopsommen pensioen vóór ingangsdatum:
Voor het heffingsrecht over deze afkoopsommen als zodanig geldt weliswaar artikel 18, lid 3, maar de (hoogte van de) afkoopsom telt echter ook mee voor de €10.000,- grens. Dat volgt uit de zinsnede 'Niettegenstaande (…)' uit artikel 18, lid 3.

- Afkoopsommen pensioen ná ingangsdatum:
Een afkoopsom van een pensioen na ingangsdatum valt wel onder artikel 18, lid 1 of lid 2, omdat dit onder 'pensioen *of andere soortgelijke beloning*' te scharen is. Deze afkoopsom telt daarom ook mee voor de €10.000,- grens.

- Afkoopsommen lijfrente vóór ingangsdatum:
Een afkoopsom van een lijfrente vóór ingangsdatum telt niet mee voor de €10.000,- grens. In artikel 18, lid 2, wordt namelijk gesproken van 'lijfrente' (in tegenstelling tot de pensioenen, waarbij ook van 'soortgelijke beloningen' wordt gesproken). Een afkoopsom van een lijfrente voldoet niet aan de lijfrentedefinitie, aangezien het geen 'vaste som, periodiek betaalbaar (…)' is. Zie artikel 18, lid 6.

- Afkoopsommen lijfrente ná ingangsdatum:
Een afkoopsom van een lijfrente na ingangsdatum valt niet onder de term 'lijfrente', daarmee is artikel 18 niet van toepassing (artikel 18, lid 3, is ook niet van toepassing). Daarmee kan dit bedrag ook niet meetellen voor de €10.000,- grens.

- Uitkeringen uit de AOW of Anw
Hoewel de HR geoordeeld heeft dat het heffingsrecht over AOW- en Anw-uitkeringen niet aan Nederland kan toekomen, telt een eventuele AOW- of Anw-uitkering wel mee voor de grens van € 10.000,-. Dat leiden we af uit artikel 18, lid 2, sub c.

- SZ-uitkeringen uit werknemersverzekeringen:
In tegenstelling tot de AOW- en Anw-uitkeringen voldoet een SZ-uitkering uit een werknemersverzekering wel aan de voorwaarde gesteld in artikel 18, lid 2, sub a. Reden hiervoor is dat de aanspraak op deze uitkeringen niet tot het loon behoort op grond van artikel 11, lid 1, sub e van de Wet op de loonbelasting 1964. De aanspraken zijn vrijgesteld en de uiteindelijke uitkeringen belast. Hiermee wordt voldaan aan de formulering van de Hoge Raad in paragraaf 5.4.2. van ECLI:NL:HR:2020:1733. Uitkeringen uit werknemersverzekeringen tellen derhalve wel mee voor de € 10.000 grens.

Stap 5.2: Fiscale faciliëring en reguliere heffing

Indien is vastgesteld dat de €10.000,- grens wordt overschreden moeten de volgende twee vragen worden gesteld (artikel 18, lid 2, sub a en sub b):

a. *Heeft in Nederland fiscale faciliëring plaatsgevonden?*

Zo ja, dan mag Nederland (in zoverre) heffen over het pensioen en/of de lijfrente, mits ook aan voorwaarde b voldaan wordt.

b. *Wordt het pensioen en/of de lijfrente in Portugal niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet-zelfstandige arbeid belast, dan wel wordt het brutobedrag van het pensioen en/of de lijfrente voor minder dan 90 procent in de Portugese belastingheffing betrokken?*[5]

Indien Portugal niet regulier heft over de uitkering dan mag Nederland daarover (in zoverre) heffen (mits ook aan voorwaarde a wordt voldaan).

[5] Hierna wordt in algemene zin gesproken van 'regulier heffen'.

Hierbij hanteren we in de praktijk de volgende vuistregels/inzichten:
- Reguliere heffing:
Portugal heft regulier over pensioen- en lijfrente-inkomsten.

- Begunstigend beleid:
Voor wat betreft pensioen, lijfrente en SZ-uitkeringen weten we dat in Portugal een begunstigend beleid bestaat. In beginsel dient aangetoond te worden dat hier in het concrete geval geen gebruik van gemaakt is. 5.1.2d

5.1.2d

- Saldomethode, feitelijke of juridische onderworpenheid:
Voor pensioenen bestaat ook een mogelijkheid om in de Portugese aangifte gebruik te maken van de zogenoemde saldomethode. Hof Den Bosch[6] heeft echter geoordeeld dat toepassing van deze methode niet in overeenstemming is met de Portugese wet. Volgens het Hof kent het belastingverdrag het heffingsrecht niet toe aan Nederland omdat het Hof aangeeft dat niet moeten worden gekeken naar de feitelijke onderworpenheid (heft Portugal daadwerkelijk) maar naar de juridische onderworpenheid (kan Portugal heffen). Volgens het Hof is er sprake van een juridische onderworpenheid in Portugal.

De Hoge Raad[7] heeft geoordeeld dat ook ten aanzien van een WAO-uitkering moet worden beoordeeld of sprake is van juridische onderworpenheid. Het is daarom niet van belang of Portugal heft maar of Portugal kan heffen op grond van haar nationale belastingwetgeving. Daarmee volgt de Hoge Raad de lijn die in de voornoemde uitspraak van Hof Den Bosch is uitgezet ten aanzien van pensioenuitkeringen in het kader van artikel 18.

- Slotsom:
Enkel indien het begunstigend beleid toegepast wordt, gaan we ervanuit dat Portugal pensioenen, lijfrenten en SZ-uitkeringen niet regulier in de heffing betrekt

Enkele voorbeelden:

Voorbeeld 1

AOW:	€ 1.000,-
Lijfrente (termijnen):	€ 3.000,-
Pensioen (termijnen):	€ 5.000,-

Het totaal van deze uitkeringen is beneden de € 10.000 Daarom mag Portugal over alle inkomsten heffen.

Voorbeeld 2

AOW:	€ 8.000,-
Lijfrente (termijnen):	€ 4.000,-
Pensioen (termijnen):	€ 4.000,-

Het totaal van de uitkeringen is boven de € 10.000. We kunnen dus onderzoeken of we mogen heffen over deze inkomsten. De AOW-uitkering komt toe aan Portugal. Voor de pensioen- en lijfrenten moet onderzocht worden of het begunstigend beleid in Portugal van

[6] Hof 's-Hertogenbosch 25 mei 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2263.
[7] HR 6 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1732.

toepassing. Dit blijkt uit een Portugese aanslag inkomsten dan wel een verklaring van de Portugese belastingdienst.

Voorbeeld 3

Pensioen (termijnen)	€ 6.000
Pensioen (afkoopsom voor ingangsdatum):	€ 20.000

Het totaal van deze uitkeringen is boven de € 10.000,-. Voor wat betreft de reguliere pensioentermijnen kunnen we daardoor onderzoeken of we mogen heffen. Hiervoor moet beoordeeld worden in Portugal het begunstigend beleid van toepassing is. De afkoopsom van het pensioen (voor ingangsdatum) telt dus mee voor de €10.000,- grens van artikel 18, lid 2, sub c. We mogen echter sowieso heffen over die afkoopsom, op grond van artikel 18, lid 3.

Voorbeeld 4

Pensioen (termijnen)	€ 6.000,-
Lijfrente (termijnen)	€ 3.000,-
Lijfrente (afkoopsom na ingangsdatum):	€ 20.000,-

Alleen de pensioentermijnen en de lijfrentetermijnen tellen mee voor de €10.000,- grens van artikel 18, lid 2, sub c. De afkoopsom van de lijfrente na ingangsdatum telt niet mee, deze valt onder het restartikel. Het totaal van reguliere pensioen/lijfrentetermijnen is beneden de € 10.000,-. We kunnen dus niet heffen over deze termijnen.

Voorbeeld 5

Pensioen (termijnen)	€ 6.000,-
Lijfrente (afkoopsom voor ingangsdatum)	€ 15.000,-
Pensioen (afkoopsom na ingangsdatum):	€ 3.000,-

Alleen de pensioentermijnen en de afkoopsom van het pensioen tellen mee voor de €10.000,- grens van artikel 18, lid 2, sub c. De afkoopsom van de lijfrente voor ingangsdatum telt niet mee, want voldoet niet aan de lijfrentedefinitie. Over de afkoopsom lijfrente kunnen we echter wel belasting heffen, op grond van artikel 18, lid 3. Omdat de pensioentermijnen en de afkoopsom van het pensioen niet (samen) boven de € 10.000 grens uitkomen kunnen we over beiden niet heffen.

Schematisch:

1	Beroepspensioen uitkering	art. 22 (1)	PT
2	Afkoop pensioen of lijfrente voor ingangsdatum	art. 18 (3)	NL
3	Afkoop lijfrente na ingangsdatum	art. 22 (1)	PT
4	SZ-uitkering uit AOW of Anw	Art.18(1)	PT
5.1	€ 10.000,- grens:		
	Indien totaal van: - Pensioentermijnen - Afkoopsommen pensioen - Lijfrentetermijnen - SZ-uitkeringen	art. 18 (2c)	
	≤ 10.000	art. 18 (1)	PT
	> 10.000	naar 5.2	
5.2	Fiscale faciliëring en reguliere heffing		
	Indien cumulatief: - Fiscale faciliëring - In PT niet regulier belast: • Begunstigend beleid	art. 18 (2)	NL

Achtergrondinformatie:

In de parlementaire geschiedenis en literatuur is niet bijzonder veel terug te vinden over de concrete uitleg van het pensioenartikel in het belastingverdrag Nederland-Portugal. Voor de volledigheid volgen hieronder enkele passages. Deze passages zijn echter zeer algemeen van aard.

Protocol belastingverdrag Nederland-Portugal, XVI Ad artikel 18:

'Met betrekking tot artikel 18, tweede lid, onderdeel b), is het wel te verstaan dat de algemeen van toepassing zijnde belastingvrije som die in Portugal kan worden afgetrokken van de belastinggrondslag over pensioen, of andere soortgelijke beloning of lijfrente, op zich zelf niet een omstandigheid is die tot gevolg heeft dat een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente niet belast wordt tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid, dan wel het brutobedrag van dat pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente voor minder dan 90 percent in de belastingheffing wordt betrokken.'

Brief minister van Buitenlandse Zaken (26 867, nr. 1, vergaderjaar 1999-2000):

'(…) Voor wat betreft afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten kon Portugal instemmen met een onbeperkte bronstaatheffing voor de afkoop van nog niet ingegane pensioenen.'

'(…) Voor pensioen- en lijfrente-termijnen geldt als uitgangspunt een woonstaatheffing. Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is dit uitgangspunt aangevuld met de mogelijkheid om onder omstandigheden een bronstaatheffing met betrekking tot deze inkomsten te kunnen toepassen. Alvorens de bronstaat tot heffing kan overgaan, moet cumulatief voldaan zijn aan de voorwaarden dat de aanspraak op het pensioen of de lijfrente in de bronstaat was vrijgesteld of dat de daarvoor betaalde premies in de opbouwfase van de aanspraak fiscaal aftrekbaar waren bij de berekening van het belastbaar inkomen in de bronstaat en dat de pensioen- of lijfrente-termijnen niet worden belast tegen het normale tarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid of dat minder dan 90% van de pensioen- of lijfrente-termijnen in de belastingheffing wordt betrokken. Als derde voorwaarde voor een bronstaatheffing geldt dat het gezamenlijke bedrag van door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten pensioen- en lijfrente-termijnen of pensioen of uitkering ingevolge het sociale zekerheidsstelsel van een van de landen meer bedraagt dan 10 000 Euro (tweede lid).'

'(…) Voor kleine pensioenen en lijfrenten geldt dus uitsluitend de hoofdregel van woonstaatheffing. Pensioen- en lijfrente-termijnen worden in Portugal belast tegen een inkomstenbelastingtarief van ten hoogste 32%. Daarnaast is deze categorie inkomsten tot een bedrag van ongeveer 8500 Euro van belastingheffing vrijgesteld. In het Protocol is uitdrukkelijk bepaald dat alleen op basis van het in het algemeen in Portugal voor de belastingheffing van deze inkomsten aftrekbare bedrag niet de gevolgtrekking mag worden gemaakt dat deze inkomsten voor minder dan 90% in de belastingheffing van Portugal worden betrokken (Ad artikel 18).'

Vakstudie Internationaal Belastingrecht, bilateraal verdrag Nederland-Portugal:

Aantekening 3, lid 2:

'(...) Op grond van artikel 18, tweede lid, van het verdrag met Portugal mogen periodieke pensioenen, lijfrentetermijnen en socialezekerheidsuitkeringen ook door de bronstaat worden

belast indien aan [een aantal] volgende (cumulatieve) voorwaarden is voldaan. (...) Uit de jurisprudentie blijkt dat deze bronstaatheffing niet alleen geldt voor pensioenen of lijfrenten, zoals uit de letterlijke tekst zou kunnen worden afgeleid. Deze heffing geldt in ieder geval ook voor AOW-uitkeringen. Voorts blijkt uit de jurisprudentie dat bij de toets aan deze voorwaarden niet relevant is of in Portugal feitelijk belasting wordt geheven.

Aantekening 4:

'(...) Artikel 18, derde lid, van het verdrag met Portugal bepaalt dat niet-periodieke betalingen ter zake van een vroegere dienstbetrekking in de bronstaat mogen worden belast. Dit geldt evenwel uitsluitend voor niet ingegane pensioenen. Ook de afkoopsom die wordt betaald in plaats van het recht op (een nog niet ingegane) lijfrente mag door de bronstaat worden belast. Indien Nederland de bronstaat is, geeft zij op grond van artikel 24, zesde lid, van het verdrag echter verrekening voor de in de woonstaat Portugal over deze afkoopsommen geheven belasting.'