

Grenseffectenrapportage 2016

Dossier 5: De kwalificerende buitenlandse belastingplicht van art. 7.8 IB en het EU-recht



Universiteit Maastricht

Grenseffectenrapportage 2016

Dossier 5: De kwalificerende buitenlandse belastingplicht van art. 7.8 IB en het EU-recht

Dr. Hans Arts
Jasper Korving L.L.M.

Het *Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility / ITEM* is de spil van wetenschappelijk onderzoek, advisering, kennisuitwisseling en trainingsactiviteiten omtrent grensoverschrijdende samenwerking en mobiliteit.

ITEM is een initiatief van Universiteit Maastricht (UM), het Nederlands Expertise en Innovatiecentrum Maatschappelijke Effecten Demografische krimp (NEIMED), Zuyd Hogeschool, de Gemeente Maastricht, de Euregio Maas-Rijn (EMR) en de Provincie Limburg (NL).



Gemeente Maastricht

EUREGIO



Zuyd
Hogeschool

ZU
YD

 Maastricht University



provincie limburg
gesubsidieerd door de Provincie Limburg



Inhoudsopgave

1.	Inleiding.....	1
2.	De wettelijke regeling	1
2.1	Voor de KBB: Schumacker-doctrine	1
2.2	Voor de KBB: Keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht	2
2.2.1	Artikel 2.5 (oud) IB	2
2.2.2	Discussies rondom de keuzeregeling	2
2.3	Introductie van ‘kwalificerende buitenlandse belastingplichtige’	4
2.3.1	Inleiding	4
2.3.2	Definitie	5
2.3.3	Persoonlijke toepassingsfeer	5
2.3.4	Inkomenseis	6
2.3.5	Overige voorwaarden.....	8
3.	Europese integratie	10
4.	Conclusie	11

1. Inleiding

Op 1 januari 2015 werd de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 vervangen door de nieuwe regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Op grond van art. 7.8 Wet IB 2001 heeft de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige recht op dezelfde aftrekposten en heffingskortingen als de binnenlandse belastingplichtige.

De keuzeregeling werd vervangen, omdat het niet in overeenstemming zou zijn met het EU-recht.¹ In dit stuk zetten wij uiteen in hoeverre de nieuwe regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in overeenstemming is met het EU-recht.

De regeling is in aanzienlijke mate van belang in de Nederlandse grensregio. Grosso modo houdt de regeling in dat belastingplichtigen die niet in Nederland wonen maar meer dan 90% van hun wereldinkomen in Nederland genieten op dezelfde wijze fiscaal worden behandeld als een inwoner van Nederland. Daarbij verdient opmerking dat het hanteren van een grens in beginsel altijd arbitrair is. Men kan zich voorstellen dat met name in grensregio's meer situaties voorkomen die kwalificeren onder de regeling van kwalificerende buitenlandse belastingplicht. Hoe verder iemand van Nederland afwoont, hoe minder snel hij geneigd zal zijn om in Nederland een aanstelling te aanvaarden. Hoewel de regeling ook voor belastingplichtigen die niet in de grensregio wonen geldt, is het aannemelijk dat het aantal van dergelijke belastingplichtigen beperkt is. Alleen al vanwege de potentieel geraakte belastingplichtigen zou een gedegen rapport van belang zijn binnen het brede onderzoeksgebied.

Omdat de huidige regeling pas kort geleden in werking is getreden zijn concrete cijfers niet voorhanden. Het onderzoek richt zich dan ook nagenoeg uitsluitend op de juridische consequenties en discussiepunten van de regeling.

2. De wettelijke regeling

2.1 Periode voor de KBB: Schumacker-doctrine

In beginsel moet volgens regulier internationaal belastingrecht het woonland van belastingplichtige voorzien in de persoonlijke aftrekposten. Op grond van EU-recht, met name het HvJ-arrest Schumacker, is een lidstaat gehouden om een buitenlandse belastingplichtige die zijn gehele of nagenoeg gehele (90%) inkomen in Nederland geniet dezelfde persoonlijke aftrekposten te laten genieten als een binnenlandse belastingplichtige.² De achtergrond hiervan is dat een dergelijke belastingplichtige over onvoldoende belastbare grondslag beschikt in zijn woonstaat, waardoor de werkstaat in deze aftrekmogelijkheden moet voorzien. In latere rechtspraak van het

¹ HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08 (Gielen), NTFR 2010/795, Jur. 2010, p. I-2323.

² HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker), Jur. 1995, p. I-225.

HvJ is dit uitgebreid tot andere aftrekposten die niet steeds direct in de persoonlijke sfeer liggen.³ Hierbij kan ook worden gedacht aan de uitbreiding van de hypotheekrenteaftrek tot buitenlandse belastingplichtigen die nagenoeg hun gehele gezinsinkomen in Nederland verdienen.⁴

2.2 Periode voor de KBB: Keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht

2.2.1 Artikel 2.5 (oud) IB

Het arrest Schumacker indachtig introduceerde Nederland de keuze voor binnenlandse belastingplicht. Buitenlandse belastingplichtigen konden – tot eind 2014 – op grond van de keuzeregeling (vrijwel) dezelfde behandeling krijgen als een binnenlandse belastingplichtige. Hierdoor kon de buitenlandse belastingplichtige tevens gebruikmaken van dezelfde fiscale faciliteiten als een binnenlandse belastingplichtige. Formeel bleef hij echter buitenlandse belastingplichtige. De regeling is echter ruimer dan waartoe Nederland overeenkomstig het arrest Schumacker (en aanpalende jurisprudentie) gehouden was. Nederland staat namelijk ook toe dat buitenlandse belastingplichtigen die minder dan hun gehele of nagenoeg gehele gezinsinkomen (volgens Nederland dus ten minste 90%) in Nederland verdienen, kunnen opteren voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtige.

De keuzeregeling kende wel een belangrijke antimisbruikbepaling, de zogenoemde clawback of terugploegregeling op grond van art. 2.5 lid 3 Wet IB 2001. Wanneer een buitenlandse belastingplichtige niet langer opteert voor binnenlandse belastingplicht, dan moet hij de voordelen ter zake van andere dan persoonlijke aftrekposten die hij als gevolg van de optie gedurende de acht voorgaande jaren heeft genoten – en die hij niet ook als regulier buitenlandse belastingplichtige zou hebben genoten – ongedaan maken.

2.2.2 Discussies rondom de keuzeregeling

De terugploegregeling leidde tot veel discussie, met name in Schumacker-situaties na het arrest Renneberg.⁵ In dit arrest oordeelde het HvJ dat een buitenlandse belastingplichtige die aan het Schumacker-criterium voldeed in Nederland zijn hypotheekrente in aftrek moet kunnen brengen. De situatie is dan denkbaar dat een buitenlandse belastingplichtige die woonachtig is in de EU, in eerste instantie opteerde voor binnenlandse belastingplicht in Nederland en als gevolg daarvan

³ Zie onder andere HvJ 14 september 1999, zaak C-391/97 (Gschwind), Jur. 1999, p. I-5451; HvJ 12 juni 2003, zaak C-234/01 (Gerritse), NTFR 2003/1142, Jur. 2003, p. I-5933, HvJ 1 juli 2004, zaak C-169/03 (Wallentin), NTFR 2004/1121, Jur. 2004, p. I-6443; HvJ 6 juli 2006, zaak C-346/04 (Conijn), NTFR 2006/972, Jur. 2006, p. I-6137; HvJ 25 januari 2007, zaak C-329/05 (Meindl), NTFR 2007/471, Jur. 2007, p. I-1107; HvJ 18 juli 2007, zaak C-182/06 (Lakebrink), NTFR 2007/1334, Jur. 2007, p. I-6705; HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (Renneberg), NTFR 2008/2144, Jur. 2008, p. I-7735; HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08 (Gielen), NTFR 2010/795, Jur. 2010, p. I-2323; HvJ 31 maart 2011, zaak C-450/09 (Schröder), NTFR 2011/957, Jur. 2011, p. I-2497.

⁴ HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (Renneberg), Jur. 2008, p. I-7735, NTFR 2008/2144.

⁵ HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (Renneberg), NTFR 2008/2144, Jur. 2008, p. I-7735.

zijn hypotheekrente in aftrek kon brengen, terwijl hij daar – zo bleek na het arrest Renneberg – eigenlijk al die tijd al recht op had krachtens het EU-recht. Wanneer deze opterende buitenlandse belastingplichtige niet langer opteerde maar een rechtstreeks beroep op het Renneberg-arrest zou doen, leidde dit naar de letter van de wet tot een verplichte teruggaaf van de genoten hypotheekrente uit de acht voorgaande jaren. Dit, terwijl de opterende buitenlandse belastingplichtige ook die acht voorgaande jaren eigenlijk al aanspraak had kunnen maken op automatische toekenning van hypotheekrenteaf trek, onder de voorwaarde dat hij in die jaren ook voldeed aan het Schumacker-criterium. Als gevolg van deze discussie keurde de staatssecretaris uiteindelijk goed dat bij in eerste instantie opterende buitenlandse belastingplichtigen die niet langer opteren omdat zij aan het Schumacker-criterium voldoen, de terugploegregeling niet zal worden toegepast.⁶ Voor niet Schumacker-gevallen kan de keuzeregeling echter ten aanzien van de hypotheekrenteaf trek nog wel interessant zijn.

In het arrest Gielen heeft het HvJ zich vervolgens expliciet uitgelaten over de plaats van de keuzeregeling binnen het EU-recht.⁷ In de zaak in kwestie betrof het een buitenlandse belastingplichtige die zowel in zijn woonstaat Duitsland als in Nederland een onderneming dreef en aanspraak maakte op toepassing van de zelfstandigenaftrek op grond van art. 3.76 Wet IB 2001. De zelfstandigenaftrek staat open voor de ondernemer die aan het urencriterium voldoet. De belastingplichtige voldeed niet aan het urencriterium wanneer louter de uren in het kader van het in Nederland gedreven deel van de onderneming in aanmerking werden genomen. Wanneer ook alle uren die voor het buitenlandse deel van de onderneming werden gemaakt werden meegenomen, zou wel aan het urencriterium zijn voldaan. Het HvJ oordeelde allereerst dat voor de beoordeling of aan het urencriterium was voldaan ook de uren in het buitenlandse deel van de onderneming dienden te worden meegenomen. Het niet meenemen van de uren in de buitenlandse onderneming vormde een inbreuk op de vrijheid van vestiging, omdat een binnenlandse belastingplichtige die ook een deel van zijn ondernemingsactiviteiten in het buitenland uitoefende de gewerkte uren in de buitenlandse onderneming wel mocht meetellen. Vervolgens nam Nederland het standpunt in dat deze inbreuk kon worden gerechtvaardigd omdat de buitenlandse belastingplichtige kon opteren voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Het HvJ oordeelde echter dat Nederland zich niet achter de optie voor binnenlandse belastingplicht mocht verschuilen. Wanneer Nederland al op grond van primair EU-recht gehouden is om de buitenlandse uren mee te tellen voor het urencriterium kan dit voordeel niet worden ontzegd door te stellen dat de belastingplichtige er wel recht op zou hebben gehad als hij gebruik had gemaakt van de keuzeregeling. Het HvJ vond dit geen rechtvaardiging, omdat het de belastingplichtige effectief verplichtte om gebruik te maken van de keuzeregeling. De keuzeregeling kon het belemmerende karakter van de zelfstandigenaftrek dan ook niet opheffen.

⁶ Besluit van 26 april 2013, nr. DGB2013/201M, NTFR 2013/1090, V-N 2013/29.14.

⁷ HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08 (Gielen), NTFR 2010/795, Jur. 2010, p. I-2323.

Omdat buitenlandse belastingplichtigen in Schumacker-situaties automatisch recht hebben op inwonerbehandeling en de keuzeregeling geen rechtvaardiging voor een vastgestelde inbreuk kon opleveren, was de keuzeregeling nog slechts van belang voor buitenlandse belastingplichtigen in niet-Schumacker-situaties en voor niet-EU-situaties, mits met het woonland een belastingverdrag is gesloten. Uitbreiding tot niet-Schumacker-situaties was initieel ook de intentie van de wetgever. Ook gevallen waarin de buitenlandse belastingplichtige – bijvoorbeeld – slechts 70% van het gezinsinkomen in Nederland verdiende, konden namelijk leiden tot het volledig kunnen benutten van fiscale faciliteiten in de woonstaat. Nederland stelde zich bij de introductie van de keuzeregeling dus ruimhartiger op dan waartoe het gehouden was onder het primaire EU-recht en de Schumacker-doctrine in het bijzonder.

2.3 Introductie van ‘kwalificerende buitenlandse belastingplichtige’

2.3.1 Inleiding

De keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 is per 1 januari 2015 afgeschaft en vervangen door een 90%-regeling. Hiermee tracht de Nederlandse regering dichter aan te sluiten bij het EU-recht en de Schumacker-doctrine in het bijzonder. De personele werkingssfeer is beperkter dan onder de keuzeregeling en een aantal mogelijke inbreuken op het EU-recht die de oude keuzeregeling bevat, wordt weggenomen.⁸ Dat betekent dat voortaan alleen buitenlandse belastingplichtigen die ten minste 90% van hun inkomen in Nederland verdienen in aanmerking kunnen komen voor persoonlijke aftrekposten. Deze personen worden op grond van art. 7.8, lid 6, Wet IB 2001 als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt. Het keuze-element van de huidige regeling komt daarmee te vervallen. Hiermee past Nederland feitelijk het Schumacker-criterium van het HvJ in de meest strikte vorm toe.

Naast het feit dat alleen buitenlandse belastingplichtigen die aan het 90%-criterium voldoen nog in aanmerking komen voor de persoonlijke aftrekposten waarop een binnenlandse belastingplichtige aanspraak kan maken, heeft de regeling ook een belangrijke wijziging tot gevolg voor de bepaling van de belastbare grondslag van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. De regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen belast alleen de inkomsten uit Nederland, zoals ook bij andere buitenlandse belastingplichtigen alleen inkomsten uit Nederlandse bron worden belast; art. 7.1 e.v. Wet IB 2001 zijn derhalve beslissend. Als gevolg daarvan vervalt het progressievoorbehoud en kunnen de voorkomingsregels in het Uitv.besl. IB 2001, de terugploegregeling en de inhaalregeling vervallen. Daarnaast verdween het keuze-element van de oude regeling: voortaan kwalificeert een buitenlandse belastingplichtige wel of niet voor de regeling. Bezien zal voorts worden of aanvullende regelgeving nodig is voor migrerende binnenlandse belastingplichtigen die voor of na migratie geen belastingplichtige zijn.

⁸ Kamerstukken II, 2013-2014, 33 752, nr. 3, onder punt 6.

2.3.2 Definitie

Er is sprake van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wanneer aan een aantal cumulatieve criteria op grond van art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001 is voldaan:

1. De belastingplichtige wordt in een lidstaat van de EU, in een andere staat die partij is bij de EER, in Zwitserland of op de BES-eilanden als inwoner in de belastingheffing betrokken;
2. Het inkomen van de belastingplichtige is voor 90% of meer in Nederland onderworpen aan loonbelasting en/of inkomstenbelasting;
3. Er moet een verklaring van de belastingautoriteit van het woonland worden overgelegd met een overzicht van de inkomsten zoals die in het woonland zijn aangegeven. Op basis van deze verklaring kan de Nederlandse belastingdienst beoordelen of ten minste 90% van het wereldinkomen van de buitenlandse belastingplichtige in Nederland wordt verdiend.

2.3.3 Persoonlijke toepassingsfeer

De persoonlijke toepassingsfeer op grond van 7.8 lid 6 Wet IB 2001 is beperkt tot inwoners van EU- en EER-landen, de BES- eilanden en van Zwitserland. De regeling is niet van toepassing op inwoners die niet wonen in een van deze landen. De keuzeregeling van art 2.5 Wet IB 2001 was van toepassing op inwoners van EU-lidstaten en inwoners van landen waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen heeft gesloten. De persoonlijke toepassingsfeer van art. 7.8 Wet IB 2001 is dus aanzienlijk beperkt vergeleken met die van art. 2.5 Wet IB 2001.

De wetgever motiveerde deze beperking met een beroep op het EU-recht, in het bijzonder het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VWEU) en de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU). Op grond van het voorgaande is het niet verplicht om een buitenlandse belastingplichtige die niet woonachtig is in de EU dezelfde fiscale voordelen als een binnenlandse belastingplichtige te geven.⁹

De wetgever breekt op dit punt met een bestendige beleidslijn. De wetgever gaf bij de invoering van de Wet IB 2001 namelijk nog aan de keuzeregeling niet te willen beperken tot inwoners van lidstaten van de Europese Unie. In dat verband overwoog de wetgever dat geen gebruik kunnen maken van een dergelijke regeling ertoe zou leiden dat een groot aantal personen in typische (r) emigratielanden zoals Australië, Israël en Marokko, die hoofdzakelijk Nederlands inkomen geniet, ernstig financieel nadeel lijdt.¹⁰ Deze buitenlandse belastingplichtigen in (r)emigratielanden, thans ongeveer 3.200 personen, vallen in de huidige regeling dus buiten de boot. De wetgever schat dat

⁹ Op grond van verdragen tussen de EU en andere Mogendheden kan een dergelijke verplichting bestaan, zie bijv. in de verhouding met Zwitserland het arrest HvJ EU 28 februari 2013, nr. C-425/11, Jur. 2013, n.n.g (Ettwein).

¹⁰ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 79-80.

deze buitenlandse belastingplichtigen daardoor een voordeel van gemiddeld € 940 kwijt raken dat zij behaalden door te opteren.¹¹

2.3.4 Inkomenseis

De inkomenseis van art. 7.8 Wet IB 2001 houdt in dat een buitenlandse belastingplichtige van wie het inkomen naar Nederlandse maatstaven geheel of nagenoeg geheel - in Nederland opgevat als ten minste 90% - in Nederland onderworpen is aan de loon- of inkomstenbelasting, dezelfde belastingvoordelen als een binnenlandse belastingplichtige krijgt. Deze regeling heeft overigens een dwingend karakter. Waar de buitenlandse belastingplichtige, ongeacht de grootte van zijn Nederlands inkomen, bij de oude regeling nog kon kiezen voor toepassing van die regeling, vindt art. 7.8 Wet IB 2001 toepassing indien de buitenlandse belastingplichtige kwalificeert.

Daarnaast bevat art 7.8 in lid 8 Wet IB 2001 een delegatiebepaling op basis waarvan belastingplichtigen die in de EU, de EER, Zwitserland of op de BES-eilanden wonen, maar van wie het inkomen niet voor meer dan 90% in Nederland aan de loonbelasting en/of inkomstenbelasting is onderworpen, onder bepaalde voorwaarden toch als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen kunnen worden aangewezen. Deze delegatiebepaling is opgenomen om snel en adequaat te kunnen reageren op ontwikkelingen in de jurisprudentie van het HvJ. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de uitspraak van het HvJ in het arrest Commissie/Estland.¹² Hierin stond een inwonster van Finland centraal met een pensioeninkomen uit zowel Finland als Estland. Beide pensioeninkomens waren gering en ongeveer gelijk. Zij kon wegens haar geringe wereldinkomen niet belast worden in haar woonstaat Finland, zodat daar haar draagkracht en persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking konden worden genomen. Het HvJ oordeelde dat in dergelijke omstandigheden de weigering van de werkstaat om de niet-ingezetene gelijk te behandelen aan een ingezetene een niet te rechtvaardigen schending van het vrije verkeer van werknemers oplevert. In de literatuur is als gevolg van het arrest Commissie/Estland het standpunt ingenomen dat geen vast percentage kan worden gehanteerd voor de beoordeling of is voldaan aan het Schumacker-criterium.¹³ Wij zijn het met dit standpunt eens.

Het Commissie/Estland arrest komt overeen met het standpunt van de wetgever bij de invoering van de Wet IB 2001:

“Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de EU waarin is aangegeven dat het in beginsel aan de woonstaat is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen, maar dat bij onvoldoende inkomen uit die woonstaat ook de werkstaat met

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

¹² HvJ 10 mei 2012, zaak C-39/10 (Commissie/Estland), NTFR 2012/1371.

¹³ Zie onder andere F.P.G. Pötgens, ‘Nadere precisering Schumacker-criteria’, NTFR-B 2012/36 en H. de Vries, ‘Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?’, WFR 2013/972.

die situatie rekening moet houden, verdient een arbitraire grens van 75 of 90% van het wereldinkomen niet de voorkeur.”¹⁴

Het feit dat art. 7.8 Wet IB 2001 wel een procentuele inkomenseis heeft is opmerkelijk gezien het voorgaande. Met de invoering van art. 7.8 Wet IB 2001 wordt opnieuw een regeling met een arbitraire grens ingevoerd. De wetgever stelt als onderbouwing dat uit Schumacker volgt dat een gelijke behandeling alleen zou hoeven te worden gegeven aan belastingplichtigen die in een lidstaat van de EU wonen, hun inkomen geheel of nagenoeg geheel verdienen in een andere lidstaat en in hun woonstaat onvoldoende inkomsten genieten om aldaar rekening te kunnen houden met de persoonlijke en gezinssituatie.¹⁵ Uit het arrest Gschwind zou volgens de wetgever volgen dat “geheel of nagenoeg geheel” ingevuld mag worden als “ten minste 90%”.¹⁶ Deze onderbouwing volgt de gedachtegang dat de vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners in de werkstaat volgens Schumacker afhankelijk is van de feitelijke situatie in de werkstaat van de niet-inwoner. In die gedachtegang is een inkomenseis die aansluit bij die feitelijke situatie verdedigbaar. Aan het feit dat het Hof in Gschwind oordeelde dat in dat geval geen sprake was van discriminatie verbindt de wetgever de conclusie dat een inkomenseis van 90%, zoals de Duitse regeling die in deze zaak in geschil was ook kende, inderdaad verenigbaar is met EU-recht.

De wetgever stelt dat Commissie/Estland, net als Wallentin¹⁷ zeer casuïstisch is en dat er geen algemene principes uit kunnen worden gedestilleerd. Volgens de wetgever is Gschwind namelijk nog steeds leidend.¹⁸ Wij zien in Commissie/Estland echter een bevestiging van hetgeen de wetgever bij de invoering van de Wet IB2001 betoogde. Een andere zaak die mogelijk invloed gaat hebben op de delegatiebepaling is X.¹⁹ In die zaak, ook bekend als de Spaanse voetbalmakelaar, heeft Advocaat-Generaal Wathelet recentelijk geconcludeerd dat een inwoner van Spanje die in zijn woonstaat geen inkomsten geniet, maar wel inkomsten geniet uit een in Nederland (60%) en een in Zwitserland (40%) gevestigde vennootschap, in de werkstaat Nederland naar evenredigheid aanspraak moet kunnen maken op persoonlijke aftrekposten, zoals de hypotheekrenteaf trek. Volgens de AG zou het paradoxaal zijn als een belastingplichtige met slechts één werkstaat wel aanspraak kon maken op de Schumacker-doctrine, maar dit niet was toegestaan bij een belastingplichtige die gebruik heeft gemaakt van de verkeersvrijheden en in twee landen zou werken. Wanneer het HvJ EU de AG volgt, betekent dit dat de Nederlandse regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplicht zal moeten worden aangepast, omdat in dat geval ook buitenlands belastingplichtigen die minder dan 90% van hun wereldinkomen in Nederland

¹⁴ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 445.

¹⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 24; en HvJ EU 14 februari 1995, nr. C-279/93, Jur. 1995, p. I-225, BNB 1995/187, m.nt. A.H.M. Daniels (Schumacker).

¹⁶ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 24; en HvJ EU 14 september 1999, nr. C-391/97, Jur. 1999, p. I-5451, BNB 2001/78, m.nt. I.J.J. Burgers (Gschwind).

¹⁷ HvJ EG 1 juli 2004, nr. C-169/03, Jur. 2004, p. I-6443, V-N 2004/35.15 (Wallentin)

¹⁸ Kamerstukken I 2013/14, 33 752, G, p. 23.

¹⁹ Zaak C-283/15.

genieten naar evenredigheid in aanmerking moeten kunnen komen voor persoonlijke aftrekposten.

De opvatting van de wetgever dat uit bepaalde (oudere) arresten van het Hof wel algemene principes, zoals een inkomenseis, kunnen worden gedestilleerd, maar dat andere (recentere) rechtspraak over dezelfde problematiek geen nuttig kader tot wetsvorming zou kunnen geven, lijkt onzes inziens vooral een doorslag van de politieke keuze om de toepassingsfeer van art. 7.8 Wet IB 2001 te beperken. Zowel het arrest Schumacker (1995) als het arrest Gschwind (1999) zijn ruim vóór de invoering van de Wet IB 2001 geweest. Op basis van diezelfde arresten komt de wetgever thans tot een andere opvatting dan in het verleden over hoe de verplichtingen van het EU-recht in de Nederlandse inkomstenbelastingwetgeving het beste gestand kunnen worden gedaan. De redenen voor deze omslag geeft de wetgever niet.

De conclusie moet daarom zijn dat de wetgever thans een duidelijk andere lezing heeft van de arresten Schumacker en Gschwind dan bij de invoering van de Wet IB 2001, maar uit de parlementaire geschiedenis van art. 7.8 Wet IB 2001 blijkt niet waarom en op welke gronden de wetgever zijn inzichten heeft herzien. Ook is nog de vraag hoe moet worden omgegaan bij een buitenlands belastingplichtige met twee werkstaten, waarbij in geen van de staten aan het 90% criterium wordt voldaan.

2.3.5 Overige voorwaarden

2.3.5.1 Partners van 'kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen'

Ook de partner van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan, in overeenstemming met de tweede nota van wijziging, als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt. De partner heeft in dat geval recht op dezelfde faciliteiten als de op reguliere gronden als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige aangemerkte persoon. Voorwaarden zijn dat (i) ook de partner in een van de hierboven opgesomde landen woont en (ii) het verzamelinkomen van beide partners in Nederland voor ten minste 90% aan de loon- of inkomstenbelasting is onderworpen. Deze uitbreiding tot de partners laat overigens onverlet dat nog discussie kan bestaan over de toekenning en hoogte van heffingskortingen voor emigrerende en immigrerende binnenlandse belastingplichtigen.

Emigrerende en immigrerende binnenlandse belastingplichtigen die gedurende een deel van het kalenderjaar een partner hebben, kunnen in beginsel niet meer de keuzeregeling toepassen voor partnerschap gedurende het gehele kalenderjaar (2.17 lid 7 Wet IB 2001). Een uitzondering geldt voor de emigrerende of immigrerende binnenlandse belastingplichtige die gedurende de andere periode van dat jaar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Overigens moet ook in dat geval 90% van het verzamelinkomen van de partners in Nederland aan de loon- of inkomstenbelasting onderworpen zijn en moeten beide partners het gehele jaar wonen in een EU/EER-lidstaat of Zwitserland of op de BES-eilanden. Hoewel de regeling in grote lijnen redelijk lijkt, kan er in grensoverschrijdende situaties waarbij de belastingplichtige gedurende een gedeelte van het jaar kan worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige

en gedurende het andere gedeelte niet belastingplichtig is, niet worden gekozen voor partnerschap. Omdat toerekening aan de partner wel mogelijk zou zijn wanneer de migrerende belastingplichtige op enig moment van het jaar binnenlands belastingplichtig was geweest, is het verschil in behandeling in het migratiejaar mogelijk een inbreuk op EU-recht.

2.3.5.2. Hypotheekrenteaf trek en persoonsgebonden aftrek

De regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen stelt tevens de regels hoe de grondslag van de verschillende boxen moet worden bepaald. Uitgangspunt daarbij zijn de regels zoals die van toepassing zijn voor reguliere buitenlandse belastingplichtigen. Wanneer een bepaalde gekwalificeerde bron van inkomen bij de buitenlandse belastingplichtige in de grondslag kan worden opgenomen, dient aan de hand van de bepalingen voor binnenlandse belastingplichtigen de omvang van de gekwalificeerde bron te worden bepaald.

In aanvulling daarop bepaalt art. 7.8 lid 1 Wet IB 2001 dat het belastbare Nederlandse inkomen uit werk en woning van kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wordt aangevuld met de belastbare inkomsten uit eigen woning, indien deze negatief zijn, verminderd met de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek. Effectief kan de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige derhalve zijn hypotheekrente, uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek in aftrek brengen op zijn inkomen uit werk en woning uit Nederlandse bron. Dit is derhalve anders dan voor reguliere buitenlandse belastingplichtigen. Voor het Nederlandse inkomen uit aanmerkelijk belang (art. 7.8 lid 2 Wet IB 2001) en het Nederlandse inkomen uit sparen en beleggen (art. 7.8 lid 3 Wet IB 2001) is een vergelijkbare regeling opgenomen. Hierdoor kan de persoonsgebonden aftrek ook in aftrek worden gebracht van het inkomen in die boxen. De hypotheekrente is – uiteraard – alleen aftrekbaar van het inkomen uit werk en wonen.

Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen mogen de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek voor 100% in aanmerking nemen, ook al is niet 100% van hun inkomen belast in Nederland. Hoewel in eerste instantie slechts in algemene zin naar de persoonsgebonden aftrek werd verwezen is bij de tweede nota van wijziging expliciet toegevoegd dat uitgaven voor monumentenpanden in aanmerking moeten worden genomen. Voor zover de hoogte van deze aftrekposten afhankelijk is van het inkomen (zie bijvoorbeeld art. 6.39, lid 1, Wet IB 2001), wordt voor het bepalen van de hoogte hiervan het inkomen in aanmerking genomen zoals dat wordt berekend volgens de regels voor Nederlandse binnenlandse belastingplichtigen. Door aan te sluiten bij de berekening die geldt voor binnenlandse belastingplichtigen ontstaan geen ongerechtvaardigde waarderingsverschillen tussen binnenlandse en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. De regeling lijkt daarmee vanuit EU-rechtelijk perspectief voldoende neutraal geformuleerd. Voor de persoonsgebonden aftrek geldt de normale volgorde van toerekening aan boxen zoals bepaald in art. 6.2 Wet IB 2001.

Met betrekking tot de toepassing van de regels ten aanzien van Nederlands inkomen uit sparen en beleggen wordt bepaald dat ook het heffingsvrije vermogen en de schuldendrempel, zoals van

toepassing op binnenlandse belastingplichtigen, in aanmerking worden genomen bij de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Op grond van art. 7.8 lid 4 Wet IB 2001 wordt voorkomen dat aftrekposten zowel in het woonland als in Nederland als werkstaat in aanmerking worden genomen. Onder de keuzeregeling werden de persoonsgebonden aftrekposten alleen niet in aanmerking genomen bij de opterende buitenlandse belastingplichtige voor zover deze al bij zijn partner werden geëffectueerd. Onder de huidige regeling wordt de kring uitgebreid tot de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zelf. Wanneer de negatieve inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen of de persoonsgebonden aftrek dus bij de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zelf of zijn partner al door de woonstaat in aanmerking worden genomen, kunnen deze de Nederlandse grondslag van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige niet verminderen. Het partnerbegrip wordt hierbij ingevuld naar Nederlandse maatstaven. Dit lijkt ook in overeenstemming met EU-recht en algemeen internationaal belastingrecht. Wanneer Nederland als werkstaat ook in dergelijke situaties een aftrekpost zou toekennen, zou immers sprake zijn van dubbele aftrek, zowel in het woonland als in de werkstaat. In die situatie wordt teruggevallen op de hoofdregel dat de woonstaat – wanneer dat blijkbaar mogelijk is – voorziet in de persoonlijke aftrek. Opmerkelijk is overigens dat de vangnetbepaling ter voorkoming van dubbele aftrek niet expliciet ziet op de heffingskortingen en het heffingvrije vermogen. In de memorie van toelichting is opgemerkt dat het wel de intentie is om ook deze onder de vangnetbepaling te brengen. In de literatuur is hieromtrent gesuggereerd dat de bepaling op dit punt dient te worden aangevuld.²⁰ Uitbreiding heeft echter in de parlementaire behandeling niet plaatsgevonden.

3. Europese integratie

Een gedegen onderzoek naar de invloed van de regeling op de Europese integratie moet nog worden uitgevoerd. Hiertoe is echter een cijfermatige onderbouwing vereist. Deze is op dit moment nog niet voorhanden. De invloed op de Europese integratie kan daardoor niet worden gegeven.

De gedachte is overigens dat de regeling een negatieve impact heeft op de Europese integratie. Deze gedachte leeft omdat de Nederlandse wetgever door het hanteren van een harde arbitraire grens van 90% mogelijk in strijd handelt met het EU-recht. Wij verwijzen hiertoe naar paragraaf 2.3.4.

²⁰ Zie onder andere F.P.G. Pötgens, 'Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige', WFR 2013/1348

4. Conclusie

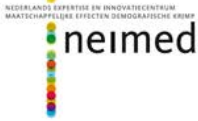
In deze bijdrage hebben wij laten zien dat de toepassingsfeer van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige op grond van art. 7.8 Wet IB 2001 beperkter is in vergelijking met de oude keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001, doordat de persoonlijke toepassingsfeer van art. 7.8 Wet IB 2001 beperkt is tot inwoners van de EU- en EER-lidstaten, de BES-eilanden en van Zwitserland. Daarnaast is 7.8 Wet IB 2001 slechts van toepassing als het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige geheel of nagenoeg geheel in Nederland aan belasting moet zijn onderworpen. Deze voorwaarde is in tegenspraak met de wetsgeschiedenis van art. 2.5 Wet IB 2001, aangezien de wetgever bij invoering van de Wet IB 2001 nog aangaf dat een dergelijke arbitraire procentuele grens niet zijn voorkeur verdiende. Daarnaast is deze harde grens die op 90% van het wereldinkomen wordt gesteld mogelijk in strijd met de rechtspraak van het HvJ EU, met name de zaken Commissie versus Estland, Wallentin en de conclusie in de nog aanhangige procedure X (Spaanse voetbalmakelaar).

Ter onderbouwing van deze wijzigingen voert de wetgever aan dat hij de nieuwe regeling in overeenstemming met het EU-recht heeft willen brengen. Wat betreft de persoonlijke toepassingsfeer is dit gelukt, hoewel het onze voorkeur had verdiend om de brede persoonlijke toepassingsfeer voort te zetten. Wat betreft de inkomenseis, waarbij de wetgever terug is gevallen op de arresten Schumacker en Gschwind, vinden we het merkwaardig dat de wetgever nu een duidelijk andere lezing van deze arresten heeft dan bij invoering van de Wet IB 2001. Mede in het licht van de nieuwe EU-jurisprudentie verzoeken wij om deze voorwaarde opnieuw in overweging te nemen.



Gemeente Maastricht

EUREGIO



Zuyd
Hogeschool



Maastricht University



provincie limburg
gesubsidieerd door de Provincie Limburg



ITEM is een initiatief van Universiteit Maastricht (UM), het Nederlands Expertise en Innovatiecentrum Maatschappelijke Effecten Demografische krimp (NEIMED), Zuyd Hogeschool, de Gemeente Maastricht, de Euregio Maas-Rijn (EMR) en de Provincie Limburg (NL).

Institute for Transnational and Euregional
cross border cooperation and Mobility / ITEM

Postadres:

Postbus 616, 6200 MD Maastricht

Bezoekersadres:

Bouillonstraat 1-3, 6211 LH Maastricht

Avenue Céramique 50, 6221 KV Maastricht

T: 0031 (0) 43 388 32 33

E: item@maastrichtuniversity.nl

www.twitter.com/ITEM_UM



www.maastrichtuniversity.nl/item