



## Inkomstenbelasting. Buitenlandse belastingplichtigen; Pro-rata-aftrek persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen als niet is voldaan aan de 90%-eis

Directoraat-generaal Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen  
Besluit van 3 december 2019, nr. 2019-184103

**De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

*In dit besluit is beleid opgenomen over de gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 9 februari 2017, ECLI:EU:C:2017:102. Dit besluit beschrijft de wijze waarop bij een niet kwalificerende buitenlandse belastingplichtige rekening moet worden gehouden met persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen als de belastingplichtige in zijn woonland geen of onvoldoende inkomsten geniet om met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening te kunnen houden.*

### 1. Inleiding

#### 1.1 Begrippen en afkortingen

*Arrest HvJ EU:* Arrest van het HvJ EU, 9 februari 2017, ECLI:EU:C:2017:102

*EU/EER-staat:* Lidstaten van de Europese Unie en andere staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte

*HvJ EU:* Hof van Justitie van de Europese Unie

*Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen:* Belastingplichtigen in de zin van artikel 7.8, zesde lid, Wet IB 2001

*Wet IB 2001:* Wet inkomstenbelasting 2001

#### 1.2 Achtergrond

Uit het arrest HvJ EU volgt dat de wijze waarop Nederland bij de belastingheffing rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van buitenlandse belastingplichtigen onder bepaalde omstandigheden niet in overeenstemming is met het EU-recht.

De belanghebbende in die zaak had over het jaar 2007 in zijn woonstaat Spanje geen belastbaar inkomen, terwijl hij in zijn werkstaten Nederland en Zwitserland respectievelijk 60 procent en 40 procent van zijn totale inkomen verwierf. Hij had verder – naar Nederlandse fiscale maatstaven bezien – negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning<sup>1</sup> in Spanje. Nederland is volgens het HvJ EU in die situatie op grond van het EU-recht verplicht om voor de negatieve belastbare inkomsten aftrek te verlenen naar de verhouding van het Nederlandse inkomen tot het totale inkomen.

De zaak is door de Hoge Raad voor verdere behandeling verwezen<sup>2</sup> naar Gerechtshof Den Haag<sup>3</sup>. In een onderschrift<sup>4</sup> bij de uitspraak van het Gerechtshof heb ik mijn overwegingen uiteengezet om niet tegen die uitspraak in cassatie te gaan. Wel heb ik in dat onderschrift aangegeven dat ik me op onderdelen niet kan verenigen met de oordelen van het Gerechtshof en heb ik hierover een beleidsbesluit aangekondigd.

In dit beleidsbesluit wordt, vooruitlopend op wijziging van de Wet IB 2001, nader uitgewerkt op welke wijze de Belastingdienst uitvoering zal geven aan het arrest van het HvJ EU. Uitgangspunt hierbij is een belastingheffing van betrokken belastingplichtigen die in overeenstemming is met het EU-recht zonder dat deze hierbij in een betere positie worden gebracht dan binnenlandse belastingplichtigen en andere buitenlandse belastingplichtigen die zich in vergelijkbare omstandigheden bevinden.

<sup>1</sup> Belastbare inkomsten uit eigen woning zijn de voordelen uit eigen woning verminderd met de op die voordelen drukkende aftrekbare kosten.

<sup>2</sup> HR 12 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:848.

<sup>3</sup> Hof Den Haag 5 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582.

<sup>4</sup> Toelichting nr. 2018-0000029258, d.d. 07-03-2018.



## 2. Toepassing arrest HvJ EU bij buitenlandse belastingplichtigen; situatie vanaf 2015

Met de in artikel 7.8 Wet IB 2001 opgenomen regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wordt sinds 2015 invulling gegeven aan de uit het EU-recht voortvloeiende verplichting om bij de belastingheffing van bepaalde buitenlandse belastingplichtigen rekening te houden met persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen. Een buitenlandse belastingplichtige wordt in beginsel als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige aangemerkt, als zijn wereldinkomen geheel of nagenoeg geheel (ten minste 90% van dat inkomen) in Nederland aan de inkomstenbelasting of loonbelasting is onderworpen<sup>5</sup>.

Uit het arrest HvJ EU volgt dat Nederland in specifieke gevallen ook bij buitenlandse belastingplichtigen die niet hun gehele of nagenoeg gehele inkomen in Nederland verwerven, (pro rata) rekening zal moeten houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige<sup>6</sup>.

Het gaat dan om de situatie waarin de buitenlandse belastingplichtige zijn inkomen verspreid over twee of meer bronstaten – waaronder Nederland – verwerft, terwijl hij in zijn woonstaat (nagenoeg) geen inkomsten geniet. Alsdan voldoet de buitenlandse belastingplichtige in geen van de bronstaten aan de eis dat hij zijn (nagenoeg) gehele inkomsten aldaar verwerft, terwijl hij in zijn woonstaat geen belastbaar inkomen heeft waartegen zijn persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen kunnen worden afgezet.

In een dergelijke situatie is volgens het HvJ EU elk van de bron(lid)staten verplicht naar rato van de in die staat verworven inkomsten rekening te houden met de persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen van de belastingplichtige. Deze verplichting geldt voor Nederland als bronstaat onafhankelijk van het antwoord op de vraag of de andere bronstaat of bronstaten binnen of buiten de EU zijn gelegen.

Voor de doorwerking van het arrest HvJ EU in de Nederlandse belastingheffing zijn twee stappen te onderscheiden. Als eerste stap moet worden vastgesteld of de situatie van een buitenlandse belastingplichtige onder de reikwijdte van het arrest HvJ EU valt. Met andere woorden, of Nederland in die concrete situatie verplicht is naar evenredigheid met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtige rekening te houden. Deze eerste stap komt aan de orde in onderdeel 2.1.

Als aan de eerste stap is voldaan, zal als tweede stap de belasting over de Nederlandse inkomsten zodanig moeten worden bepaald dat met de door het HvJ EU geformuleerde verplichtingen op basis van het EU-recht rekening wordt gehouden. Deze bepaling van de verschuldigde Nederlandse inkomstenbelasting is aan de orde in onderdeel 2.2.

In de bijlage zijn de hiervoor genoemde stappen beschreven aan de hand van een rekenvoorbeeld.

### **2.1 Vaststellen of de buitenlandse belastingplichtige onder reikwijdte arrest HvJ EU valt (stap 1, toegang)**

In het arrest HvJ EU had belanghebbende, inwoner van Spanje, geen inkomen in zijn woonstaat. De rechtsregel uit dit arrest is naar verwachting eveneens van toepassing als een belastingplichtige slechts zeer beperkte inkomsten in zijn woonstaat heeft. Naar analogie met de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wordt hierbij als criterium gehanteerd of de belastingplichtige zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen buiten de woonstaat verwerft. Voor de beoordeling of een buitenlandse belastingplichtige onder de reikwijdte van het arrest HvJ EU valt, wordt overigens zo veel mogelijk aansluiting gezocht bij artikel 7.8, zesde en zevende lid, Wet IB 2001.

Een buitenlandse belastingplichtige komt op basis hiervan voor toepassing van dit besluit in aanmerking als hij aan de volgende voorwaarden voldoet:

1. De buitenlandse belastingplichtige is als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden (de landenkring) in de belastingheffing van die andere lidstaat of staat, of de BES eilanden betrokken;
2. Het naar Nederlandse maatstaven bepaalde (wereld)inkomen van de belastingplichtige is geheel of nagenoeg geheel in twee of meer andere staten (waaronder Nederland) dan de woonstaat aan een

<sup>5</sup> Ook aan de overige in artikel 7.8, zesde lid, Wet IB 2001 vermelde voorwaarden moet zijn voldaan. Voor de op basis van artikel 7.8, achtste lid, Wet IB 2001 in artikel 21bis Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 aangewezen buitenlandse belastingplichtigen geldt een afwijkende eis.

<sup>6</sup> Dit betreft de persoonsgebonden aftrekposten, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de negatieve inkomsten uit de eigen woning en heffingskortingen.



loonbelasting of inkomstenbelasting onderworpen.

3. Het naar Nederlandse maatstaven bepaalde (wereld)inkomen van belastingplichtige is niet geheel of nagenoeg geheel in een andere bronstaat (dan Nederland) aan een loonbelasting of inkomstenbelasting onderworpen.

Verder geldt als voorwaarde dat de belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van de woonstaat verstrekt.<sup>7</sup>

Voor de bepaling of de belastingplichtige aan de tweede voorwaarde voldoet, wordt uitgegaan van het op basis van artikel 7.8, zevende lid, eerste volzin, Wet IB 2001 – dus naar Nederlandse maatstaven – bepaalde (wereld)verzamelinkomen. Dit inkomen wordt gecorrigeerd met de in die eerste volzin genoemde verminderingen en vermeerderingen. Vervolgens wordt, naar analogie van genoemd zevende lid, tweede volzin, bepaald of dit inkomen geheel of nagenoeg geheel (dus voor meer dan 90%) is onderworpen aan een loonbelasting of inkomstenbelasting in twee of meer andere staten dan de woonstaat. Hierbij worden de buitenlandse belastingplicht in die staten en de eventueel tussen die staten en de woonstaat gesloten belastingverdragen in acht genomen.<sup>8</sup>

De vaststelling of de buitenlandse belastingplichtige geen of slechts zeer geringe te belasten inkomsten in zijn woonstaat heeft (voorwaarde twee), geschiedt dus naar Nederlandse maatstaven en op basis van het verzamelinkomen over de drie boxen gezamenlijk. Een belastingplichtige komt dan ook niet in aanmerking voor toepassing van stap 2 als hij weliswaar zijn gehele inkomen uit werkzaamheden buiten de woonstaat (waaronder in Nederland) verdient, maar hij omvangrijke box 2 of box 3 inkomsten heeft die aan de woonstaat ter belastingheffing zijn toegewezen. Inkomen waarover Nederland op grond van het belastingverdrag maar een beperkt (bron)heffingsrecht heeft, wordt aangemerkt als niet in Nederland belast inkomen.

## **2.2 Bepaling Nederlands inkomen en de belasting over het Nederlands inkomen (stap 2, te betalen Nederlandse belasting)**

Als een buitenlandse belastingplichtige onder de reikwijdte van het arrest HvJ EU valt (stap 1, toegang), wordt met inachtneming van dat arrest bij de bepaling van de in Nederland verschuldigde belasting pro rata rekening gehouden met de persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen. Hierbij bestaat recht op aftrek naar de mate waarin het in Nederland te belasten inkomen deel uitmaakt van het wereldinkomen<sup>9</sup>. Het gaat hierbij om de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de persoonsgebonden aftrek en het belastingdeel van de heffingskortingen.

De in Nederland verschuldigde belasting, en dus ook de pro-rata-aftrek, worden hierbij voor het belastbare inkomen uit werk en woning (box 1), het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3) afzonderlijk berekend. Zowel de omvang van de persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen als het deel van het wereldinkomen dat in Nederland kan worden belast, wordt verder naar Nederlandse maatstaven vastgesteld. Waar de omvang van een aftrekpost afhankelijk is van het inkomen, wordt bij de bepaling van de hoogte van de aftrekpost uitgegaan van het wereldinkomen. Voor de toedeling van de persoonsgebonden aftrekposten aan de verschillende boxen wordt aangesloten bij de systematiek van artikel 6.2 Wet IB 2001.

Als een buitenlandse belastingplichtige net als een inwoner van Nederland recht heeft op persoonsgebonden aftrekposten en tegemoetkomingen, is het Nederlandse inkomen ook, net als bij een inwoner, belast naar het tarief passend bij het wereldinkomen (progressievoorbehoud). In lijn hiermee wordt de hoogte van het voordeel uit sparen en beleggen voor de buitenlandse belastingplichtige, bepaald op een forfaitair rendement passend bij de (wereldwijde) grondslag sparen en beleggen. Aldus wordt voorkomen dat een buitenlandse belastingplichtige in dit opzicht in een betere positie wordt gebracht dan een vergelijkbare binnenlandse belastingplichtige.

<sup>7</sup> Evenals de inkomensverklaring voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, moet deze inkomensverklaring worden ingevuld naar Nederlandse fiscale maatstaven.

<sup>8</sup> Aan de in het arrest HvJ EU gebruikte term 'ontvangen' wordt geen afwijkende betekenis gegeven dan aan de in de in artikel 7.8, zesde lid, onderdeel a, Wet IB 2001 en dit besluit gebruikte term 'onderworpen'.

<sup>9</sup> Zoals aangegeven in het onderschrift bij Hof Den Haag 5 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582 is enkel relevant of de belastingplichtige in het andere bronland inkomen heeft ontvangen waartegen hij een overeenkomstig recht op aftrek te gelde zou kunnen maken (ongeacht of de andere bronstaat een dergelijke aftrekmogelijkheid kent). Nederland verleent dus niet meer dan een pro-rata-aftrek.



### *a. Pro-rata-af trek (Stap 2.a, bepalen belastbaar inkomen per box)*

Het voorgaande komt erop neer dat eerst per box de pro-rata-af trek van de persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen wordt berekend. Voor het bepalen van de pro-rata-af trek wordt het in Nederland te belasten inkomen van de betreffende box gerelateerd aan het wereldinkomen van die box. Hierbij worden de persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen uit teller en noemer geëlimineerd.

Voor de breuk van het inkomen uit werk en woning (box 1) zijn teller en noemer dan als volgt:

Teller = het inkomen uit werk en woning in Nederland ingevolge artikel 7.2, tweede lid, Wet IB 2001 voor zover dat aan Nederland ter heffing is toegewezen.

Noemer = het inkomen uit werk en woning, zoals bedoeld in artikel 3.1, tweede lid, Wet IB 2001, verminderd met de daarin begrepen negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning in de woonstaat, en vermeerderd met de daarin begrepen uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek.

De breuken voor het inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en het inkomen uit sparen en beleggen (box 3) worden op overeenkomstige wijze vastgesteld op basis van respectievelijk de artikelen 7.5 en 4.1 Wet IB 2001 en de artikelen 7.7 en 5.1 Wet IB 2001.

De persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen worden niet (pro rata) in aanmerking genomen bij de bepaling van de verschuldigde Nederlandse belasting voor zover deze bij de belastingheffing van de belastingplichtige, zijn partner of degene die als zijn partner zou worden aangemerkt indien beide personen binnenlands belastingplichtig zouden zijn, in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen. De aftrekposten en tegemoetkomingen blijven daarnaast buiten aanmerking voor zover een andere (bron)staat een grotere aftrek verleent dan waartoe deze staat is gehouden op grond van het EU-recht. De door Nederland te verlenen pro-rata-af trek wordt dan verminderd voor zover de andere (bron)staat een grotere aftrek heeft verleend.

### *b. Toepassen progressievoorbehoud (stap 2.b, tariefstoepassing)*

Voor het progressievoorbehoud moet het tarief passend bij het wereldinkomen, voor box 1 het belastbare inkomen uit werk en woning als bedoeld in artikel 3.1 Wet IB 2001, worden vastgesteld. Dit gebeurt door de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn over het wereldinkomen te delen door het wereldinkomen en de daaruit resulterende breuk te vermenigvuldigen met het in Nederland te belasten inkomen.

Het vaststellen van het voordeel uit sparen en beleggen op basis van een rendement passend bij de wereldwijde grondslag sparen en beleggen gebeurt door het voordeel uit sparen en beleggen als bedoeld in artikel 5.2, eerste lid, Wet IB 2001, te delen door de in dat lid genoemde grondslag sparen en beleggen en de daaruit resulterende breuk te vermenigvuldigen met de grondslag sparen en beleggen in Nederland.

De tarieven voor de boxen 2 en 3 zijn van toepassing (artikel 2.12 en 2.13 Wet IB 2001).

### *c. Vermindering met heffingskortingen (stap 2.c, heffingskortingen)*

De aldus berekende Nederlandse inkomstenbelasting wordt vervolgens verminderd met het belastingdeel van de heffingskortingen waarvoor de buitenlandse belastingplichtige, gezien zijn individuele situatie, in aanmerking komt. Waar de omvang van de heffingskorting afhankelijk is van het inkomen, wordt hierbij – net als bij de bepaling van eventuele aftrekposten – uitgegaan van het wereldinkomen<sup>10</sup>.

De belastingdelen van de heffingskortingen worden eveneens pro rata in aanmerking genomen. Hierbij moet het bedrag, wanneer in meerdere boxen belasting verschuldigd is, eerst worden toegedeeld aan de inkomstenbelasting die in de diverse boxen is verschuldigd. Het belastingdeel van de heffingskortingen wordt hierbij naar evenredigheid verdeeld over de, zonder heffingskortingen, berekende belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Vervolgens wordt het belastingdeel van de heffingskortingen pro rata – per box afzonderlijk – in aanmerking genomen. Voor de pro-rata-berekening wordt aangesloten bij de hiervoor onder a genoemde teller en noemer.

<sup>10</sup> Evenals in artikel 7.8, vijfde lid, Wet IB 2001 voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.



### 3. Toepassing arrest HvJ EU bij buitenlandse belastingplichtige; situatie vóór 2015

Tot en met 2014 was de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen van toepassing (artikel 2.5 Wet IB 2001). Op grond van die keuzeregeling kwam de buitenlandse belastingplichtige in aanmerking voor pro-rata-af trek van de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de persoonsgebonden aftrek en voor het bedrag van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting als het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige niet geheel of nagenoeg geheel (90%) in Nederland aan de inkomstenbelasting of loonbelasting was onderworpen.

Pro rata rekening houden met de (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning was echter niet mogelijk, omdat deze negatieve niet-Nederlandse inkomsten werden gesaldeerd met de positieve niet-Nederlandse inkomsten. Voor buitenlandse belastingplichtigen die voldoen aan de 90%-eis heb ik in 2013 goedgekeurd<sup>11</sup> dat zij rekening mogen houden met (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning.

Voor diegenen die niet voldoen aan de 90%-eis, maar voor wie op grond van het arrest HvJ EU, pro rata rekening moet worden gehouden met de (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning geldt het volgende.

Buitenlandse belastingplichtigen die aan de eerste en tweede voorwaarde van onderdeel 2.1 van dit besluit voldoen, mogen de (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning in aanmerking nemen in de mate waarin de in Nederland te belasten inkomsten deel uitmaken van het wereldinkomen. Voor de pro-rata-berekening van de (negatieve) belastbare inkomsten uit eigen woning wordt aangesloten bij de wijze waarop met de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek rekening werd gehouden (artikel 2.5 Wet IB 2001 en de bepalingen in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001).

### 4. Verzoek om toepassing van dit besluit

De aangifte inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voorziet vooralsnog niet in de mogelijkheid om als niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige te verzoeken om pro rata rekening te houden met persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen. Belastingplichtigen die een beroep willen doen op de toepassing van dit besluit kunnen onder verwijzing naar dit beleidsbesluit een verzoek, of – in het geval dat de belastingaanslag al is vastgesteld – een bezwaarschrift of verzoek om ambtshalve vermindering, indienen bij de Belastingdienst/kantoor buitenland. Als betrokkene onder de bevoegdheid van een ander (GO- of MKB-)kantoor valt, dan kan hij bij dat kantoor een verzoek- of bezwaarschrift indienen.

De bewijslast over de hoogte van het inkomen, ook voor zover afkomstig uit andere staten, en de mate waarin in de woonstaat of een andere staat aftrekposten in aanmerking zijn genomen, rust zoals gebruikelijk op de belastingplichtige.

In dit besluit is een regeling opgenomen voor de meest voorkomende situaties. Dit sluit echter niet uit dat er in specifieke individuele situaties discussie kan bestaan over de in dit besluit onder stap 2 opgenomen berekeningswijze. Belanghebbenden die van mening zijn dat dit in hun situatie aan de orde is, kunnen dit in hun verzoek gemotiveerd voorleggen aan de inspecteur van de Belastingdienst.

### 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 9 februari 2017.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

*Den Haag, 3 december 2019*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blicq  
hoofddirecteur Fiscaliteit en Juridische Zaken*

<sup>11</sup> Besluit van 26 april 2013, nr. DGB2013/201M (Stcrt. 2013, 12466).



## BIJLAGE: VOORBEELD

In dit voorbeeld is voor de toepasselijke tarieven en heffingskortingen uitgegaan van de belastingwetgeving voor het jaar 2019.

### Casus:

A is (fiscaal) inwoner van een EU-land en geniet naar Nederlandse fiscale maatstaven de volgende inkomsten:

	Woonland	Nederland	2 <sup>e</sup> bronland	Totaal
Box 1	0	20.000	20.000	40.000
Box 2	0	0	5.000	5.000
Box 3	5.000	10.000	0	15.000
Totaal per land	5.000	30.000	25.000	60.000

A claimt de volgende aftrekposten:

- Negatieve belastbare inkomsten uit de eigen woning in het woonland: 2.000
- Persoonsgebonden aftrekposten: 5.000

A voldoet aan de voorwaarden voor de algemene heffingskorting.

### Uitwerking:

#### Stap 1: Toegang

Als eerste stap moet worden vastgesteld of A onder de reikwijdte van het arrest HvJ EU valt. Met andere woorden of de situatie van A voldoende overeenkomt met de feitelijke situatie aan de orde in het arrest.

- A woont binnen de landenkring en wordt in zijn woonland als inwoner in de belastingheffing betrokken;
- A kan een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland overleggen.

Vervolgens moet worden vastgesteld of het naar Nederlandse maatstaven bepaalde (wereld)inkomen van A geheel of nagenoeg geheel in twee of meer andere staten dan de woonstaat aan een loon- of inkomstenbelasting is onderworpen.

Noemerinkomen:

Verzamelincome (artikel 2.18 Wet IB 2001):	(60.000 – 2.000 – 5.000)	=	53.000
Verminderd met negatieve inkomsten eigen woning:	- (- 2.000)	=	2.000
Vermeerderd met persoonsgebonden aftrek:	+ (5.000)	=	5.000
Noemerinkomen:			<b>60.000</b>

Tellerinkomen:

Nederlands inkomen (artikel 7.2 Wet IB 2001):		=	30.000
Inkomen belastbaar in het andere werkland		=	25.000
Tellerinkomen:			<b>55.000</b>

Dit resulteert in de volgende breuk:  $55.000 / 60.000 \times 100\% = 91,7\%$ .

Daarmee is het inkomen van A nagenoeg geheel belastbaar in de bronstaten (buiten het woonland) en



voldoet belastingplichtige aan de voorwaarden van stap 1.

## **Stap 2: Te betalen Nederlandse belasting**

### **2.a Bepalen belastbaar inkomen per box**

#### **Box 1:**

Allereerst wordt het Nederlandse inkomen gerelateerd aan het wereldinkomen om het pro-rata-deel van de aftrekposten vast te kunnen stellen:

#### **Noemerinkomen:**

Inkomen box 1 (artikel 3.1, tweede lid, Wet IB 2001):	(40.000 – 2.000 – 5.000)	=	33.000
Verminderd met negatieve inkomsten eigen woning:	- (- 2.000)	=	2.000
Vermeerderd met persoonsgebonden aftrek:	+ (5.000)	=	5.000
Noemerinkomen:			<b>40.000</b>

#### **Tellerinkomen:**

Nederlands inkomen box 1 (artikel 7.2, tweede lid, Wet IB 2001):		=	20.000
Tellerinkomen:			<b>20.000</b>

Dit resulteert in de volgende breuk:  $20.000 / 40.000 \times 100\% = 50\%$ .

Vervolgens wordt een pro-rata-deel van de aftrekposten in aanmerking genomen. Het Nederlandse box 1 inkomen bedraagt dan:

Nederlands inkomen (artikel 7.2 Wet IB 2001):		=	20.000
Pro-rata-deel aftrek eigen woning:	$50\% \times 2.000$	=	1.000
Pro-rata-deel persoonsgebonden aftrek:	$50\% \times 5.000$	=	2.500
Nederlands box 1 inkomen			<b>16.500</b>

Nu het pro-rata-deel van de aftrekposten geheel in box 1 te gelde kan worden gemaakt, hoeft in dit voorbeeld geen pro-rata-berekening meer te worden gemaakt voor het bepalen van het aftrekbare deel van de aftrekposten in box 2 en 3. Omdat de pro-rata-berekening in dit voorbeeld wel nodig is in stap 2c, is de berekening hieronder weergegeven.

#### **Box 2:**

#### **Noemerinkomen:**

Belastbaar inkomen(artikel 4.12 Wet IB 2001):		=	5.000
Noemerinkomen:			<b>5.000</b>



Tellerinkomen:

Nederlands inkomen (artikel 7.5 Wet IB 2001):		=	0
Tellerinkomen:			0

Dit resulteert in de volgende breuk:  $0 / 5.000 \times 100\% = 0\%$

Het Nederlandse box 2 inkomen bedraagt dan:

Nederlands inkomen (artikel 7.5 Wet IB 2001):		=	0
Nederlands box 2 inkomen			0

*Box 3:*

Noemerinkomen:

Belastbaar inkomen (artikel 5.1 Wet IB 2001):		=	15.000
Noemerinkomen:			15.000

Tellerinkomen:

Nederlands inkomen (artikel Wet 7.5 IB 2001):		=	10.000
Tellerinkomen:			10.000

Dit resulteert in de volgende breuk:  $10.000 / 15.000 \times 100\% = 67\%$

Het Nederlandse box 3 inkomen bedraagt dan:

Nederlands inkomen artikel 7.7 Wet IB 2001:		=	10.000
Nederlands box 3 inkomen			10.000

## 2.b Tariefstoepassing

Vervolgens wordt per box het toepasselijke tarief bepaald. Hierbij moet ten aanzien van het belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1) het progressievoorbehoud worden toegepast (gemiddeld tarief). Hiertoe wordt de inkomstenbelasting over het wereldinkomen in box 1 gedeeld door het wereldinkomen in box 1 en vermenigvuldigd met het in Nederland te belasten inkomen:

Tarief toepassing over het wereldinkomen box 1: (zie stap 1)		33.000
1 <sup>e</sup> schijf $20.384 \times 9\%$	=	1.834,56
2 <sup>e</sup> schijf $12.616 \times 10,45\%$	=	1.318,37
Totaal		3.152

Gemiddeld tarief box 1:  $3.152 / 33.000 \times 100\% =$  **9,55%**

De Nederlandse belasting over de verschillende boxen bedraagt dan:

Box 1	16.500	x	9,55%	=	1.575
Box 2	0	x	25%	=	0





Box 3	10.000	x	30%	=	3.000
Totaal					<b>4.575</b>

### 2.c Heffingskorting

Vervolgens worden de op A van toepassing zijnde heffingskortingen pro rata in aanmerking genomen. Hiertoe zijn de volgende stappen nodig:

#### 2.c.1 Vaststellen hoogte en IB deel van de heffingskorting

In het voorbeeld is gegeven dat A enkel aan de voorwaarden voor de algemene heffingskorting voldoet. Voor de overige heffingskortingen geldt uiteraard dezelfde systematiek.

Allereerst wordt de hoogte van de algemene heffingskorting vastgesteld overeenkomstig de regels voor binnenlandse belastingplichtigen (artikel 8.10, tweede lid2, Wet IB 2001):

$$2.477 - (5,147\% \times (33.000 - 20.384)) = 1.828$$

Het belastingdeel hiervan (artikel 8.3 Wet IB 2001) bedraagt:

$$1.828 \times (9 / 36,65) = 449$$

#### 2.c.2 Toerekening heffingskorting aan de verschillende boxen

De aldus berekende heffingskorting wordt vervolgens toegerekend aan de verschillende boxen naar rato van het te betalen bedrag aan belasting:

Box 1: belasting box 1 / totale belasting x heffingskorting:

$$(1.575 / 4.575) \times 449 = 155$$

Box 2: belasting box 2 / totale belasting x heffingskorting:

$$(0 / 4.575) \times 449 = 0$$

Box 3: belasting box 3 / totale belasting x heffingskorting:

$$(3.000 / 4.575) \times 449 = 294$$

#### 2.c.3 Pro rata deel van de heffingskorting

Er bestaat vervolgens recht op een pro rata deel van de aldus berekende heffingskorting. Voor de pro rata breuk is aangesloten bij de onder stap 2.1 berekende breuk per box:

$$\text{Box 1: } 155 \times 50\% = 78$$

$$\text{Box 2: } 0 \times 0\% = 0$$

$$\text{Box 3: } 294 \times 67\% = 197$$

$$\text{Totaal: } \quad \quad \quad 275$$

### 2.d Verschuldigde belasting

A is uiteindelijk aan belasting verschuldigd:

Box 1	16.500	X	9,55%	=	1.575
Box 2	0	X	25%	=	0
Box 3	10.000	X	30%	=	3.000
Subtotaal					4.575
Heffingskorting (IB deel)				-	275
<b>Verschuldigde belasting</b>					<b>4.300</b>