

Publicatiedatum:
18-08-2017
Geldigheidsperiode:
Kennisgroep:
IBR IB-niet winst/LB
Categorie:
Besluit voorkoming dubbele belasting
Rubriek:
Niet van toepassing
Subrubriek:
Niet van toepassing

Aftrek elders belast box 3

Vraag:

Kan er op grond van artikel 23, lid 4 BVDB voorkoming verleend worden voor een in de loop van het jaar aangeschaft in het buitenland gelegen onroerend goed, ondanks dat het onroerende goed op de peildatum niet in de grondslag sparen en beleggen is begrepen? Is dit anders indien het in de loop van het jaar aangeschafte onroerend goed is gefinancierd met vermogen dat op de peildatum tot de rendementsgrondslag van box 3 behoorden?

Casus

Belastingplichtige (binnenlands belastingplichtig) koopt in september 2014 een tweede woning in Frankrijk. De woning is in de aangifte 2014 niet in de grondslag van box 3 begrepen, immers peildatum 01/01 en aanschaf in september. De woning in Frankrijk is niet aangeschaft met behulp van per 01/01 reeds aanwezige vermogensbestanddelen, maar met in de loop van het jaar verkregen vermogensbestanddelen (vnl. uitgekeerd dividend) (er is n.m.m. dan ook materieel geen sprake van dubbele belasting). De aangifte wordt conform vastgesteld. De adviseur maakt vervolgens bezwaar tegen de eigen aangifte en verzoekt alsnog om voorkoming van dubbele belasting i.v.m. de woning in Frankrijk. De adviseur beroept zich hierbij op artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting en geeft de volgende motivatie; "Op grond van artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting ontstaat de toepassing van de voorkoming van dubbele belasting indien gedurende het jaar een onroerende zaak in het buitenland wordt gekocht. De oorsprong daarvan ligt in de heffingssystematiek van box 3. Het huidige systeem kijkt naar peildatum 1 januari van het belastingjaar en belast dit alsof dit vermogen het gehele jaar

aanwezig is. Hoewel het buitenlandse onroerend goed niet aanwezig is in de rendementsgrondslag op 1 januari van het jaar, kan toch een situatie van dubbele belastingheffing ontstaan indien gedurende het jaar in het buitenland onroerend goed wordt gekocht. Zolang het gehele vermogen in Nederland aanwezig is, ontstaat geen dubbele belastingheffing. Echter, in internationale situaties is dit anders. Op 1 januari wordt voor het gehele vermogen voor het gehele jaar in Nederland de belasting berekend. Bij aankoop van buitenlands onroerend goed met het aanwezige vermogen op bijvoorbeeld 1 april van dat jaar, is een heffing in het land van aankoop voor de periode 1 april tot en met 31 december van het jaar verschuldigd. Voor deze situaties is artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting ingevoerd. Dat het besluit voorkoming van dubbele belasting ook in het geval van aankoop gedurende het jaar van toepassing is, is enerzijds op te maken uit de laatste volzin van artikel 23, lid 4 van het Besluit voorkoming dubbele belasting en anderzijds uit de toelichting die is gegeven bij de totstandkoming van het Besluit voorkoming dubbele belasting”.

Antwoord:

Er moet voor volgens de in artikel 23, lid 4 BvdB 2001 bedoelde systematiek voorkoming worden verleend. Het feit dat het aangeschafte onroerend goed is gefinancierd met een ander vermogensbezit (aanwezig op peildatum 1 januari) maakt dit niet anders. Analyse Artikel 22 BVDB zegt; “Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands voordeel uit sparen en beleggen”. Artikel 23, lid 1 geeft vervolgens aan dat “Het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige als bestanddeel van het voordeel uit sparen en beleggen geniet als voordeel uit de rendementsgrondslag in het buitenland”. Lid 2 t/m 4 van artikel 23 geeft volgens mij vervolgens alleen maar aan op welke wijze de rendementsgrondslag in het buitenland voor de regeling voorkoming dubbele belasting berekend dient te worden. Aangezien de in Frankrijk gelegen woning geen onderdeel uitmaakt van de rendementsgrondslag sparen en beleggen vormt het dus ook geen bestanddeel van het voordeel uit sparen en beleggen. Er is naar mijn mening dan ook geen sprake van buitenlands voordeel uit sparen en beleggen zoals bedoeld in artikel 23, lid 1 en er hoeft dan ook geen voorkoming van dubbele belasting te worden verleend. In de toelichting op de aangifte IH 2014 is onderstaande tekst opgenomen; Aftrek om dubbele belasting te voorkomen van waarde bezittingen box 3 (onroerende

zaken) Had u buitenlandse bezittingen waarvoor u aftrek vraagt om dubbele belasting te voorkomen? Geef hiervan dan de waarde aan op 1 januari 2014. Het gaat hier vooral om onroerende zaken in het buitenland. Eventuele schulden voor deze bezittingen trekt u af van de waarde van de buitenlandse bezittingen. Kies het land waar u deze bezittingen had. Bezittingen gekocht of verkocht Als u de bezitting in de loop van 2014 hebt gekocht of verkocht, berekent u de waarde evenredig. Voorbeeld aankoop bezitting in de loop van 2014 U hebt op 20 september 2014 een buitenlandse onroerende zaak gekocht. Deze had op 31 december 2014 een waarde van € 112.500. Aan de onroerende zaak was geen schuld verbonden. Neem dan $\frac{4}{12}$ van de waarde ($\frac{4}{12} \times € 112.500 = € 37.500$). Dit bedrag vermeldt u bij de waarde op 1 januari 2014. Ook uit deze toelichting blijkt naar mijn mening dat voorkoming van dubbele belasting alleen aan de orde kan zijn, indien het in Frankrijk gelegen onroerende goed in de grondslag sparen en beleggen en daarmee uiteindelijk in het voordeel uit sparen en beleggen is begrepen. In deze casus dient er naar mijn mening dan ook geen voorkoming verleend te worden ten aanzien van het in september 2014 aangeschafte in Frankrijk gelegen pand. De onduidelijkheid die blijft bestaan is waarom in het voorbeeld bij de toelichting op de aangifte wordt vermeld dat de naar tijdsgelang herrekende waarde van het pand opgenomen dient te worden bij de waarde per 01/01. Op basis van de Nederlandse wet is er toch geen ruimte om bezittingen die na de peildatum verkregen zijn mee te nemen?

Beschouwing Verkoop in de loop van het jaar: Bezit men op 1 januari de buitenlandse onroerende zaak dan telt de waarde volledig mee voor de rendementsgrondslag, ook al verkoopt men deze in de loop van het jaar. Als waarde neemt men dan de waarde in het economisch verkeer op de peildatum 1/1. Dus niet gaan herrekenen. Dat doen we alleen voor de voorkomingsystematiek. Waarom voorkoming voor een herrekende waarde? Dat komt omdat de belastingheffing over buitenlandse onroerende zaken wordt toegewezen aan de situsstaat. Om Europeesrechtelijke problemen te voorkomen verlenen we dan (naar tijdsgelang) over de inkomsten uit sparen en beleggen voorkoming. Aldus belasten we niet de fictieve box-3-inkomsten (in feite de inkomsten die uit vermogen worden genoten voor dat jaar) voor zover die verband houden de maanden dat men een buitenlandse onroerende zaak bezit. Aankoop in de loop van het jaar: Bezit men op 1 januari de buitenlandse onroerende zaak nog niet dan wordt geen waarde op de peildatum in aanmerking genomen. Men heeft immers op 1 januari nog geen buitenlandse onroerende zaak. We gaan dus ook hier niet iets gaan

herrekenen. Dat doen we echter wel voor de voorkomingssystematiek. Gaat er dan iets niet dubbelop (enerzijds geen waarde op 1/1 als onroerende zaken in rendementsgrondslag en toch voorkoming verlenen)? Neen. Ik leg dat uit aan de hand van het volgende voorbeeld. Iemand bezit op 1/1 € 100.000 aan spaartegoed. Op 30/4 koopt hij van zijn spaartegoed een appartement van € 100.000 in Spanje. Dat zijn de enige bezittingen van betrokkene. Meer heeft hij niet. In de loop van jaar wordt hij niet rijker of armer. Wat geeft hij aan op 1/1 als box 3: zijn spaartegoed op 1/1 ad € 100.000. Het zou niet juist zijn om daarbovenop nog enig bedrag aan andere bezitting (tijdsevenredig deel buitenlandse onroerende zaak) bovenop te zetten. Betrokkene bezit niet meer dan € 100.000. Waarom dan toch voorkoming voor een herrekende waarde? Dat komt omdat de belastingheffing over buitenlandse onroerende zaken wordt toegewezen aan de situsstaat. Om Europeesrechtelijke problemen te voorkomen verlenen we dan (naar tijdsgelang) over de inkomsten uit sparen en beleggen voorkoming. Aldus belasten we niet de fictieve box-3-inkomsten (in feite de inkomsten die uit vermogen worden genoten voor dat jaar) voor zover die verband houden de maanden dat men een buitenlandse onroerende zaak bezit. Dus: alleen de werkelijke bezittingen op 1 januari behoren tot rendementsgrondslag. Bij de voorkoming een naar tijdsevenredigheid berekende waarde in aanmerking nemen.