

Uitzondering op 90%-eis voor kwalificerend buitenland belastingplichtige

Kabinet zegde toe uitwerking te geven aan een uitzonderingsbepaling (art. 7.8 WetIB 2001) op het 90% inkomenscriterium voor kwalificerende buitenlandse Belastingplichtigen. Dit is gedaan door in het uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting te bepalen:

Artikel 21bis Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

1. Als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 7.8 van de wet wordt mede aangemerkt een buitenlandse belastingplichtige die:

a. pensioen, lijfrente of een soortgelijke uitkering geniet:

b. voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in de aanhef en het slot van de eerste volzin van artikel 7.8, zesde lid, van de wet; en

c. aannemelijk maakt dat hij wegens de geringe hoogte van zijn inkomen in het woonland geen inkomstenbelasting is verschuldigd.

2. 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, 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.

3. Voor de inkomensverklaring, bedoeld in

artikel 7.8, zesde lid, van de wet, wordt gebruikt gemaakt van een door de inspecteur vastgestelde modelverklaring.

Toelichting Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001

Ingevolge het Belastingplan 2014 treedt per 1 januari 2015 de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen in werking. Deze regeling vervangt de huidige keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Met dit besluit vervallen in het UBIB 2001 de bepalingen die nadere uitvoering geven aan genoemde keuzeregeling. Daarnaast wordt op enige onderdelen een nadere invulling gegeven aan de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.

Ten eerste wordt uitvoering gegeven aan de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) in de zaak Commissie v. Estland¹. In dit arrest heeft het HvJ EU bepaald dat niet-ingezetene gepensioneerden die wegens de geringe hoogte van hun pensioen krachtens de belastingwetgeving van de lidstaat van de woonplaats aldaar niet worden belast, niet mogen worden uitgesloten van bepaalde voordelen in de bronstaat.

Ten tweede kunnen buitenlandse belastingplichtigen die slechts een deel van het jaar wonen binnen de landenkring voor de nieuwe regeling (dat zijn landen die deel uitmaken van de Europese Unie (EU) of van de Europese Economische Ruimte (EER), Zwitserland en de BES-eilanden), voor dat deel van het jaar aangemerkt worden als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Om hiervoor in aanmerking te komen moeten zij in het betreffende kalenderjaar wel hun gehele inkomen of nagenoeg hun gehele inkomen in Nederland verdienen.

Ten slotte wordt bepaald dat voor de inkomensverklaring van het woonland gebruikgemaakt moet worden van een door de inspecteur vastgestelde modelverklaring.

In het UBIB 2001 zijn onder meer regels gesteld die betrekking hebben op het verstrekken van inlichtingen en gegevens door bepaalde administratieplichtigen aan de Belastingdienst. Met ingang van 1 januari 2015 worden de reeds bestaande regels aangevuld met regels die betrekking hebben op het verstrekken van gegevens in het kader van de invoering van de netto lijfrente en het netto pensioen. De nadere uitwerking van de renseigningsstromen wordt door de Belastingdienst vastgesteld in handleidingen na overleg met de administratieplichtigen.

EU-aspecten

In dit besluit wordt onder meer uitvoering gegeven aan de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Commissie v. Estland⁴ betreffende niet-ingezeten gepensioneerden die wegens de geringe hoogte van hun pensioen krachtens de belastingwetgeving van de lidstaat van de woonplaats aldaar niet worden belast. Voorts maakt het vervallen van de keuzeregeling het noodzakelijk een regeling te treffen voor buitenlandse belastingplichtigen die slechts een deel van het jaar wonen binnen de landenkring voor de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, dit om te voorkomen dat zij gediscrimineerd worden ten opzichte van binnenlandse belastingplichtigen die slechts een deel van het jaar in Nederland ingezetene zijn.

Artikel I, onderdeel B (artikelen 2 tot en met 10 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001)

In verband met de invoering van de regeling

voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen in artikel 7.8 van de Wet IB 2001 per 1 januari 2015, zoals geregeld in het Belastingplan 2014, en het gelijktijdig vervallen van de keuzeregeling van artikel 2.5 van de Wet IB 2001, vervallen de op artikel 2.5 van de Wet IB 2001 gebaseerde artikelen 2 tot en met 10 van het UBIB 2001 en wordt in het UBIB 2001 een artikel ingevoegd dat is gebaseerd op artikel 7.8 van de Wet IB 2001 (zie artikel I, onderdeel E).

Artikel I, onderdeel E (artikel 21bis van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001) Artikel 21bis, eerste lid, van het UBIB 2001 geeft uitvoering aan de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Commissie v. Estland⁷. 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.

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.

Artikel 21bis, derde lid, van het UBIB 2001 bepaalt dat voor de inkomensverklaring van het woonland – die is vereist om als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt – gebruik moet worden gemaakt van het formulier dat de Belastingdienst ter beschikking stelt op de website. Vanaf het moment dat de aangifte in het woonland is ingediend, kan dit formulier worden ingevuld. De fiscus van het woonland dient vervolgens de juistheid van de ingevulde gegevens te bevestigen. Dit kan

ook inhouden dat de buitenlandse fiscus bevestigt dat de ingevulde gegevens overeenkomen met de aldaar ingediende aangifte.

Kritiek: is de uitzondering toch te beperkt?

De buitenlands belastingplichtige die door het vervallen van de keuzeregeling en de nieuwe regels niet langer kwalificeert, lijkt door een zéér strikte uitleg van Europese jurisprudentie buiten de boot te vallen. Op EU-rechterlijk niveau zijn er echter weldegelijk mogelijkheden om alsnog te kwalificeren als buitenlands belastingplichtige. Dat komt omdat de nationale wetgeving op minimaal een tweetal punten niet voldoet. Dat zegt Niek de Haan, partner International Tax Services bij BDO.

Tweede kwalificatiecriterium

Sinds 1 januari van dit jaar geldt er een nieuwe kwalificatieregeling voor de buitenlands belastingplichtige. Volgens de nieuwe regels kwalificeert kort gezegd de hier werkzame maar in een ander EU-land woonachtige belastingplichtige automatisch voor binnenlandse belastingplicht als hij voldoet aan het 90%-inkomenscriterium. De buitenlands belastingplichtige die hier niet aan voldoet kan toch worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als Nederland volgens het Unierecht de persoonlijke- en gezinssituatie in aanmerking moet nemen. Het heeft lang geduurd voordat uiteindelijk nadere invulling is gegeven aan dit tweede kwalificatiecriterium.

Strikte uitleg

Pas met het verzamelbesluit van 17 december 2014 werd duidelijk dat voor dit crite-

rium alleen in aanmerking komt de gepensioneerde buitenlands belastingplichtige met een klein pensioen (of een kleine lijfrente dan wel een andere oudedagsvoorziening, zoals een staatspensioen). Financiën geeft hiermee uitvoering aan de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Commissie versus Estland. Uit de nota van toelichting bij het verzamelbesluit blijkt dat men vooralsnog heeft gekozen om zo dicht mogelijk bij deze uitspraak te blijven en wel om de volgende reden: ‘de Europese jurisprudentie over de fiscale behandeling van buitenlandse belastingplichtigen die hun inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in een bronstaat verdienen, is nog niet volledig uitgekristalliseerd.’

Bij navraag krijgt de redactie van TaxLive van Financiën het antwoord dat men niet wil vooruitlopen op komende EU-jurisprudentie en dat beleid in deze ook wetgeving is. Er worden geen andere of ruimere criteria gehanteerd. Pas als EU-jurisprudentie daartoe aanleiding geeft, zal worden bezien of verdere wijzigingen van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen noodzakelijk zijn.

Mismatch beleid en wetgeving

De Haan vindt het antwoord van Financiën opmerkelijk. “Noch in de parlementaire behandeling van de nieuwe regeling voor buitenlandse belastingplichtigen, noch in de wettekst zelf wordt het tweede kwalificatiecriterium beperkt tot alleen de buitenlandse belastingplichtige die een pensioen, lijfrente of soortgelijke uitkering geniet. Financiën staat dus in zijn uitvoeringspositie een beperktere uitleg toe dan de wet toestaat.” Daarin gaat het ministerie wat De Haan betreft te ver. “Beleidsbesluiten zijn bedoeld als verduidelijking, als een toelichting en eventueel als een versoepeling van regels opgenomen in de wet. Beleidsbesluiten kunnen niet een be-

perktere toepassing van de wet creëren zonder wettelijke basis. Omdat beleidsbesluiten geen onderdeel zijn van parlementaire goedkeuring, mag men hier stellen dat een buitenlands belastingplichtige hier niet door wordt beperkt en dat hij kan uitgaan van hetgeen in de Wet inkomstenbelasting 2001 staat.”

Is Nederland volgens het Unierecht gehouden om de persoonlijke- en gezinssituatie van de buitenlandse belastingplichtige in aanmerking te nemen, dan kwalificeert deze belastingplichtige dus. “Bovendien”, zo geeft De Haan aan, “wordt in de literatuur aangenomen dat de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Commissie versus Estland ziet op een bredere toepassing dan alleen pensioengerechtigden.” “Op basis van het Europese recht schiet het beleid van Financiën dus tekort. Men kiest wel om niet verder te gaan dan hetgeen de uitspraak minimaal toe verplicht, maar het is wachten totdat er een nieuwe zaak komt, waaruit blijkt dat de casus Commissie versus Estland, toch ruimer moet worden uitgelegd. De buitenlandse belastingplichtige die voldoet aan het tweede kwalificatiecriterium kan zich dan ook rechtstreeks beroepen op het Europese recht.”

Ook partner telt mee!

Het tweede punt waarop de kwalificatieregeling voor buitenlandse belastingplicht niet voldoet betreft de ‘ontbrekende’ partner. Voor het 90%-inkomenscriterium telt het inkomen van de partner mee. In geval van het tweede kwalificatiecriterium wordt echter niet gekeken naar de partner. Deze ontbreekt wellicht onbewust in de regeling. De Haan wees in een eerder artikel voor TaxLive al op de ‘vergeten’ partner.

Bij navraag krijgt de redactie van TaxLive geen antwoord van Financiën waarom voor

het tweede kwalificatiecriterium de partner niet meetelt. De antwoorden spitsen zich alleen toe op de rol van de partner voor het 90%-inkomenscriterium.

Volgens De Haan is het niet meenemen van de partner in het tweede kwalificatiecriterium in strijd met Europees recht. “Zelfs als het tweede kwalificatiecriterium is beperkt tot pensioengerechtigden, dan nog verplicht het Unierecht dat de partner moet worden meegenomen voor de vraag of er gezamenlijk voldoende inkomen is om eventuele aftrekposten in het woonland ten gelde te maken. Zo niet dan moet het (voormalig) werkland hierin tegemoet komen. Een en ander is al duidelijk sinds het arrest Zurstrassen uit het jaar 2000. Uit dit arrest volgt namelijk onomstotelijk dat ook de niet-verdienende partner van een buitenlands belastingplichtige in aanmerking moet komen voor dezelfde aftrekposten als binnenlands belastingplichtigen in een vergelijkbare gezinssituatie. Door hier bij het tweede kwalificatiecriterium geen rekening mee te houden kan de kwalificerende buitenlands belastingplichtige niet volledig zijn aftrekposten effectueren en dat is in strijd met het vrije verkeer van werknemers binnen de EU.”

[Lees hier het bericht van de redactie van TaxLive](#)

Met deze kritiek ben ik het eens.

Het lijkt me dat indien het resultaat zou zijn dat de woonstaat onvoldoende inkomsten belast om voldoende rekening te houden met de persoonlijke draagkracht van de betrokkene (en diens gezin, waaronder dus begrepen de indirecte effecten op heffing inkomen van de fiscale partner), de herkomststaat alsnog moet bijspringen in het verlenen van fiscale voordelen die in beginsel gehouden wa-

ren aan de woonstaat krachtens de Schumacker-doctrine. Punt 101 van arrest De Groot wijst in die richting.

Jan de Voogd, 4 augustus 2015
(eerder gepubliceerd op Forum Zorgverzekering Buitenland)

[Ga hier naar de VBNGB website pagina waar alle Columns van Jan op staan.](#)