
157

Besluit van 10 april 2003 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 in verband met de samenloop met het belastingverdrag met België

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 20 januari 2003, nr. IFZ 2003-00049, Directoraat Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Gelet op de samenloop van artikel 27, paragraaf 1, van het nieuwe belastingverdrag met België (Trb. 2001, 136) enerzijds en de artikelen 11 en 14 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 anderzijds;

De Raad van State gehoord (advies van 21 februari 2003, nr. W06.03.0025/IV);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 4 april 2003, nr. IFZ 2003/182U, Directoraat Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Hebben goedgevonden en verstaan:

ARTIKEL I

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001¹ wordt gewijzigd als volgt:

A

Aan **artikel 11** worden twee leden toegevoegd, luidende:

4. Indien een binnenlandse belastingplichtige beloningen geniet als bedoeld in een compensatieregeling voor grensarbeiders in een andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting, zijn het eerste en tweede lid niet van toepassing.

5. Bij ministeriële regeling kan onder daarbij te stellen voorwaarden worden bepaald dat het vierde lid geheel of gedeeltelijk niet van toepassing is.

B

Artikel 14 wordt als volgt gewijzigd:

1. Voor de tekst wordt de aanduiding «1» geplaatst.

2. Er worden twee leden toegevoegd, luidende:

2. Indien een binnenlandse belastingplichtige beloningen geniet als bedoeld in een compensatieregeling voor grensarbeiders in een andere regeling ter voorkoming van dubbele belasting, is het eerste lid niet van toepassing.

3. Bij ministeriële regeling kan onder daarbij te stellen voorwaarden worden bepaald dat het tweede lid geheel of gedeeltelijk niet van toepassing is.

¹ Stb. 2000, 642, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 17 december 2001, Stb. 700.

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën.

Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Staatscourant van 13 mei 2003, nr. 91.

ARTIKEL II

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst, en werkt terug tot 1 januari 2003.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 10 april 2003

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck

Uitgegeven de *tweëntwintigste* april 2003

De Minister van Justitie,
J. P. H. Donner

ALGEMEEN

Zonder nadere regeling kan de algemene compensatieregeling voor grensarbeiders in artikel 27, paragraaf 1, van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en België (Trb. 2001, 136) in combinatie met de doorschuifregeling van artikel 11 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 tot een dubbele teruggaaf leiden. Dit zal zich in de praktijk vooral voordoen indien de belastingplichtige recht heeft op aftrekposten. Dit is als volgt toe te lichten.

Op grond van de algemene compensatieregeling bestaat recht op een teruggaaf voorzover de som van de verschuldigde Nederlandse en Belgische belasting en de premie volksverzekeringen of daarmee vergelijkbare Belgische sociale premie meer bedraagt dan het bedrag dat aan Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen zou zijn geheven indien de arbeid volledig in Nederland zou zijn verricht. Met deze algemene compensatieregeling kunnen aftrekposten, zoals het negatieve inkomen uit eigen woning, direct bij de Nederlandse belastingheffing worden vergolden. Daarmee wordt gelijkheid met de «buurman» bereikt.

Indien een grensarbeider aftrekposten heeft, kan zonder nadere regeling tegelijkertijd recht bestaan op doorschuiving van het verschil tussen het noemerinkomen en het Belgische loon. Indien het belastbaar inkomen van de grensarbeider bijvoorbeeld bestaat uit Belgisch loon en negatief inkomen uit eigen woning, bestaat recht op een doorschuiving ter grootte van het bedrag van het negatieve inkomen uit eigen woning. Dit bedrag leidt dan in een later jaar opnieuw tot een vermindering van de belasting. Deze situatie wordt in voorbeeld 1 van de bijlage cijfermatig toegelicht.

Een vergelijkbare samenloop van de algemene compensatieregeling en de doorschuifregeling kan zich voordoen indien naast het Belgische loon ook buitenlandse inkomsten uit derde landen worden genoten waarop de vrijstellingsmethode wordt toegepast. Bij de berekening die voor de algemene compensatieregeling wordt gemaakt van de in Nederland verschuldigde belasting en premie over het inkomen indien sprake zou zijn van Nederlands in plaats van Belgisch loon, wordt de verschuldigde belasting verminderd met aftrek elders belast voor deze buitenlandse inkomsten. Voorzover er aftrekposten zijn, kan zonder nadere regeling ook recht bestaan op doorschuiving van deze inkomsten. Dit wordt cijfermatig toegelicht in voorbeeld 2 van de bijlage. Een dergelijke samenloop bij buitenlandse inkomsten uit derde landen zal zich overigens niet vaak voordoen.

De Commissie grensarbeiders heeft in verband met het bovenstaande aanbevolen om te bepalen dat aftrekposten die door middel van de algemene compensatieregeling voor de Nederlandse belastingheffing al zijn vergolden, niet nogmaals geheel of gedeeltelijk kunnen worden vergolden via de doorschuifregeling¹. Dit besluit strekt ertoe om een dergelijke samenloop van de algemene compensatieregeling en artikel 11 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 te voorkomen.

Ook de algemene compensatieregeling en artikel 14 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 zouden tot een ongewenste samenloop kunnen leiden. Dit kan worden toegelicht aan de hand van de situatie waarin een artiest of sportbeoefenaar alleen inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden in België verkrijgt en aftrekposten heeft. Zoals hiervoor is vermeld, bestaat op grond van de algemene compensatieregeling recht op een teruggaaf voorzover de som van de verschuldigde Nederlandse en Belgische belasting en de premie volksver-

¹ Zie aanbeveling 7 in het Rapport van de Commissie grensarbeiders van 21 mei 2001. Het kabinetstandpunt met betrekking tot dit rapport dateert van 4 oktober 2001 (IFZ 2001-860M) en is bij persbericht nr. 01/268 aangekondigd.

zekeringen of daarmee vergelijkbare Belgische sociale premie meer bedraagt dan het bedrag dat aan Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen zou zijn geheven indien de arbeid volledig in Nederland zou zijn verricht. Daarbij wordt, voorzover nodig, de in België verschuldigde belasting en de met de Nederlandse premie volksverzekeringen vergelijkbare Belgische sociale premie aangemerkt als ingehouden Nederlandse loonheffing. Door deze schaduwberekening bestaat feitelijk recht op verrekening van de Belgische belasting waarmee gelijkheid met «de buurman» wordt bereikt. Zonder nadere regeling kan tegelijkertijd recht bestaan op de voortwenteling van een deel van de in België verschuldigde belasting waardoor dit bedrag in een later jaar opnieuw in aftrek kan komen. Op grond van artikel 23 van het verdrag is de over de inkomsten in België verschuldigde belasting immers verrekenbaar met de Nederlandse belasting over het belastbaar inkomen uit werk en woning. Door de aanwezigheid van aftrekposten kan de in Nederland verschuldigde belasting ontoereikend zijn voor deze verrekening. Zonder nadere regeling wordt de Belgische belasting in zoverre op grond van artikel 14 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 voortgewenteld. Dit blijkt uit voorbeeld 3 van de bijlage.

Een dergelijke samenloop is eveneens mogelijk indien een inwoner van Nederland Belgische inkomsten geniet als bedoeld in artikel 27, paragraaf 1, van het verdrag met België en daarnaast, bijvoorbeeld als sporter, inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden uit derde landen geniet waarop de verrekeningsmethode van toepassing is. Bij de berekening die in het kader van de algemene compensatieregeling wordt gemaakt van de in Nederland verschuldigde belasting over het inkomen indien sprake zou zijn van Nederlands in plaats van Belgisch loon, wordt de verschuldigde belasting verminderd met de te verrekenen belasting op de buitenlandse inkomsten als sporter uit derde landen. Indien sprake is van aftrekposten kan zonder nadere regeling ook recht bestaan op voortwenteling van (een deel van) deze belasting. Dit is cijfermatig uitgewerkt in voorbeeld 4 in de bijlage.

Om de samenloop met artikel 14 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 te voorkomen is in dit besluit ook een wijziging van dat artikel opgenomen. Overigens zal in de praktijk zelden sprake zijn van een samenloop van artikel 14 en de compensatieregeling.

De wijzigingen van artikel 11 en 14 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 komen erop neer dat geen recht bestaat op doorschuiving en voortwenteling indien sprake is van beloningen als bedoeld in een compensatieregeling voor grensarbeiders in een belastingverdrag. In dat kader wordt nog het volgende opgemerkt. In sommige gevallen kan de algemene compensatieregeling minder gunstig zijn dan doorschuiving of voortwenteling. Dit is mogelijk indien het effectieve buitenlandse tarief lager is dan het gemiddelde Nederlandse belasting- en premietarief. Het bedrag van de teruggaaf op grond van de compensatieregeling kan dan relatief klein of in uitzonderingsgevallen nihil zijn. Ook in dergelijke situaties bestaat geen recht op doorschuiving of voortwenteling. Daarbij is van belang dat de compensatieregeling in het belastingverdrag met België geen keuzeregeling is en een belastingverdrag ook in andere situaties minder voordelig kan zijn dan de situatie zonder belastingverdrag. De grensarbeider zal echter niet slechter af zijn dan zijn buurman. Overigens zal in de meeste gevallen sprake zijn van een situatie die vergelijkbaar is met voorbeeld 1 waarbij de algemene compensatieregeling aanmerkelijk voordeliger uitpakt dan doorschuiving of voortwenteling.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

Op grond van artikel 11, vierde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bestaat geen recht op de overbrenging van buitenlands inkomen naar een volgend jaar als bedoeld in artikel 11, eerste lid, indien de belastingplichtige beloningen geniet als bedoeld in een compensatieregeling voor grensarbeiders in een belastingverdrag en vindt geen vermindering van de belasting plaats met buitenlands inkomen uit voorgaande jaren als bedoeld in artikel 11, tweede lid.

Op grond van artikel 11, vijfde lid, kunnen bij ministeriële regeling onder nadere voorwaarden uitzonderingen worden opgenomen voor situaties waarin het vierde lid niet tot het gewenste resultaat leidt. Een voorbeeld daarvan is de situatie dat er nog een doorgeschoven bedrag aanwezig is over jaren waarin nog geen sprake was van beloningen als bedoeld in de compensatieregeling. Voor zo'n situatie kan worden bepaald dat dit bedrag wordt doorgeschoven naar een jaar waarin geen beloningen meer worden genoten in de zin van die compensatieregeling. Dergelijke situaties zullen in de praktijk overigens nauwelijks voorkomen.

Artikel II

Uit artikel 14, tweede lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 volgt dat geen recht bestaat op voortwenteling van niet verrekenende buitenlandse belasting bij sporters en artiesten als bedoeld in artikel 14, eerste lid, indien de belastingplichtige beloningen geniet als bedoeld in een compensatieregeling voor grensarbeiders in een belastingverdrag. Op grond van artikel 14, derde lid, kunnen bij ministeriële regeling onder nadere voorwaarden uitzonderingen worden opgenomen voor situaties waarin het tweede lid niet tot het gewenste resultaat leidt. Een voorbeeld daarvan is de situatie dat er nog een voortgewenteld bedrag aanwezig is met betrekking tot een jaar waarin nog geen sprake was van beloningen als bedoeld in de compensatieregeling. Voor zo'n situatie kan worden bepaald dat dit bedrag wordt voortgewenteld naar een jaar waarin geen beloningen meer worden genoten in de zin van die compensatieregeling. Ook dit zal zich slechts in uitzonderingssituaties voordoen.

Artikel III

Aangezien het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en België vanaf 1 januari 2003 van toepassing is, dient de wijziging terug te werken tot 1 januari 2003. Daarmee wordt onbedoeld gebruik van de samenloop tussen de in dat verdrag opgenomen compensatieregeling en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 voorkomen. De bepaling zal overigens met name van belang zijn voor aanslagen over 2004 en daarop volgende jaren omdat het in de praktijk vrijwel altijd zal gaan om de overbrenging van buitenlands inkomen en de voortwenteling van buitenlandse belasting over jaren na het van toepassing worden van de compensatieregeling.

De Staatssecretaris van Financiën,
S. R. A. van Eijck

Uitgangspunten bij voorbeelden:

- De belastingplichtige heeft geen partner
- De bijzondere compensatieregeling wordt buiten beschouwing gelaten (deze is voor dit voorbeeld niet van belang)
- Tarieven 2003

Voorbeeld 1: Belgisch brutoloon € 40 000; inkomsten uit eigen woning -/- € 5 000**Omrekening van Belgisch bruto loon naar Nederlands fiscaal loon**

Bruto Belgisch loon	€	40 000	
Belgisch vakantiegeld	€	p.m.	bij
RSZ loon	€	40 000	
Ingehouden RSZ	€	5 228	af
Loon Belgische bedrijfsvoorheffing	€	34 772	
Bijtelling werkgeversdeel ziektekostenverzekering	€	2 518	bij
Fiscaal loon	€	37 290	
Inkomsten uit eigen woning	€	- 5 000	bij
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€	32 290	
Verschuldigde belasting vóór toepassing compensatieregeling			
Verschuldigde inkomstenbelasting Nederland na aftrek elders belast	€	0	
In België verschuldigde bedrijfsvoorheffing	€	13 563	
Algemene compensatieregeling			
Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over belastbaar inkomen van € 32 290 bij arbeid in Nederland ipv België	€	11 590	
Gecombineerde heffingskorting (algemene heffingskorting + arbeidskorting)	€	2 870	af
Verschuldigde belasting en premie bij arbeid in Nederland ipv België	€	8 720	
Bedrijfsvoorheffing	€	13 563	af
<i>Teruggaaf op grond van algemene compensatieregeling</i>	€	4 843	

De grensarbeider is na toepassing van de algemene compensatieregeling dus per saldo evenveel belasting en premie volksverzekeringen verschuldigd als «de buurman» die in Nederland arbeid verricht, hetzelfde fiscaal loon heeft en ook € 5 000 aan negatieve inkomsten uit eigen woning heeft. De negatieve inkomsten uit eigen woning van de grensarbeider van € 5 000 leiden via de algemene compensatieregeling direct tot een belastingteruggaaf.

Uitwerking doorschuifregeling

Belgisch inkomen	€	37 290	
Noemerinkomen	€	32 290	af
<i>Doorschuiving zonder aanpassing besluit</i>	€	5 000	

Dit bedrag komt overeen met het bedrag van de negatieve inkomsten uit eigen woning. Zonder nadere regeling kan het bedrag van € 5 000 via de doorschuifregeling in een later jaar opnieuw tot een belastingvermindering leiden.

<i>Doorschuiving ná aanpassing besluit</i>	€	nihil	
--	---	-------	--

Voorbeeld 2: Salary split met Belgisch fiscaal loon € 10 000 en Duits fiscaal loon € 11 000; inkomsten uit eigen woning -/- € 5 000

In dit voorbeeld wordt geen omrekening gemaakt van brutoloon naar fiscaal loon en wordt er eenvoudigheidshalve van uit gegaan dat het fiscale loon voor de Belgische en Duitse belastingheffing gelijk is aan het fiscale loon voor de Nederlandse belastingheffing. Verder wordt in dit voorbeeld verondersteld dat de grensarbeider voor een Nederlandse werkgever in België en Duitsland werkzaam is, waardoor hij in Nederland premieplichtig is.

Belgisch fiscaal loon	€	10 000	
Duits fiscaal loon	€	11 000	
Inkomsten uit eigen woning	€	- 5 000	bij
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€	16 000	
Verschuldigde belasting vóór toepassing compensatieregeling			
Verschuldigde inkomstenbelasting Nederland na aftrek elders belast	€	0	
Verschuldigde premie volksverzekeringen in Nederland	€	2 269	
In België verschuldigde bedrijfsvoorheffing	€	1 909	
Algemene compensatieregeling			
Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over belastbaar inkomen van € 16 000 bij arbeid in Nederland ipv België (belastingdeel 278)	€	5 269	
Aftrek elders belast 11 000/16 000x278	€	191	af
Saldo (belastingdeel: 278/-191=87)	€	5 078	
Premiedeel gecombineerde heffingskorting (algemene heffingskorting + arbeidskorting)	€	2 722	af
Belastingdeel gecombineerde heffingskorting (=maximaal de verschuldigde belasting)	€	87	af
Verschuldigde belasting en premie bij arbeid in Nederland ipv België	€	2 269	
Bedrijfsvoorheffing en Nederlandse premie volksverzekeringen	€	4 178	af
<i>Teruggaaf op grond van algemene compensatieregeling</i>	€	1 909	

De grensarbeider is na toepassing van de algemene compensatieregeling dus per saldo evenveel belasting en premie volksverzekeringen verschuldigd als «de buurman» die in Nederland in plaats van België werkt en voor het overige dezelfde inkomsten geniet.

Uitwerking doorschuifregeling

Geen doorschuiving van Belgisch loon, aangezien dit bedrag kleiner is dan het noemerinkomen.

Duits inkomen	€	11 000	
Noemerinkomen voorzover dit nog niet in aanmerking is genomen i.v.m. het Belgische loon (16 000-10 000)	€	6 000	af
<i>Doorschuiving Duits loon zonder aanpassing besluit</i>	€	5 000	

Dit bedrag komt overeen met het bedrag van de negatieve inkomsten uit eigen woning. Zonder nadere regeling kan het bedrag van € 5 000 via de doorschuifregeling in een later jaar opnieuw tot een belastingvermindering leiden.

<i>Doorschuiving ná aanpassing besluit</i>	€	nihil	
--	---	-------	--

Voorbeeld 3: Belgische inkomsten als sporter € 35 000, inkomsten uit eigen woning -/- € 5 000

Belgische inkomsten als sporter	€	35 000	
Inkomsten uit eigen woning	€	- 5 000	bij
		<hr/>	
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€	30 000	
Verschuldigde belasting vóór toepassing compensatieregeling			
Verschuldigde inkomstenbelasting Nederland na aftrek elders belast	€	0	
In België verschuldigde belasting, stel 25%	€	8 750	
Algemene compensatieregeling			
Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over belastbaar inkomen van € 30 000 bij arbeid in Nederland ipv België	€	10 686	
Gecombineerde heffingskorting (algemene heffingskorting + arbeidskorting)	€	2 870	af
		<hr/>	
Verschuldigde belasting en premie bij arbeid in Nederland ipv België	€	7 816	
Verschuldigde Belgische belasting	€	8 750	af
		<hr/>	
<i>Teruggaaf op grond van algemene compensatieregeling</i>	€	934	

De sporter is na toepassing van de algemene compensatieregeling dus per saldo evenveel belasting en premie volksverzekeringen verschuldigd als «de buurman» met Nederlandse inkomsten als sporter van € 35 000 en € 5 000 aan negatieve inkomsten uit eigen woning. Bij de berekening van de teruggaaf op grond van de algemene compensatieregeling zijn de negatieve inkomsten uit eigen woning in aanmerking genomen. De belasting op de sportersinkomsten wordt feitelijk verrekend in de schaduwberekening. Zonder nadere regeling zou hij recht hebben op voortwenteling van het bedrag van € 930 waardoor dit bedrag in een later jaar opnieuw in aftrek zou komen. Dit wordt voorkomen met de wijziging van artikel 14.

Voorbeeld 4: Belgisch fiscaal loon € 30 000; inkomsten uit derde landen als sporter waarop de verrekeningsmethode van toepassing is € 5 000; inkomsten uit eigen woning -/- € 5 000

In dit voorbeeld wordt geen omrekening gemaakt van brutoloon naar fiscaal loon en wordt er eenvoudigheidshalve van uit gegaan dat het fiscale loon voor de Belgische belastingheffing gelijk is aan het fiscale loon voor de Nederlandse belastingheffing.

Belgisch fiscaal loon	€	30 000	
Buitenlandse inkomsten als sporter	€	5 000	
Inkomsten uit eigen woning	€	- 5 000	bij
		<hr/>	
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€	30 000	
Verschuldigde belasting vóór toepassing compensatieregeling			
Verschuldigde inkomstenbelasting Nederland na aftrek elders belast	€	0	
In België verschuldigde bedrijfsvoorheffing	€	9 318	
In het buitenland verschuldigde belasting over de sportersinkomsten (stel 25%)	€	1 250	
Algemene compensatieregeling			
Inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over belastbaar inkomen van € 30 000 bij arbeid in Nederland ipv België	€	10 686	
Aftrek elders belast (2e limiet)	€	281	af
		<hr/>	
Saldo	€	10 405	
Gecombineerde heffingskorting (algemene heffingskorting + arbeidskorting)	€	2 870	af
		<hr/>	
Verschuldigde belasting en premie bij arbeid in Nederland ipv België	€	7 535	
Bedrijfsvoorheffing	€	9 318	af
		<hr/>	
<i>Teruggaaf op grond van algemene compensatieregeling</i>	€	1 783	

De grensarbeider is na toepassing van de algemene compensatieregeling dus per saldo evenveel belasting en premie volksverzekeringen verschuldigd als «de buurman» die in Nederland in plaats van België werkt, maar overigens dezelfde inkomsten geniet. Bij de berekening van de teruggaaf op grond van de algemene compensatieregeling zijn de negatieve inkomsten uit eigen woning in aanmerking genomen. Voor de buitenlandse sportersinkomsten bestaat al recht op aftrek elders belast via de schaduwberekening. Zonder nadere regeling zou de grensarbeider recht hebben op voortwenteling van het bedrag van de buitenlandse belasting over de sportersinkomsten zodat in een later jaar opnieuw recht zou bestaan op aftrek elders belast. Dit wordt voorkomen met de wijziging van artikel 14.