

Mr. Frank Mélotte¹

Kwalificerende buitenlandse belastingplicht – De staatssecretaris spreekt: The End of the Affair?

2020-0001

EU-lidstaten zijn op grond van EU-recht en onder bepaalde omstandigheden verplicht om niet-ingezetenen dezelfde voordelen toe te kennen als ingezetenen. De wijze waarop Nederland dat in wetgeving heeft vastgelegd is niet in overeenstemming daarmee. De vraag wat de gevolgen zijn van werken in meerdere staten anders dan de woonstaat, bleef tot voor kort onbeantwoord. In dit artikel bespreek ik het Besluit van de staatssecretaris van Financiën naar aanleiding van het richtinggevende Spaanse voetbalmakelaarsarrest en een recente uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch.

Stand van zaken - Europeesrechtelijk

Als hoofdregel geldt dat de woonstaat bij de belastingheffing van haar inwoners rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie. In het Schumacker-arrest² heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) geoordeeld dat indien een niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat én het grootste deel van zijn belastbare inkomen verwerft door arbeid te verrichten in een andere staat, deze andere staat dezelfde belastingvoordelen dient te verlenen aan de niet-ingezetene als zij zou doen aan een ingezetene.

Renée Pauli heeft in haar zeer lezenswaardige artikel in *Over de Grens*³ uiteengezet dat het HvJ EU in latere jurisprudentie, met name in de arresten Wallentin⁴ en Commissie/Estland⁵, als enige eis lijkt te stellen dat er onvoldoende belastbare inkomsten in de woonstaat worden genoten om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. De 'Schumacker-eis', dat de niet-ingezetene in de andere staat, namelijk de bronstaat, het grootste deel van zijn belastbare inkomsten verwerft, behoort door het Spaanse voetbalmakelaarsarrest⁶ definitief tot het verleden.

In dat arrest was sprake van een in Spanje woonachtige voetbalmakelaar die zijn inkomen uit Nederland (60%) en uit Zwitserland (40%) genoot. In Spanje kon, wegens te weinig belastbaar inkomen, geen rekening gehouden worden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Met name kon in Spanje geen rekening gehouden worden met het negatieve inkomen uit de Spaanse woning.

Het HvJ EU oordeelde dat het beslissende criterium is dat een lidstaat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen. Het HvJ EU bepaalde bovendien dat indien de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige en er sprake is van meerdere bronstaten, deze bronstaten hiermee pro rata parte rekening dienen te houden.

Stand van zaken – nationale wetgeving

Nederland heeft sinds 1 januari 2015 via de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige⁷ getracht invulling te geven aan haar verplichting om als bronstaat rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezetene. Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige⁸ is een inwoner van een andere EU-lidstaat of inwoner van de EER, Zwitserland of de BES-eilanden van wie a) het inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting, b) onder de voorwaarde dat de belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland verstrekt.

Het, volgens de HvJ EU beslissende, criterium dat er onvoldoende belastbare inkomsten in de woonstaat worden genoten (inkomenscriterium), is geen criterium voor de bepaling of er sprake is van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Het inkomenscriterium is slechts indirect van belang, namelijk voor de bepaling in welke mate Nederland rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie. Het (negatieve) belastbare inkomen uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoons gebonden aftrek blijven namelijk buiten aanmerking indien deze bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen⁹.

Besluit 3 december 2019

Het voetbalmakelaarsarrest heeft duidelijk gemaakt dat de Nederlandse regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige niet in overeenstemming is met Europees recht omdat geen rekening gehouden wordt met het werken in meerdere staten, niet zijnde de woonstaat. De staatssecretaris van Financiën heeft in het Besluit van 3 december 2019¹⁰ eindelijk aangegeven op welke wijze rekening gehouden moet worden met dit arrest. Eindelijk, want deze reactie was al aangekondigd bij het onderschrift¹¹ bij de einduitspraak van Hof Den Haag van 5 december 2017. Het is bovendien een gemiste kans dat de staatssecretaris niet besloten heeft om de tekst van artikel 7.8 Wet IB 2001 aan te passen, maar ervoor gekozen heeft om een uitbreidende uitleg te geven aan de huidige wettekst via een besluit. Het gebruik maken van de delegatiebepaling is opgenomen om snel en adequaat te kunnen reageren op ontwikkelingen in de jurisprudentie van het HvJ EU¹². Mij dunkt dat een reactie bijna 3 jaar na het wijzen van het voetbalmakelaarsarrest niet als snel aan gemerkt kan worden. Hieronder bespreek ik het Besluit in de daarin gebruikte volgorde.

I. Wanneer is er sprake van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige?

Het besluit geeft in paragraaf 2.1 drie criteria voor de uitbreiding van het begrip kwalificerende buitenlandse belastingplichtige:

1. De persoon dient inwoner te zijn van een andere EU-lidstaat¹³ en als zodanig betrokken te zijn in de belastingheffing van dat land.

Dit is geen nieuw criterium. Er is voor gekozen om de kring van niet-ingezetenen niet uit te breiden naar derdelanders (buiten de landenkring). Daartoe geven de casusposities waarover het HvJ EU tot nu geoordeeld heeft ook geen aanleiding toe. Ik sluit evenwel niet uit dat de

Brexit ook in dit kader nog aanleiding zal geven voor interessante jurisprudentie.

2. Het naar Nederlandse maatstaven bepaalde (wereld)inkomen is geheel of nagenoeg geheel in twee of meer staten (waaronder Nederland) dan de woonstaat aan een loon- of inkomstenbelasting onderworpen.

De staatssecretaris kiest weer voor het criterium van het (nagenoeg) geheel buiten de woonstaat onderworpen zijn van het inkomen. Hiermee lijkt hij doof te zijn voor het oordeel van het HvJ EU in Commissie/Estland¹⁴. In dat arrest werd geoordeeld dat in een situatie dat een belastingplichtige wegens een gering wereldinkomen in zijn woonstaat staat niet belastbaar is, en de woonstaat daarom de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking kan nemen, er toch een rol voor de bronstaat kan zijn ook al komt 50% van het totale inkomen op in de woonstaat.

3. Het naar Nederlandse maatstaven bepaalde (wereld)inkomen van belastingplichtige is niet (nagenoeg) geheel in een andere bronstaat (dan Nederland) aan een loon- of inkomstenbelasting onderworpen.

Met dit criterium wil de staatssecretaris bewerkstelligen dat Nederland geen rol heeft indien het bronstaat is van slechts 10% of minder van het wereldinkomen. Ook hiermee wijkt de staatssecretaris af van de jurisprudentie van het HvJ EU. Ik leid uit het voetbalmakelaarsarrest geen minimisbepaling af. Het criterium blijft, ik herhaal het nog maar eens, of er elders (in een bronstaat, FM) voldoende inkomen ontvangen wordt. Het zou de staatssecretaris sieren als hij deze eis laat vallen. Budgetmatig kunnen hier nauwelijks bezwaren tegen zijn.

II Hoe wordt de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige tegemoet gekomen?

Het Besluit treedt op 14 december 2019 in werking en werkt terug tot en met 9 februari 2017. Het geeft in paragraaf 2.2 weer op welke wijze Nederland de tegemoetkoming aan niet-ingezetenen zal geven. Ik maak twee algemene opmerkingen vooraf:

1. De bronstaat is gehouden om de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige te behandelen als ware hij een ingezetene van de bronstaat. Dat betekent dus niet dat de bronstaat

gehouden is om dezelfde tegemoetkomingen in verband met de persoonlijke of gezins-situatie te verlenen die de woonstaat verleend zou hebben. Het verschil in behandeling tussen de lidstaten is een dispariteit waar het HvJ EU zich niet in mengt.

2. Uit het Renneberg-arrest vloeit voort dat de eigenwoningrente die een niet-ingezetene betaalt volgens het HvJ EU is aan te merken als een belastingvoordeel dat verband houdt met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige en daarmee als een tegemoetkoming in verband met persoonlijke of gezinssituatie, en niet als een brongerelateerde aftrek.

In het Besluit schrijft de staatssecretaris voor dat de pro-rata-aftrek van de persoonlijke aftrekken en tegemoetkomingen plaatsvindt per box. Voor box 1¹⁵ geldt de verhouding waarin het inkomen uit werk en woning in Nederland voor de buitenlandse belastingplichtige op grond van artikel 7.2 lid 2, Wet IB 2001 (als teller) staat ten opzichte van het (wereld)inkomen uit werk en woning op grond van artikel 3.1, lid 2, Wet IB 2001 (als noemer). Bij de bepaling van de noemer worden de inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek geëlimineerd¹⁶. De aldus pro rata vastgestelde tegemoetkomingen dienen volgens het Besluit niet in aanmerking genomen te worden voor zover deze in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen. Indien en voor zover andere bronstaten grotere tegemoetkomingen verlenen dan waartoe zij gehouden zijn op grond van EU-recht, wordt eveneens geen rekening gehouden met de tegemoetkoming.

Het Besluit geeft een strengere uitleg aan het voetbalmakelaarsarrest dan het Gerechtshof Den Haag in de verwijzingszaak¹⁷ lijkt te geven. Hof Den Haag acht het relevant om eerst vast te stellen dat belastingplichtige op grond van Zwitsers recht gerechtigd kon zijn tot een tegemoetkoming in dat land. Pas nadat gebleken was dat daarvan sprake was, komt het hof tot de conclusie dat Nederland slechts een pro-rata tegemoetkoming behoeft te verlenen.

Ik ben het eens met de stelling van de staatssecretaris dat de mate van de Nederlandse aftrek niet afhankelijk zou mogen zijn van de Zwitserse wetgeving¹⁸. Een andere opvatting zou een ongewenste inbreuk op de Nederlandse fiscale soevereiniteit betekenen en de Nederlandse praktijk bovendien met een niet

onaanzienlijke uitvoeringsproblematiek belasten. Ik betreur het dat de staatssecretaris niet in cassatie is gegaan tegen het oordeel van het Hof Den Haag, zodat de Hoge Raad had kunnen vaststellen wat de juiste uitvoering van het voetbalmakelaarsarrest is.

De staatssecretaris komt in zijn Besluit tot een andere berekening van de verschuldigde belasting dan Hof Den Haag. In het Besluit geeft de staatssecretaris aan dat de heffing over het Nederlandse inkomen dient te geschieden met toepassing van het progressievoorbehoud. Dit wordt vormgegeven door eerst de belasting over het wereldinkomen te berekenen en vervolgens daarop de breuk toe te passen van de Nederlandse grondslag (teller) en het wereldinkomen (noemer)¹⁹. De staatssecretaris kiest hierbij voor een systeem van fractionele heffing, een stelsel dat Wattel²⁰ reeds in 2000 voorstelde vanuit het oogmerk van 'just taxation'. Op deze manier houdt Nederland bij de heffing over het aan Nederland toerekenbare deel van het inkomen rekening met het draagkrachtbeginsel.

Het andersluidende standpunt van Hof Den Haag, waarbij Nederland wél via de aftrekpost rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie, maar niet bij de bepaling van het toepasselijke tarief is conform de huidige tekst van artikel 7.8 Wet IB 2001, komt mij niet evenwichtig voor. De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt in dezen beter behandeld dan de ingezetene die zich in een vergelijkbare positie bevindt. Dat lijkt mij geen gewenste uitkomst.

De wijze van berekenen die de staatssecretaris hanteert, is mijns inziens evenwichtiger. Ik begrijp de gedachte waarom hij geen cassatie ingesteld heeft, maar een snellere aanpassing van artikel 7.8 Wet IB 2001 had meer voor de hand gelegen dan een Besluit waarmee hij tracht met terugwerkende kracht een oplossing te zoeken. Kennelijk wenst de staatssecretaris hierover liever nogmaals door de Nederlandse rechter op zijn vingers getikt te worden (zie hierna te bespreken uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 17 oktober 2019).

De staatssecretaris schrijft voorts voor dat bij de bepaling van de hoogte van de heffingskortingen voor de buitenlandse belastingplichtige eerst uitgegaan dient te worden van het wereldinkomen. Pas daarna zal volgens die

hiervoor genoemde breuk het pro rata-deel berekend worden²¹. Deze berekening past bij de hiervoor aangegeven wijze van berekenen van de belasting over het 'Nederlandse deel' van het inkomen, en leidt volgens mij tot een juiste uitkomst. Ik betwijfel ook hier of de wijze van aanpassing, namelijk via een Besluit dat beperkend werkt ten opzichte van de duidelijke tekst van de wet, de juiste is.

Het Besluit voorziet in een tegemoetkoming voor die buitenlandse belastingplichtigen die voor 1 januari 2015 konden opteren om te worden behandeld als binnenlandse belastingplichtigen²². Indien zij niet voldeden aan de 90%-eis, kunnen zij nochtans de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning pro rata in aanmerking nemen volgens de toen geldende regels²³.

Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 2019²⁴

Als toegift bespreek ik een recente uitspraak waaruit blijkt dat de staatssecretaris voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen het beste kiest voor wetgeving die zo nauw mogelijk aansluit bij de jurisprudentie van het HvJ EU. Het gaat om, kort weergegeven, de volgende situatie: X woont in België, waar hij een eigen woning heeft. Hij geniet in 2015 € 135.000 dividend uit een Nederland gevestigde vennootschap en een (gebruikelijk) loon van € 44.000. X wil het negatieve belastbare inkomsten uit zijn in België gelegen eigen woning in mindering brengen op zijn Nederlandse belastbare inkomsten. Zowel het loon als het dividend zijn in Nederland onderworpen aan de heffing van loonbelasting en inkomstenbelasting. Het dividend is in Nederland onderworpen aan de inkomstenbelasting. Deze heffing is evenwel door het Nederlands-Belgische verdrag beperkt tot 15%.

Het, in dezen relevante, wettelijke criterium van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is of 'het inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting'.

Hof 's-Hertogenbosch komt in deze uitspraak bovendien tot de conclusie dat de tekst van artikel 7.8 Wet IB 2001 geen onderscheid maakt of er sprake is van beperkte of onbeperkte heffing. Nederland heeft op grond van het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag slechts

het recht om 15% te heffen over het dividend. Dat laat onverlet dat X voldoet aan het 90%-criterium. De wettekst is duidelijk en, volgens het Hof, biedt de wetsgeschiedenis ook geen aanknopingspunt voor een afwijking.

Een heldere uitspraak, die nogmaals onderstreept dat de regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige nog steeds niet volledig in overeenstemming met EU-recht is. De staatssecretaris van Financiën heeft zichzelf en de praktijk een slechte dienst bewezen om een, op zichzelf redelijke oplossing voor de pro-rata-situaties, via het middel van een Besluit kenbaar te maken. Een verdere integrale aanpassing van artikel 7.8 Wet IB 2001, waarbij ook de 'beperkte belastingplicht' geregeld wordt, is meer dan gewenst. Het enige relevante criterium is of de buitenlandse belastingplichtige in zijn woonstaat al dan niet voldoende belastbaar inkomen geniet om aldaar met zijn persoonlijke situatie rekening te kunnen houden. Het 90%-criterium mag wat mij betreft niet meer terugkomen.

Noten:

1. Verbonden aan LIMES international tax + expat BV, Valkenburg (ZH). Dit artikel is geschreven op persoonlijke titel.
2. HvJ EG 14 februari 1995, nr. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, zie Fida 19950432.
3. OdG 2019-0078.
4. HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403, r.o. 20 (Wallentin), zie Fida 20042185.
5. HvJ EU 20 mei 2012, nr. C-39/10 (Commissie/Estland), ECLI:EU:C:2012:282, zie Fida 20123016.
6. HvJ EU 9 februari 2017, C-283/15 (Voetbalmakelaarsarrest) r.o. 42, ECLI:EU:C:2017:102, zie Fida 20170669 en FutD 2017-0362 met commentaar.
7. Artikel 7.8, Wet IB 2001.
8. Artikel 7.8, lid 6, Wet IB 2001.
9. Artikel 7.8, lid 4, Wet IB 2001.
10. Besluit van 3 december 2019, nr 2019-184103, zie Fida 20197256 en FutD 2019-3312.
11. Toelichting nr. 2018-0000029528, d.d. 7 maart 2019.
12. MvT, Kamerstukken II 2013/2014, 33 752, nr 3, p. 41, 42.
13. Zie noot 6.
14. HvJ EU, 10 mei 2012, nr. C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282, r.o. 55
15. Voor de leesbaarheid laat ik een beschouwing over box 2 en box 3, alsmede de behandeling van de partner achterwege.
16. Besluit van 3 december 2019, nr 2019- 184103, para 2.2 sub a, zie Fida 20197256.
17. Hof Den Haag 5 december 2017, BK- 17/00505, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582, zie Fida 20178310.
18. Onderschrift bij Hof Den Haag 5 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582.
19. Besluit van 3 december 2019, nr 2019- 184103, para 2.2 sub b, zie Fida 20197256.
20. Wattel, Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Schwind Do Not Suffice (European Taxation, June 2001, p. 210 – 223).
21. Besluit van 3 december 2019, nr 2019- 184103, para 2.2 sub c, zie Fida 20197256.
22. Artikel 2.5 Wet IB 2001 (tekst voor 1 januari 2015).
23. Artikel 2.5 Wet IB en de bepalingen in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.
24. Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 2019, 19/00051, zie Fida 20196868 en FutD 2019-3177 met commentaar.