



Inkomstenbelasting. Keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen; inhaal- en terugnameregeling bij negatieve inkomsten uit eigen woning en belastingvermindering bij keuzerecht

26 april 2013

Nr. DGB 2013/201M

Directoraat-generaal Belastingdienst, Cluster Fiscaliteit

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 2 juni 2012, nr. DGB 2012/2190M. Hierin is beleid opgenomen op het gebied van de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Naast de goedkeuring voor de eigen woning, zijn er drie nieuwe goedkeuringen opgenomen.

1. Inleiding

De keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen biedt buitenlandse belastingplichtigen de mogelijkheid te worden behandeld als binnenlandse belastingplichtige (artikel 2.5 van de Wet IB 2001). Gebruik maken van die keuzeregeling heeft tot gevolg dat buitenlandse belastingplichtigen hun wereldinkomen moeten opgeven voor de belastingheffing in Nederland. Bij de opgave van het inkomen uit werk en woning (box 1) worden de per saldo negatieve inkomsten uit de in het woonland gelegen eigen woning in mindering gebracht. Deze negatieve inkomsten uit de buitenlandse eigen woning kunnen op grond van de huidige regeling worden teruggenomen als er (in een toekomstig jaar per saldo) sprake is van positieve 'buitenlandse' inkomsten. Voorts kunnen zij worden teruggenomen indien de belastingplichtige in latere jaren niet meer kiest voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Voor buitenlandse belastingplichtigen van wie het inkomen voor 90% of meer in Nederland is belast, acht ik die terugname van de negatieve inkomsten uit eigen woning, mede in verband met de uitspraak van Hof Den Bosch van 25 november 2011, nr. 11/00340, LJN: BV7552, in strijd met het EU-recht. Dit besluit bevat om die reden een maatregel tot aanpassing van de keuzeregeling voor die buitenlandse belastingplichtigen.

Daarnaast heb ik besloten om enkele aanpassingen op te nemen voor buitenlandse belastingplichtigen die voldoen aan de 90%-eis, maar tevens nog inkomsten hebben die niet in Nederland zijn belast. Door gebruik te maken van het keuzerecht, worden die inkomsten in de Nederlandse belastingheffing betrokken. Vervolgens wordt voor de belasting over die inkomsten een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verleend. De aanpassingen zien op de berekeningswijze van deze belastingvermindering.

2. Maatregelen tot aanpassing van de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen

Ik keur, vooruitlopend op aanpassing van de wetgeving met betrekking tot de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen, het volgende goed.

2.1 Eigen woning

Goedkeuring

Bij buitenlandse belastingplichtigen van wie het inkomen voor 90% of meer in Nederland is belast en bij wie op grond van de keuzeregeling de negatieve inkomsten uit de buitenlandse eigen woning in mindering op het inkomen uit werk en woning zijn gekomen, worden deze negatieve inkomsten uit eigen woning niet (in enig jaar) teruggenomen.

Deze goedkeuring heeft derhalve betrekking op de toepassing van artikel 3, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (vermindering vanwege keuzerecht), op de toepassing van artikel 2.5, derde lid, van de Wet IB 2001, als niet langer wordt gekozen voor de keuzeregeling (terugnameregeling) en op de toepassing van artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (inhaalregeling).



2.2 Overige aanpassingen

a. 'Per country' methode

Wanneer de niet in Nederland belaste inkomsten van een kiezende buitenlandse belastingplichtige afkomstig zijn uit meerdere landen, dan wordt de vermindering berekend over dit totale buitenlandse inkomen ('overall methode'). Er wordt geen berekening per land gemaakt ('per country methode'). Bij buitenlandse negatieve inkomsten, anders dan die uit eigen woning, in combinatie met positieve inkomsten uit een ander land, kan dit ertoe leiden dat niet voor alle buitenlandse positieve inkomsten vermindering wordt verleend. Voor diegenen die voldoen aan de 90%-eis acht ik dit niet gerechtvaardigd.

Goedkeuring

Bij buitenlandse belastingplichtigen van wie het inkomen voor 90% of meer in Nederland is belast, wordt bij de berekening van de vermindering vanwege keuzerecht de 'per country' methode toegepast.

b. Belastingdeel van de heffingskorting

De vermindering vanwege keuzerecht wordt berekend nadat de heffingskorting is toegepast. Dit heeft tot gevolg dat het belastingdeel van de heffingskorting evenredig wordt toegedeeld aan de Nederlandse en de buitenlandse inkomsten. Voor diegenen die voldoen aan de 90%-eis acht ik dit niet gerechtvaardigd.

Goedkeuring

Bij buitenlandse belastingplichtigen van wie het inkomen voor 90% of meer in Nederland is belast, wordt de vermindering vanwege keuzerecht berekend vóór toepassing van de heffingskortingen.

c. Uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek

Tot slot worden bij de vermindering vanwege keuzerecht de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek eveneens evenredig toegerekend aan de Nederlandse en de buitenlandse inkomsten. Voor diegenen die voldoen aan de 90%-eis acht ik dit niet gerechtvaardigd.

Goedkeuring

Bij buitenlandse belastingplichtigen van wie het inkomen voor 90% of meer in Nederland is belast, worden de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek die op grond van de keuzeregeling in mindering op het inkomen uit werk en woning zijn gekomen, niet bij het noemerinkomen opgeteld zoals dat is voorgeschreven in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001. Dit heeft tot gevolg dat de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek in die situatie niet evenredig worden toegerekend aan de Nederlandse en de buitenlandse inkomsten, maar volledig in aanmerking worden genomen.

2.3 Voorwaarden

De goedkeuringen vinden toepassing op buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een lidstaat van de Europese Unie of van IJsland, Noorwegen en Liechtenstein (EER-staten). Om de mogelijkheid van dubbele aftrek te voorkomen, geldt de goedkeuring in onderdeel 2.1 alleen voor zover de belastingplichtige of zijn fiscale partner in het woonland geen recht heeft op hypotheekrente-aftrek. De goedkeuring met betrekking tot de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek, geldt alleen voor zover de belastingplichtige of zijn fiscale partner in het woonland geen recht heeft op die aftrekposten.

Of is voldaan aan de 90%-eis wordt als volgt vastgesteld. Het verzamelinkomen van de belastingplichtige, zoals dit blijkt uit de opgave op grond van de keuzeregeling van artikel 2.5 van de Wet IB 2001, moet op jaarbasis voor 90% of meer in Nederland zijn belast. In geval van fiscaal partnerschap, de partner moet dan ook gebruik hebben gemaakt van de keuzeregeling, wordt hierbij uitgegaan van het gezamenlijke bedrag van de verzamelinkomens van de belastingplichtige en zijn partner. Ten overvloede merk ik op dat als de partner geen gebruik heeft gemaakt van de keuzeregeling, de belastingplichtige alleen zijn eigen deel van de hypotheekrenteaftrek en aftrekposten kan opvoeren.

Bij het bepalen van de 90%-grens worden de inkomsten en aftrek die samenhangen met de eigen woning uit de breuk geëlimineerd, om te voorkomen dat dit inkomen de beoordeling van de 90%-



grens beïnvloedt. Teller en noemer zijn dan als volgt:

Teller = inkomen ingevolge artikel 7.1 van de Wet IB 2001 voor zover dat aan Nederland ter heffing is toegewezen, verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de negatieve persoonsgebonden aftrek en de belastbare inkomsten uit eigen woning, en vermeerderd met de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning en de aftrek wegens geen of geringe eigenwoning-schuld.

Noemer = verzamelinkomen ingevolge artikel 2.18 van de Wet IB 2001, verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de negatieve persoonsgebonden aftrek en de belastbare inkomsten uit eigen woning, en vermeerderd met de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de persoonsgebonden aftrek en de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningsschuld, zoals berekend vanwege de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Voor het bepalen van de noemer moet bij het belastbare inkomen uit sparen en beleggen worden afgezien van het in mindering brengen van het heffingvrij vermogen.

3. Effectuering van de maatregelen

3.1 Eigen woning

Dit besluit heeft allereerst gevolgen voor de saldering (in het jaar zelf) van de negatieve inkomsten uit eigen woning met ander 'niet of tegen een beperkt tarief in Nederland te belasten inkomensbestanddelen van het noemerinkomen' als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001. Als is voldaan aan de 90%-eis vindt deze saldering, op verzoek van de belastingplichtige, niet meer plaats voor aanslagen die op 25 november 2011 nog niet onherroepelijk vaststonden. Bij aangiften die nog moeten worden ingediend, kan bij het invullen van de aangifte met dit besluit rekening worden gehouden.

Verder heeft dit besluit gevolgen voor de terugnameregeling van artikel 2.5, derde lid, van de Wet IB 2001 of de inhaalregeling van artikel 6 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001. Deze laatste regelingen zijn aan de orde als de buitenlandse belastingplichtige niet langer gebruikt maakt van de keuzeregeling of als hij nog wel gebruik maakt van de keuzeregeling en hij inkomsten heeft die in zijn woonland zijn belast. De Belastingdienst zal de terugname- en inhaalregeling niet langer toepassen voor zover deze regelingen zijn opgekomen vanwege de negatieve inkomsten uit eigen woning, mits in voorafgaande belastingjaren is voldaan aan de hiervoor genoemde 90%-eis. Als in voorafgaande belastingjaren niet is voldaan aan de 90%-eis blijft de terugname- en inhaalregeling in verband met de negatieve inkomsten uit eigen woning wel van toepassing. Als iemand bij de toepassing van de terugname- of inhaalregeling zowel belastingjaren heeft waarin wel en niet is voldaan aan de 90%-eis, moet derhalve onderscheid worden gemaakt tussen de jaren ter zake waarvan de negatieve inkomsten uit eigen woning niet kunnen worden teruggenomen (wel voldaan aan de 90%-eis) en de jaren ter zake waarvan de negatieve inkomsten uit eigen woning kunnen worden teruggenomen (niet voldaan aan de 90%-eis). Op aanslagen die op 25 november 2011 al onherroepelijk vaststonden wordt niet teruggekomen bij reeds toegepaste terugname- en inhaalregelingen.

3.2 Overige aanpassingen

De goedkeuringen uit onderdeel 2.2 kunnen voor aanslagen tot en met belastingjaar 2012, die op de datum van dit besluit nog niet onherroepelijk vaststaan, worden geëffectueerd door een verzoek van de belastingplichtige. Voor aanslagen die betrekking hebben op jaren ná 2012 zal de Belastingdienst de goedkeuringen automatisch toepassen.

4. Toekomst keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen

Ik heb besloten om het beroep in cassatie tegen de hiervoor vermelde uitspraak van Hof Den Bosch van 25 november 2011, nr. 11/00341, in te trekken. Hof Den Bosch verwierp in zijn uitspraak het betoog van de inspecteur dat de negatieve inkomsten uit eigen woning van een buitenlandse belastingplichtige alleen in mindering kunnen komen op het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland als de belastingplichtige heeft geopteerd voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige ingevolge artikel 2.5 van de Wet IB 2001. Het Hof verwees daarbij naar het arrest Gielen (HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08, BNB 2010/179). Bij het onderschrift hierop merk ik op dat uit het arrest Gielen mijns inziens niet volgt dat het moeten kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige ingevolge een wettelijke keuzeregeling als zodanig strijdig is met het EU-recht. Wel kan ik mij in het oordeel van het Hof vinden vanwege de mogelijke strijdigheid van de terugname- en inhaalregeling met het EU-recht. Door het wegnemen van de strijdige elementen acht ik het op dit moment als tijdelijke maatregel verdedigbaar dat belastingplichtigen die aan de 90%-eis voldoen gebruik moeten maken van de keuzeregeling. Via de keuzeregeling verschafte de belastingplichtige duidelijkheid over het wereldinkomen naar Nederlandse fiscale maatstaven, waarmee de Belastingdienst kan bepalen of



is voldaan aan de 90%-eis. Bovendien volgt uit de keuzeregeling de verplichting om het zogenoemde 'niet-Nederlandse' inkomen op te geven, zodat daarmee rekening kan worden gehouden voor de progressie van de belastingtarieven. Een definitieve beslissing over de toekomst van de keuzeregeling zal aan de orde komen bij het wetsvoorstel waarin de herziening van artikel 2.5 van de Wet IB 2001 wordt opgenomen. Bij dat voorstel zullen alle elementen van de keuzeregeling opnieuw worden bezien.

5. Ingetrokken regelingen

Het besluit van 2 juni 2012, nr. DGB 2012/2190M wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst. Onderdeel 2.1 van dit besluit werkt terug tot en met 25 november 2011. Onderdeel 2.2 werkt terug tot en met de datum van dit besluit.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 26 april 2013

*De Staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*