



Internationaal belastingrecht. Belastingverdragen; gevolgen van de non-discriminatiebepalingen (België, Suriname, Nederlandse Antillen en Aruba) en het grensarbeidersprotocol (Duitsland) voor de Wet inkomstenbelasting 2001

20 april 2010

Nr. DGB2010/568M

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten

De minister van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 28 april 2006, nr. CPP2005/3340M in verband met wijzigingen in de heffingskortingen en de persoonsgebonden aftrek.

1. Inleiding

Voor natuurlijke personen zijn in artikel 26, tweede paragraaf, van het belastingverdrag tussen Nederland en België van 5 juni 2001, artikel 25, tweede lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Suriname van 25 november 1975 en artikel 39 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk van 28 oktober 1964 specifieke non-discriminatiebepalingen opgenomen. Deze non-discriminatiebepalingen komen er wat de Nederlandse belastingheffing betreft op neer dat inwoners van België, Suriname, Nederlandse Antillen en Aruba recht hebben op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners van Nederland. De Hoge Raad¹ heeft recent bevestigd dat het gaat om alle aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen die verband houden met de omstandigheid dat de belastingplichtige rechtstreeks uit het familierecht voortvloeiende verplichtingen en lasten heeft. In artikel 1 van het aanvullend protocol van 13 maart 1980 (grensarbeidersprotocol) (*Trb.*1980, 61) van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland van 16 juni 1959 is ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers een bepaling opgenomen op grond waarvan Nederland bepaalde tegemoetkomingen verleent aan inwoners van Duitsland wier gehele inkomen, of indien deze persoon gehuwd is het gehele inkomen van beide echtgenoten, voor ten minste 90% ter belastingheffing is toegewezen aan Nederland. In verband met een aantal wijzigingen in de Wet IB 2001 per 1 januari 2009 is het besluit van 28 april 2006 geactualiseerd. De wijzigingen per die datum zijn: invoering van de doorwerkbonus, hernoeming van de aanvullende combinatiekorting tot inkomensafhankelijke combinatiekorting, vervallen van de combinatiekorting, vervallen van buitengewone uitgaven en invoering van uitgaven voor specifieke zorgkosten.

Voor inwoners van België en Duitsland zijn in onderdeel 2, respectievelijk onderdeel 3 specifieke bepalingen opgenomen. Voor inwoners van Suriname, Aruba en de Nederlandse Antillen zijn alleen de onderdelen 4 en volgende van belang.

2. Belastingverdrag met België

Artikel 26, tweede paragraaf, van het belastingverdrag tussen Nederland en België van 5 juni 2001, inclusief onderdeel 26 van het bijbehorend Protocol, voorziet in het pro rata parte verlenen van persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin. Deze worden alleen verleend aan de inwoner van België die inkomsten geniet die ingevolge de bepalingen van hoofdstuk III van het verdrag ter heffing aan Nederland zijn toegewezen. Bepalend daarbij is de mate waarin de voordelen en inkomsten die ter heffing aan Nederland zijn toegewezen deel uitmaken van het wereldinkomen. Heffingskortingen, heffingvrij vermogen en persoonsgebonden aftrekposten dienen voor een inwoner van België aldus pro rata parte te worden berekend. Voor wat betreft heffingskortingen (voor de inkomstenbelasting) keur ik om uitvoeringsredenen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat heffingskortingen (voor de inkomstenbelasting) niet pro rata parte, maar volledig

¹ Arrest Hoge Raad 19 februari 2010, nr. 08/02184, LJN: BL4317.



kunnen worden verleend indien recht bestaat op de desbetreffende heffingskortingen (zie onderdeel heffingskortingen in dit besluit).

Het heffingvrij vermogen en de persoonsgebonden aftrekposten moeten wel pro rata parte worden berekend. Voor deze berekening dient te worden uitgegaan van de volgende breuk:
teller/noemer x persoonsgebonden aftrekpost of teller/noemer x heffingvrij vermogen.
Teller = inkomen ingevolge artikel 7.1 van de Wet IB 2001 in zoverre dat aan Nederland als bronland ter heffing is toegewezen, verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de negatieve persoonsgebonden aftrek.

Noemer = 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 en de persoonsgebonden aftrek, zoals berekend indien de inwoner van België inwoner van Nederland zou zijn geweest.

In het kader van deze berekening wordt bij het belastbare inkomen uit sparen en beleggen afgezien van het in mindering brengen van het heffingvrij vermogen. Dit in verband met een consistente vergelijking tussen teller en noemer. In de toelichting op de aangifte inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen (C-aangifte) is voor de berekening van de pro rata parteregeling een rekenhulp opgenomen. Van de Belgische autoriteiten heb ik vernomen dat zij op vergelijkbare wijze invulling geven aan de pro rata parte-berekening.

3. Het grensarbeidersprotocol (Duitsland)

Voor de berekening van het 90%-vereiste in het grensarbeidersprotocol wordt verwezen naar bovenvermelde breuk met betrekking tot inwoners van België. In de toelichting op de aangifte inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen (C-aangifte) is voor de berekening van het 90%-vereiste een rekenhulp opgenomen. Voor het verlenen van de tegemoetkomingen moet volgens het grensarbeidersprotocol sprake zijn van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid (artikel 10 van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland), overheidsbeloningen (artikel 11) of pensioenen en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 12) waarover Nederland het heffingsrecht heeft. De in het grensarbeidersprotocol opgesomde tegemoetkomingen betreffen:

- a. tegemoetkomingen uit hoofde van een huwelijk, het aantal kinderen en de leeftijd;
- b. tegemoetkomingen ter zake van betalingen ter voorziening in het levensonderhoud van de gewezen of duurzaam gescheiden levende echtgenoot c.q. echtgenote;
- c. tegemoetkomingen in verband met buitengewone lasten ter zake van bevalling, ziekte, invaliditeit en overlijden;
- d. tegemoetkomingen ter zake van een opleiding of studie voor een beroep van de natuurlijke persoon en diens echtgenoot c.q. echtgenote.

In artikel 1 van het grensarbeidersprotocol wordt uitsluitend gesproken over gehuwden. Alleen door te kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige kunnen in Duitsland samenwonende ongehuwden, die op grond van artikel 1.2 van de Wet IB 2001 kwalificeren als partner, eveneens in aanmerking komen voor de tegemoetkomingen voor gehuwden.

4. Het keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen

In artikel 2.5 van de Wet IB 2001 is voor inwoners van andere lidstaten van de Europese Unie en voor inwoners van landen waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, de mogelijkheid opgenomen om te kiezen voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen. Deze keuzeregeling staat niet in de weg aan het toepassen van de desbetreffende non-discriminatiebepalingen en het grensarbeidersprotocol. Dat betekent dat inwoners van België, Suriname, Nederlandse Antillen, Aruba en Duitsland die niet kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige zich kunnen beroepen op voornoemde non-discriminatiebepalingen en het grensarbeidersprotocol.

5. Gevolgen voor de Wet IB 2001

Hieronder wordt een overzicht gegeven van de gevolgen van de non-discriminatiebepalingen en het grensarbeidersprotocol voor de Wet IB 2001 in gevallen waarin niet wordt gekozen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Apart vermeld zijn de gevolgen in zoverre deze voor de toepassing van het grensarbeidersprotocol afwijken van de non-discriminatiebepalingen. De gevolgen hebben betrekking op de toepassing van heffingskortingen, heffingvrij vermogen, persoonsgebonden aftrekposten en toerekening van inkomensbestanddelen.

Voor het toepassen van de heffingskortingen, het heffingvrij vermogen en de persoonsgebonden aftrekposten worden dezelfde voorwaarden gesteld als voor binnenlandse belastingplichtigen. Bij de berekening van het verzamelinkomen dat wordt gebruikt als toetsinkomen voor bepaalde heffingskor-



tingen en de uitgaven voor specifieke zorgkosten, wordt derhalve uitgegaan van de wereldwijd verdiende inkomsten. Indien de belastingplichtige op grond van artikel 1.2 van de Wet IB 2001 kan kwalificeren als partner, wordt het gezamenlijke verzamelinkomen van de belastingplichtige en zijn partner als toetsinkomen in aanmerking genomen, zonder dat wordt gekozen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Het grensarbeidersprotocol is beperkt tot gehuwden, zodat de toets van het gezamenlijke verzamelinkomen in deze situatie eveneens beperkt is tot gehuwden.

5.1. Heffingskortingen

Er bestaat recht op heffingskortingen voor de inkomstenbelasting, met uitzondering van de arbeidskorting, doorwerkbonus, inkomensafhankelijke combinatiekorting, ouderenkorting, alleenstaande ouderenkorting, jonggehandicaptenkorting, korting voor maatschappelijk beleggen, levensloopverlofkorting en de korting voor directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen. Deze kortingen kunnen immers niet worden aangemerkt als persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin. Verder bestaat recht op de verhoging van de maximum gecombineerde heffingskorting bij de minstverdienende partner (artikel 8.9 van de Wet IB 2001) en de bijzondere verhoging van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting voor niet-inwoners (artikel 8.9a van de Wet IB 2001). Zoals hiervoor in onderdeel 2 al is opgemerkt is in de relatie tot België de non-discriminatiebepaling alleen van toepassing op inwoners van België die inkomsten verkrijgen uit Nederland die ter heffing aan Nederland zijn toegewezen. Dit betekent dat de niet-verdienende partner geen recht heeft op de toepassing van artikel 8.9 en 8.9a van de Wet IB 2001.

Op grond van het grensarbeidersprotocol (Duitsland) bestaat er ook recht op de ouderenkorting en de alleenstaande ouderenkorting omdat dit een tegemoetkoming is uit hoofde van de leeftijd. Hoewel inwoners van België en Duitsland weliswaar op grond van het vorenstaande geen aanspraak kunnen maken op het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting, de doorwerkbonus en de inkomensafhankelijke combinatiekorting, komen zij op grond van het EU-recht daarvoor in aanmerking (zie Hof Den Bosch² en het onderschrift daarop³). Uit praktische overwegingen wordt het inkomstenbelastingdeel van deze kortingen ook toegekend aan inwoners van Suriname, de Nederlandse Antillen en Aruba.

5.2. Heffingvrij vermogen

Er bestaat recht op het heffingvrij vermogen en de verhoging ervan voor kinderen. Er bestaat geen recht op de ouderentoeslag omdat deze niet kan worden aangemerkt als persoonlijke aftrek, tegemoetkoming en vermindering uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin. Op grond van het grensarbeidersprotocol (Duitsland) bestaat ook recht op de ouderentoeslag omdat dit een tegemoetkoming is uit hoofde van de leeftijd.

5.3. Persoonsgebonden aftrekposten

Voor de berekening van de persoonsgebonden aftrek bestaat recht op het gezamenlijke bedrag van de volgende uitgaven:

1. uitgaven voor onderhoudsverplichtingen:
 - a. periodieke uitkeringen en verstrekkingen op grond van een rechtstreeks uit het familierecht voortvloeiende verplichting, tenzij deze worden gedaan aan bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn (alimentatie);
 - b. afkoopsommen van dergelijke uitkeringen en verstrekkingen die worden gedaan aan de gewezen echtgenoot;
 - c. op grond van paragraaf 6.5 van de Wet werk en bijstand verhaalde kosten van bijstand tot voorziening in het levensonderhoud van de duurzaam van de belastingplichtige gescheiden echtgenoot of gewezen echtgenoot;
 - d. bedragen die in het kader van echtscheiding of scheiding van tafel en bed worden voldaan ter zake van de verplichting tot verrekening van pensioenrechten en van lijfrenten en andere inkomensvoorzieningen waarvan de betaalde premies als uitgave voor een inkomensvoorziening in aanmerking zijn genomen.
2. uitgaven voor levensonderhoud van kinderen;
3. weekenduitgaven voor gehandicapten voor zover het uitgaven voor kinderen betreft; en voor het grensarbeidersprotocol (Duitsland) aangevuld met:
4. uitgaven voor specifieke zorgkosten;
5. scholingsuitgaven.

² Uitspraak Hof Den Bosch 21 december 2006, nr. 04/02152, LJN: BA1390.

³ Intrekking cassatieberoep nr. 43.845, waardoor de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 21 december 2006, nr. 04/02152, LJN: BA1390, tot uitgangspunt kan worden genomen.



5.4. Toerekening inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner

Volgens artikel 2.17, tweede lid, Wet IB 2001 worden gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de bestanddelen van de rendementsgrondslag (vanaf 2010: de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen) van de belastingplichtige en zijn partner geacht bij hen op te komen respectievelijk tot hun bezit te behoren in de onderlinge verhouding die zij daarvoor kiezen. Op grond van de non-discriminatiebepalingen en het grensarbeidersprotocol komen niet-inwoners die niet kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige in aanmerking voor vrije toerekening indien louter het niet kiezen in de weg zou staan aan de kwalificatie als partner in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001. Onder de toepassing van het grensarbeidersprotocol wordt onder de partner alleen de echtgenoot verstaan. Indien een van beiden kiest voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige worden inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag in aanmerking genomen bij degene door wie de inkomensbestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken respectievelijk tot wiens bezit die bestanddelen behoren. Voor de vrije toerekening als bedoeld in artikel 2.17, tweede lid, Wet IB 2001 blijven de persoonsgebonden aftrekposten die overeenkomstig het voorgaande worden verleend buiten aanmerking, voorzover deze bij de partner, zoals hiervoor bedoeld, bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen.

6. Ingetrokken regeling

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit: CPP2005/3340M.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met 1 januari 2009.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 20 april 2010

*De minister van Financiën,
J.C. de Jager.*