



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

Directoraat-generaal Belastingdienst, Corporate dienst Vaktechniek

Besluit van 16 december 2019, nr. 2019-1846500, Staatscourant 2019, 66191

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt het besluit van 20 april 2010, nr. DGB2010/568M. Vervanging was nodig in verband met wijzigingen in de Wet inkomstenbelasting 2001, de staatkundige verhoudingen binnen het Koninkrijk en de inwerkingtreding van de Belastingregeling Nederland-Curaçao, de Belastingregeling Nederland-Sint-Maarten en het vervallen van het grensarbeidersprotocol in verband met de inwerkingtreding van het nieuwe belastingverdrag met Duitsland.

1. Inleiding

1.1 Begrippen en afkortingen

Belastingregeling voor het koninkrijk van 28 oktober 1964
Belastingverdrag tussen Nederland en België van 5 juni 2001
Belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland van 12 april 2012
Belastingverdrag tussen Nederland en Suriname van 25 november 1975
Wet inkomstenbelasting 2001

BRK
Belastingverdrag Nederland-België
Belastingverdrag Nederland-Duitsland
Belastingverdrag Nederland-Suriname
Wet IB 2001

1.2 Achtergrond

Voor natuurlijke personen zijn specifieke non-discriminatiebepalingen opgenomen in het belastingverdrag Nederland-België¹, in het belastingverdrag Nederland-Suriname² en in de BRK³. Deze specifieke non-discriminatiebepalingen komen er wat de Nederlandse belastingheffing betreft op neer dat inwoners van België, Suriname 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. Uit jurisprudentie⁴ volgt 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.

De in de aanhef bedoelde vervanging van het besluit van 20 april 2010 was nodig in verband met een aantal wijzigingen in de Wet IB 2001, de gewijzigde staatkundige verhouding binnen het Koninkrijk en het nieuwe belastingverdrag Nederland-Duitsland. De belangrijkste wijzigingen zijn:

- Als gevolg van de gewijzigde staatkundige verhoudingen zijn per 1 oktober 2010 de eilanden Curaçao, Aruba⁵ en Sint Maarten onafhankelijke landen binnen het Koninkrijk en de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba openbare lichamen van het land Nederland.
- De BRK is alleen nog van toepassing in de relatie tussen Nederland en Aruba.
- In de relatie tot Curaçao en Sint Maarten zijn respectievelijk de Belastingregeling Nederland-Curaçao (van toepassing met ingang van 1 januari 2016) en de Belastingregeling Nederland-Sint Maarten (van toepassing met ingang van 1 januari 2017) overeengekomen. Een specifieke non-discriminatiebepaling voor natuurlijke personen is niet in deze regelingen opgenomen.
- In het nieuwe belastingverdrag Nederland-Duitsland is geen met het grensarbeidersprotocol overeenkomende regeling meer opgenomen.
- De keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen is vervangen door de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.
- In de Wet IB 2001 is opgenomen dat buitenlandse belastingplichtigen recht hebben op het heffingvrije vermogen.

¹ Artikel 26, tweede paragraaf, Verdrag Nederland-België.

² Artikel 25, tweede lid, Verdrag Nederland-Suriname.

³ Artikel 39, BRK.

⁴ Hoge Raad 19 februari 2010, nr. 08/02184, ECLI:NL:HR:2010:BL4317.

⁵ Reeds sinds 1986.



- Met ingang van 1 januari 2019 is de toepassing van de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting in de inkomstenbelasting voor inwoners van buiten de landenkring⁶ gewijzigd.

De gevolgen van de specifieke non-discriminatiebepalingen voor de Wet IB 2001 voor de inwoners van België, Suriname en Aruba zijn uitgewerkt in onderdeel 2. Bijzonderheden rondom de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen en de pro rata parte-regeling voor de inwoners van België komen in onderdeel 3 aan de orde.

2. Gevolgen van de non-discriminatiebepalingen voor de Wet IB 2001

Hieronder is een overzicht gegeven van de gevolgen van de specifieke non-discriminatiebepalingen voor de Wet IB 2001 in situaties waarin een buitenlandse belastingplichtige niet als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt aangemerkt. De gevolgen hebben betrekking op de toepassing van de heffingskortingen, de persoonsgebonden aftrekposten en de toerekening van inkomensbestanddelen.

Voor het toepassen van de heffingskortingen en de persoonsgebonden aftrekposten worden dezelfde voorwaarden gesteld als voor binnenlandse belastingplichtigen. Als een heffingskorting afhankelijk is van het inkomen van de belastingplichtige of dat van de partner, wordt voor de bepaling hiervan uitgegaan van het volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende inkomen (wereldinkomen).

2.1 Heffingskortingen

Er bestaat op grond van de specifieke non-discriminatiebepalingen recht op het belastingdeel van de heffingskortingen voor zover deze kortingen worden aangemerkt als persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin. Het gaat hierbij om de algemene heffingskorting (artikel 8.10 Wet IB 2001), de verhoging van de maximum gecombineerde heffingskorting bij de minstverdienende partner (artikel 8.9 Wet IB 2001) en de bijzondere verhoging van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting voor niet-inwoners (artikel 8.9a Wet IB 2001).

In de relatie tot België is de specifieke non-discriminatiebepaling alleen van toepassing op inwoners van België die inkomsten verkrijgen uit Nederland die ter heffing aan Nederland zijn toegewezen (zie onderdeel 3). Dit betekent dat de niet-verdienende partner geen recht heeft op de toepassing van artikel 8.9 en 8.9a Wet IB 2001.

De specifieke non-discriminatiebepalingen geven geen recht op de aan arbeid gekoppelde heffingskortingen: de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Inwoners van België kunnen deze kortingen te gelde maken op basis van artikel 2.7, lid 1, Wet IB 2001. Voor inwoners van Suriname en Aruba bestaat deze mogelijkheid niet.

2.2 Heffingvrije vermogen

Op grond van artikel 7.7, lid 1, Wet IB bestaat, net als bij een inwoner van Nederland, recht op het heffingvrije vermogen, als bedoeld in artikel 5.5 Wet IB 2001. De specifieke non-discriminatiebepalingen vervullen hierbij geen rol (meer).

2.3 Persoonsgebonden aftrekposten

Op grond van de specifieke non-discriminatiebepalingen 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 (partneralimentatie);
 - b. afkoopsommen van dergelijke uitkeringen en verstrekkingen die worden gedaan aan de gewezen echtgenoot;
 - c. op grond van paragraaf 6.5 van de Participatiewet verhaalde kosten van bijstand tot voorziening in het levensonderhoud van de duurzaam van de belastingplichtige gescheiden levende echtgenoot of gewezen echtgenoot;
 - d. bedragen die in het kader van echtscheiding of scheiding van tafel en bed worden voldaan ter

⁶ Lidstaten van de Europese Unie, staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland en de BES-eilanden.



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. weekenduitgaven voor gehandicapten voor zover het uitgaven voor een eigen kind betreft.

Daarnaast bestaat recht op het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek van voorafgaande jaren dat niet eerder in aanmerking is genomen, voor zover dit ziet op de hiervoor genoemde uitgaven en voor zover dit op grond van artikel 6.2a Wet IB 2001 door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld.

De persoonsgebonden aftrek blijft buiten aanmerking voor zover deze bij de buitenlandse belastingplichtige, zijn partner of degene die als zijn partner zou worden aangemerkt indien beide personen binnenlands belastingplichtig zouden zijn, bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen.

2.4 Toerekening gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen

Volgens artikel 2.17, tweede lid, Wet IB 2001 worden gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en 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 specifieke non-discriminatiebepalingen komen niet-inwoners die als partner in de zin van artikel 1.2 Wet IB 2001 zouden worden aangemerkt als zij inwoners van Nederland zouden zijn geweest, voor deze vrije toerekening in aanmerking. Voor deze vrije toerekening blijven de persoonsgebonden aftrekposten die overeenkomstig het voorgaande worden verleend, buiten aanmerking voor zover deze bij de partner, zoals hiervoor bedoeld, bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen.

3. Bijzonderheden voor inwoners van België

Inwoners van België kunnen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zijn. Daarnaast kent de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag Nederland-België een pro rata parte-regeling.

3.1 Verhouding met de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

In artikel 7.8 Wet IB 2001 is voor inwoners van de landenkring, waaronder België, de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen opgenomen. Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen hebben recht op dezelfde aftrekposten en heffingskortingen als belastingplichtigen die in Nederland wonen. Voor inwoners van België die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zal de specifieke non-discriminatiebepaling uit artikel 26, paragraaf 2, belastingverdrag Nederland-België hierdoor in het algemeen geen aanvullende betekenis hebben.

3.2 Pro rata parte

De non-discriminatiebepaling in artikel 26, tweede paragraaf, belastingverdrag Nederland-België, inclusief onderdeel 26 van het bijbehorend Protocol I, 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 pro rata parte verleend en alleen aan de inwoner van België die inkomsten geniet die ingevolge de bepalingen van hoofdstuk III van het belastingverdrag Nederland-België 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 en persoonsgebonden aftrekposten moeten voor een inwoner van België aldus pro rata parte worden berekend. Voor het belastingdeel van de heffingskortingen voor de inkomstenbelasting waarop de specifieke non-discriminatiebepaling ziet, keur ik om uitvoeringsredenen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in deze situatie het belastingdeel van de heffingskortingen niet pro rata parte, maar volledig kan worden verleend als recht bestaat op de desbetreffende heffingskortingen (zie onderdeel 2.1 heffingskortingen in dit besluit).

De persoonsgebonden aftrekposten moeten pro rata parte worden berekend. Voor deze berekening moet worden uitgegaan van de volgende breuk:



Teller/noemer x persoonsgebonden aftrekpost

Teller = Het inkomen ingevolge artikel 7.1 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 = Het verzamelinkomen ingevolge artikel 2.18 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 als de inwoner van België inwoner van Nederland zou zijn geweest.

In de toelichting op de aangifte inkomstenbelasting voor buitenlandse belastingplichtigen (C-aangifte) is voor deze berekening een rekenhulp opgenomen. Van de Belgische autoriteiten heb ik vernomen dat zij op vergelijkbare wijze invulling geven aan de pro rata parte-berekening.

4. Ingetrokken regeling

Het besluit van 20 april 2010, nr. DGB2010/568M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

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 1 januari 2019.

Dit besluit wordt in de Staatscourant geplaatst.

Den Haag, 16 december 2019

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*