



## **Internationaal belastingrecht. Buitenlandse belastingplicht; berekening van de ondernemersaftrek voor buitenlandse ondernemers met een vaste inrichting in Nederland**

10 juni 2010

Nr. DGB2010/2574M

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten.

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten.

*In dit besluit wordt ingegaan op de gevolgen van het arrest Gielen van het Hof van Justitie EU voor de ondernemersfaciliteiten waarvoor het urencriterium geldt (ondernemersaftrek en oudedagsreserve) voor een buitenlandse belastingplichtige met een vaste inrichting in Nederland.*

### **1. Inleiding**

Op 18 maart 2010 heeft het Hof van Justitie EU (HvJ EU) arrest gewezen in de zaak Gielen (C-440/08). In deze zaak lag de vraag voor of voor de berekening van het urencriterium in verband met een verzoek tot toepassing van de zelfstandigenaftrek de uren meetellen die door een buitenlandse belastingplichtige ondernemer worden besteed aan zijn buiten Nederland gevestigde onderneming. In zijn arrest geeft het HvJ EU aan dat voor de berekening van het urencriterium ook de in het buitenland bestede uren moeten meetellen. Bovendien overweegt het HvJ EU in zijn arrest dat het verschil in behandeling niet weggenomen kan worden door de wettelijke mogelijkheid (artikel 2.5 Wet IB 2001) om te kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige.

In dit besluit wordt uitvoering gegeven aan het door het HvJ EU gewezen arrest in de zaak Gielen en aangegeven hoe de Belastingdienst de ondernemersaftrek (§ 3.2.4 van de Wet IB 2001) moet berekenen voor een buitenlandse belastingplichtige. Verder wordt kort ingegaan op de gevolgen van dit arrest voor de berekening van de oudedagsreserve (§ 3.2.3 van de Wet IB 2001).

### **2. Ondernemersaftrek**

De zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk en de meewerkaftrek gelden voor de ondernemer die voldoet aan het urencriterium van artikel 3.6 Wet IB 2001 en aan eventuele aanvullende voorwaarden. Bij deze aanvullende voorwaarden zijn voor de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk en voor de meewerkaftrek eveneens andere urennormen van toepassing. De startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid geldt voor de ondernemer die voldoet aan het verlaagde urencriterium van artikel 3.78a, derde lid, van de Wet IB 2001.

Voor de ondernemer die binnenlands belastingplichtig is tellen in dit kader zowel de uren mee die hij aan zijn onderneming in Nederland besteedt als de uren die hij besteedt aan een eventuele onderneming in het buitenland. Uit het arrest Gielen volgt dat het urencriterium, alsmede de aanvullende urennormen, voor de buitenlandse belastingplichtige op overeenkomstige wijze moeten worden toegepast, ook als hij niet kiest voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Dat betekent dat de uren die een buitenlandse belastingplichtige besteedt aan zijn buiten Nederland gevestigde onderneming meetellen.

Omdat de zelfstandigenaftrek, de meewerkaftrek en de startersaftrek bij arbeidsongeschiktheid afhankelijk zijn van de hoogte van de winst uit onderneming, moet, net als bij een binnenlandse belastingplichtige, de winst uit een buiten Nederland gevestigde onderneming mede in aanmerking worden genomen ter bepaling van de hoogte van deze aftrekken van een buitenlands belastingplichtige.

### **3. Toerekening van de ondernemersaftrek**

Het is vervolgens de vraag of, en zo ja, op welke wijze de ondernemersaftrek in mindering moet komen op de winst uit Nederlandse onderneming. Daarvoor is het van belang in hoeverre de ondernemersaftrek kan worden toegerekend aan de Nederlandse winst dan wel de buitenlandse winst. Met betrekking tot artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BVDB 2001) heb ik bij Besluit van 8 april 2005, Stb. 2005, nr. 197, toegelicht dat als gevolg van de wijziging van die bepaling met ingang van 1 januari 2006 voor binnenlandse belastingplichtigen



voorlopig een voor de belastingplichtige gunstige benadering kan worden gevolgd. Zo komt bij zowel 'Nederlandse' winst als buitenlandse winst de ondernemersaftrek eerst in mindering op de Nederlandse winst. Mocht de Nederlandse winst onvoldoende zijn om de ondernemersaftrek op in mindering te brengen dan wordt het restant aan ondernemersaftrek toegerekend aan de buitenlandse winst. Deze voor de binnenlandse belastingplichtige gunstige benadering zal ook voor de buitenlandse belastingplichtige worden gevolgd. Dit betekent dat bij een buitenlandse belastingplichtige de ondernemersaftrek eerst in mindering komt op de Nederlandse winst en als deze niet voldoende is, op de buitenlandse winst.

Bovengenoemde benadering houdt tevens in dat wanneer uitsluitend sprake is van buitenlandse winst de ondernemersaftrek volledig wordt toegerekend aan deze buitenlandse winst en derhalve voor dat bedrag niet leidt tot een (toekomstige) verlaging van de Nederlandse belastinggrondslag. Ik wil hierbij opmerken dat ik overweeg om bij de eerstvolgende wijziging van het BVDB 2001 de toerekening van de ondernemersaftrek aan de winst aan te passen en voor binnenlandse belastingplichtigen op te nemen als een pro rata-toerekening. Deze toerekening zal dan op overeenkomstige wijze worden toegepast bij de buitenlandse belastingplichtige.

#### **4. De oudedagsreserve**

De ondernemer die wil toevoegen aan de oudedagsreserve moet eveneens voldoen aan het urencriterium. Ook hiervoor geldt dat de binnenlandse belastingplichtige aan het urencriterium kan voldoen door het meetellen van de uren die zijn besteed aan zijn buiten Nederland gevestigde onderneming. Overeenkomstig het standpunt met betrekking tot de ondernemersaftrek tellen de buitenlandse uren ook mee voor het urencriterium als de buitenlandse belastingplichtige in aanmerking wil komen voor de oudedagsreserve. Voor het aan de oudedagsreserve toe te voegen bedrag wordt bij een binnenlandse belastingplichtige uitsluitend gekeken naar de 'Nederlandse' winst. Ook bij een buitenlandse belastingplichtige dient daarom alleen gekeken te worden naar de Nederlandse winst voor het aan de oudedagsreserve toe te voegen bedrag. Doordat alleen gekeken wordt naar de Nederlandse winst zijn geen specifieke regels nodig voor toerekening van de oudedagsreserve.

#### **5. 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 18 maart 2010.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 10 juni 2010*

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