

Kbb-regeling behoeft aanpassing naar aanleiding van het EUHvJ arrest X (C-283/15)

Op 9 februari 2017 deed het Europese Hof van Justitie uitspraak in de zaak X die Nederland betreft. Het gaat om antwoord op prejudiciële vragen van de Hoge Raad in een belastingzaak waarbij een inwoner van Spanje aan Nederland inkomstenbelasting verschuldigd is. Het antwoord komt neer op precisering van de wijze waarop bronlanden, lidstaten van de EU, fiscale voordelen dienen toe te kennen indien er inkomsten uit meerdere bronlanden zijn. De feiten:

- a. Het betreft het belastingjaar 2007.
- b. De inwoner van Spanje (X) heeft inkomsten uit vennootschappen, dus uit zelfstandige arbeid, van twee staten: Nederland (voor 60%) en Zwitserland (40%). De heffing van inkomstenbelasting over deze inkomsten is bij belastingverdragen met Spanje resp. toegevoegd aan Nederland en Zwitserland. Hij heeft geen inkomsten die voor heffing aan Spanje zijn toegewezen.
- c. X heeft een eigen woning in Spanje belast met hypotheek en hij betaalt dus hypotheekrente.
- d. Voor zijn Nederlandse aangifte overwoog X uiteindelijk geen beroep te doen op de toen geldende regeling (fictieve) keuze inkomstenbelasting, de regeling waardoor hij als buitenlands belastingplichtige het voordeel van hypotheekrenteaftrek op zijn Nederlandse belastbare inkomen (in box 1) zou kunnen krijgen. Reden daarvoor is dat het totaalbedrag van de aldus berekende belasting hoger is dan de belasting die X verschuldigd zou zijn geweest indien hij niet had geopteerd voor gelijkstelling met een binnenlandse belastingplichtige maar toch de negatieve inkomsten uit zijn eigen woning in Spanje volledig had kunnen aftrekken.

- e. X is van mening dat hij die aftrek voor de Nederlandse belastingheffing rechtstreeks op basis van het Unierecht kan krijgen zonder een beroep te doen op de Nederlandse regeling voor keuze als binnenlands belastingplichtige. In lagere instantie wordt hij daarbij twee keer in het ongelijk gesteld, maar in cassatie bij de Hoge Raad twijfelt deze aan de uitleg van het Unierecht en legt dus aan het EUHvJ vragen voor.
- f. In de kern komen de vragen neer op: “Moet Nederland in verband met de in het EU verdrag neergelegde vrijheden in de gegeven omstandigheden als bronland het fiscale voordeel van hypotheekrenteaftrek verlenen en moet dat dan geheel of gedeeltelijk zijn?”

Het antwoord van het Europese Hof is in lijn met de Conclusie van AG Wathelet, en komt op het volgende neer. De Schumacker doctrine van het EUHvJ wordt gevolgd. Allereerst wordt vastgesteld dat de vrijheid van vestiging in de EU (art. 49 VWEU verdrag) in geding is.

Dat artikel verbiedt in beginsel belemmering daarvan. Daaruit volgt dat niet-ingezetenen van Nederland evenals ingezetenen van Nederland fiscale voordelen moeten kunnen verkrijgen voor zover de niet-ingezetenen in een gelijke positie verkeren.

Voor dat laatste heeft het EUHvJ al eerder als belangrijkste criterium overwogen dat dan het grootste deel van zijn inkomen uit het bronland moet komen. Dat is hier niet het geval t.a.v. Nederland omdat het slechts 60% betreft (en 40% uit Zwitserland).

Het EUHvJ bevestigt echter de eerdere vaststelling dat op de een of andere wijze bronlanden/lidstaten wel de fiscale voordelen in verband met draagkracht (en dat geldt voor hypotheekrenteaftrek) bij de lidstaten waaruit inkomen afkomstig is moeten toekennen indien dit onmogelijk is bij gebrek aan inko-

men in het woonland. Het nieuwe in dit geval is dat er meerdere bronlanden zijn, zonder dat een land aanwijsbaar is als dominant voor de samenstelling van het inkomen van X. Dan doet zich de vraag voor of Nederland als lidstaat de gehele hypotheekrenteaftrek moet verlenen of dat rekening moet worden gehouden met het feit dat een deel van het inkomen uit Zwitserland komt.

Het EUHvJ kiest voor het laatste en stelt dat het redelijk is dat Nederland slechts voor het eigen deel van het totale inkomen uit diverse bronlanden (dus pro rata, in dit geval 60%) het fiscale voordeel hoeft te verlenen. Daarbij doet niet ter zake of het andere land wel of niet een lidstaat van de EU is.

Er is nu dus een proportionaliteitscriterium geschapen ter verdeling van verantwoordelijkheid van toekenning van fiscale voordelen indien de omstandigheden van het geval daartoe dwingen.

De vraag is of er voor de Nederlandse Wet op de Inkomstenbelasting gevolgen zijn. Inmiddels is de regeling voor keuze binnenlandse belastingplicht afgeschaft en kennen we de kbb-regeling, die in beginsel uitgaat van ten minste 90% van het wereldinkomen aan Nederlandse heffing onderhevig wil deze toepasbaar zijn. In art. 7.8. lid 8 van de wet is echter een uitzondering geschapen in geval er in het woonland onvoldoende inkomsten zijn om de daar geldende fiscale voordelen te kunnen toekennen. Dat artikellid is m.i. voldoende ruim geformuleerd om dit arrest te kunnen toepassen, maar de bijbehorende AMvB zal waarschijnlijk aangepast (moeten) worden omdat het proportionaliteitscriterium daar nog niet tot uitdrukking komt (afgezien van het feit dat die AMvB toch al te nauw geformuleerd is omdat deze slechts toegesneden is op het EUHvJ arrest Commissie versus Estland).

Mocht Nederland daartoe niet overgaan dan kan in voorkomende gevallen direct een beroep op dit arrest gedaan worden.

Een andere vraag is of dit arrest ook van belang is voor buiten Nederland gepensioneerden die pensioen (of eventueel ander) inkomen hebben uit zowel Nederland als andere landen. Dit komt veel voor, zeker bij burgers die tijdens hun werkzame leven erg mobiel zijn geweest. Gezien de argumentatie van het EUHvJ meen ik dat dat het geval zal zijn, onder toepassing van artikel 21 van het VWEU verdrag dat vrijheid van personenverkeer garandeert. Dus: stel een gepensioneerde woont in Duitsland en heeft 50% inkomen dat in Nederland belastbaar is, 30% in Frankrijk en 30% in Zweden, en geen in Duitsland belastbaar inkomen, dan zullen de drie genoemde landen voor die percentages de in hun belastingwetgeving voor ingezetenen vastgelegde fiscale voordelen moeten toekennen.

Bij de vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting van (onder meer) Nederland (ook over voorgaande jaren voor zover deze nog niet definitief zijn en dus de aangifte herzienbaar is) kan een buitenlands belastingplichtige daarmee nu dus alsnog rekening houden. Benadrukt zij echter dat het EUHvJ geen algemeen proportionaliteitscriterium heeft ingevoerd. Het houdt vast aan het beginsel dat het in de eerste plaats het woonland is dat fiscale voordelen moet toekennen, en dat slechts in bijzondere omstandigheden, namelijk bij onvoldoende inkomen te belastingen door het woonland, het genoemde proportionaliteitscriterium aan de orde komt.

Er blijven nog wel wat vragen naar aanleiding van dit arrest.

Bijvoorbeeld: wordt hiermee ook het beginsel uit de kbb-regeling dat Nederland niet langer volledig alle (maar slechts pro rata)

fiscale voordelen aan een buitenlands belastingplichtige die tot de personenkring behoort, hoeft toe te kennen indien bijvoorbeeld 92% van het wereldinkomen door Nederland wordt belast en 8% door een andere staat niet zijnde de woonstaat?

Ook bevat het arrest onduidelijkheden op het punt of bij de toepassing van het proportionaliteitscriterium gedifferentieerd zou moeten worden naar type van fiscaal voordeel (naast hypotheekrenteaftrek zijn er nog allerlei andere Nederlandse voordelen in de Nederlandse wetgeving opgenomen, en sommige daarvan komen bij andere bronlanden niet of in andere vorm voor).

Zou dit laatste het geval zijn dan zou de uitvoering van de kbb-regeling administratief zeer gecompliceerd worden.

Een ander punt kan zijn dat (bron)landen niet dezelfde inkomensdefinities hanteren voor hun belastingheffing (en er is ook geen gemeenschappelijke EU-definitie) waardoor het streven naar volledigheid in het toekennen van fiscale voordelen (enigszins) geweld kan worden aangedaan.

[Het arrest C-283/15 is hier te vinden.](#)